



HAL
open science

Le reporting extra-financier en voie de se faire. Une étude herméneutique de l'appropriation d'une comptabilité socioenvironnementale

Clément Carn

► **To cite this version:**

Clément Carn. Le reporting extra-financier en voie de se faire. Une étude herméneutique de l'appropriation d'une comptabilité socioenvironnementale. Gestion et management. Université de Poitiers, 2020. Français. NNT: . tel-03335348

HAL Id: tel-03335348

<https://hal.science/tel-03335348>

Submitted on 6 Sep 2021

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.



UNIVERSITÉ DE POITIERS
ÉCOLE DOCTORALE ED 613 SSTSEG
SCIENCES DE LA SOCIÉTÉ, TERRITOIRES, SCIENCES ÉCONOMIQUES ET DE GESTION
CENTRE DE RECHERCHE EN GESTION (CEREGE– EA1722)

Le reporting extra-financier en voie de se faire
Une étude herméneutique de l'appropriation d'une comptabilité socio-
environnementale

THESE
Pour l'obtention du grade de
DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION
Présentée et soutenue publiquement par
Clément Carn

Le 16 décembre 2020

Directeur de thèse : **Jérôme MÉRIC**, Professeur, I.A.E., Université de Poitiers
Rapporteurs : **Amaury GRIMAND**, Professeur, I.A.E., Université de Nantes
Jacques RICHARD, Professeur émérite, Université Paris Dauphine
Suffragants : **Benjamin DREVETON**, Professeur, I.A.E., Université de Poitiers
Jérémy MORALES, Reader HDR, King's College London
Alexandre RAMBAUD, Maître de conférences, AgroParisTech

L'Université de Poitiers n'entend donner aucune approbation, ni improbation aux opinions émises dans cette thèse : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

*« Il n'est pas facile décidément, même pour un esprit original
de se dépendre de l'ascendant qu'exercent les schèmes de perception
et de pensée propre à un mode d'identification dominant »*

Descola

Remerciements

Voilà que cette recherche s'achève. Plus que le produit final, je réalise à quel point c'est le cheminement qui est important à mes yeux. Et ce cheminement, sinueux, parfois escarpé, mais toujours passionnant, n'aurait pas été si enrichissant sans les nombreuses rencontres qui l'ont jalonnées.

Je tiens en premier lieu à exprimer toute ma gratitude envers mon directeur de thèse, le Professeur Jérôme Méric, pour son accompagnement tout au long de ce travail doctoral. Je le remercie sincèrement pour son soutien amical et sans faille, ses encouragements et ses conseils toujours éclairants. Son exigence intellectuelle m'a non seulement permis de progresser dans ma compréhension du sujet, mais surtout de prendre goût à l'aventure intellectuelle. Enfin, je suis particulièrement reconnaissant de la liberté qu'il m'a laissée dans la réalisation de cette recherche. Merci infiniment.

Je tiens ensuite à remercier vivement les Professeurs Amaury Grimand et Jacques Richard d'avoir accepté de lire mon travail et d'en être les rapporteurs. Ma recherche a été grandement inspirée par leurs travaux et cette thèse leur doit beaucoup.

Je remercie également sincèrement le Professeur Benjamin Drevetton, Jeremy Morales et Alexandre Rambaud de me faire l'honneur d'être membre de mon jury.

Ce projet de recherche n'aurait pu voir le jour sans le financement de Compta Durable et de l'ANRT. Ainsi, je tiens en particulier à remercier Hervé Gbego, dirigeant et fondateur de Compta Durable, pour la confiance qu'il m'a accordée. Ma présence au cabinet ne m'a pas seulement permis de réaliser mon travail de recherche, cela a également été une aventure professionnelle intense.

Je voudrais également remercier le laboratoire CEREGE pour son accueil. Les rencontres au sein du laboratoire sont des moments privilégiés pour s'enrichir des autres et échanger. Merci en particulier au Professeur Benjamin Drevetton, directeur du CEREGE, et à Laurence Chevalier, secrétaire du laboratoire, de rendre ces moments possibles.

Je remercie également tous mes collègues de l'IAE de Poitiers et de l'IUT de Poitiers et notamment ceux qui ont d'abord été mes professeurs. Je tiens à remercier tout

particulièrement Jean-Christophe Vuattoux, pour nos longs échanges et pour sa confiance. En espérant poursuivre nos travaux communs.

Un grand merci à tous ceux qui ont contribué à cette thèse par les échanges que nous avons pu avoir en amont ou pendant le doctorat. En premier lieu, merci à Gautier Gond, qui m'a accompagné dans ce projet de thèse. Merci pour ses longues discussions, qui m'ont permis de me lancer dans cette aventure. Je remercie également sincèrement Alexandre Rambaud pour nos longs échanges sur la méthode CARE et la confiance qu'il m'a accordée en me confiant mes premiers enseignements. Merci aux collègues du groupe de recherche du collège des Bernardins. Merci en particulier à Clarence Bluntz, Souad Taïbi, Clément Feger et Clément Morlat. Je remercie enfin Pierre Baret pour les échanges passionnants dans le cadre de la chaire « performance globale ».

Merci à mes camarades de thèse et ami-e-s du CEREGE. Je pense notamment à François Baty-Sorel ; Clémence Chaussebourg ; Nawel Daffeur ; Laura Espinasse ; Sofia Mestari ; Felana Rabekolo ; Mona Shehata. Et je souhaite une belle aventure à Elodie Neau.

Je dois également remercier les collègues de Compta Durable et les camarades du Beeotop. Je tiens tout d'abord à remercier Philippine pour son accueil ainsi que pour tous ces moments partagés à Compta Durable. Merci à Annabelle pour son soutien. Merci à Ciprian pour son savoir qu'il m'a partagé. Merci à Éva pour sa bonne humeur. Merci à Cédric pour son sens de l'humour. Je remercie tout spécialement Marine, Frédéric, Catherine et Paul pour leur bienveillance et leur indulgence. Merci enfin à tous ceux que j'oublie... qu'ils me pardonnent.

Mes remerciements vont également à mes parents, ma famille et ma belle-famille qui m'ont apporté leur soutien au cours de ce projet et depuis tant d'années.

Un grand merci également à ces amis qui ont été présents au cours de cette thèse. Merci à Romaric, Étienne, Dahlia, Mélanie S., Emmanuel, Mélanie C., Dany et Marine pour leur bonne humeur.

Enfin, je garde mes derniers remerciements à ma compagne Sophie, pour son soutien quotidien, et plus particulièrement au cours des derniers mois. Je n'aurai pas entrepris ce travail sans elle, je lui en suis entièrement reconnaissant.

Sommaire

Remerciements	i
Sommaire	v
Liste des acronymes	ix
Introduction générale	1
Chapitre I – Placer la comptabilité socio-environnementale dans son contexte socio-historique	15
<i>Introduction</i>	15
<i>Section 1 – Mettre la comptabilité au service de la soutenabilité : au-delà du défi technique</i>	17
Sous-section 1 – Modéliser la comptabilité : une approche constructiviste et sociologique.....	18
Sous-section 2 – La comptabilité socio-environnementale et le changement organisationnel.....	34
<i>Section 2 – L’inscription de la soutenabilité dans les pratiques : une approche herméneutique</i>	51
Sous-section 1 – L’appropriation au cœur de la (re)production des pratiques	51
Sous-section 2 – L’herméneutique : cadre d’analyse de la dimension sémantique des outils de gestion	70
<i>Synthèse du chapitre I</i>	84
Chapitre II – Généalogie de la comptabilité socio-environnementale	87
<i>Introduction</i>	87
<i>Section 1 – Le développement durable : un concept en tension</i>	89
Sous-section 1 – Aux origines idéologiques du développement durable	91
Sous-section 2 – Le risque, la responsabilité et l’éthique : à l’épreuve des tensions de la modernité	103
<i>Section 2 – L’intégration du développement durable dans le système économique</i>	125
Sous-section 1 – La soutenabilité économiques entre deux écoles de pensée.....	125
Sous-section 2 – Intégration comptable du développement durable	145
<i>Synthèse du chapitre II</i>	161
Chapitre III – Une recherche engagée sur le terrain	165
<i>Introduction</i>	165
<i>Section 1 – Fondements méthodologiques de la recherche</i>	168
<i>Section 2 – Mise en œuvre d’une observation participante de long terme</i>	184

<i>Synthèse du chapitre III</i>	191
Chapitre IV – Mettre en œuvre CARE : Entre pédagogie et adaptation	193
<i>Introduction</i>	193
<i>Section 1 – La découverte d’un nouveau continent</i>	196
1. Les premiers développements du modèle CARE	196
2. Le cas Crèche Verte : « une improvisation sur le thème de CARE ».....	207
<i>Section 2 – Le cas Fermes d’Avenir : une adaptation réciproque</i>	215
1. Le contexte de la mission	215
2. La mission	217
<i>Section 3 – Le cas Poste Immo : la quête d’idéal</i>	234
1. Le contexte de la mission	234
2. La mission	235
<i>Synthèse du chapitre IV</i>	248
Chapitre V – La méthode CARE victime de hijacking en raison des préjugés néoclassiques	251
<i>Introduction</i>	251
<i>Section 1 – Résultats : un projet de résistance menacée par des tentatives de hijacking</i>	253
Sous-section 1 – L’union des résistances face au <i>mainstream</i>	253
Sous-section 2 – Quand le <i>mainstream</i> infiltre la résistance	268
<i>Section 2 – Discussion : exploration de la dimension herméneutique de l’appropriation</i>	290
Sous-section 1 – La double herméneutique comptable sous l’influence des préjugés néoclassiques	290
Sous-section 2 – La dimension herméneutique de l’appropriation et la vie sociale des outils de gestion	301
Sous-section 3 – La dynamique historique de l’appropriation	308
<i>Synthèse du chapitre V</i>	315
Conclusion générale	317
Bibliographie	333
Table des matières	359
Table des illustrations	365
Table des tableaux	367
Table des annexes	369

Liste des acronymes

<IR>	Integrated Reporting
ACA	Analyse Coût Avantage
ANC	Autorité des Normes Comptables
CARE	Comprehensive Accounting in Respect of Ecology
CD	Compta Durable
CSE	Comptabilité Socio-Environnementale
CSOEC	Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables
DD	Développement Durable
DPEF	Déclaration de Performance Extra-Financière
EEC	Économie Écologique Coévolutionnaire
EP&L	Environmental Profit and Loss
FDA	Fermes d'Avenir
GES	Gaz à Effet de Serre
GRI	Global Reporting Initiative
PAT	Postive Accounting Theory
PSE	Paiements pour Services Ecosystémiques
REF	Reporting extra-financier
RSE	Responsabilité Sociétale des Organisations
TCFD	Task force on Climate related Financial Disclosure
VET	Valeur Économique Totale

Introduction générale

Motivation et contexte de la recherche

Le rapport de Cambourg¹ (2019) sur l'information extra-financière formule d'entrée de jeu le constat suivant :

Il existe aujourd'hui une véritable dynamique de l'information extra-financière des entreprises, mais celle-ci se développe dans le cadre d'un foisonnement d'initiatives qui manque de coordination et de cohérence.

Il s'agit là d'une situation inédite en comptabilité depuis l'adoption du premier plan comptable général en 1942 (Touchelay, 2005), marquant l'harmonisation des pratiques comptables. Comme la comptabilité financière pendant plusieurs siècles avant sa normalisation, la comptabilité socio-environnementale est donc *foisonnante*, plurielle et ouverte. Comme la comptabilité financière avant, elle fait l'objet d'un enjeu social (Lemarchand et Praquin, 2005) et d'un débat politique (Burlaud et Colasse, 2010). Comme la comptabilité financière avant, plusieurs doctrines et méthodologies sont en concurrence (Vlaemminck, 1979).

Cette situation a de quoi surprendre compte tenu de l'existence en France, depuis 2001, d'une obligation légale de publier ce qui est désormais appelée la Déclaration de Performance Extra-Financière² (DPEF). Cette obligation aurait pu permettre d'harmoniser les pratiques de *reporting* et la DPEF aurait pu être à l'information extra-financière ce que

¹ Patrick de Cambourg, Président de l'Autorité des Normes Comptable (ANC), a été missionné par le ministre de l'Économie, Bruno Lemaire, en 2019 pour produire un rapport sur le « *développement des standards de reporting extra-financiers des entreprises* ».

² Le rapport de Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) apparaît pour la première fois avec l'article 225 de la Loi portant sur les Nouvelles Réglementations Économiques (NRE) de 2001. Puis la transposition de la directive européenne 2014/95/UE en droit français par l'ordonnance n° 2017-1180 du 19 juillet 2017 a modifié l'article 225-102-1 du code de commerce en passant d'un rapport RSE à une déclaration de performance extra-financière (DPEF). Ce changement de vocabulaire s'accompagne également d'un changement d'esprit du texte. Alors que le rapport RSE exigeait des entreprises de publier leurs informations selon 42 indicateurs définis par la loi, la DPEF est plus souple et laisse les entreprises sélectionner les indicateurs les plus pertinents (les plus *matériels* selon la terminologie consacrée) en justifiant ce choix par une analyse des risques.

le rapport gestion est à l'information financière. Mais le constat est très éloigné de cela. En effet, les entreprises sont sollicitées pour publier leurs informations extra-financières selon plusieurs référentiels, marginalisant le rôle de la DPEF. À l'international, c'est le référentiel proposé par la *Global Reporting Initiative* (GRI) qui est le plus reconnu, quoiqu'il soit aujourd'hui concurrencé par l'*Integrated Reporting* (Blasco et King, 2017). Les labels proposent également leurs propres référentiels de *reporting*. Il en est ainsi par exemple pour le *Global Compact* qui demande à ses adhérents une *Communication on Progress* (COP) chaque année selon quatre axes spécifiques. Enfin, pour les entreprises souhaitant faire l'objet d'une notation extra-financière, un autre *reporting* doit être fourni aux agences de notations. En plus de ces référentiels portés par des institutions, des initiatives particulières s'ajoutent à ce paysage déjà riche. Il en est ainsi de l'*Environmental Profit & Loss* de Kering, de la comptabilité universelle proposée par le cabinet de Saint-Front (Schoun *et al.*, 2013) et encore de CARE (Richard, 2012 ; Rambaud et Richard, 2015). On comprend alors mieux le côté *foisonnant* de la comptabilité socio-environnementale.

Cette situation n'est cependant pas satisfaisante, que ce soit pour les préparateurs, comme les lecteurs de cette information extra-financière. Pour les préparateurs, elle impose de passer un temps important à la rédaction des différents *reporting*. Pour les analystes, il est difficile de comparer les données, bien que l'utilisation de tables de concordance permette de pallier le problème. On peut donc imaginer qu'à terme un référentiel finisse par s'imposer et que le foisonnement d'initiatives disparaisse, comme cela a été le cas avec la comptabilité financière. Mais l'objectif n'est pas de faire des pronostics sur ce que sera la comptabilité socio-environnementale dans les années à venir. Au contraire, il s'agit plutôt pour nous de saisir ce moment particulier où la comptabilité socio-environnementale n'est pas encore figée. Où elle fait encore l'objet de débats. Où elle n'est pas encore cette infrastructure prise pour acquis sans être questionnée comme peut l'être la comptabilité financière. **Le chercheur en comptabilité se trouve à un moment particulier où il peut observer de nouvelles pratiques comptables se constituer et s'institutionnaliser. Il peut étudier, avec les outils théoriques et conceptuels d'aujourd'hui, le processus par lequel les acteurs contribuent à bâtir une pratique comptable.**

Le titre de cette thèse — *le reporting extra-financier en voie de se faire* —, sous son apparente simplicité, cherche justement à décrire dans toute sa complexité le processus social qui nous intéresse. En effet, il invite tout d'abord à considérer le *reporting* extra-financier du point de vue de la pratique, de sa préparation, selon la perspective des acteurs

qui le conçoivent. Et il s'agit bien là du premier objectif de ce travail : s'intéresser à la fabrication du *reporting* extra-financier au sein des organisations en portant une attention particulière aux acteurs et au contexte dans lequel ils opèrent. Toutefois, une lecture structurationniste (Giddens, [1984] 2012) de ce titre nous invite à prendre de la hauteur et à considérer ces pratiques, non pas seulement comme locales, mais également inscrites dans un processus de constitution d'une institution à l'échelle de la société. Ainsi, ce travail doctoral s'intéresse à la dialectique entre les pratiques locales de préparation du *reporting* extra-financier et les institutions qui en émergent.

Toutefois, une étude générale de ce processus représente un travail bien trop étendu et cette thèse ne se veut être qu'une contribution à celui-ci. Cette recherche a été menée dans le contexte spécifique d'un cabinet comptable — Compta Durable — spécialisé dans le conseil et l'audit de *reporting* extra-financier. Ainsi, sur une période de deux ans et demi, l'auteur de ces lignes a non seulement pu observer comment les consultants accompagnent leurs clients dans la production de leur *reporting*, mais a aussi pu participer activement aux missions de conseils. Le périmètre de ce travail est donc circonscrit à l'étude de la conception d'un système de *reporting*, autrement dit à l'implémentation d'une méthode de comptabilité socio-environnementale.

Mais, la particularité de Compta Durable est d'avoir fait le choix d'intégrer dans son offre de solutions la méthode CARE (pour *Comprehensive Accounting in Respect of Ecology*). Or, cette méthode comptable, proposée par J. Richard et A. Rambaud, présente la particularité de s'inscrire dans une critique radicale du courant dominant en comptabilité socio-environnementale. L'intention des auteurs est de proposer au travers de cette méthode une approche ambitieuse de la soutenabilité. Plus précisément, l'objectif de la méthode est de pouvoir s'assurer du maintien de chaque capital, humain ou naturel, indépendamment des autres, ce qui passe par la définition d'objectifs de maintien associés à des scénarii de préservation. Or cette approche du *reporting* est contraignante pour les entreprises conventionnelles. Elles préfèrent alors se tourner vers des méthodes de *reporting* dont la philosophie gestionnaire (Hatchuel et Weil, 1992) permet la compensation des capitaux entre eux. Autrement dit, des référentiels moins exigeants en matière de préservation des ressources extra-financières. Logiquement, les acteurs avec lesquels le cabinet Compta Durable est amené à travailler dans le cadre de missions de mise en œuvre de CARE, sont donc impliqués et engagés en faveur de l'écologie. Cette recherche présente donc l'occasion de montrer des acteurs souhaitant influencer le débat

au sein de leur organisation (voire le débat public³) vers une approche plus ambitieuse du *reporting* extra-financier. Ce qui constitue une première originalité de notre travail.

Ensuite, Compta Durable a depuis son origine entretenu une relation avec J. Richard puis avec A. Rambaud. Sans être intégrés à la structure, ni même avoir un quelconque contrat avec le cabinet, ils apportent leur expertise et rendent ainsi possible l'opérationnalisation de la méthode CARE. Dès lors, nous nous retrouvons, en tant que consultants de Compta Durable, dans une position particulièrement intéressante pour un chercheur en sciences de gestion. En effet, entre les concepteurs d'origine de la méthode d'une part, et les utilisateurs d'autre part, les membres du cabinet revêtent un rôle singulier. Pris dans la nécessité de vendre des missions et de satisfaire les besoins des clients, nous devons aménager la méthode, parfois même bricoler, hybrider et d'une certaine manière innover. Mais dans le même temps, impliqués dans le processus de conception de CARE, nous ne pouvons travestir le projet initial, tout du moins pas tant que nous prétendons utiliser CARE. Là est la seconde originalité de cette recherche : nous observons des processus d'appropriation (Grimand, 2006 ; de Vaujany, 2005) avec une grande proximité entre concepteurs d'origine et utilisateurs.

Finalement, ce travail de recherche propose une étude du processus de structuration du champ de la comptabilité socio-environnementale par l'examen de l'appropriation de la méthode CARE. Cette démarche s'inscrit alors dans la continuité de l'appel d'Acquier (2007) à étudier les outils de gestion de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE).

Pour résumer, cette recherche est le résultat d'une rencontre entre la comptabilité socio-environnementale et la théorie de l'appropriation. Entre d'un côté le travail normatif destiné à proposer des solutions techniques pour mettre en œuvre une certaine idée de la soutenabilité et de l'autre l'analyse sociologique des acteurs intégrant de nouveaux outils. Ce rapprochement inscrit ce travail dans la continuité des travaux de sociologie de la comptabilité (Weber, 2008 ; Burchell, Clubb et Hopwood, 1985 ; Hines, 1988 ; Chiapello, 2012 ; Miller et Power, 2013). Avec toutefois le souci de ne pas seulement faire une analyse des acteurs et des processus d'appropriation, mais également de porter un jugement sur la norme de soutenabilité et de responsabilité qui est inscrite dans l'outil comptable approprié.

³ Comme c'est le cas avec Fermes d'Avenir (cf. Chapitre 4).

L'intérêt de ce travail réside dans la volonté de contribuer à la compréhension du rôle de la comptabilité dans la société. Nous tentons en effet de comprendre comment la comptabilité peut influencer la société et inversement. Aussi, ce travail permet de dessiner des pistes à l'attention des consultants pour essayer de mettre en œuvre un système comptable proposant une vision ambitieuse de la soutenabilité. En effet, notre étude empirique permet de mettre en lumière l'importance du débat scientifique et politique. Enfin, cette recherche permet de fournir quelques éclairages sur les processus sociaux à l'œuvre lors de la mise en œuvre d'un nouveau système comptable. En ce sens, elle ambitionne d'aider le normalisateur comptable dans sa mission.

Problématique et questions de recherche

Comme le souligne Hervé Dumez (2016), « *La recherche qualitative est souvent liée à des opportunités, des terrains qui s'ouvrent ou ne s'ouvrent pas. Les commencements sont aventureux, chaotiques, aléatoires. La question de recherche est au départ très floue, mal reliée au terrain ou au domaine d'investigation empirique. Les cadres théoriques sont mal fixés et ne donnent que de grandes orientations* » (p.25). Notre recherche n'a pas échappé à ce cheminement tortueux. À partir des questionnements qui émergeaient du terrain, nous avons fait évoluer progressivement notre problématique. Ainsi, ce travail ne cherche pas à répondre à une problématique dont l'origine se trouve dans un questionnement de la littérature, mais à partir des problèmes rencontrés sur le terrain.

En effet, très tôt dans la recherche, il nous apparaît évident que tous les acteurs ne partagent pas la même compréhension de certains termes pourtant fondamentaux pour la méthode CARE. C'est par exemple le cas du terme *capital* ou encore du terme *soutenabilité*. Cette souplesse interprétative engendre des débats au sein même du cabinet et il nous apparaît nécessaire de comprendre ces divergences dans le but de mieux les gérer. Au fur et à mesure de l'enrichissement de ce travail, il nous semble que pour comprendre ces divergences il est nécessaire de faire apparaître les différents projets et même les différentes représentations et interprétations du monde sous-jacentes des acteurs.

Ainsi la problématique centrale à laquelle notre travail doctoral tente de répondre peut être résumée ainsi :

Comment l'appropriation d'une comptabilité socio-environnementale s'inscrit-elle dans la construction socio-historique des représentations comptables du monde ?

Notre démarche de recherche appelle à traiter cette problématique selon plusieurs questionnements qui organisent cette thèse :

1) Comment les pratiques comptables interagissent-elles avec les représentations du monde ?

Ce premier point permet de poser la question de l'interdépendance entre la pratique et les représentations du monde, indépendamment de leur nature. La lecture sociologique que nous faisons de la comptabilité nous suggère de la considérer comme le résultat contingent d'un processus d'institutionnalisation, dont il est nécessaire de rendre compte en montrant les liens complexes entre l'ensemble des acteurs y participant. Il s'agit ainsi de montrer le rôle que joue la comptabilité dans la (re)production des logiques sous-jacentes.

2) Quelles sont les représentations de la soutenabilité inscrite dans les méthodes de comptabilité socio-environnementale ?

Cette deuxième question nous invite à interroger la nature de la soutenabilité inscrite dans les différentes méthodes de comptabilité socio-environnementale. Il s'agit alors de faire la généalogie de ces méthodes pour identifier les concepts et rapports au monde sous-jacents. L'enjeu étant de parvenir à une classification des techniques comptables selon leurs logiques de soutenabilité.

3) Dans quelle mesure l'appropriation d'une comptabilité concourt à faire advenir une représentation du monde différente de celle du cadre d'interprétation dominant ?

Le projet même de la comptabilité socio-environnementale est de transformer les représentations du monde, afin de rendre possible la soutenabilité de l'activité économique. Mais cela pose alors la question de la capacité d'une comptabilité à dépasser le cadre théorique du courant dominant. En étudiant les préparateurs du *reporting*, nous analysons le processus d'appropriation d'une méthode comptable et leurs interactions avec le courant dominant.

Fondements théoriques de la recherche

Notre travail trouve son origine dans une modélisation constructiviste de la comptabilité. Nous entendons par là que l'information comptable ne doit pas être pensée comme la représentation d'une réalité objective, mais plutôt comme la co-construction d'une représentation jugée valable par les acteurs en situation. En effet, à partir de la littérature, il apparaît d'une part que la réalité décrite par la comptabilité n'est pas indépendante de l'action même de comptabiliser. Et d'autres parts que les pratiques comptables et les représentations économiques sont interdépendantes. Aussi, la comptabilité est engagée dans le maintien de l'ordre social, ce qui en fait un outil de maintien de l'ordre économique actuel. La comptabilité socio-environnementale se donne alors pour objectif de redéfinir cet ordre social et les représentations économiques sous-jacentes en modifiant certains aspects de la pratique comptable. Notre problématique de recherche nous invite donc à étudier cette dynamique dialectique par laquelle la pratique comptable interagit avec la société.

Pour répondre à cela, nous mobilisons le cadre de la théorie de l'appropriation ainsi que l'herméneutique philosophique. La théorie de l'appropriation permet de considérer les acteurs au cœur du processus d'introduction d'un outil de *reporting* extra-financier. Cela permet d'inscrire notre travail dans les continuités des (trop rares) travaux s'intéressant aux préparateurs du *reporting* (Adams et Larrinaga, 2019 ; Adams et Larrinaga-González, 2007 ; Adams et McNicholas, 2007 ; Frostenson et Helin, 2017 ; Gray, 1990 ; Larrinaga-Gonzalez et Bebbington, 2001).

La lecture que nous faisons de la comptabilité socio-environnementale au prisme de la théorie de l'appropriation nous amène à considérer en particulier la théorie de la conception à l'usage (de Vaujany, 2006). Cette dernière insiste sur la nature dynamique de la conception d'un outil. Plus précisément, la conception est consubstantielle de l'usage. Les caractéristiques d'un outil ne doivent pas être considérées selon celles définies par les concepteurs d'origines, mais par les caractéristiques déployées et mises en œuvre dans l'organisation. La théorie de la conception à l'usage permet en particulier de penser l'outil dans la dialectique du structurel, c'est-à-dire dans la dialectique comprise entre les structures et la pratique. Dans ces conditions, l'outil est influencé par la dynamique sociale portée par les acteurs. Mais son déploiement et son utilisation permet d'éclairer autrement les pratiques et donc influence en retour les acteurs. À l'échelle du groupe social, « *le*

processus d'appropriation amène ici le collectif à penser sa propre transformation ou les trajectoires dans lesquelles il pourrait s'engager » (de Vaujany et Grimand, 2005, p. 226).

La lecture de la comptabilité socio-environnementale au prisme de la conception à l'usage permet de la considérer comme résultante de l'interaction entre des schémas conceptuels et des techniques comptables. Parmi ces schémas, notre travail se concentre sur les schémas d'interprétation, c'est-à-dire sur la production de sens.

Afin d'aborder cette notion d'interprétation, nous prenons comme point de départ le concept de *sensemaking* (Weick, 1995). Ce dernier nous indique que le sens que les acteurs accordent à une signification inconnue ou perturbante relève d'un processus dans lequel ils produisent de nouveaux sens et sélectionne le plus probable. Dès lors, l'appropriation constitue un processus de *sensemaking*, puisque l'introduction d'un outil permet de produire de nouvelles représentations qui vont être sélectionnées et ainsi changer le sens que les acteurs accordent à la situation (David, 2006). Toutefois, l'intersubjectivité propre au *sensemaking* ne permet pas d'intégrer la dimension socio-historique qui est pourtant au cœur de notre problématique. Par ailleurs, le *sensemaking* présuppose que le produit par l'outil soit partagé par les acteurs et ne permet donc pas de rendre compte des ruptures qui peuvent apparaître entre le sens instrumenté et le sens que les acteurs se font de la situation. C'est pour ces raisons que notre travail intègre certains résultats des travaux de l'herméneutique philosophique. En considérant que l'interprétation est au cœur des pratiques quotidiennes (Michel, 2017), nous suggérons que l'appropriation suppose une interprétation préalable de l'outil. Cette piste offre alors des voies pour tenter de rendre compte du processus d'appropriation au sein de la construction socio-historique. C'est en particulier à partir de la notion de préjugé de Gadamer ([1960] 2018) qu'il est possible de comprendre les ruptures d'interprétations : « *L'interprétation est un procès qui s'opère par tâtonnements, par essais et erreurs et par enquête* » (Michel, 2017, p.106).

La méthodologie de recherche

Notre démarche de recherche s'inscrit tout d'abord dans le cadre de l'*engagement research* théorisé par Adams et Larrinaga (2007 ; 2019). Ce positionnement trouve son origine dans les tensions traversant la littérature en comptabilité socio-environnementale. En effet, deux axes de tensions peuvent être identifiés au sein de cette littérature. Un premier axe concerne l'interaction avec le terrain, qui sera soit forte soit faible. Le second axe concerne l'éthique politique du chercheur au sens de Weber ([1919] 2006). Ainsi certains travaux seront rattachés à l'éthique de conviction en raison de leur volonté de changer le cours des choses sans compromission. Tandis que d'autres seront considérés comme appartenant à l'éthique de responsabilité, car ils cherchent à trouver des solutions opérationnalisables, même si elles doivent alors résulter d'un compromis. En croisant ces deux axes (cf. Figure 1), il est possible d'opposer d'une part les travaux critiques radicaux et d'autre part les travaux relevant des interventions pragmatiques (Parker, 2005 ; Schaltegger et Burritt, 2000). Les premiers n'ont aucune interaction avec le terrain et une éthique de convictions, alors que les seconds ont une interaction forte avec le terrain et une éthique de responsabilités. Il semble alors qu'une frontière se dessine, marquant le fait que toute interaction supplémentaire avec le terrain se paie d'une compromission avec le système. L'enjeu de l'*engagement research* est de chercher à dépasser cette frontière conceptuelle. L'intention est donc d'interagir avec le terrain tout en conservant une distance critique et ainsi garder le plus possible une éthique de conviction.

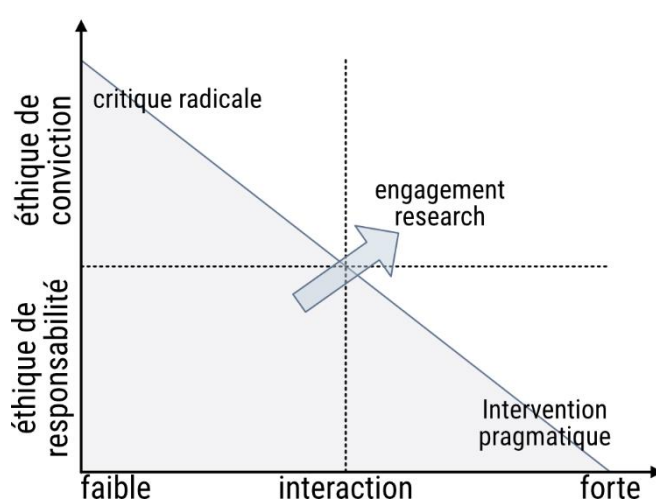


Figure 1 : Positionnement de l'engagement research dans la littérature (source : auteur)

Dans le cadre de ce travail, l'interaction avec le terrain est très forte compte tenu du financement de la thèse à partir d'une Convention Industrielle de Formation par la Recherche (CIFRE). Notre démarche de recherche repose sur une étude longitudinale en temps réel de cas enchâssés. Nous avons ainsi étudié trois cas pour lesquels notre position en tant que chercheur se situe entre l'observation participante et la recherche intervention. En effet, en tant que membre de l'équipe du cabinet Compta Durable, nous assistons en tant que qu'observateur participant aux activités quotidiennes du cabinet. En revanche, dès lors que nous sommes en mission chez le client, nous avons vocation à concevoir et aider à mettre en place une méthode de comptabilité socio-environnementale.

La distance critique nécessaire pour prétendre se positionner en *engagement research* est assurée par une analyse critique du discours produit (Blanc, Drucker-Godard et Ehlinger, 2014). En effet, à partir de notre généalogie des méthodes de comptabilité et de la responsabilité prescrite (cf. chapitre 2), nous intégrons à notre analyse une dimension normative. Ainsi nous étudions « *les réalités sociales [...] à partir de certaines valeurs jugées fondamentales pour promouvoir des sociétés équilibrées et heureuses. Le chercheur critique n'est donc pas un simple observateur des phénomènes sociaux, mais un décrypteur qui cherche à comprendre pourquoi les éléments observés ne correspondent pas à une réalité souhaitable* » (Blanc, Drucker-Godard et Ehlinger, 2014, p. 566-567).

Architecture générale de la recherche et plan de la thèse

L'architecture générale de notre thèse répond aux trois questions de recherche identifiées précédemment. Nous cherchons dans un premier temps à fonder théoriquement la dialectique entre pratique comptable et représentations du monde. Dans un second temps, nous proposons de faire la généalogie des méthodes de comptabilité socio-environnementale dans le but de mettre en lumière les modes de soutenabilité existants en fonction des choix techniques retenus. Enfin, nous présentons l'étude empirique menée au cabinet Compta Durable pour répondre à notre troisième question portant sur la capacité de la comptabilité à transgresser le courant dominant.

Cette architecture répond également au cadre méthodologique que nous avons retenu. En effet, il nous faut d'une part, comme toute recherche une cadre d'analyse, afin de pouvoir

modéliser l'étude empirique. Mais il nous faut d'autre part une norme de soutenabilité souhaitable à opposer aux pratiques rencontrées, afin de pouvoir réaliser une analyse critique du discours. Nous représentons donc cette architecture générale de la manière suivante :

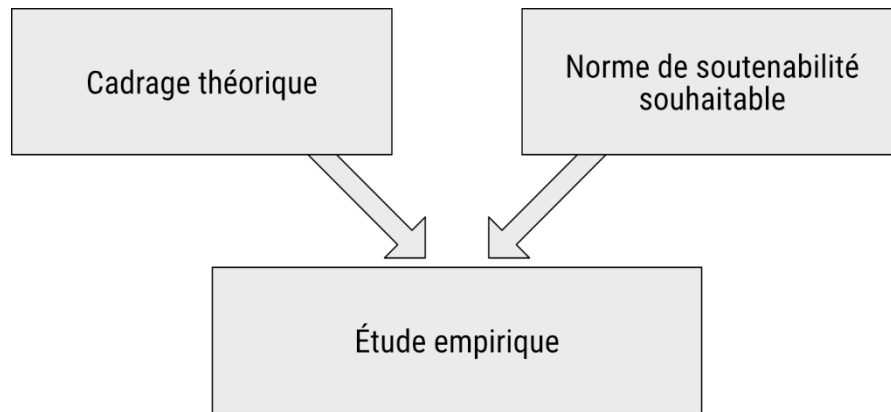


Figure 2 : Schéma de l'architecture générale de la thèse

Nous avons finalement structuré notre travail en cinq chapitres :

Le premier chapitre de cette thèse est destiné à cadrer théoriquement notre travail. Il est divisé en deux sections. La première a pour objectif de définir notre objet de recherche. Nous proposons ainsi une revue de littérature permettant de caractériser le rôle de la comptabilité dans la société. Puis au moyen d'une seconde revue de littérature, nous présentons la comptabilité socio-environnementale, son projet et les débats concernant sa capacité à renouveler les pratiques gestionnaires vers une plus grande soutenabilité. La seconde section du chapitre présente le cadre théorique que nous avons retenu. Ainsi nous évoquons la théorie de l'appropriation des outils de gestion, puis nous tentons d'examiner comment l'herméneutique philosophique peut venir compléter la compréhension de l'appropriation. Ce chapitre permet donc de cadrer théoriquement notre étude et de modéliser les interactions entre représentations du monde et pratique comptable.

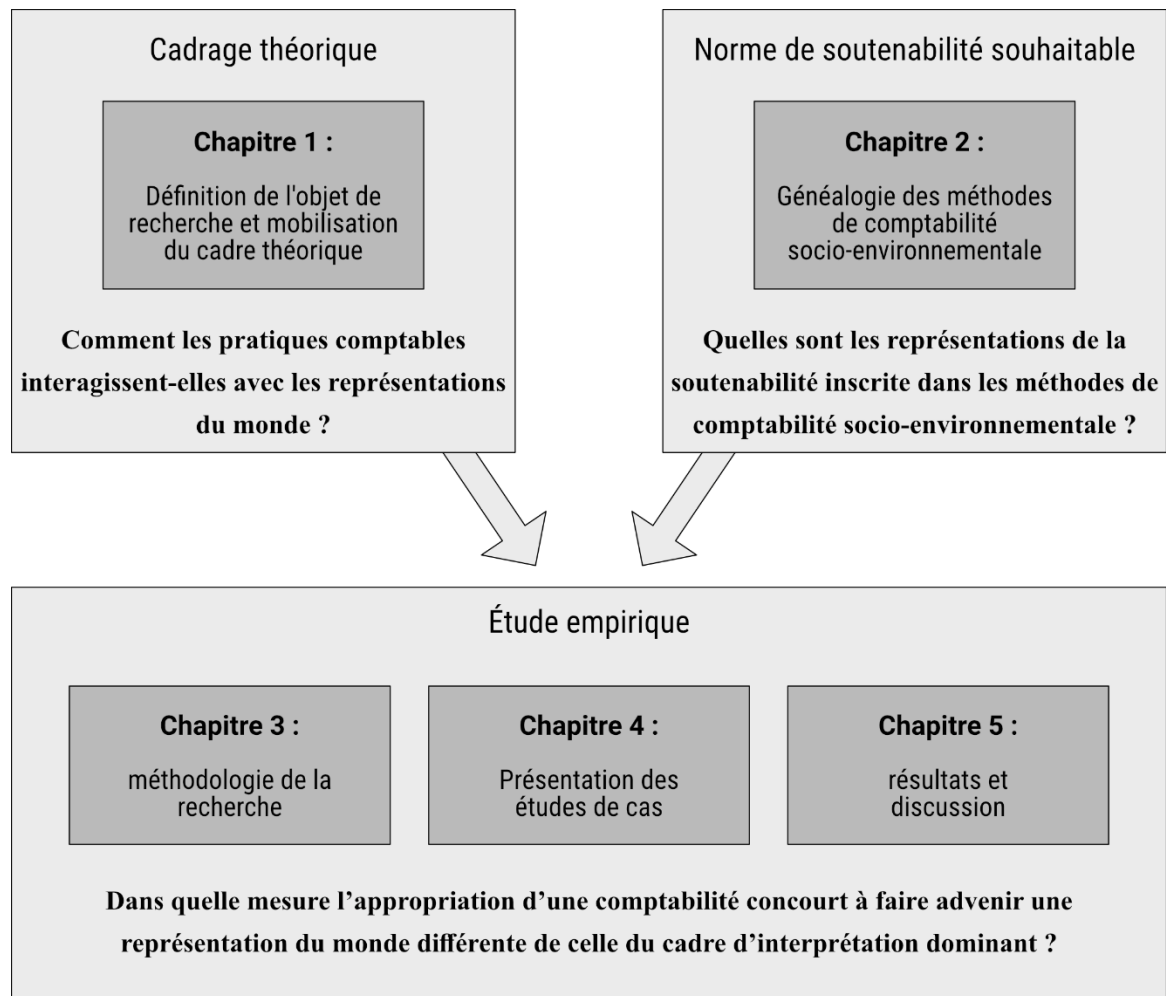
Le deuxième chapitre a pour objectif de présenter une généalogie de la comptabilité socio-environnementale. Conformément aux intentions foucaaldiennes, cette généalogie ne cherche pas à montrer l'essence de ce qu'est, ou a pu être, la comptabilité socio-environnementale, mais au contraire de mettre en lumière les tensions qui la traverse dès ses origines. Plutôt qu'une description historique du champ, nous proposons d'identifier les positions idéologiques qui façonnent la comptabilité socio-environnementale aujourd'hui.

Ainsi, dans une première section nous identifions deux imaginaires historiques concernant le rapport des hommes à leur environnement. Puis dans une seconde section, nous étudions comment ces deux imaginaires sont traduits dans les courants de pensées économiques puis dans la comptabilité socio-environnementale. Ce travail permet alors de mieux comprendre les modes de soutenabilité inscrits dans les méthodes comptables et donc d'analyser de manière normative les acteurs en situation.

Le troisième chapitre présente la méthodologie de recherche mobilisée dans le cadre de ce travail. Nous développons dans un premier temps les fondements épistémologiques de notre recherche. Puis dans un second temps, nous précisons la nature exploratoire de l'étude et le dispositif de recherche qualitatif mis en place. Enfin dans un troisième temps, nous décrivons les implications méthodologiques pour collecter analyser les données. **Le quatrième chapitre** présente ensuite le terrain en décrivant de manière chronologique et du point de vue du chercheur les évènements auxquels nous avons pris part.

Enfin, dans **le cinquième chapitre** nous présentons les résultats et la discussion de notre étude empirique. Les résultats sont analysés sous l'angle de l'ambiguïté des acteurs dans leur volonté de transformer le modèle dominant. En effet, il apparaît clairement que même s'ils souhaitent transformer les pratiques et qu'ils se montrent critiques, ils restent malgré tout ancrés dans une représentation néoclassique du monde. De telle sorte que la méthode CARE est détournée pour devenir le support de représentations inspirées du modèle néoclassique de la soutenabilité. On remarque cependant que ce détournement peut être limité par le débat scientifique et politique. Ces résultats nous amènent à discuter le rôle des cadres d'interprétations des acteurs. Nous suggérons de voire une « double herméneutique comptable » à partir de laquelle on peut penser la dialectique entre les cadres d'interprétation prescrits par les méthodes comptables ceux des acteurs. Il apparaît alors que ces cadres sont influencés par les préjugés néoclassiques. Ce travail nous permet alors de considérer l'appropriation à partir des cadres d'interprétation issus de la construction socio-historique. Ainsi nous répondons à notre troisième question.

Représentation schématique du plan de thèse :



Chapitre I – Placer la comptabilité socio-environnementale dans son contexte socio-historique

« La géométrie est la plus pure réalisation de la raison humaine ; mais nul ne peut prouver les axiomes d'Euclide. Celui qui n'y croit pas voit s'écrouler tout l'édifice »

– Arthur Koestler, *Le zéro et l'infini*

INTRODUCTION

Se poser la question de la structuration de la comptabilité socio-environnementale suppose tout d'abord de questionner la comptabilité. Pendant longtemps réduite à un médiateur neutre de la réalité économique, la comptabilité est pourtant une institution sociale dont l'influence économique est désormais reconnue. Cette approche sociologique initiée par Weber et Sombart et reprise depuis par de nombreux travaux forme ce que l'on peut qualifier de « sociologie de la comptabilité » (cf. le numéro spécial de *Comptabilité Contrôle Audit* de 2004 consacré à ces travaux). La comptabilité sociale et environnementale renouvelle cette approche en postulant d'emblée que le résultat doit être redéfini à partir de ce que l'on sait de la situation écologique. Quel que soit le modèle de comptabilité socio-environnementale, tous supposent que la valeur des entreprises doit intégrer de nouvelles informations. Mais alors que le principe de l'*image fidèle* semble obsolète — car fidèle à quoi ? — sur quels fondements peut-on analyser la structuration de cette nouvelle comptabilité ?

Il nous faut donc reprendre la littérature développant cette sociologie de la comptabilité pour tenter d'en tirer une compréhension des forces structurantes de cette technique. Celle-ci doit relever le double défi d'être à la fois suffisamment simple pour servir son objectif

de modélisation et suffisamment complexe pour ne pas être simpliste. C'est donc avec une injonction contradictoire que nous essayons de rendre compte du rôle de la comptabilité dans les entreprises. Cette modélisation, que nous qualifions de constructiviste, permet de mettre à jour l'importance des acteurs, qu'ils soient préparateurs, lecteurs ou normalisateurs. Sans minorer les aspects techniques de la comptabilité (nous aborderons d'ailleurs cet aspect dans le chapitre II), il apparaît à partir de la littérature que mettre en place une comptabilité socio-environnementale ne relève pas uniquement des choix normatifs. En effet, des comportements de détournements ou de résistance sont observés au point que la littérature se questionne sur la possibilité même de mettre en œuvre une telle comptabilité. La section 1 de ce chapitre s'attache donc à modéliser la comptabilité et mettre en lumière les difficultés rencontrées par les acteurs lors de la mise en œuvre de comptabilité socio-environnementale.

Pour comprendre ces difficultés, nous posons comme point de départ la théorie de l'appropriation. En effet, ce cadre est cohérent avec notre modélisation constructiviste de la comptabilité et nous permet d'envisager l'implémentation de la comptabilité socio-environnementale par la pratique et par les acteurs. Cette appropriation contingente, longue et aléatoire, conduit théoriquement à la production de nouvelles pratiques autant qu'à la reproduction des anciennes. En nous intéressant plus particulièrement à la dimension sémantique de l'appropriation, nous montrerons que cette production peut être le résultat d'une reconfiguration du sens, afin d'intégrer l'écologie dans la comptabilité. Ce nouveau sens fait néanmoins appel à des préjugés hérités de l'histoire collective. La section 2 de ce chapitre s'intéresse à cette appropriation en explorant la possibilité de mobiliser le cadre de l'herméneutique philosophique.

SECTION 1 – METTRE LA COMPTABILITÉ AU SERVICE DE LA SOUTENABILITÉ : AU-DELÀ DU DÉFI TECHNIQUE

Lorsque l'on s'intéresse à la comptabilité, on est vite accaparé par des questions techniques. Comment mesurer l'incommensurable ? Comment rendre compte de l'état d'entités non humaines ? Comment valoriser les capitaux extra-financiers ? Ce prisme technique est nécessaire pour développer des modèles comptables intégrant d'autres éléments que ceux purement financiers, mais il n'est pas suffisant. En effet, considérer uniquement ce prisme technique, revient à considérer la comptabilité comme un simple instrument de mesure à partir duquel des décisions rationnelles peuvent être prises. Ce serait estimer que prendre le tournant de la soutenabilité n'est qu'une conséquence logique de la connaissance d'une situation donnée à un instant donné.

Nous proposons plutôt de prendre la comptabilité comme un construit social et donc de questionner la comptabilité socio-environnementale dans sa dimension sociale. Cela suppose de ne pas réduire la comptabilité à un instrument de mesure et de se détourner d'une approche positiviste de la comptabilité. « *La comptabilité n'est pas cet extraordinaire appareil d'enregistrement auquel quelques idéalistes intempérants ont songé naguère. Si elle ne doit pas consigner (par quel prodige pourrait-elle le faire ?) le moindre atome qui tourbillonne dans l'entreprise, elle doit donc trier, sélectionner* » (Panglaou, *Introduction à la technique comptable*, 1829, cité par Vlaemminck, 1979). En partant de ces considérations, l'information comptable ne peut être le résultat d'un choix purement rationnel *qui donne une idée exacte des conditions de l'entreprise*. Il ne s'agit pas d'une modélisation neutre de la réalité économique d'une organisation. Nous proposons dans cette section de considérer la comptabilité selon un autre paradigme, selon une épistémologie constructiviste (sous-section 1).

Mais en concevant la comptabilité comme un construit social, cela incite à considérer le changement qu'elle pourrait induire comme le résultat d'une dynamique, elle aussi, sociale. Autrement dit, il nous faut questionner sociologiquement la comptabilité socio-environnementale pour comprendre comment elle pourrait aider au changement (sous-section 2).

Sous-section 1 – Modéliser la comptabilité : une approche constructiviste et sociologique

La littérature comptable peut être partagée selon trois courants. Le premier correspond à l'approche normative de la comptabilité, dominant jusque dans les années 1960. Cette approche tente d'améliorer l'image produite par les normes comptables. Si certains travaux contemporains reconnaissent la nature sociale de la comptabilité, ce courant est historiquement marqué par une approche positiviste. Il s'agit de perfectionner l'outil comptable, comme on peut perfectionner une lunette astronomique et ainsi améliorer notre connaissance de l'espace (cf. annexe A pour une présentation de l'approche normative historique). Le second courant est celui de la *Positive Accounting Theory* (PAT) apparu à la fin des années 1960. Selon ce courant, la comptabilité est le résultat de différentes pressions politiques, notamment de la part des dirigeants d'entreprise pour maximiser leurs gains (Watts et Zimmerman, 1978, 1979). Dès lors, la comptabilité doit être analysée comme un objet social au centre de conflits dont on peut estimer que le marché est le seul juge. « *Les chercheurs en comptabilité ne s'intéressent plus à ce que dit la comptabilité en termes métrologiques, mais à ce qu'elle fait, en générant des comportements stratégiques* » (Chiapello et Desrosières, 2006). Ce courant s'inscrit à son tour dans une approche positiviste, avec le marché pour fondement ontologique (cf. annexe B pour une présentation de la PAT).

Le troisième courant de la littérature en comptabilité est ce que l'on peut qualifier de courant hétérodoxe. Il convient de préciser qu'il concerne à la fois la comptabilité financière et la comptabilité de gestion. D'une certaine manière, ces travaux sont antérieurs à ceux de la PAT puisque quelques sociologues s'intéressent à la comptabilité dès le XIXe siècle. En revanche, les comptables ne s'intéresseront à ces approches qu'au cours des années 1970. Selon ce nouveau paradigme, la comptabilité ne peut être associée à un simple outil de retranscription de la réalité et il rejoint sur ce point les auteurs de la PAT. Cependant, pour ces auteurs hétérodoxes, les activités économiques ne peuvent être comprises comme les conséquences d'un univers déterministe. Au contraire, elles sont supposées être le résultat d'agencements sociaux.

Ce courant de recherche ne se laisse pas facilement catégoriser (Berland et Pezet, 2009) tant les ramifications et les approches sont nombreuses. Parmi les cadres théoriques mobilisés, on peut citer : la théorie néo-institutionnelle, qui conçoit la comptabilité comme

réponse à une pression émanant de la société ; l'analyse foucauldienne (Armstrong, 1994 ; Hopwood, 1987 ; Mennicken et Miller, 2012), dont les travaux montrent la comptabilité comme un outil disciplinaire permettant de gouverner les individus ; ou encore la théorie de la structuration ou les travaux de Bourdieu, afin de mettre en évidence la reproduction des structures sociales par la pratique comptable ; et enfin la théorie de l'acteur réseau (Justesen et Mouritsen, 2011), montrant la comptabilité comme un construit, résultat d'un réseau d'acteurs qui au fil du temps, vont en faire une boîte noire.

Ces différents cadres théoriques permettent de mesurer la diversité des travaux qui ont pu être entrepris au sein de ce courant hétérodoxe. L'intention n'est donc pas de présenter ce courant, mais plutôt d'identifier les conclusions fondamentales que ces travaux apportent d'un point de vue épistémologique. Nous proposons donc de lire cette littérature avec le cadre de Le Moigne (Le Moigne, 1995). Ainsi, l'objectif de cette section est d'identifier en quoi la littérature hétérodoxe nous permet de concevoir la comptabilité selon l'hypothèse phénoménologique, l'hypothèse téléologique, la modélisation systémique, le principe d'action intelligente et enfin le critère d'enseignabilité.

1. L'encastrement de la comptabilité dans la société

Traditionnellement, on attend de la comptabilité qu'elle produise une « *image fidèle* » de l'activité financière d'une entreprise. Dans ce but, elle est supposée enregistrer les différentes opérations pour ensuite reconstruire la chaîne de causalité aboutissant au résultat comptable. C'est notamment cette vision de la comptabilité que l'on retrouve dans le PCG :

Art. 121-1 du PCG : La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture.

Mais la littérature hétérodoxe permet de mettre en échec cette vision de la comptabilité et de montrer qu'elle est plutôt une construction sociale destinée à produire et maintenir un ordre social.

1.1. La construction phénoménologique de la comptabilité

Lorsque les sociologues s'intéressent à la comptabilité au XIXe siècle, c'est pour son rôle dans la construction de la rationalité économique. En particulier, Max Weber ([1922] 2008 [1921]) estime que la comptabilité fournit un cadre au travers duquel se fonde notre représentation de l'économie, instaurant *de facto* une rationalité. Dans la continuité de ce

travail, Sombart (Chiapello, 2007 ; Yamey, 1964) suggère que la comptabilité soit au cœur de la construction de la rationalité capitaliste. Enfin, à partir de Marx⁴ (Bryer, 1999 ; Chiapello, 2007) on peut identifier dans la comptabilité un moyen de reproduction des structures sociales capitalistes. Ces premières intuitions n'ont pas été démenties par de plus récentes recherches, même si les arguments ont été largement débattus et sont désormais tenus pour erronés (Yamey, 1964, 2005). Poursuivant l'étude de la relation tenue entre capitalisme et comptabilité, certains auteurs se sont intéressés à l'époque de la Renaissance (Aho, 1985 ; Bryer, 1993 ; Carruthers et Espeland, 1991 ; Chiapello, 2007 ; Derks, 2008 ; Goldthwaite, 2015 ; Quattrone, 2004 ; Rambaud, 2018). L'émergence de la comptabilité en Italie du Nord à la fin de l'époque médiévale et au début de la Renaissance est concomitante d'une révolution commerciale marquant les débuts du capitalisme (Bryer, 1993). La comptabilité sert alors à légitimer ces nouvelles pratiques commerciales (Aho, 1985 ; Carruthers et Espeland, 1991). Mais au travers de la technique de la partie double, elle va également structurer une certaine rationalité économique (Bryer, 1993 ; Carruthers et Espeland, 1991 ; Chiapello, 2007). Finalement, ces recherches montrent « *que non seulement l'histoire de l'arithmétique commerciale, en particulier la comptabilité, reflète les changements importants des institutions sociales, mais aussi que la comptabilité a aidé à les faire émerger et à les légitimer* »⁵ (Carruthers et Espeland, 1991).

La science économique a trouvé dans la langue comptable le moyen d'inscrire ses théories dans le monde des affaires. Ainsi, l'économie reprend le vocabulaire et un grand nombre de concepts issus de la comptabilité (Chiapello, 2012). Mentionnons par exemple la notion de coût, d'actif, d'investissement... Comme le remarque Chiapello (2012) : « *le concept de capital qui est central dans la théorie économique l'est aussi en comptabilité et en provient même* » (Chiapello, 2012, p. 135). Mais cela va plus loin qu'un simple emprunt de vocabulaire, puisque la description qui est faite par Marx du système capitaliste est inspirée et s'appuie sur le fonctionnement de la partie double (Chiapello, 2007). « *Il [Marx] a dû recréer un système interdépendant et sa dynamique. Pour cette compréhension systémique, la représentation en termes comptables de la circulation et de l'accumulation a joué un*


⁴ Marx lui-même n'ayant pas parlé de comptabilité, on ne peut pas réellement lui accorder d'opinion sur la question.

⁵ Traduction de l'auteur : "We would extend this claim by suggesting not only that the history of commercial arithmetic, especially accounting, reflects changes in important social institutions but also that accounting helped engender and legitimate them."

rôle central, produisant l'analogie à travers laquelle le système pouvait être décrit »⁶ (Chiapello, 2007). Mais le cas de Marx n'est pas le seul exemple évoqué par la littérature, ainsi Suzuki (2003) montre que la macroéconomie relève d'informations comptables et dès lors, la comptabilité a influencé la construction macroéconomique du monde. Ce que l'on peut représenter schématiquement de la manière suivante :

Comptabilité → Modélisations économiques

Mais au fur et à mesure que cette dernière devenait autonome, elle imposait à la comptabilité de performer ses propres concepts. C'est notamment ce qu'évoque Suzuki (2003) à propos des rencontres de juin 1946 à juin 1947 entre économistes (dont John R. Hicks, Meade et Stone) et comptables. L'enjeu était de faire en sorte que les concepts comptables soient subordonnés à la théorie économique (Suzuki, 2003). On peut notamment évoquer le cas du capital, qui d'une origine comptable renvoyant à une dette, est finalement conçu aujourd'hui comme un actif (Chiapello, 2012 ; Hodgson, 2014 ; Rambaud, 2015). Cette volonté de faire correspondre les concepts comptables aux concepts économiques fournit la preuve supplémentaire du rôle de la comptabilité dans la construction des représentations économiques. Car « *une fois traduits par les chaînes sociotechniques de la comptabilité, les concepts de l'économie accèdent à une existence factuelle* » (Chiapello, 2012, p. 138). La comptabilité a alors été influencée par les économistes et a ainsi accompagné l'évolution du capitalisme (Arnold, 2012 ; Richard, 2005a). La dernière transition du capitalisme est celle du passage au capitalisme financier conduisant aux normes comptables IFRS qui étendent l'emprise de la théorie néoclassique, notamment au travers de la juste valeur (Capron, 2005 ; Chiapello, 2017). Dès lors, nous devons compléter notre précédent schéma pour faire apparaître une flèche allant des modélisations économiques vers la comptabilité :

Comptabilité → Modélisations économiques


Au-delà des phénomènes macrosociaux, la comptabilité joue également un rôle social au niveau des entreprises, parfois désigné sous le terme *territorialisation* (Mennicken et Miller, 2012 ; Miller et Power, 2013). En effet, la comptabilité permet de définir les entités

⁶ Traduction de l'auteur : "Intellectually, he had to recreate an interrelated system and its dynamics. For this systemic understanding, the representation in accounting terms of circulation and accumulation played a central role, producing the analogy through which the system could be described."

économiques et en particulier leurs frontières (Llewellyn, 1994). En tenant le journal de l'ensemble des opérations financières de l'entreprise, la comptabilité matérialise et rend visibles les activités de l'organisation. Hopwood (1987) montre que le fait de modéliser comptablement une société permet de la faire exister économiquement et crée une nouvelle entreprise interne. De sorte que la comptabilité décrit les problématiques d'une entreprise et délimite un espace abstrait dans lequel les managers interviennent (Mennicken et Miller, 2012). Mais la comptabilité dépasse le cadre strictement interne et « *il est essentiel que la fonction territorialisante de la comptabilité puisse recadrer un domaine de manière à ce qu'il se prête aux récits de la rationalité du marché et de l'économie* »⁷ (Miller et Power, 2013).

À partir de ce qui vient d'être montré, nous ne pouvons adhérer à l'idée selon laquelle la comptabilité retranscrit la réalité de l'activité économique. L'hypothèse réaliste ne peut donc constituer une base conceptuelle satisfaisante pour la comptabilité. Nous avons montré qu'on ne peut séparer la comptabilité de l'activité économique ainsi que la compréhension qui en est tirée. Il nous faut donc faire l'hypothèse phénoménologique, autrement dit la connaissance produite par la comptabilité doit être considérée comme une interrelation entre activité-comptabilité-théorie. Comme le souligne Edgar Morin, « *l'appareil cognitif humain produit de la connaissance en construisant, à partir de traitements de signaux/signes/symboles, les traductions que sont les représentations, discours idées, théories* » (Morin, 1992, p. 209). Ajoutons à cela que ce processus construction-traduction est agencé selon l'activité qui est elle-même organisée par ce processus (cf. Figure 3).

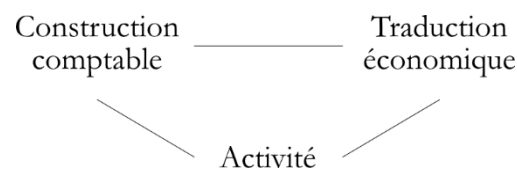


Figure 3: schéma de l'interaction comptable (source : auteur)

1.2. La fonction de rappel à l'ordre social de la comptabilité

Les premiers travaux interrogeant l'influence de la comptabilité sur les acteurs datent des années 1950 et 1960. Ils ont constitué ce qu'il convient désormais d'appeler le courant de

⁷ Traduit par l'auteur : "Crucially, the territorializing function of accounting can reframe a domain in such a way that it becomes amenable to narratives of market and economic rationality."

la *Behavioral accounting*. Même si ces auteurs ne s'intéressent pas à la comptabilité financière, mais au contrôle de gestion, leurs apports demeurent une contribution essentielle à la compréhension du rôle de la comptabilité. Ainsi, Argyris (1952) étudie le rôle des budgets sur le comportement des acteurs et montre en particulier comment des groupes se forment à partir de l'organisation du budget. Becker et Green (1962) poursuivent ces travaux et s'intéressent à la relation entre la cohésion du groupe et l'acceptation des objectifs budgétaires. Ces travaux se poursuivront avec d'autres auteurs (par exemple Hofstede, 1967) et permettront de démontrer que la comptabilité ne peut être analysée comme un simple système d'allocation rationnel des ressources. La comptabilité sert à mesurer la performance bien sûr, mais ce faisant elle va émettre un jugement, différencier ce qui est performant de ce qui ne l'est pas, configurer l'activité de l'entreprise. Le cas typique se révèle lorsqu'une entreprise est en difficulté financière, car c'est à partir des comptes que le juge pourra statuer et déclarer l'état de cessation des paiements. De manière plus générale, la comptabilité organise les entreprises, c'est ce que nous pouvons appeler la fonction de véridiction de la comptabilité⁸ à partir de Miller et Power (2013). Le cas du bilan évoqué par les deux auteurs est évocateur :

For example, the balance sheet, a fundamental component of accounting, is one of the most powerful institutions of our time, a complex legal-economic hybrid which frames organizational health and has become deeply embedded in regulatory and managerial practice. The balance sheet is the calculative foundation for many of the accounting-based ratios which surround the modern firm and define it for both internal managerial and financial analytical purposes. Today we take measures of "return on capital", "leverage", "solvency", and "liquidity" very much for granted. While they are derived from financial statements, these ratios have a lengthy history and have today acquired an institutional life of their own (Miller et Power, 2013, p. 583)

Une partie de la littérature hétérodoxe s'est donc attachée à rendre visible et décrire les fondements de cette fonction de la comptabilité. Carruthers et Espeland (1991) identifient la comptabilité étant un outil rhétorique qui contient sa propre rationalité, permettant de fonder légitimement ses décisions sans avoir recours à Dieu ou à un quelconque modèle de justice. On retrouve d'ailleurs cette idée dans la notion de *legitimacy machines* chez Burchell et al. (1980). La comptabilité fait donc figure de rationalité normative autonome, permettant de déployer certaines modalités de gestion. Mais la comptabilité n'est pas seulement un outil rhétorique, c'est également un outil de commensuration. Espeland et

⁸ Peter et Miller (2013) utilisent le terme *adjudicating* qui ne se laisse pas traduire facilement en français.

Stevens (1998) montrent que ces derniers sont des outils de pouvoir. En s'appuyant sur les analyses de Foucault, ils montrent que catégoriser, évaluer, valoriser sont des actions permettant de rendre les individus gouvernables. « *La capacité à créer de nouvelles catégories et à imposer une objectivité mécanique est un pouvoir conséquent. Les statistiques officielles peuvent être plus importantes pour les sujets qu'elles créent ("Hispaniques", "chômeurs", "enfants doués") que pour l'avantage technique que ces connaissances confèrent. Une fois les catégories en place, le comportement des personnes s'y conforme de plus en plus.* »⁹ (Espeland et Stevens, 1998). La comptabilité n'échappe pas à cela et peut donc être considérée comme un outil favorisant la gouvernementalité des individus (Miller et O'Leary, 1987 ; Miller et Rose, 1990 ; Rose, 1991).

Partant de ce principe, nous pouvons expliquer la fonction de véridiction par le fait que la comptabilité intègre une rationalité selon laquelle elle discipline les acteurs. Autrement dit, par son organisation, elle contraint les acteurs à respecter certaines normes. Cette analyse se retrouvera étendue à des points particuliers, notamment la gestion dans le temps (Robson, 1992) et dans l'espace (Carmona, Ezzamel et Gutiérrez, 2002), rejoignant ainsi l'intuition de Giddens ([1984] 2012) selon laquelle la comptabilité permet le contrôle dans le temps et dans l'espace des activités économiques.

Mais c'est au travers de l'étude historique de la comptabilité que l'on comprend mieux à quoi est utilisée cette fonction de véridiction. Un certain nombre de travaux ont montré que la comptabilité a toujours servi avant toute chose – et notamment avant même l'allocation des ressources – à construire et maintenir un ordre social (Ezzamel, 1997 ; Gallhofer et Haslam, 1997 ; Quattrone, 2004, 2015 ; Thompson, 1991 ; Walker, 1998). Ainsi, la comptabilité dans les temples de l'Égypte ancienne servait un objectif religieux. Elle permettait de maintenir l'ordre divin face aux forces terrestres supposées destructrices. « *La répétition des écritures comptables dans une périodicité cyclique a engendré un ordre culturel qui a sous-tendu le concept de néo-temps comme circulaire et récurrent, assurant la perpétuation de l'ordre cosmique* »¹⁰ (Ezzamel, 2012, p. 127). Pendant la Renaissance,

⁹ Traduction par l'auteur : “*The capacity to create new categories and enforce mechanical objectivity are consequential powers, ones often associated with states or firms. Official statistics may be more important for the subjects they create (“Hispanics,” “the unemployed,” “gifted children”) than for the technical advantage this knowledge confers. Once the categories are in place, people’s behavior increasingly conforms to them.*”

¹⁰ Traduction par l'auteur : “*The repetition of accounting entries in a cyclical periodicity engendered a cultural order that underpinned the concept of neheh time as circular and recurring, ensuring the perpetuation of cosmic order*”

les marchands n'ont pas été les seuls à intervenir pour faire émerger la comptabilité en partie double ; l'Église, l'Université et les maisons d'édition ont également participé à cette évolution comptable (Thompson, 1991). Quattrone (2004, 2015) montre qu'au sein de l'Église les jésuites ont adopté la comptabilité et contribué à son développement afin de démontrer le respect de leurs vœux de pauvreté et de prouver que l'argent des affaires commerciales était destiné à Dieu. Mais au-delà du cercle des jésuites, la comptabilité a pendant longtemps relevé d'un acte de piété. Le dictionnaire de Trévoux (Édition lorraine, Nancy 1738-1742) est d'ailleurs très explicite sur ce point concernant le fait d'être comptable : « *COMPTABLE, signifie aussi, Responsable. Nous sommes comptables envers Dieu, nous lui rendrons compte un jour de toutes nos actions, des paroles oiseuses que nous avons dites* »¹¹. Dans une perspective plus laïque, la démarche de reconception d'une société démocratiquement ouverte de Bentham, accorde à la comptabilité un rôle significatif (Gallhofer et Haslam, 1994a, 1994b). Dans la vision de Bentham, « *la comptabilité ferait [...] également partie intégrante de la conception ou de la refonte des institutions sociales afin qu'elles produisent des effets que les Benthamiens, du moins en partie, jugent véritablement souhaitables sur le plan social, reflétant ainsi un véritable engagement d'un "devoir envers l'humanité"* ». On comprend, au travers de ces différents exemples que la fonction de véridiction de la comptabilité est en fait tournée vers un objectif de maintien de l'ordre social (Vollmer, 2003). On peut donc affirmer avec Jubé (2011) que la comptabilité fait *fonction de rappel à l'ordre social*.

Dès lors, l'hypothèse déterministe selon laquelle la comptabilité est la retranscription neutre et fidèle d'une chaîne de causalités simples ne peut être retenue. Nous devons lui préférer l'hypothèse téléologique. L'information comptable répond à une finalité qui est de produire et reproduire l'ordre social. Nous ne nous étonnerons d'ailleurs donc pas du caractère politique que revêt la normalisation comptable (Burlaud et Colasse, 2010 ; Chantiri-Chaudemanche et Kahloul, 2019 ; Chiapello et Medjad, 2007).

2. Des écritures comptables à l'action

Au-delà de l'analyse de l'institution sociale de la comptabilité, il convient d'étudier sa mise en œuvre. Ici encore la littérature hétérodoxe sape l'approche positiviste selon laquelle la comptabilité est supposée être un outil au service de la rationalité, révélant la chaîne de

¹¹ À partir du Dictionnaire de Trévoux (Édition lorraine, Nancy 1738-1742) rendu disponible en ligne par le CNRTL : <https://www.cnrtl.fr/dictionnaires/anciens/trevoux/menu1.php>

causalité à partir des opérations de base et permettant le calcul selon une logique formelle. À cela, une approche systématique et complexe oppose une vision de la comptabilité reconnaissant l'interaction entre les opérations de base et les représentations économiques.

2.1. Les interrelations complexes des écritures comptables

L'approche normative historique de la comptabilité (annexe A) considère les écritures comptables comme les monades du monde économique. Constituant la partie la plus élémentaire et la plus simple de la comptabilité, on pourrait s'attendre à ce qu'elle fasse l'objet de précision. Pourtant, les ouvrages et manuels de comptabilité sont étrangement confus, quand ils ne sont pas tout simplement silencieux, sur cette notion. Il est question de mouvements, d'opérations, d'écritures ou encore d'enregistrements comptables, souvent directement reliés à la technique de la partie double. Ainsi, une écriture comptable est le fait de porter le montant d'un flux au débit d'un compte et au crédit d'un autre. Si on se réfère au Code de commerce, nous y trouvons les termes de mouvements et enregistrement : « *Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise. Ces mouvements sont enregistrés chronologiquement.* » (Art. L123-12 C.com). Mais le décret du 29 novembre 1983 y ajoute la notion d'opération : « *Les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise sont enregistrés opération par opération et jour par jour sur le livre-journal* » (Art. 3, décret du 29 novembre 1983). Cette confusion, qui ne fait d'ailleurs pas apparaître la notion d'écriture comptable, est selon nous évocatrice d'une difficulté de parler de ces notions pourtant essentielles dans la pratique, sans remettre en question les fondations mythiques de la comptabilité.

Pour tenter de démêler cette confusion, l'analyse historique se révèle encore une fois pertinente. L'ordonnance de Colbert de 1673¹² (également appelé code de Savary¹³) marque un tournant juridique dans l'histoire de la comptabilité (Vlaemminck, 1979). En précisant pour la première fois les obligations comptables des acteurs économiques, elle a ancré certains éléments de vocabulaire. Le titre III s'intitulant *Des Livres & Registres des Négocians, Marchands & Banquiers* stipule ainsi :

Article I. Les Négocians & Marchands, tant en gros qu'en détail, auront un livre qui contiendra tout leur négoce, leurs Lettres de Change, leurs debtes actives & passives ; & les derniers employez à la dépense de leur maison [...]

¹² Consulté sur Gallica : <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k96295344/f40.image.texteImage>

¹³ Du nom de Jacques Savary (1622-1690) qui a été l'un des principaux contributeurs.

Article V. Les livres journaux seront écrits d'une même suite par ordre de date sans aucun blanc, arrêtez en chaque chapitre & à la fin ; il ne sera rien écrit aux marges [...]

Il est demandé aux différents acteurs économiques de consigner par écrit le flux d'activités dans des Livres comptables. Il était alors question d'écriture comptable dans cette première réglementation. Le Code de commerce de 1807 conserve le fond de l'ordonnance de Colbert, mais modifie en profondeur les termes employés. Ainsi l'article 8¹⁴ précise :

Tout commerçant est tenu d'avoir un livre-journal qui présente, jour par jour, ses dettes actives et passives, les opérations de son commerce, ses négociations, acceptation ou endossement d'effets, et généralement tout ce qu'il reçoit et paie, à quelque titre que ce soit : et qui énonce, mois par mois, les sommes employées à la dépense de sa maison : le tout indépendamment des autres livres usités dans le commerce, mais qui ne sont pas indispensables

Le Code de 1807 fait entrer la notion d'opérations dans le langage comptable. Mais alors, celles-ci sont liées à l'activité du commerce et ne sont pas des *opérations comptables*. À partir de là, nous pouvons essayer de proposer la distinction suivante : les opérations comptables sont les actions du flux continu d'activité d'une organisation qui vont être captées par la comptabilité. En soi, ces opérations sont donc indépendantes de la comptabilité elle-même. Les écritures comptables sont les retranscriptions écrites des opérations, selon une certaine grammaire, dans les livres comptables. La confusion entre opération et écriture peut être interprétée comme la volonté d'effacer cette grammaire qui suppose une co-construction sociale et sied mal à l'objectif de neutralité et de réalisme de la comptabilité. Le choix du terme *enregistrement* dans l'actuel Code de commerce est d'ailleurs particulièrement évocateur. Le terme "enregistrer" éloigné de son origine latine qui nous ramène à l'inscription sur un registre, reflète aujourd'hui un travail d'outil technique permettant de rejouer un événement passé (en ce sens, enregistrer est d'ailleurs à prendre au sens de *to record* en anglais plutôt que *to register*).

Cette clarification relative à l'écriture comptable permet de faire émerger la notion de grammaire comptable que nous pouvons de manière simplificatrice résumer aux normes comptables. En associant normes comptables et construction comptable de l'économie (cf. 1.1.) nous pouvons proposer un modèle plus complet de ce qu'implique l'information comptable. Tout d'abord, ce que nous avons identifié comme étant une construction comptable est en réalité le travail de saisie des écritures comptables. Ensuite, comme nous

¹⁴ Consulté sur Gallica : <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k56629t/f4.item>

l'avons déjà dévoilé, la construction comptable influence la traduction économique. Nous avons également montré que la traduction économique avait imprégné les concepts comptables, passant plus précisément par une influence sur les normes comptables qui finalement encadre la saisie des écritures comptables. Nous obtenons donc un système d'interdépendance, au sein duquel chaque partie du système influence le contexte de réalisation d'une autre partie (cf. Figure 4).

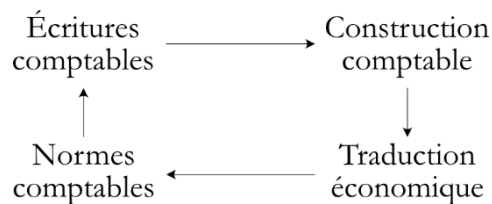


Figure 4: développement du schéma des interactions comptables (source : auteur)

À cela, il faut ajouter un autre circuit d'influence qui résulte de l'anticipation des comptables sur la réaction des acteurs, autrement appelée la gestion du résultat (Healy et Wahlen, 1999 ; Schipper, 1989). On peut analyser brièvement cette pratique comme le fait que les dirigeants d'une entreprise veulent présenter des comptes les plus valorisants possible. Dans notre modélisation, nous intégrons cela par l'influence des traductions économiques sur les constructions comptables et donc les écritures comptables (cf. Figure 5).

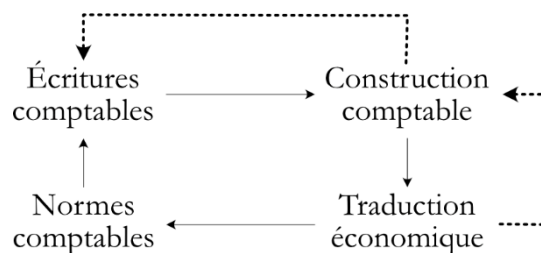


Figure 5 : Prise en compte des feedbacks (source : auteur)

En conclusion de cette analyse, nous ne pouvons souscrire à un modèle analytique de l'information comptable. En effet, les écritures comptables ne peuvent être comprises comme des parties élémentaires qui, une fois assemblées, permettent de rendre compte de l'activité d'une entreprise. Au contraire, nous avons montré que les écritures comptables sont influencées par le contexte à plusieurs niveaux et qu'elles-mêmes influencent le contexte en retour. Nous privilégions donc une modélisation systémique et complexe de l'information comptable, qui se propose « d'échapper à l'alternative entre la pensée réductrice qui ne voit que par les éléments et la pensée globalisante qui ne voit que le tout »

(Morin, 2005, p. 135). En comptabilité, la pensée réductrice est celle qui prend les écritures comptables pour les opérations comptables et les opérations comptables pour l'activité de l'entreprise. Autrement dit, en prenant la simplification pour la réalité. La pensée globalisante est celle qui ne considère l'information comptable qu'au travers de son incidence sur le marché, ignorant tout ou presque des pratiques sous-jacentes et des rétroactions existantes. Insistons enfin sur le fait que les relations que nous avons mises en évidence ne sont en rien les seules relations existantes et surtout ne sont pas des relations mécaniques. Ainsi, notre modèle n'est qu'une réduction – consciente d'elle-même – qui ne doit pas cacher l'incertitude et l'indétermination.

2.3. De l'information comptable à l'action

La littérature hétérodoxe est également très riche en contributions sur la façon dont l'information comptable est mobilisée. Burchell et *al.* (1980) synthétisent les premiers travaux sur cette question de l'utilisation de l'information comptable. Lorsque les objectifs sont clairement définis et que la connaissance des processus de production est bien connue, la comptabilité peut être considérée comme une *answer machine*. C'est-à-dire qu'elle fournit « *les méthodes simples d'évaluation des investissements, les systèmes de contrôle des stocks et les routines de contrôle du crédit qui agrémentent de nombreux textes de comptabilité de gestion* » (Burchell et *al.*, 1980). Quand les objectifs sont toujours bien définis, mais que les processus de production sont moins bien maîtrisés, la comptabilité peut alors servir de *learning machine*. Autrement dit, la comptabilité pourra être utilisée pour réaliser « *des analyses ad hoc, des modèles d'hypothèses et des analyses de sensibilité* » (Burchell et *al.*, 1980) afin d'analyser l'entreprise. Ces deux approches de la comptabilité, que l'on peut englober sous l'appellation "machine à calculer", sont conformes au paradigme de la *logique naturelle*. On peut en effet associer à l'*answer machine* un raisonnement déductif, alors que la *learning machine* peut être assimilée à un raisonnement inductif. Dans le premier cas on part du principe que la production, une décision prise dans l'année, peut alors être évaluée à l'aune de la comptabilité et infirmer ou confirmer la décision. Dans l'autre cas on peut utiliser la comptabilité en partant de la décision ; si le résultat comptable est satisfaisant, cela signifie que la production est rentable (cf. tableau 1). À partir de cet exemple simpliste on s'aperçoit que l'information comptable peut être utilisée de manière conforme à la méthodologie positiviste.

Raisonnement déductif <i>Answer machine</i>	Raisonnement inductif <i>Learning machine</i>
Règle : la production est rentable	Cas : décision affectant la production
Cas : décision affectant la production	Conséquence : le résultat est positif
Conséquence : le résultat est positif (et valide donc la décision)	Règle : la production est rentable (et nous permet donc d'apprendre sur la production)

Tableau 1: comparaison des machines comptables (inspiré de David (2012))

Toutefois Burchell et *al.*, en s'appuyant sur les travaux de Cyert et March, affirment que les objectifs sont le plus souvent ambigus. Dans ce contexte, et si la production est maîtrisée, la comptabilité ne sert plus de machine à calculer, « *plutôt que de créer une base de dialogue et d'échange dans des situations où les objectifs sont incertains ou contestés, les systèmes comptables sont souvent utilisés pour articuler et promouvoir des positions et des valeurs intéressées particulières* »¹⁵ (Burchell et *al.*, 1980). Dès lors, la comptabilité sert de *ammunition machine*, car l'information comptable n'est plus utilisée selon une logique naturelle, mais pour défendre ses intérêts. Si la production n'est pas maîtrisée, la comptabilité sert de *ationalization machine*. Du fait que les décisions sont prises avant d'avoir une bonne compréhension des objectifs et des processus de production, la comptabilité sert à rationaliser et à légitimer rétrospectivement les choix qui ont été pris. Par ces modalités d'utilisation de l'information comptable, Burchell et *al.* (1980) nous montrent que le paradigme de la logique naturelle ne peut être le seul retenu pour comprendre comment est produite la connaissance comptable.

À cela, nous pouvons ajouter la métaphore de la machine à promettre proposée par Mouritsen et Kreimer (2016). Partant du fait que « *la décision met les choses et les processus en mouvement, mais rarement simplement dans la direction d'un avenir prédéterminé. En ce sens, elle est porteuse d'une promesse* »¹⁶ (Mouritsen et Kreiner, 2016). Mais une promesse doit en principe être réalisée, entraînant la nécessité de mettre en place un mécanisme pour la rappeler. Or, la comptabilité permet de partager la promesse et met régulièrement les acteurs face à leurs objectifs sans qu'ils puissent s'y soustraire. Elle ne lève pas l'ambiguïté ni ne réduit l'incertitude, mais elle contraint les acteurs à agir.

¹⁵ Traduit par l'auteur : "Rather than creating a basis for dialogue and interchange in situations where objectives are uncertain or in dispute, accounting systems are often used to articulate and promote particular interested positions and values"

¹⁶ Traduit par l'auteur : "The decision sets things and processes in motion, but rarely simply in the direction of a predetermined future. In a sense, it harbours a promise"

C'est la fonction performative de la comptabilité (Mouritsen et Kreiner, 2016 ; Revellino et Mouritsen, 2015). La comptabilité peut d'ailleurs se révéler être un moteur de l'innovation, car elle incite les acteurs à identifier les problèmes et à trouver des solutions qui à leur tour, transforment les conditions de l'activité (Revellino et Mouritsen, 2015). On voit donc au travers de ces développements que la comptabilité ne peut être associée à une simple logique naturelle reposant soit sur la déduction, soit sur l'induction, mais plutôt sur une diversité de raisonnements possibles.

Si on ne peut retenir la seule logique naturelle comme modalité d'accès à la connaissance comptable, il nous faut donc considérer le principe d'action intelligente proposé par Le Moigne (1995). Ce principe « *exprime la capacité de l'esprit humain à élaborer et transformer de façon reproductible des représentations intelligibles [...] Les processus cognitifs ainsi mis en œuvre, très généralement selon des procédures tâtonnantes, alternant la mise en œuvre de moyens adaptés à des fins intermédiaires, lesquelles suggèrent de nouveaux moyens qui évoquent d'autres fins possibles (means-ends analysis en anglais). Ces modes de raisonnement dialogique privilégient l'examen des expériences antérieures qui leur fournissent des réservoirs d'heuristiques plausibles, toujours sélectionnées par quelque critère de « faisabilité ». Heuristiques qui auront parfois la forme quasi conditionnelle du raisonnement syllogistique [...], mais qui ne seront pas nécessairement contraintes par une exigence de vérité formelle* » (Le Moigne, 1995, p. 178). Cette longue citation permet de caractériser les modalités d'accès à la connaissance à partir de l'information comptable. Comme le suggèrent les travaux cités précédemment, l'information comptable est utilisée de manière à trouver des consensus, à réduire l'incertitude, à rappeler les objectifs pour finalement obtenir des solutions provisoires et intermédiaires, changeant néanmoins les conditions mêmes de la comptabilité. Le fait que la logique naturelle soit mobilisée pour construire la connaissance constitue finalement un cas particulier.

3. Le contrat social de la comptabilité

Dans un paradigme positiviste, seul le test empirique peut permettre de valider la connaissance produite. Or, au regard de ce qu'expose la littérature hétérodoxe, il semble difficilement concevable de réaliser de tels tests. En effet, la comptabilité est le résultat d'un construit social et aucune hypothèse réaliste ne peut être retenue. Par ailleurs, son objectif est moins de rendre visibles des chaînes de causalités que de répondre à un objectif

social et politique. Mais alors comment accorder à la comptabilité la confiance que nous sommes supposés lui attribuer ? Nous suggérons de concevoir la validité de la connaissance comptable sur le fondement d'un contrat social au sens de Le Moigne. C'est-à-dire que pour un système socio-culturel donné la connaissance doit être « enseignable ». Or, « *pour être enseignable, cette connaissance doit avoir quelque « valeur » identifiable pour cette culture, qu'elle s'exprime en termes de sens, d'intelligibilité ou d'effectivité* » (Le Moigne, 1995, p. 183). Autrement dit, la comptabilité n'est tenue pour valable que parce qu'elle est *intelligible* et qu'elle permet d'agir. À partir de là, un groupe social donné lui reconnaît la légitimité pour lui permet d'être pratiquée de manière étendue. De manière corolaire, la littérature (Richard, 1983, 2005a, 2005b) constate que la comptabilité évolue dans le temps et varie dans l'espace, en fonction du contexte socio-culturel.

Ces exigences de la comptabilité d'être à la fois comprise et mobilisable par les acteurs est ce que Miller et Power (2013) nomment la fonction de médiation. « *La comptabilité est aussi une pratique de médiation, c'est-à-dire qu'elle permet de relier différents acteurs avec une histoire commune et peut constituer un réseau de relation à l'intérieur et au-delà de la frontière de l'entreprise* » (Miller et Power, 2013). En fournissant les concepts destinés à se comprendre, elle permet aux acteurs d'agir ensemble. Comme le montrent notamment Burchell et *al.* (1985), l'adoption ou l'abandon de normes comptables dépendent de la capacité à former un consensus entre différents groupes sociaux avec leurs intérêts spécifiques. Dès lors, on comprend que la comptabilité ne permet pas d'assurer la pérennité du consensus, au contraire, elle est constamment mise à l'épreuve des besoins des différents acteurs. Ce qui signifie que des pratiques comptables peuvent apparaître, éventuellement s'institutionnaliser et alors renouveler le contrat social de la comptabilité. Dans ce jeu, le législateur et le normalisateur tiennent évidemment un rôle important dans la mesure où ce sont ces instances qui institutionnalisent les nouvelles pratiques comptables.

**

En conclusion de cette sous-section, nous souhaitons répondre à la question suivante : quel regard porter sur la comptabilité ? Pour Bernard Colasse, la comptabilité est « *le dispositif technique et humain grâce auquel les dirigeants d'une entreprise (ou de toute autre organisation) rendent des comptes relatifs à sa situation et à ses performances aux divers acteurs économiques et sociaux, les stakeholders ou parties prenantes, qui entretiennent*

des relations, contractuelles ou non, avec elle et peuvent influencer sur ses activités ou être affectés par celles-ci ». Cette définition fonctionnaliste de la comptabilité est cohérente avec la littérature hétérodoxe présentée. Cependant, au-delà de ses caractéristiques intentionnelles, la comptabilité est marquée par le fait qu'il s'agit d'une convention sociale permettant de produire et reproduire des normes sociales partagées. La comptabilité ne tient d'ailleurs sa validité que par son rôle de consensus parmi les différents groupes d'acteurs en place, un changement en leur sein permettant alors l'évolution des normes. « *D'un point de vue matérialiste, les états financiers doivent donc être considérés comme des "créatures" de la réalité commerciale plutôt que comme des descriptions objectives de "faits morts" historiques* » (Tinker, Merino et Neimark, 1982).

Au fur et à mesure de notre étude de la littérature hétérodoxe, nous avons formulé une épistémologie de la comptabilité. Celle-ci ne peut être selon nous que profondément constructiviste, car elle doit être une épistémologie de l'action. Elle participe de cette dynamique gestion que Martinet et Pesqueux résument dans l'aphorisme suivant : « *Connaître pour agir, connaître en agissant, agir en connaissant* » (Martinet et Pesqueux, 2013, p. 262).

Questions épistémologiques	Réponses constructivistes	Conséquences comptables
Question gnoséologique	Hypothèse phénoménologique	L'information comptable construit les représentations économiques qui en retour influencent l'information comptable
	Hypothèse téléologique	La comptabilité s'inscrit dans un objectif de production et reproduction des normes sociales
Question méthodologique	Modélisation systémique	On ne peut postuler l'existence de parties élémentaires tenues pour vraies, au contraire l'ensemble des éléments de la comptabilité interagissent
	Principe d'action intelligente	La connaissance élaborée à partir de l'information comptable relève d'heuristiques plus ou moins formelles dans le but de trouver des solutions convenables
Question éthique	Critère de la connaissance enseignable	La validité est supposée (et non testée empiriquement)

Tableau 1: Synthèse de la modélisation constructiviste de la comptabilité (source : auteur)

La comptabilité est-elle alors relativiste ? Peut-elle encore servir de base permettant la comparaison des entreprises ? Ou devons-nous la jeter au rang des techniques frauduleuses ? La littérature hétérodoxe n'a-t-elle pas finalement miné l'objectivité de la comptabilité ? Nous pensons au contraire qu'en révélant la nature profondément complexe, sociale et politique de la comptabilité elle permet de crédibiliser cette pratique. Ne pas prendre la comptabilité comme une simple lunette d'astronomie permet d'éviter d'en faire un mythe et donc de la considérer comme un véritable objet de recherche scientifique. Il est évident que cela ajoute de la complexité, de l'incertitude et de l'indétermination, mais cela ne vaut-il pas mieux, comme fondements scientifiques, que la simplicité mythologique ? C'est sur ces fondements que nous nous proposons d'étudier la comptabilité socio-environnementale.

Sous-section 2 – La comptabilité socio-environnementale et le changement organisationnel

« Le système comptable conventionnel crée et renforce effectivement cette image profondément étroite de toutes les interactions possibles entre le "monde" et l'organisation. Ce faisant, la comptabilité conventionnelle se présente comme un processus politique et social en ce sens qu'elle fait des choix sur le monde, met l'accent sur certaines choses et privilégie ou ignore d'autres, créant ainsi, à toutes fins utiles, sa propre réalité sociale »¹⁷ (Gray, Adams et Owen, 2014, p. 4)

Face à cette représentation de la comptabilité, résumant pour partie la sous-section précédente, des chercheurs, des praticiens et des entrepreneurs ont imaginé une comptabilité sociale et environnementale pour essayer d'aider les entreprises à s'engager dans la transition écologique. Mais cette transition est difficile et l'on s'interroge sur la capacité de la comptabilité socio-environnementale à accompagner cette transition. Cette sous-section questionne cette possibilité à partir de la modélisation construite au cours de la sous-section précédente. La première partie tente de définir la comptabilité socio-environnementale, puis la seconde partie analyse les (im)possibilités de changement à partir de la comptabilité.

¹⁷ Traduit par l'auteur : "The conventional accounting system effectively creates and then reinforces this profoundly narrow image of all possible interactions between the 'world' and the organisation. In doing this, conventional accounting thus stands as a political and social process in that it makes choices about the world; emphasises certain things and privileges or ignores others, thereby creating, to all intents and purposes, its own social reality"

1. La comptabilité socio-environnementale : définition, programme et constats

Dans cette première partie, l'objectif est de comprendre notre objet de recherche. Nous proposons donc dans un premier temps de définir la comptabilité socio-environnementale, en dépit de ses frontières floues. Puis nous étudierons son projet et sa raison d'être. Pour enfin conclure sur les constats qui sont faits concernant son utilisation.

1.1. Définitions et précisions lexicales

La première difficulté pour définir notre objet de recherche est la diversité du vocabulaire employé pour le désigner. Le terme de comptabilité socio-environnementale ne fait pas consensus et on trouve également dans la littérature les expressions *comptabilité environnementale* (Antheaume et Christophe, 2005 ; Schaltegger et Burritt, 2000), *comptabilité sociétale* (Gray, 2002 ; Gray, Adams et Owen, 2014), *comptabilité verte* (Christophe, 1995 ; El Serafy, 1997), *reporting environmental* (Gray, 1993), *reporting societal* (Bebbington, Larrinaga et Moneva, 2008 ; Capron et Quairel, 2003) ou encore *reporting social et environnemental* (Gray, Kouhy et Lavers, 1995). La loi française a elle-même tâtonné, le terme de *déclaration de performance extra-financière* (DPEF) ayant supplanté celui de *reporting RSE* en 2017. Ces expressions renvoient à des objets proches, mais pas nécessairement identiques. Pour ce travail, nous utiliserons par convention à la fois le terme de comptabilité socio-environnementale (CSE) et celui de reporting extra-financier (REF). Le terme de CSE sera employé pour qualifier à la fois la méthode et les pratiques de préparation et de divulgation, tandis que le terme de REF désignera le document final intégré ou non au rapport de gestion. Ainsi pouvons-nous dire que les entreprises publient un REF à partir de leur CSE.

La seconde difficulté que nous rencontrons pour définir la CSE tient à l'étendue de ce qu'elle peut potentiellement couvrir. Une première approche, formulée par Antheaume et Christophe (2005), considère la CSE comme les « *outils qui permettent : i) D'une part de compléter ce que « compte » la comptabilité générale par la prise en « compte » des flux physiques et des coûts que l'entreprise occasionne à d'autres du fait de ses actions ; ii) D'autre part d'étendre les catégories d'acteurs à qui l'entreprise rend des « comptes »* » (Antheaume et Christophe, 2005, p. 3). Mais en réalité, cela est un peu trop restrictif car comme l'affirment Gray *et al.* « *la comptabilité sociale peut prendre une gamme potentiellement infinie de formes. Elle peut être conçue pour remplir un ou plusieurs*

objectifs parmi un large éventail d'objectifs. Il peut couvrir une myriade de sujets différents, et les comptes sociaux peuvent être construits autour de presque tout type d'informations ou avec presque une sorte de focalisation. La comptabilité sociale n'est pas une activité systématique, réglementée ou bien établie et donc ce qui est couvert [...] n'est limité (dans la description) que par la pratique et (sur ordonnance) uniquement par notre imagination »¹⁸ (Gray, Adams et Owen, 2014). Ainsi la CSE n'a pas pour vocation de traiter seulement des événements économiques, de manière uniquement financière et à destination exclusive des actionnaires. Ce qui, convenons-en, n'est pas pour aider à déterminer la nature de notre objet.

Malgré les difficultés à cerner ce qu'est la CSE, nous proposons de la définir à partir de R. Gray (2000). Dans cette référence, la CSE est définie comme « *la préparation et la publication d'un compte rendu sur les interactions et les activités d'une organisation en matière sociale, environnementale, d'employés, de communauté, de clients et d'autres parties prenantes et, si possible, sur les conséquences de ces interactions et activités* »¹⁹ (Gray, 2000). Cette définition permet en particulier de préciser certains aspects de la CSE. Premièrement, la CSE fait l'objet d'une préparation, c'est-à-dire qu'elle s'inscrit dans des pratiques sociales spécifiques dans le contexte de chaque entreprise. Cet aspect, sur lequel une partie de la littérature reste silencieuse, nous semble fondamental au regard de notre modélisation de la comptabilité. Deuxièmement, la CSE doit être publique, c'est-à-dire révélée à l'ensemble des personnes intéressées par la gestion de l'entreprise et ne doit pas rester informelle. En ce sens, la CSE est à différencier du contrôle de gestion environnemental²⁰, même si les systèmes d'information peuvent être communs. Troisièmement, la CSE a pour objet les interactions entre l'entreprise et son écosystème. De cette manière, la CSE n'a pas vocation à traiter certains sujets en particulier, mais doit

¹⁸ Traduit par l'auteur : "Social accounting can take a potentially infinite range of forms. It can be designed to fulfil any one or more of a wide range of objectives. It can cover a myriad of different subjects, and social accounts can be constructed around almost any type of information or with almost any sort of focus. Social accounting is not a systematic, regulated or well-established activity and so what is covered in the following chapters is limited (in description) only by practice and (in prescription) only by our imaginations"

¹⁹ Traduit par l'auteur : "The preparation and publication of an account about an organisation's social, environmental, employee, community, customer and other stakeholder interactions and activities and, where, possible, the consequences of those interactions and activities"

²⁰ Concernant le contrôle de gestion, nous retenons la définition suivante : "Environmental management accounting refers to environmental accounting information used internally and it requires the adaptation of existing management accounting systems to incorporate financial and non-financial information to enable managers to improve their organisation's environmental performance (see also Yakhou and Dorweiler, 2004). It typically involves such things as life-cycle costing, full-cost accounting, benefits assessment and strategic planning for environmental management" (Gray, Adams et Owen, 2014).

au contraire chercher à être la plus exhaustive possible sur ces interactions. Quatrièmement, la CSE doit également faire part des conséquences de ces interactions, de sorte que les personnes intéressées puissent juger de leur viabilité. Bien qu'elle permette de saisir la nature de la CSE et de circonscrire notre objet de recherche, cette définition ne permet pas d'en déduire l'objectif.

1.2. La CSE : un projet de réforme

La CSE s'inscrit dans un projet de réforme globale de l'entreprise et même plus généralement de l'économie. Comprise dans cette dynamique, la refonte de la comptabilité est à considérer comme la pièce d'un puzzle, dans lequel intervient également le droit des sociétés (Segrestin et Levillain, 2018) ou l'organisation du travail (Favereau, 2016). C'est d'ailleurs en ce sens que Notat et Sénard (2018) proposent, dans leur rapport sur la raison d'être de l'entreprise, une recommandation concernant la comptabilité : « *Toute compréhension de l'entreprise passe par sa comptabilité. Or les enjeux sociaux et environnementaux qui doivent être considérés, en sont absents. De même que le droit des sociétés a pu apparaître décalé avec la réalité, la comptabilité strictement financière ne donne pas une image fidèle de la pratique des entreprises. Une étude pourrait donc être engagée sur ce sujet* » (Notat et Sénard, 2018, p. 9).

La comptabilité doit rendre visible ce qui ne l'est pas actuellement pour permettre aux managers de prendre en considération l'homme et la nature :

« Le principe sous-jacent, qui n'est évidemment pas nouveau, est que si les comptables ne mesurent pas quelque chose, alors cette chose n'existe pas. Ainsi, par exemple, si le comptable n'identifie pas spécifiquement le changement climatique comme un événement pertinent pour l'entité comptable et ne mesure et ne divulgue donc pas les "coûts" associés à la contribution d'une entreprise au changement climatique, alors les effets n'existent pas. Ils ne sont pas visibles et aucune mesure corrective n'est requise, et aucun suivi de la contribution de l'organisation au changement climatique n'est nécessaire en l'absence d'autres exigences réglementaires. »²¹ (Deegan, 2013)

On trouve la description la plus générale du projet de la CSE chez Gray *et al.* (2014) : « *La comptabilité sociale est simultanément trois choses : (i) une manifestation assez simple des*

²¹ Traduit par l'auteur : "The underlying premise, which obviously is not new, is that if accountants do not measure something then it effectively does not exist. Therefore, for example, if the accountant does not specifically identify climate change as an event of relevance to the accounting entity and therefore does not measure and disclose any related 'costs' associated with a corporation's contribution to climate change, then the effects do not exist. They are not visible and no corrective action is required, nor is any monitoring of the organisation's contribution to climate change necessary in the absence of other regulated requirements"

efforts des entreprises pour légitimer, expliquer et justifier leurs activités ; (ii) une composante éthiquement souhaitable de toute démocratie qui fonctionne bien et, (iii) peut-être, l'un des rares mécanismes disponibles pour aborder la durabilité qui n'implique pas le fascisme et/ou l'extinction des espèces » (Gray, Adams et Owen, 2014, p. 3). Cette définition permet d'inscrire la CSE dans un projet démocratique, c'est-à-dire dans un débat potentiellement agonistique, mais dont l'issue relève d'un consensus. Mais se pose alors la question de savoir comment la comptabilité peut permettre cette cohabitation pacifique et démocratique entre les humains et les non humains.

Pour atteindre cet objectif, la CSE tente de transformer la fonction de rappel à l'ordre social et les représentations économiques induites. Cette volonté de transformation est explicitée par Richard (2012) :

« Pour nous, [...] la priorité est de briser une certaine pseudo-économie et une pseudo-comptabilité qui reposent sur une conception du capital totalement étriquée *en érigeant un nouveau droit comptable qui oblige* les entités, qu'elles soient privées ou publiques, à prendre en compte l'ensemble des dégradations des capacités fonctionnelles des trois capitaux humain, naturel et financier »²² (Richard, 2012, p. 234)

Ce nouveau droit comptable qui *oblige* à la préservation des entités humaines et non humaines est en fait la transformation de la rationalité inscrite dans la comptabilité. Son objectif consiste à utiliser la fonction disciplinaire de la comptabilité pour encadrer la rationalité des acteurs. Par ailleurs, en rendant visibles les aspects non financiers, la CSE fournit les moyens de légitimer des décisions menant à la préservation des humains et des non-humains. De manière plus générale, on peut dire que la CSE a pour objectif de proposer une nouvelle cosmologie. De plus, en proposant une nouvelle modélisation des organisations, la CSE peut permettre le changement des représentations économiques. Il n'est pas étonnant alors que le concept de capital se trouve au centre des débats (Hodgson, 2015 ; Rambaud, 2015 ; Rambaud et Richard, 2015 ; Richard, 2012).

Mais, comme tout projet politique, la CSE fait l'objet de divisions correspondant à différentes stratégies. La littérature se répartirait entre une approche « modérée » et une approche « radicale », distinction que l'on retrouve dans la littérature sous d'autres termes, mais recouvrant la même réalité (Gray, Owen et Maunders, 1988 ; Parker, 2005 ; Schaltegger et Burritt, 2006 ; Tinker, Neimark et Lehman, 1991) ou selon une approche

²² Les accentuations sont celles d'origine

relativement similaire (Lehman et Kuruppu, 2017). Pourtant, nous ne sommes pas convaincus par cette distinction, réduisant les différentes stratégies de recherche à des orientations politiques (voir notamment Gray et al. (1988) qui organisent la littérature entre l'aile gauche et l'aile droite du spectre politique).

Les idéaux types proposés par Weber concernant l'éthique en politique permettent selon nous de mieux caractériser ces stratégies. Dans sa conférence de 1919 intitulée *Le métier et la vocation de l'homme politique*, Weber distingue l'éthique de responsabilité de l'éthique de conviction. Selon lui, l'éthique de conviction conduit à ne pas considérer les conséquences de ces actes pour rester fidèle à sa doctrine. Alors que l'éthique de responsabilité amène à se sentir responsable des conséquences de ces actes et ainsi « *se soumettre aux lois de l'action, fussent-elles contraires à nos préférences intimes* », comme le résume Raymond Aron dans sa préface à l'édition française. Autrement dit, cette distinction repose sur le fait que l'homme répondant d'une éthique de conviction agit au nom de ses principes sans y déroger, alors que l'homme répondant d'une éthique de responsabilité agit pour atteindre ses objectifs dans une logique d'efficacité. On conçoit facilement les dérives possibles : l'éthique de conviction peut mener à empêcher l'action quand l'éthique de responsabilité peut mener à la corruption. Mobiliser ce cadre permet d'éviter de considérer les travaux selon des orientations politiques supposées, mais surtout, le recours aux idéaux types permet de simplifier sans pour autant assécher les possibles, car même si les acteurs tendent plutôt vers l'un ou l'autre de ces idéaux types, il s'agit toujours d'une combinaison des deux.

Les travaux que nous intégrons dans l'éthique de responsabilité correspondent à ce que la littérature identifie sous les termes *perspectives managériales* (Schaltegger et Burritt, 2006), *middle-road perspective* (Tinker, Neimark et Lehman, 1991) ou encore *Augmentation theories* (Parker, 2005). Il s'agit d'approches qui tentent d'intégrer la responsabilité sociale dans le cadre de la gestion actuelle de l'entreprise. À partir de la théorie des parties prenantes et de la théorie de l'agence, ces travaux développent ou étudient les stratégies de REF qui permettent aux entreprises de répondre aux attentes qui leur sont formulées. Dès lors, il s'agit avant tout de répondre aux acteurs qui ont du pouvoir sur l'organisation et non à des objectifs environnementaux et sociaux, autrement dit, l'objectif est d'obtenir ou maintenir ce que les Anglo-saxons nomment le *licence to operate*. Ces travaux formulent donc peu voire pas de critiques à l'encontre des stratégies mises en œuvre, quand bien même celles-ci seraient de nature à détourner l'objectif premier

de la CSE. Ces travaux « sont motivés par des préoccupations concernant ce qui est politiquement pragmatique et acceptable, et non ce qui est socialement juste, scientifiquement rationnel ou susceptible de corriger les maux sociaux résultant du gaspillage, de l'exploitation, de l'extravagance, du désavantage ou de la coercition »²³ (Tinker, Neimark et Lehman, 1991). Ces travaux épousent donc parfaitement ce que Weber nomme l'éthique de responsabilité, l'objectif consistant avant tout de faire changer les choses, même de manière marginale et même si cela suppose d'abandonner certaines revendications. En conséquence, ces travaux permettent d'accompagner l'intégration des pratiques de REF, mais le risque demeure que ces pratiques favorisent à terme le *statu quo*.

À l'opposé, nous trouvons les travaux que nous assimilons à une éthique de la conviction. Il s'agit d'études déjà identifiées sous les termes *Philosophical perspective* (Schaltegger et Burritt, 2006), *Conflict based perspective* (Tinker, Neimark et Lehman, 1991) ou encore *Heartland theories* (Parker, 2005). Ces travaux reconnaissent les intérêts antagonistes des différents groupes d'acteurs et ne considèrent pas que ces conflits puissent être résolus par la négociation et la rationalité discursive. Un conflit n'est pas une rencontre, mais une lutte dont l'objectif est de prendre l'avantage sur l'autre (Tinker, Neimark et Lehman, 1991). Plusieurs fondements théoriques sont retenus, parmi lesquels on trouve notamment le marxisme, le mouvement de la *deep ecology* (Mauders et Burritt, 1991) ou encore le mouvement éco-féministe (Gallhofer, 2018). Ces travaux « peuvent souligner la nécessité d'un changement radical et systémique dans l'équilibre des relations de pouvoir entre les organisations, leurs parties intéressées et les communautés, en vue de modifier radicalement la transparence et la responsabilité »²⁴ (Parker, 2005). Ces études s'intègrent donc dans l'éthique de conviction : elles défendent une doctrine et ne cherchent pas le compromis avec les forces actuellement en place. Ces travaux permettent de prendre plus de recul et d'identifier les points structurellement bloquants, mais en retour ils trouvent difficilement application, ou comme le dit Parker il s'agit d' « une voie vers un changement

²³ Traduit par l'auteur : "Middle-of-the-road theorising is prompted by concerns about what is politically pragmatic and acceptable; not what is socially just, scientifically rational, or likely to rectify social ills arising from waste, exploitation, extravagance, disadvantage, or coercion"

²⁴ Traduit par l'auteur : "they may point to the need for radical and system change in the balance of power relationships between organisations, their interested parties and communities, with a view to radically changed transparency and accountability."

qui n'a aucune chance significative d'être mise en œuvre à court ou moyen terme »²⁵ (Parker, 2005).

1.3. La CSE : un projet détourné par les organisations

Les observations empiriques portant sur les REF montrent cependant que le projet de réforme est détourné par les organisations. Tout d'abord, on peut constater que les REF ne parlent pas de l'environnement, mais seulement de l'entreprise (Feger et Mermet, 2017 ; Gray, 2010, 2013 ; Russell, Milne et Dey, 2017). La CSE *mainstream* met les organisations au centre de la représentation des interactions entreprise-environnement. Par conséquent, ces rapports rendent visible la consommation/dégradation des entités environnementales sans en évoquer l'état et la préservation. En fait, pour reprendre le vocabulaire de Gray *et al.* (2014), les REF ne rendent pas compte des conséquences des interactions avec les entités environnementales. En fait, la CSE n'a pas réellement réussi à faire naître le dialogue démocratique qu'elle est censée permettre (Bebbington *et al.*, 2007 ; Brown et Dillard, 2015 ; Kingston *et al.*, 2019). Elle est aujourd'hui utilisée de manière monologique pour valoriser les entreprises.

En particulier, la SEA est utilisée par les organisations pour légitimer leurs activités (Cho et Patten, 2007 ; Clarkson *et al.*, 2008 ; Deegan, 2002 ; Gray *et al.*, 1995 ; Kuruppu, Milne et Tilt, 2019 ; Milne et Patten, 2002 ; Patten, 2019). Ainsi, pour Kuruppu *et al.* (2019), les entreprises établissent un reporting extra-financier pour répondre à quatre objectifs : 1) éviter une réglementation plus contraignante ; 2) éviter la menace d'une partie prenante clé ; 3) réparer la légitimité avec de multiples parties prenantes pour atténuer la menace qui pèse sur la légitimité ; 4) améliorer la légitimité de l'entreprise à long terme. On constate qu'effectivement aucun de ces objectifs n'est tourné vers la préservation des entités écologiques. Boiral (2013) montre également que les événements négatifs (d'un point de vue écologique) ne sont pour ainsi dire jamais évoqués dans les REF²⁶. Cet « *accent excessif mis sur les aspects positifs peut sembler cohérent avec la théorie de la publication volontaire et la théorie de la légitimité, qui prévoient que les entreprises utilisent les rapports de durabilité pour envoyer des signaux positifs afin d'améliorer leur*

²⁵ Traduit par l'auteur : "The drawback in this approach to date would be seen by some critics as a lack of specification of the exact dimensions of these imbalances, and a path towards rectification that has any significant chance of implementation in the short to medium term"

²⁶ 90% des événements négatifs significatifs ne sont pas rapportés par les entreprises de l'échantillon (Boiral, 2013)

positionnement concurrentiel et/ou leur légitimité sociale »²⁷ (Boiral, 2013). La CSE apparaît donc comme un élément de *greenwashing* (Laufer, 2003) parmi d'autres, utilisé par les entreprises pour améliorer leur image.

Dans ces conditions, la CSE ne sert pas au projet de modification de la fonction de rappel à l'ordre social. Au regard des observations empiriques, la rationalité de la CSE n'est pas transformée et la publication d'informations sociales et environnementales ne sert que la création de valeur pour les actionnaires. On en conclut que la CSE, en tout cas dans sa forme actuelle, ne permet pas de faire émerger une nouvelle gouvernabilité. Cet échec de la transformation comptable s'observe en particulier avec l'*Integrated Reporting* (Brown et Dillard, 2014 ; Flower, 2015).

Enfin, il semblerait que « *la comptabilité en soi n'a pas autant de pouvoir que nous, comptables, aimerions le croire ou que son influence n'est puissante que lorsqu'elle renforce l'ethos dominant de l'organisation* »²⁸ (Larrinaga-Gonzalez et Bebbington, 2001). La CSE pouvait apparaître comme un cheval de Troie destiné à renverser la logique financière dominante dans les entreprises pour faire naître le débat démocratique parmi l'ensemble des parties prenantes. Mais ce pourrait être finalement exactement l'inverse : la CSE est le cheval de Troie du néolibéralisme, destiné à se parer d'atouts désirables pour éviter la remise en question.

2. CSE et changement organisationnel

Face au constat du détournement de la CSE par les entreprises pour maintenir le *statu quo*, la littérature s'est intéressée à déterminer si la comptabilité pouvait aider au changement et dans l'affirmative, comment cela pouvait se produire. Une grande partie de cette littérature s'est attachée à montrer que la comptabilité ne pouvait pas accompagner le changement, elle pourrait même se révéler être un vecteur de résistance. Toutefois, ces approches sont souvent à nuancer ou à recontextualiser et il semblerait finalement que la comptabilité puisse être un moteur du changement, mais pour comprendre comment, il est nécessaire de s'intéresser aux pratiques de préparation du REF. Nous analyserons donc

²⁷ Traduit par l'auteur : "The overemphasis on positive aspects may seem consistent with both voluntary disclosure theory and legitimacy theory, which predict that firms use sustainability reports to send positive signals to improve their competitive positioning and/or social legitimacy"

²⁸ Traduit par l'auteur : "accounting on its own does not have as much power as we, as accountants, would like to believe it has or that its influence is only powerful where it reinforces the dominant ethos of the organization"

successivement les arguments présentant la comptabilité comme structurellement insoutenable, puis la CSE comme incapable de s'exprimer dans le contexte actuel et enfin les comptables comme force de résistance au changement. Nous finirons cette partie avec l'analyse de la préparation du REF.

2.1. La CSE comme reproduction de l'insoutenabilité

La première critique pouvant être retenue à l'encontre de la CSE tient au rôle supposé aliénant de la comptabilité de manière générale. Reprenant la thèse de Weber, Gorz ([1988] 2004) montre que les techniques de quantification conduisent nécessairement à rechercher l'efficacité et la maximisation des rendements des facteurs de production. C'est ce qu'il nomme la rationalité économique (Gorz, [1988] 2004, 2019 ; Power, 1992). Selon lui, cette rationalité n'est pas en soi problématique, il l'a décrit même comme la seule « *façon économiquement rationnelle de conduire une entreprise* » (Gorz, *capitalisme, socialisme, écologie*, p.183). Si elle est en soi aliénante, c'est son extension à l'ensemble des domaines constituant la vie des individus qui est problématique. La rationalité économique ne devrait être, pour Gorz, qu'une rationalité parmi d'autres et limitée à la seule sphère productive. Or elle s'affirme aujourd'hui dans l'ensemble de la vie sociale des individus, reléguant les questionnements plus existentiels au rang de débats superfétatoires – car inefficaces selon la rationalité économique. Dès lors, l'émancipation de l'Homme et l'écologie politique (l'un passant par l'autre dans l'œuvre de Gorz) ne peuvent se faire au moyen de techniques calculatoires. Aussi Gorz critique-t-il l'*expertocratie* :

Cette approche [qui s'appuie sur la seule étude scientifique] ne rompt pas fondamentalement avec l'industrialisme et son hégémonie de la raison instrumentale. Elle reconnaît la nécessité de limiter le pillage des ressources naturelles et de lui substituer une gestion rationnelle à long terme de l'air, de l'eau, des sols, des forêts et des océans, ce qui implique des politiques de limitation des rejets, de recyclage et de développement de techniques non destructrices pour le milieu naturel.

Les politiques de « préservation du milieu naturel » [...] ne tendent donc point [...] à une pacification des rapports avec la nature ou à la « réconciliation » avec elle ; elles tendent à ménager (au double sens de « ménagement » et de *management*) en prenant en compte la *nécessité* d'en préserver au moins les capacités d'auto-régénération les plus fondamentales. [...]

La prise en compte de contraintes écologiques par les États se traduira alors par des interdictions, réglementations administratives, taxations, subventions et pénalités. Elle aura donc pour effet de renforcer l'*hétéro-régulation* du fonctionnement de la société. Ce fonctionnement devra devenir

plus ou moins « éco-compatible » *indépendamment de l'intention propre* des acteurs sociaux. (Gorz, 2019, p. 23-24)

De ce long extrait, nous déduisons que pour Gorz la CSE doit être comprise comme un ajustement technique à la reproduction d'une structure capitaliste et de l'hégémonie de la rationalité économique. Autrement dit, loin de permettre l'émancipation, la CSE ne peut être comprise que comme une extension du domaine de l'efficacité. Il ne sera plus seulement question de rentabilité du capital financier, mais également de rentabilité du capital humain et naturel. Les forêts, l'eau, le sol, l'humain feront également l'objet d'une quantification et bientôt d'une normalisation, réduisant les possibilités d'autonomie des individus tout en permettant la poursuite du développement capitaliste.

Toutefois, Gorz formule ici une approche sans doute naïve de la comptabilité (Power, 1992). D'une certaine manière, son analyse rejoint ce que nous avons identifié comme la *fonction de rappel à l'ordre social* de la comptabilité. Toutefois, là où nous l'avons considéré de manière très générale, il la réduit à une simple démarche de rationalisation de la vie sociale et de subordination à la logique d'efficacité. En oubliant ainsi la portée plus politique de régulation des pratiques selon une cosmologie partagée – en tout cas acceptée – par les acteurs. Aussi, la rationalisation de la vie économique par la comptabilité n'est-elle qu'une fonction involontaire de celle-ci – au sens de « *conséquence de l'outil dans la situation* » (Chiapello et Gilbert, 2016) – résultant des représentations du monde existantes. Or, de manière plus générale, nous avons montré dans la sous-section précédente que la comptabilité organise une partie de la vie des entreprises en imposant notamment une éthique des affaires. En ce sens, elle se révèle donc pertinente pour tenter de réguler les pratiques des organisations. À cela s'ajoute que, comme le reconnaît Gorz lui-même, la rationalité écologique à laquelle les entreprises doivent être subordonnées relève d'une forme d'efficacité²⁹. En effet, il s'agit de faire en sorte que pour chaque unité de production, les facteurs mobilisés (capital, ressources naturelles et humaines) soient les plus faibles possible. Dans ces conditions, la CSE peut rendre envisageables cette rationalisation et le renouvellement écologique du système productif. On gardera néanmoins de cette critique deux éléments : 1) l'écologie politique et l'émancipation de l'Homme ne passent pas par la CSE, et donc le changement induit par la CSE ne peut être qu'un changement de rationalité dans la sphère productive ; 2) un usage toxique de la CSE pourrait être d'étendre le domaine

²⁹ Pour A. Gorz, la rationalité écologique « *consiste à satisfaire les besoins matériels au mieux, avec une quantité aussi faible que possible de biens à valeur d'usage et de durabilité élevés, donc un minimum de travail, de capital et de ressources naturelles* » (Gorz, 1991, p. 91)

de l'efficacité et donc généraliser l'hégémonie productiviste. La comptabilité d'objet technique n'empêche pas le changement, c'est englobée dans un contexte socio-économique que celle-ci peut devenir un outil au service de la stabilité. Ce qui nous amène à une deuxième critique.

2.2. L'impossible expression de la CSE dans le contexte socio-économique actuel

Une deuxième catégorie de critiques tient aux limites de la CSE au regard des conditions dans lesquelles elle est implantée. Considérant que la structure sociale actuelle, qu'elle soit liée au capitalisme (Cooper, 1992 ; Lehman, 2001) ou à la modernité (Everett, 2004 ; Rambaud et Richard, 2015), est la source de notre société, certains auteurs considèrent que la CSE ne peut rien changer voir entretenir le *statu quo* (Cooper, 1992 ; Deegan, 2013 ; Everett, 2004 ; Lehman, 1996, 2001 ; Spence, 2009 ; Spence, Chabrak et Pucci, 2013 ; Spence, Husillos et Correa-Ruiz, 2010 ; Tinker, Neimark et Lehman, 1991). En fait, dans le contexte actuel, les entreprises se saisissent de la question environnementale et mettent en place une CSE pour éviter d'être attaquées (Levy, 1997). L'objectif serait donc avant tout de maintenir le *business as usual* en acceptant certaines transformations mineures.

On retrouve cette compréhension dans plusieurs analyses détaillant divers arguments. Tout d'abord, Everett (2004) considère que la comptabilité conduit à reproduire le dualisme sujet-objet de la modernité (cf. chapitre suivant). Pour éviter ce piège il est nécessaire que les chercheurs en CSE adoptent un point de vue moins élitiste et une approche plus réflexive et démocratique. « *La recherche en comptabilité environnementale démocratique et réflexive [...] serait ancrée dans une ambiguïté du dualisme sujet-objet, une investigation à la fois de l'objet et du sujet de recherche. Elle retournerait les outils de la science contre le chercheur, et elle verrait un certain nombre de biais et leurs effets identifiés* »³⁰ (Everett, 2004). Pour Everett, la comptabilité ne peut rien changer des pratiques actuelles si on ne l'adosse pas à une refondation de la recherche – du moins de la recherche en CSE. On retrouve cette volonté d'insuffler un vent de démocratie dans la CSE chez plusieurs autres auteurs (Bebbington *et al.*, 2007 ; Brown et Dillard, 2015 ; Kingston *et al.*, 2019 ; Lehman, 1996 ; Spence, Husillos et Correa-Ruiz, 2010). L'enjeu est de casser les structures de domination et constituer un nouveau bloc (Spence, 2009) grâce à une meilleure représentativité. Ce besoin de démocratie à la base rejoint la proposition de changement de

³⁰ Traduit par l'auteur : "Democratic and reflexive environmental accounting research, I argued, would be rooted in an ambiguization of the subject-object dualism, an investigation of both the research object and the research subject. It would turn the tools of science back upon the researcher, and it would see a number of biases and their effects identified"

gouvernance (Adams, 2004 ; Richard, 2012) pour permettre l'expression pleine et entière de la CSE.

Dans un autre registre, certains auteurs appellent à une critique radicale du système capitaliste, car aucun changement ne peut être attendu en son sein (Cooper, 1992 ; Spence, Chabrak et Pucci, 2013 ; Tinker, Neimark et Lehman, 1991). Par exemple, le travail de Cooper, qui s'inscrit dans la poursuite de l'écoféminisme, affirme « *que la destruction de la planète est due à la motivation de profit inhérente au pouvoir masculin et que la "révolution" non dirigée par les hommes contrecarrera les horreurs de la surpopulation et de la destruction des ressources naturelles* »³¹ (Cooper, 1992). Il est donc nécessaire dans un premier temps d'impulser le féminisme avant de pouvoir considérer l'implémentation de la CSE. Dans tous les cas, la comptabilité ne peut se satisfaire de la structure économique actuelle et ne peut donc passer par le marché. Il lui faut inventer un phénomène nouveau (Spence, Chabrak et Pucci, 2013 ; Tinker, Neimark et Lehman, 1991).

À partir de ces travaux, on comprend que pour être efficace, la CSE doit s'insérer dans un projet plus important. Autrement dit, sans profondes modifications de notre système économique et de nos entreprises, la comptabilité ne peut pas être à elle seule à l'origine du changement. Cette compréhension de la comptabilité est cohérente avec le principe phénoménologique que nous avons précédemment identifié. Cela dit, il est perçu uniquement dans le sens où la comptabilité est déterminée par les représentations économiques et les pratiques. Ces travaux ne conçoivent pas la comptabilité comme à l'origine des représentations et des pratiques. La simplification générée par ces travaux obère donc une partie du rôle de la comptabilité, pour finalement ne la considérer que comme une conséquence des dynamiques sociales existantes. Au contraire, notre modélisation systémique et complexe nous amène à la regarder comme une partie d'un tout en interaction et interdépendance avec les autres parties. Aussi reconnaissons-nous que la comptabilité ne peut pas changer les comportements à elle seule, mais il nous semble tout aussi improbable que le reste change sans elle.

2.3. La résistance des comptables

Une troisième catégorie de critiques concerne les comptables eux-mêmes et leur (in)capacité à s'adapter. Dans une version radicale de cette critique, on reproche aux

³¹ Traduit par l'auteur : "That the destruction of the planet is due to the profit motive inherent in masculine power and that no-masculine-led "revolution" will counteract the horrors of overpopulation and destruction of natural resources"

comptables d'être des acteurs incapables d'adaptation. On leur demande avant tout de suivre les règles mais on leur défend d'être créatifs. Ce qui en fait des acteurs par nature réticents au changement (Gray, Owen et Adams, 1996 ; Vough *et al.*, 2012). N'utilisent-ils pas les notions de débit et de crédit pour ne pas avoir à implémenter les nombres négatifs ? Ces critiques peuvent être jugées injustifiées, mais certains travaux suggèrent qu'il est difficile pour les comptables de prendre en compte la complexité (Adams, 2002 ; Bebbington et Larrinaga, 2014 ; Khan et Gray, 2016). Cette critique ne tient pas seulement aux capacités intellectuelles des comptables, mais aussi à leur pratique et aux contraintes auxquelles ils sont confrontés. Ils leur est difficile d'évoluer et face à une approche toujours plus complexe de la performance, ils se sentent dépassés et impuissants à rendre compte de cette complexité (Khan et Gray, 2016). Dès lors, il se révèle difficile pour eux de démontrer les enjeux de soutenabilité (Adams, 2002).

De manière un peu plus raisonnable, on peut reconnaître que le métier de comptable est marqué par une routine incompatible avec l'introduction potentiellement déstabilisante d'une logique de soutenabilité. Il a notamment été montré que les comptables ont déjà beaucoup à faire pour répondre aux demandes de la direction concernant la performance financière des entreprises. Dans ces conditions, il semble difficile pour eux de créer du sens dans la production de reporting extra-financier qui s'inscrit dans une forme de déviance par rapport à leur identité usuelle (Morales et Lambert, 2013). Par ailleurs, Egan et Tweedie (2018) montrent que l'habitus du comptable associé à la performance financière, entre en contradiction avec la prise en compte d'autres enjeux tels que ceux du développement durable.

Au-delà des comptables, les autres managers font également preuve d'une certaine résistance. La logique financière étant tellement dominante dans les entreprises qu'elle empêche l'émergence d'autres logiques (Baker, 2010 ; Byrch *et al.*, 2015 ; O'Dwyer, 2003 ; Spence, 2007). Même dans les situations où les acteurs ont la possibilité et la volonté de mettre en place des projets cohérents avec un objectif de soutenabilité, ils ne peuvent les réaliser qu'à une échelle locale (Spence, 2007). Dans une dimension plus macro, la situation rend impossible le changement de paradigme, notamment en raison de l'évaluation des managers qui repose sur une logique financière. Ils ne peuvent donc entreprendre de changement que de manière très limitée et sous contraintes (Baker, 2010). Dès lors, la plupart du temps, la soutenabilité est comprise selon le pragmatisme gestionnaire qui se traduit par la célèbre formule du *win-win* (Marques et Mintzberg, 2015).

La soutenabilité est réduite à une logique d'éco-efficience, ce qui fait dire d'ailleurs à de nombreux gestionnaires qu'à la manière de Monsieur Jourdain, ils font du développement durable sans le savoir.

Finalement, face à cette difficile prise en compte de la logique de soutenabilité, il se pourrait bien que la comptabilité soit même un facilitateur. En effet, les comptables peuvent permettre de fiabiliser les données et surtout les rendre plus utiles aux managers (Wilmshurst et Frost, 2001). La technique comptable permet notamment d'aider à définir des objectifs chiffrés de soutenabilité et limiter ainsi la complexité (Parker, 2001). Par ailleurs, la position des comptables dans l'entreprise leur permet de constituer une interface entre les opérationnels et la direction et donc aider à l'opérationnalisation de la soutenabilité (Mistry, Sharma et Low, 2014).

Une fois encore, la critique concernant les acteurs de la comptabilité est à prendre avec nuance. Il ne s'agit pas de conclure que les comptables sont incapables de faire advenir un changement vers une meilleure soutenabilité des organisations. Pour autant, les travaux que nous venons de citer nous indiquent qu'il est nécessaire de prendre en compte le contexte de la pratique comptable et faire apparaître les acteurs – comptables ou managers – dans le réseau d'intérêts dans lequel ils s'intègrent.

2.4. La préparation du reporting au cœur de la dynamique de changement

Résumons à ce stade ce que l'on peut tirer de la littérature concernant la capacité de la CSE à accompagner (ou résister) au changement. Nous avons tout d'abord montré que pour une partie des écologistes, la comptabilité est tout simplement incapable de réformer l'entreprise et de permettre la soutenabilité et l'émancipation. Cette critique paraît toutefois erronée, car la comptabilité peut *a priori* servir à mettre en œuvre la rationalité écologique au sein de la sphère de production. Néanmoins, on retient de cette critique que la CSE ne peut avoir vocation à tout mesurer au risque d'en faire un outil d'aliénation. Nous avons abordé une deuxième critique selon laquelle la comptabilité ne peut rien changer (voire peut dégrader) en raison du contexte dans lequel elle est implantée. Cette critique présente un excès de simplification, car elle ne prend pas en compte la dialectique à l'œuvre entre les pratiques comptables et les structures sociales. Elle nous appelle cependant à une certaine modestie : la comptabilité n'est qu'un élément d'un système dont l'évolution ne peut se faire que par ajustements progressifs du fait de l'interdépendance entre les parties. Enfin, nous nous sommes intéressés aux comptables et aux managers dont une partie de la

littérature nous dit qu'ils sont incapables de changement. En fait, les observations nous enseignent qu'ils peuvent être une des clés du changement, mais qu'ils sont soumis à de fortes contraintes limitant leurs possibilités. C'est donc au niveau de la mise en œuvre de la CSE, des acteurs en situation que cela semble se jouer. Ce qui nous amène à nous intéresser à une littérature qui se propose d'étudier ce qui détermine les pratiques de reporting.

L'étude des déterminants du REF fait l'objet d'une dense littérature, très majoritairement tournée vers les déterminants externes. Ainsi, ces travaux ont essayé de montrer l'impact de la taille des entreprises ou de leur performance sociale et environnementale sur leur REF. Mais ces travaux n'expliquent finalement pas grand-chose, si ce n'est au mieux des corrélations (visiblement controversées). *A contrario*, encore peu de travaux se sont intéressés aux déterminants internes. On ne sera pas étonnés de trouver dans cette littérature l'idée que le changement radical n'est pas possible, au seul profit de changements marginaux (Narayanan et Adams, 2017). Mais cette idée offre une nouvelle perspective. Tout d'abord, il est nécessaire que le contexte institutionnel soit favorable. À ce titre, on peut remarquer l'importance particulière de l'engagement du conseil d'administration, du directeur et des managers, mais plus largement la culture de l'entreprise (Adams, 2002 ; Larrinaga-Gonzalez et Bebbington, 2001). Mais surtout, les acteurs ont besoin de créer du sens à partir des informations contenues dans le REF (Cramer, Jonker et van der Heijden, 2004). Il semblerait que ce processus soit « *brouillon* », mais nécessaire pour que la RSE parvienne à intégrer « *le cœur et l'esprit* » (Cramer, Jonker et van der Heijden, 2004) de chacun. Cette difficulté peut notamment être liée à l'existence de plusieurs schémas d'interprétation antagonistes (Narayanan et Adams, 2017). Le travail de Narayanan et Adams (2017) montre que « *les schémas d'interprétation ne sont pas des phénomènes statiques qui entraînent l'acceptation ou le rejet de perturbations environnementales remettant en cause le statu quo. En effet, ce processus de gestion et de réaction aux perturbations environnementales est complexe et dynamique [...] Nous démontrons la dynamique impliquée par de multiples schémas interprétatifs qui se mêlent et coexistent à des degrés divers. C'est cette interaction dynamique entre les logiques ou schémas d'interprétation "nouveaux" et "existants" qui a également une influence significative sur la propension à l'intégration de la durabilité* »³² (Narayanan et Adams, 2017). Pour faciliter

³² Traduit par l'auteur : "interpretive schemes are not static phenomena which result in environmental disturbances that challenge the status quo being accepted or rejected. Indeed this process of managing and

cette intégration des schémas interprétatifs, il est nécessaire de faire en sorte que la CSE soit un minimum cohérente avec la rationalité préexistante dans l'organisation (Larrinaga-Gonzalez et Bebbington, 2001). Dès lors, la CSE doit taire certains enjeux importants pour être suffisamment en phase avec la rationalité de l'entreprise.

La construction du REF constitue finalement un théâtre de conflits révélateurs des liens entretenus entre pratiques et idéologies. La recherche de Georg et Justensen (2017) reprend la thématique de construction de sens par les acteurs pour leur permettre de rationaliser leurs décisions. Mais l'intérêt de leur travail est de montrer les tensions qui ont pu apparaître à lors de ce processus. Il met en évidence des désaccords entre la logique financière des entreprises et la logique de soutenabilité à laquelle devrait amener la CSE. Ces résultats sont conformes à plusieurs travaux évoquant les tensions lors de la préparation du reporting extra-financier (Bebbington *et al.*, 2007 ; Bessire et Onnée, 2010 ; Brown, 2009 ; Byrch *et al.*, 2015 ; Frostenson et Helin, 2017 ; Georg et Justesen, 2017). Mais la recherche de Georg et Justensen montre également des discordances parmi des acteurs partageant la même logique de soutenabilité (Frostenson et Helin, 2017). Le processus de production du *reporting* donc ouvert aux controverses idéologiques, faisant émerger le lien entre pratique et idéologie.

Ces éléments permettent d'affiner notre question de recherche. En mettant en évidence les liens entre pratique et idéologies, la littérature en CSE semble s'accorder avec le modèle systémique que nous proposons précédemment. Ce qui apparaît de manière implicite dans ces travaux est l'influence exercée par les représentations économiques sur les préparateurs du REF. Pour autant, les travaux font peu état de la manière dont les préparateurs (re)produisent les représentations économiques. C'est précisément cette co-construction dialectique entre pratique et représentations économiques qui nous intéresse dans le cadre de ce travail doctoral.

responding to environmental disturbances is complex and dynamic [...] We demonstrate the dynamics involved with multiple interpretive schemes which co-mingle and co-exist to varying degrees. It is this dynamic interaction between 'new' and 'existing' logics or interpretive schemes that also have a significant influence on the propensity for sustainability integration”

SECTION 2 – L’INSCRIPTION DE LA SOUTENABILITÉ DANS LES PRATIQUES : UNE APPROCHE HERMÉNEUTIQUE

Au cours de la section précédente, nous avons montré que le problème qui est posé par la littérature est celui de la compréhension du changement. Par ailleurs, nous avons également montré la nature profondément constructiviste de la comptabilité dans un modèle dans lequel nous avons relié les pratiques comptables avec les représentations économiques. Partant de là, les théories rationalistes postulant l’adoption d’un outil en raison de ses qualités intrinsèques (Rogers, 1995) ne peuvent correctement rendre compte de la mise en œuvre d’une CSE. En effet, les qualités d’une telle comptabilité ne dépendent pas seulement de sa capacité à rendre compte de la soutenabilité d’une organisation, mais également de la manière dont s’expriment ces qualités dans le contexte social.

La théorie de l’appropriation nous apparaît comme un cadre pertinent pour étudier le changement lié à l’introduction d’une CSE dans les organisations. Cette théorie pose en effet au cœur de l’analyse l’influence mutuelle entre les acteurs et l’outil. Établi en partie sur la théorie de la structuration, ce cadre nous invite à élargir notre compréhension du changement au sein des groupes sociaux. À partir de ces premiers éléments théoriques, nous en déduisons que l’appropriation d’une CSE conduit à la production de nouvelles pratiques, mais également à la reproduction d’anciennes (sous-section 1).

Cette approche structurationniste du changement nous permet alors de distinguer (sans dissocier) trois dimensions utiles à l’analyse : la dimension sémantique, la dimension politique et la dimension normative. Alors que ces deux dernières font déjà l’objet de travaux, montrant notamment la domination de la logique financière et l’importance de la quête de légitimité pour les entreprises dans l’adoption de CSE, la dimension sémantique manque d’analyse. Nous proposons donc de compléter notre cadrage théorique par une étude des travaux de l’herméneutique philosophique (sous-section 2).

Sous-section 1 – L’appropriation au cœur de la (re)production des pratiques

Ce qui nous intéresse consiste à comprendre les ressorts du changement. La théorie de la structuration, en tant que support de la théorie de l’appropriation, permet de penser les deux processus dans le cadre de la dialectique du structurel. Les acteurs engagés dans le flux

d'action sont amenés à reproduire comme à produire de nouvelles pratiques. Une première partie permet de considérer la comptabilité au travers de la théorie de l'appropriation (1.), puis dans une seconde partie nous donnerons une lecture structurationniste à ces considérations (2.).

1. Lire la comptabilité au prisme de la théorie de l'appropriation

Lire la comptabilité avec la théorie de l'appropriation ne va pas de soi. En effet, la théorie de l'appropriation est initialement pensée pour les outils de gestion. Or habituellement, la comptabilité est quelque peu traitée séparément. Le fait d'être obligatoire et d'avoir des normes à respecter et donc partagées à l'échelle nationale, voire internationale, réduit très certainement les possibilités d'appropriation. Mais nous formulons l'hypothèse que la comptabilité et en particulier la CSE peut être comprise comme un outil de gestion (1.1.). Aussi, nous présenterons la cadre de la théorie de l'appropriation (1.2.) et en particulier les perspectives de l'appropriation identifiées par la littérature (1.3.). Enfin, nous rapprocherons les deux modélisations théoriques de l'appropriation avec notre modèle constructiviste de la comptabilité et des enjeux de la CSE identifiés (1.4.).

1.1. Comptabilité générale et outil de gestion

Une remarque préliminaire concernant le vocabulaire s'impose. En effet, on trouve dans la littérature l'utilisation des termes « outil de gestion » et « instrument de gestion ». Si la différence peut prêter à discussion (cf. annexe C), elle ne nous semble pas nécessaire dans le cadre de notre travail. Ainsi nous adopterons indifféremment les deux termes, avec une préférence pour « outil de gestion » dans la mesure où il s'agit du terme le plus utilisé.

La littérature portant sur les outils de gestion est historiquement divisée en deux approches principales. À la suite de Chiapello et Gilbert (2013), on peut affirmer que la première repose sur des théories rationalistes, et la seconde sur des théories normatives. Le courant rationaliste trouve son origine dans l'organisation scientifique du travail et se renouvelle avec la théorie des systèmes et l'approche cybernétique des organisations. Dans tous les cas, « *La gestion doit se fonder sur l'application technique de la méthode scientifique à la résolution de problèmes qui se posent dans la vie organisationnelle* » (Chiapello et Gilbert, 2013, p. 38). Autrement dit, l'outil de gestion est un artefact calculatoire destiné à renseigner le gestionnaire, il est conçu comme une extension de l'esprit des managers. Dès lors, l'intégration d'un outil dépend de ses qualités intrinsèques et de sa capacité à répondre aux besoins des utilisateurs (Rogers, 1995). Le deuxième courant, celui des théories

normatives, trouve son origine dans l'école des ressources humaines dont les organisations doivent avant tout se préoccuper du facteur humain. Une version plus récente de ces travaux se retrouve dans l'école de la culture organisationnelle, qui identifie la culture d'entreprise comme facteur clé de succès. Quelle que soit l'approche retenue, ce courant place l'outil de gestion en arrière-plan. S'opposant à l'école rationaliste, l'abus d'outils est même pointé du doigt, accusé de conduire à une gestion reposant sur des chiffres plutôt que sur le personnel. On signalera qu'en dépit de ce courant, le discours dominant demeure rationaliste, notamment sous l'influence des consultants. Finalement de ces deux courants se dégagent deux visions stéréotypées des outils de gestion : d'un côté les théories rationalistes, technophiles, conçoivent l'outil comme central et déterminant dans la gestion des organisations tout en minorant leurs effets sur les groupes sociaux ; de l'autre, les théories normatives, technophobes, minimisent le rôle des outils de gestion. « *On a donc deux formes d'incomplétude du regard qui se rejoignent dans la production de grandes règles générales supposées d'application universelle* » (Chiapello et Gilbert, 2013, p. 55).

Une autre voie s'est néanmoins ouverte avec un mouvement de recherche considérant les outils de gestion en interaction avec les groupes sociaux. Ce mouvement trouve son origine dans la socio-technique du Tavistock Institute of Human Relation. Selon cette approche, l'outil de gestion ne peut plus être considéré comme neutre dans l'organisation, il est le vecteur de transformations dans les relations sociales (Trist et Bamforth, 1951). L'intégration d'un outil est donc contingente à l'organisation et conduit à des modifications de groupes sociaux. Mais on peut également comprendre ses travaux dans le sens inverse : pour transformer les groupes sociaux, il faut modifier les conditions techniques du travail. Mais à ce stade, les chercheurs de ce courant conçoivent une relation déterministe entre les propriétés de l'outil et le corps social. Il faut attendre les années 1980 pour voir apparaître une théorie comportementale des outils de gestion, notamment avec les travaux de Michel Berry (1983). À partir de ce courant de recherche, l'outil de gestion est perçu comme un acteur central des organisations qui cristallise certaines pratiques de gestion et qui influence le comportement des autres acteurs. À partir de là, Gilbert (1998) définit les outils de gestion comme « *tout moyen, conceptuel ou matériel (1), doté de propriétés structurantes (2), par lequel un gestionnaire, poursuivant certains buts organisationnels (3), dans un contexte donné (4), met en œuvre une technique de gestion (5)* » (Gilbert, 1998, p. 23). Cette définition permet de mettre en évidence plusieurs aspects des outils de gestion. Tout d'abord (1) elle permet de postuler qu'un outil de gestion peut prendre des formes très

différentes et en ce sens, il est possible de considérer comme outil de gestion « *Tout dispositif formalisé permettant l'action organisée* » (David, 1996, cité dans David, 1998, p.44). Ensuite (2), l'outil influence les pratiques du fait de ses propriétés, c'est-à-dire des choix techniques qui ont été faits préalablement. Par ailleurs (3) l'outil est utilisé dans *certaines buts organisationnels*, autrement dit il est tourné vers une finalité et n'est donc pas le simple reflet des chaînes déterministes de la réalité. De plus (4) il dépend du contexte dans lequel il est implanté, autrement dit l'outil et son environnement interagissent. Enfin, l'outil de gestion est destiné à *mettre en œuvre une technique de gestion*, ce que l'on peut résumer par « *prévoir, décider, contrôler* » (Moïsdon, 1997), mais aussi « *Déléguer, évaluer, coordonner* » (Hatchuel et Moïsdon, 1993 cité par Schäfer, 2016, p. 66). Cette définition des outils de gestion nous semble d'autant plus intéressante au regard de notre travail, qu'elle s'articule bien avec notre modélisation constructiviste de la comptabilité.

Toutefois, la comptabilité générale présente certaines particularités : elle s'adresse davantage à des parties prenantes qu'à des gestionnaires ; elle est disponible au mieux une fois par trimestre, mais le plus souvent une fois par an ; conséquence des deux premiers points, elle n'est pas utilisée dans la gestion quotidienne, voire même n'est pas connue des salariés de l'entreprise. Une question émerge alors : la comptabilité générale peut-elle être assimilée à un outil de gestion ? Pour y répondre, nous pouvons nous appuyer sur la stratification de Vaujany (2006) dans laquelle il intègre les objets de gestion, les règles de gestion, les outils de gestion et les dispositifs de gestion. Ces quatre concepts sont définis et en quelque sorte hiérarchisés. Tout d'abord, il y a l'objet de gestion, qui est « *tout signe, technique ou savoir-faire local et élémentaire dont le but est d'orienter ou de faciliter une action collective* ». Ensuite vient la règle de gestion, définie comme « *un discours ou une pratique interne ou externe [...] dont la visée est explicitement normative* ». Arrive enfin l'outil de gestion, qui est un « *ensemble d'objets de gestion intégrés de façon systématique et codifiée dans une logique fonctionnelle [...] et respectant un certain nombre de règles de gestion* ». Tous ces éléments s'intègrent finalement dans des dispositifs de gestion, formant une matrice dans laquelle les autres éléments existent ; elle est structurée par l'intention stratégique qui vise à coordonner l'activité à travers certaines règles de gestion. Toutefois, « *L'ensemble des concepts [...] peut s'articuler de multiples façons. Il ne constitue pas vraiment un modèle de "poupées russes" définissable a priori* » (de Vaujany, 2006). Ainsi, la comptabilité constitue pour la plupart des acteurs au sein de l'organisation un dispositif de gestion. En effet, elle forme la matrice financière de l'organisation et

chaque outil de gestion peut finalement être compris comme un moyen de maîtriser un ou plusieurs postes des comptes annuels. En revanche, pour le(s) dirigeant(s), qui rendent des comptes aux parties prenantes, la comptabilité générale est à considérer comme un outil de gestion. Dès lors, rien ne s'oppose à mobiliser des théories spécifiques à ces derniers tout en reconnaissant que la comptabilité puisse prendre la forme de dispositif de gestion pour certains acteurs.

1.2. La théorie de l'appropriation comme cadre théorique

La théorie de l'appropriation cherche à répondre à une question fondamentale pour les entreprises : comment les outils de gestion sont-ils intégrés dans une organisation ? Cette question en appelle de nombreuses autres, comme le suggère de Vaujany : « *Comment les outils et objets de gestion sont-ils rendus propres à un usage par les acteurs de l'organisation ? Comment ce qui n'est au départ qu'un "corps étranger" dans la situation de travail est-il progressivement apprivoisé par les gestionnaires ? Comment faciliter ou canaliser le processus ? L'appropriation peut-elle et doit-elle être gérée ? Quelle est la part de local et d'institutionnel dans le processus d'appropriation ?* » (de Vaujany, 2006). Toutes ces questions, posées sous des formes plus ou moins différentes, jalonnent l'histoire des sciences de gestion. Et pour cause, avec le développement de l'outillage gestionnaire au cours du XXe siècle, on constate que mettre en œuvre un outil de gestion, n'a rien de mécanique. Les observations empiriques font état de résistance, rejet ou encore détournement.

Pour préciser le cadre théorique de l'appropriation, nous allons nous intéresser aux quatre axiomes proposés par de Vaujany (2006). Axiome 1 : « *Toute appropriation est une forme contingente qui articule les quatre catégories d'éléments de la perspective appropriative* » (de Vaujany, 2006). Autrement dit, un nouvel outil de gestion s'intègre autant qu'il perturbe l'agencement préexistant des objets/règles/outils/dispositifs de gestion. Il en résulte un agencement nouveau et nécessairement contingent. Axiome 2 : « *Tout outil et objet de gestion, conçu à distance des acteurs ou bien dans une logique de co-production, présente une certaine flexibilité instrumentale et interprétative* » (de Vaujany, 2006). À partir de cet axiome, on peut en déduire qu'un outil ne sera pas interprété de la même façon en fonction des acteurs, quand bien même ceux-ci sont conviés au processus de construction de l'outil. Axiome 3 : « *L'appropriation est un phénomène complexe qui nécessite l'activation de trois "regards" afin d'être appréhendé dans toute sa richesse* » (de Vaujany, 2006). L'appropriation d'un outil de gestion peut correspondre à différentes logiques, de Vaujany

(2006) en considère trois, mais on trouve chez Grimand (2012) quatre perspectives d'appropriation. Dans tous les cas, l'appropriation ne dépend pas uniquement d'un regard rationaliste, d'autres perspectives plus sociales, peuvent être mobilisées par les acteurs. Ces perspectives seront développées dans la partie suivante (cf. 1.3). Axiome 4 : « *L'appropriation est un processus long qui débute bien avant la phase d'utilisation de l'objet et se poursuit bien après l'apparition des premières routines d'utilisation* » (de Vaujany, 2006). Il ne s'agit pas de considérer l'appropriation uniquement au moment de l'intégration de l'outil. En fait, la phase de choix ou de conception de l'outil est déterminante dans la façon dont l'outil va s'exprimer dans l'organisation. De la même façon, son usage au cours du temps façonne l'outil. C'est tout au long de son usage que des propriétés de l'outil sont utilisées, rejetées, détournées... La théorie de l'appropriation permet donc d'éviter la dissociation entre conception et usage.

La théorie de l'appropriation permet de reconsidérer la valeur des outils de gestion en fonction de la nature du processus d'appropriation. En effet, ce dernier n'est pas uniforme, il peut prendre des contours variés et on peut distinguer trois « niveaux d'appropriation » auxquels peuvent être associées trois valeurs des outils de gestion : la valeur de caution, la valeur structurelle et la valeur d'usage. La première valeur est donc celle dite de caution. Cette valeur est accordée à un outil dont l'appropriation conduit à un usage faible si ce n'est inexistant, mais qui est adopté pour la légitimité qu'il procure. Cette valeur des outils de gestion rejoint donc les travaux institutionnalistes (DiMaggio et Powell, 1983). C'est notamment cette valeur qui est mise en avant par la littérature concernant la CSE. Certaines organisations publient un *reporting* extra-financier (REF) dans le seul but de légitimer leurs pratiques et ainsi pouvoir continuer à opérer sans changer leur modèle d'affaires. La seconde valeur est la valeur structurelle. Dans ce cas, l'outil est approprié en raison de ces propriétés intrinsèques et de son utilisation restrictive qui laisse très peu de place aux détournements. C'est donc à sa conception que la création de valeur de l'outil est la plus forte et que par ailleurs l'appropriation est la plus importante. Une fois l'outil en place, ne se joue plus que l'acceptation. On peut donc assimiler cette valeur aux premiers travaux de la socio-technique (Trist et Bamforth, 1951). Cette valeur structurelle se retrouve par exemple dans le cadre des *Science Based Targets* (SBT) qui détermine pour les organisations leur budget carbone afin de s'aligner sur une trajectoire 1,5 °C. Avec une règle de gestion aussi stricte, l'outil que constitue le budget carbone prend une valeur structurelle. Enfin, la troisième valeur est la valeur d'usage. Dans ce cas, la valeur de l'outil

dépend de la co-construction locale de l'outil. Dans une perspective pragmatique, on considère que l'outil a de la valeur pour les effets que l'on constate empiriquement, et non pour ceux supposés avant sa mise en œuvre (Chiapello et Gilbert, 2013). L'appropriation se situe donc ici lors de la conception et de l'usage. C'est ce cas précis qui nous intéresse dans le cadre de ce travail.

1.3. Les perspectives de l'appropriation

Conformément à l'axiome 3, l'appropriation nous appelle donc à questionner les perspectives par lesquelles les acteurs vont interagir avec l'outil. Nous avons vu qu'historiquement la perspective rationnelle a été privilégiée, mais les travaux plus récents (Grimand, 2012) font état de trois autres perspectives : la perspective socio-politique, la perspective cognitive et la perspective symbolique.

La première perspective est donc la perspective rationnelle. Elle trouve son origine dans le discours rationaliste qui est apparu avec l'organisation scientifique du travail. Bien que nous ayons considéré les courants de recherche rationalistes comme peu pertinents au regard des observations empiriques, il n'en demeure pas moins que la rationalité inscrite ou supposée d'un instrument de gestion est un vecteur d'appropriation pour les gestionnaires. En effet, selon la définition des outils de gestion que nous avons retenue, ces derniers ont bien vocation à rationaliser les pratiques. Dès lors, la dimension rationnelle de l'outil constitue un objectif évident et donc un argument pour son appropriation. En matière de CSE, nous n'avons d'ailleurs pas manqué de préciser que l'objectif est fondamentalement d'apporter une rationalité écologique dans les organisations. Les acteurs mobilisant cette perspective vont donc s'approprier l'outil pour son efficacité à répondre à leur besoin en termes d'information et/ou de contrôle. On pourra donc s'intéresser à la CSE à partir de l'information qu'elle permet de produire, des règles de gestion qu'elle intègre et donc finalement de sa capacité à permettre la soutenabilité. Au travers de cette perspective rationaliste, c'est donc le débat entre éthique de conviction et éthique de responsabilité (Weber, [1919] 2006) qui réapparaît.

La seconde perspective est la perspective sociopolitique. On peut l'interpréter au travers des travaux de l'analyse stratégique (Crozier et Friedberg, [1977] 2014) ou de la régulation conjointe (Reynaud, 1988). En effet, cette perspective socio-politique « *conduit à admettre que les outils puissent faire l'objet de détournements d'usages, à des fins de valorisation personnelle, dans le cadre de stratégies d'influence ou bien comme argument rhétorique,*

support de légitimation de l'action » (Grimand, 2012). Dès lors, ce ne sont pas les qualités de rationalisation qui expliquent l'appropriation de l'outil, mais les jeux que ce pouvoir induit. On s'attend alors à ce qu'un acteur cherche, au travers de l'outil, non seulement à conserver mais aussi à accroître son pouvoir dans l'organisation. Dans une extension de ce premier point, cette perspective permet également de penser l'appropriation sous l'angle de la légitimité de l'acteur. L'usage de l'outil peut permettre à l'acteur de se légitimer, en interne comme en externe, autrement dit de rationaliser ses décisions *a priori* et/ou *a posteriori*. Là encore, on retrouve avec cette perspective un des aspects que nous avons mis en lumière concernant la comptabilité, lorsque nous avons montré les différentes logiques auxquelles elle peut répondre. Concernant la CSE, cette perspective peut permettre de lire la difficulté des managers à intégrer les contraintes de soutenabilité, car cela pourrait en effet remettre en cause leur pouvoir dans l'organisation.

La troisième perspective est la perspective cognitive. Ici, c'est à l'aune de la théorie de l'apprentissage de Piaget ([1942] 2012) que l'on peut lire l'appropriation d'un outil de gestion. Il s'agit de rendre compte du fait que l'appropriation d'un outil conduit les acteurs à assimiler et s'approprier l'outil. L'assimilation renvoie au fait que l'utilisateur doit intégrer le nouvel outil dans ses propres schèmes d'actions et de savoir-faire, ce qui suppose de modifier soit les propriétés de l'outil prévu initialement lors de sa conception (détournement), soit ses propres schèmes. L'accommodation renvoie quant à elle au fait que l'utilisation de l'outil permet d'ouvrir de nouvelles possibilités aux acteurs. Ils peuvent grâce à lui comprendre leur pratique avec un nouveau regard. Alors, l'outil peut faire apparaître une réflexivité chez le gestionnaire qui questionne sa propre pratique et sa relation à l'organisation. Autrement dit, cette perspective permet de penser l'intégration d'un outil tant par son apprentissage que par sa pratique. C'est dans cette perspective que sont pensés certains dispositifs de CSE n'intégrant pas de règles de gestion comme le bilan carbone. En effet, l'objectif de ces outils est de permettre aux gestionnaires de prendre la mesure des émissions engendrées par les activités de l'organisation. Dès lors, à partir de cette nouvelle connaissance, ils disposent d'un nouveau regard sur leur activité.

Enfin, la dernière perspective considérée est la perspective symbolique. Cette perspective peut être comprise au travers de la théorie du *sensemaking* (Weick, 1995). Il s'agit de rendre compte du fait qu'un outil renvoie également à une construction de sens et constitue un support identitaire. Les acteurs vont donc s'approprier un outil en fonction du sens qu'ils pourront en tirer. Cette perspective est sans doute la plus éloignée du discours rationaliste,

car elle est susceptible de dépendre de croyance, de mythes ou idéologies organisationnelles. Les acteurs peuvent s'appropriier un outil, car il est vecteur d'un sens particulier. Ainsi la notion de valeur du capital naturel très discutée en CSE constitue un cas de rejet en raison de sa valeur sous-jacente : parce que cela est assimilé à un modèle économique décrié ; estimer la valeur du capital nature paraît impensable pour certains.

Perspective	Rationnelle	Socio-politique	Cognitif	Symbolique
Vision de l'appropriation	L'appropriation comme vecteur de rationalisation de la décision et de l'action managériale	L'appropriation comme résultat du jeu des acteurs	L'appropriation comme processus d'apprentissage	L'appropriation comme processus de construction de sens
Représentation dominante des outils de gestion	Un enjeu de normalisation et de standardisation des comportements	Un enjeu dans la structuration des rapports sociaux	Une source de réflexivité sur sa propre pratique	Un vecteur identitaire. Une source de légitimation de l'action
Mécanisme de régulation dominant	Régulation de contrôle	Régulation conjointe	Régulation conjointe	Régulation autonome
Articulation conception et usage	Conception et usage comme deux moments distincts	Conception et usage dans un cycle itératif et continu		Conception et usage largement indissociable

Tableau 2 : Les perspectives d'appropriation des outils de gestion (source : Grimand, 2012)

Ces quatre perspectives ne doivent pas être opposées, car elles se complètent au contraire, et s'enrichissent mutuellement. Autrement dit, le chercheur abordant l'appropriation des outils de gestion doit procéder à une segmentation nécessairement arbitraire de l'appropriation selon ses quatre perspectives, mais cela ne constitue qu'une simple modélisation facilitant la compréhension des processus sociaux à l'œuvre.

1.4. Le reporting extra-financier à l'aune de la théorie de la conception à l'usage

Nos questions de recherche nous invitent à questionner le lien entre les pratiques concernant la CSE et le changement. La théorie de l'appropriation permet de faire ce lien, mais à ce stade de notre propos, il paraît encore confus. Le changement semble être la résultante de régulations de la part d'acteurs mobilisant plusieurs perspectives. Cela pourrait amener à considérer l'appropriation comme un processus chaotique, dont la dynamique ne répond à aucune logique. Si cette première approche n'est peut-être pas si invraisemblable, elle n'est pas satisfaisante pour répondre à notre question. Deux approches théoriques (de Vaujany, 2006 ; de Vaujany et Grimand, 2005) sont néanmoins compatibles avec l'axiomatique de

la théorie de l'appropriation et modélisent le processus par lequel les différentes régulations s'agencent et conduisent au changement organisationnel.

La première théorie est celle de la *conception à l'usage* (de Vaujany, 2006 ; de Vaujany et Grimand, 2005). Selon celle-ci, la conception s'opère au cours de l'utilisation de l'outil, autrement dit la conception est consubstantielle de l'usage. Cela ne signifie pas que l'outil n'est pas précédé d'une phase de conception préliminaire, mais cela suggère que l'intégration de l'outil ne change *a priori* pas les schémas cognitifs déjà à l'œuvre, au contraire, l'outil vient s'inscrire dans ces schémas. Plus simplement, une organisation décide d'intégrer un outil parce qu'il lui permet d'atteindre le but qu'elle s'était fixé en amont. Mais, au cours des apprentissages et des régulations successives, l'outil prend une certaine consistance et transforme le corps social. Il ne permet donc pas de stabiliser l'organisation, mais au contraire dispose d'une capacité d'exploration qui va permettre à l'organisation de se définir en co-construction avec lui. D'un point de vue stratégique, cela signifie qu'intégrer un outil de gestion nécessite de penser sa trajectoire. Ces éléments permettent d'affirmer que cette théorie amène à considérer davantage l'appropriation à partir de la perspective symbolique, car les acteurs de l'organisation font sens de leur pratique au travers de l'outil. Cette théorie permet en effet de penser l'outil de gestion uniquement comme médiateur de propriétés structurelles plus générales, mais dont la dialectique amène à des transformations au cours du temps.

La seconde théorie est celle de *la mise en acte* (de Vaujany, 2006 ; de Vaujany et Grimand, 2005). Selon celle-ci, l'appropriation est vue comme le résultat de fortes interactions entre l'outil et les acteurs, menant à des prescriptions réciproques. Un premier travail de conception est réalisé pour former l'outil tel qu'il sera intégré dans l'organisation. Si cette étape se fait sans utilisateur, elle n'empêche pas leur interaction virtuelle du fait de l'anticipation de leurs usages par les concepteurs. Une fois les outils intégrés dans l'organisation, les utilisateurs profitent de leurs espaces d'autonomie pour adapter l'outil à leurs besoins et procéder ainsi à des régulations autonomes (Reynaud, 1988). Celles-ci donnent alors lieu en retour à des régulations de contrôle (Reynaud, 1988) de la part des concepteurs soit pour capitaliser les aménagements entrepris, soit pour les corriger et les empêcher. L'appropriation de l'outil est donc une boucle itérative de régulations permettant l'adaptation de l'outil à son contexte. Plutôt que de concevoir l'intégration de l'outil comme la poursuite d'une logique préexistante, cette théorie appelle à se représenter celle-ci comme une négociation entre concepteurs et utilisateurs. Tout naturellement elle amène à

concevoir davantage l'appropriation selon la perspective socio-politique. Les travaux mobilisant cette théorie sont plus proches de ceux d'Archer et du réalisme critique, conceptualisant une dialectique forte entre structure et action.

À partir de ces approches théoriques, deux lectures de la CSE sont possibles. La théorie de la conception à l'usage nous amène à la considérer à deux niveaux. Tout d'abord à l'échelle locale, c'est-à-dire à l'échelle de l'organisation, cette théorie nous propose de considérer que la CSE s'intègre dans des schémas préexistants. Ensuite à l'échelle plus globale de la société, on peut interpréter la CSE comme le résultat des façons de penser la soutenabilité des organisations. Dans les deux cas, le changement est conçu comme faisant partie d'une trajectoire générale dépassant la CSE, qui n'est qu'une médiation des façons de penser. La théorie de la mise en acte nous invite à considérer la CSE comme un outil dont la conception exogène stimule des régulations au sein de l'organisation pour adapter l'outil au contexte de l'organisation. La CSE suscite des négociations dans la rationalité à mettre en œuvre. De notre point de vue, les deux théories permettent de rendre compte des difficultés évoquées par la littérature. Toutefois, la théorie de la conception à l'usage confère une dimension plus générale au changement à l'œuvre. Conformément à notre modélisation constructiviste de la comptabilité, elle permet de rendre compte des liens systémiques existant entre pratiques comptables et représentations économiques. Par ailleurs, la théorie de la conception à l'usage permet de penser le changement à partir de la logique institutionnelle, en cohérence avec les travaux portant sur ce sujet (Frostenson et Helin, 2017 ; Larrinaga-Gonzalez et Bebbington, 2001 ; Narayanan et Adams, 2017). Ce choix nous incite donc à approfondir les liens entre appropriation et changement à partir de la théorie de la structuration.

2. Appropriation et changement : une lecture structurationniste

Dans la mesure où nous retenons le cadre de la théorie de conception à l'usage, dont les fondements sont à trouver du côté de la théorie de la structuration, il apparaît nécessaire d'apporter quelques précisions. Cela permettra notamment de considérer le changement qui est au cœur de notre problématique. À partir de là, nous pourrions préciser nos questions de recherche. Nous procéderons tout d'abord à une présentation sommaire de cette théorie (2.1.) pour ensuite lire la notion d'outil de gestion (2.2.). Enfin, nous aborderons la routinisation des systèmes sociaux (2.3.) et l'innovation (2.4.).

2.1. Éléments généraux de la théorie de la structuration

La théorie de la structuration est une tentative pour résoudre la dichotomie qui oppose l'objectivisme et le subjectivisme. Giddens désigne *objectivisme* « *cette manière de concevoir la théorie sociale selon laquelle l'objet social (la société) a en quelque sorte la priorité sur l'acteur individuel et dans laquelle les institutions sociales sont considérées comme l'enjeu central de l'analyse sociologique* » (Giddens, 1987, p. 59, cité par Nizet, 2007). À l'opposé, il nomme *subjectivisme* les théories sociales dans lesquelles « *l'acteur humain y est considéré comme le foyer principal de l'analyse sociologique ; en d'autres termes, la préoccupation majeure des sciences sociales concerne l'acteur intentionnel et réfléchi* »³³ (Giddens, 1987, p. 59, cité par Nizet, 2007). Selon lui, il convient alors de dépasser cette dichotomie en considérant ces deux points de vue comme les deux faces d'une même pièce. Cela nécessite un nouvel examen approfondi des notions d'acteurs, de système social, de pratique sociale et de structure. Giddens tente donc de faire une synthèse de ces théories traditionnelles et suggère qu'aucun des deux pôles, acteurs ou structure, ne l'emporte sur l'autre (Rojot, 2012). Selon lui, la vie sociale est une dialectique entre ces pôles et donc elle est ontologiquement dynamique (Martuccelli, 1999). La théorie de la structuration s'intéresse donc aux mouvements dialectiques par lesquels les actions sont structurées et structurent à leur tour les systèmes sociaux.

Premier pôle de la dialectique de la structuration, les systèmes sociaux sont définis par Giddens comme « *les relations entre acteurs ou collectivités, reproduites et organisées en tant que pratiques sociales régulières* » (Giddens, [1984] 2012, p. 74). Les systèmes sociaux ne sont donc pas équivalents aux structures de la sociologie fonctionnaliste. Ils sont situés dans le temps et dans l'espace et dépendent des interactions entre les acteurs qui les rendent envisageables. À partir de cette approche des systèmes sociaux, il est donc possible de les considérer à différentes échelles : le groupe, l'organisation ou la société, cette dernière échelle englobant toutes les autres. Ce qui caractérise un système social c'est donc simplement la régularité de certaines pratiques. Autrement dit, les acteurs d'un groupe social donné partagent certaines pratiques. Le pendant de la dialectique entre objectivisme et subjectivisme est le pôle des acteurs. Ces derniers se caractérisent par leur pouvoir et leur réflexivité. Tout d'abord, le pouvoir est la « *la capacité d'atteindre des résultats désirés, voulus* » (Giddens, [1984] 2012, p. 64), autrement dit d'influencer le contexte dans lequel se tiennent les interactions. Le pouvoir n'est pas une ressource en lui-même, ce sont

³³ Traduction de Jean Nizet dans *La sociologie de Anthony Giddens*

justement les ressources qui permettent l'exercice du pouvoir. De cette manière, tous les acteurs détiennent une forme de pouvoir, et ce dernier n'est pas synonyme de domination qui est à comprendre comme une asymétrie dans la distribution des ressources. Les acteurs se définissent également par leur réflexivité, qui est considérée comme la capacité de ces derniers à comprendre et à rationaliser le flux d'actions. La réflexivité permet aux acteurs de contrôler leur conduite en fonction du contexte dans lequel il se évoluent. La réflexivité se tient à deux niveaux :

1. La conscience discursive, qui correspond à la capacité de l'acteur d'explicitier son action ;
2. La conscience pratique, qui correspond à tout ce que font les acteurs sans être capables de s'exprimer à ce sujet.

Cette dernière peut prêter à confusion : comment un acteur peut-il adopter un comportement réflexif, c'est-à-dire rationaliser sa conduite, sans en avoir conscience ? Giddens évoque le cas où, par maladresse, on fait tomber quelque chose. Dans cette situation, *« l'agent utilise "Oups !" pour signaler que sa faute n'est qu'un incident momentané et contingent plutôt que la manifestation d'une incompétence généralisée ou de quelque sombre dessein »* (Giddens, [1984] 2012, p. 132).

La réflexivité des acteurs est toutefois limitée par deux effets :

- Les actions peuvent avoir des conséquences non voulues, non intentionnelles
- Les actions peuvent être motivées par des motifs inconscients, notamment quand l'acteur va chercher la sécurité cognitive en maximisant la routine.

Ces deux pôles s'inscrivent dans une dialectique dont aucun n'a la primauté sur l'autre et où les deux se renforcent mutuellement. Les pratiques sociales sont structurées par des systèmes sociaux qui, à leur tour, se structurent eux-mêmes (cf. Figure 6). Toutefois, compte tenu du pouvoir et de la réflexivité des acteurs, ils peuvent modifier ces pratiques, sans entraîner de déterminisme.

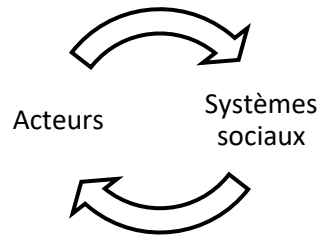


Figure 6 : Le processus de structuration (adapté de Nizet, 2007)

La dialectique entre acteurs et systèmes sociaux est permise par ce que Giddens appelle le structurel. Contrairement aux systèmes sociaux ou aux pratiques sociales, le structurel est hors du temps et de l'espace. Intégré aux acteurs, on ne peut que l'inférer à partir des manifestations superficielles que sont les pratiques engagées par les acteurs. Giddens définit le structurel comme un ensemble de « règles et ressources engagées de façon récursive dans la reproduction des systèmes sociaux. Le structurel n'existe que sous la forme de traces mnésiques, base organique de la compétence humaine, et en tant qu'actualisé dans l'action » (Giddens, [1984] 2012, p. 444). « Les propriétés structurelles des systèmes sociaux sont à la fois le médium et le résultat des pratiques qu'elles organisent de façon récursive » (Giddens, [1984] 2012, p. 75). Autrement dit, le structurel fournit aux acteurs les règles propres à chaque système social. Ces pratiques conduisent à reproduire le structurel permettant aux systèmes sociaux de se maintenir. Le structurel est donc au cœur de la reproduction des systèmes sociaux, car les acteurs reproduisent les règles intériorisées, à moins de motiver des actions qui leur échappent. S'il encadre les pratiques sociales, « le structurel n'est pas que contraignant, il est à la fois contraignant et habilitant » (Giddens, [1984] 2012, p. 75). En effet, le structurel limite l'action autant qu'il la permet. Enfin, l'analyse du structurel peut être faite selon trois dimensions : signification, domination et légitimation. Ces trois dimensions du structurel, actualisées lors des pratiques sociales, se retrouvent dans les interactions. Ce qui permet d'analyser les pratiques au travers de : la communication, le pouvoir et la sanction (cf. Figure 7). Cette séparation facilite la compréhension, mais en réalité elles sont évidemment interdépendantes (Giddens, [1984] 2012).

Enfin, Giddens considère que la relation entre la pratique et le structurel peut être médiatisée par des modalités. Lorsque le structurel n'est pas suffisamment intériorisé par les acteurs, alors ses modalités le réifient et s'imposent matériellement aux acteurs. Ainsi, chaque automobiliste est censé rouler à une vitesse adaptée en fonction du contexte. Toutefois, parce qu'il est impossible que chacun s'accorde sur ce qui est adapté ou non, des

normes de vitesse sensées convenir à tous seront instaurées. Ce sont donc les modalités du structurel que les acteurs mobilisent le plus directement lorsque celles-ci sont présentes. Les modalités du structurel peuvent être analysées selon trois dimensions qui découlent des dimensions du structurel vu précédemment. On y trouve : les schémas d'interprétation, les ressources et les normes (cf. Figure 7).

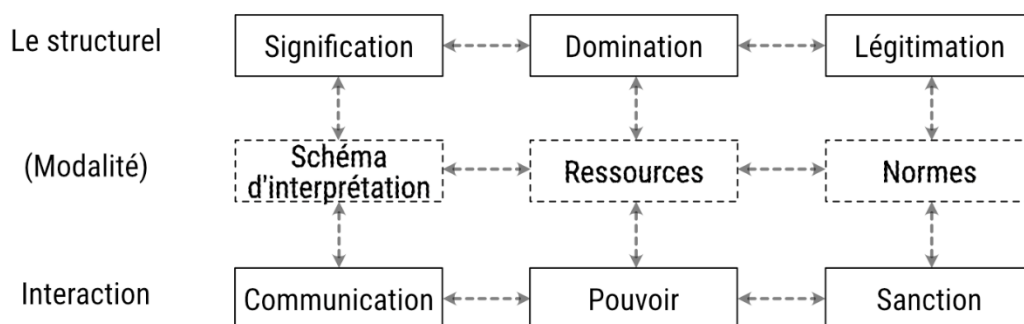


Figure 7 : les dimensions de la dualité du structurel (source : Giddens, 2012)

2.2. Théorie de la structuration et outil de gestion

Giddens ne développe pas spécialement sa théorie concernant les outils de gestion³⁴, mais son concept de structuration permet d'apporter un éclairage sur leur nature. Comme nous l'avons vu, les organisations sont considérées comme des systèmes sociaux. Elles n'ont donc d'existence qu'au travers des pratiques sociales engagées de manière récursive. Par ailleurs, comme tout système social, elles sont caractérisées par certaines propriétés du structurel qui déterminent les pratiques sociales. Mais pour être efficaces, ces propriétés du structurel doivent être intériorisées par les acteurs. Ce qui est envisageable dans les petites organisations se révèle plus difficile dans les plus grandes. Comme le montre Chandler (1988), la grande entreprise ne peut plus reposer sur une intégration sociale en co-présence. Elle ne peut exister qu'au travers d'une intégration systémique, c'est-à-dire au travers de relations entre personnes en dehors de l'espace et du temps. Cette relation est rendue possible par les outils de gestion. En fait, ces derniers réifient et matérialisent le structurel de manière à encadrer les pratiques sociales en l'absence de co-présence. On peut donc qualifier les outils de gestion de modalités du structurel. On en déduit que les outils de gestion incluent des schémas d'interprétation, des ressources facilitant l'exercice du pouvoir et des normes.

³⁴ Il évoque néanmoins la comptabilité pour rendre compte de sa capacité à réduire l'espace-temps (Giddens, 2012).

La comptabilité se révèle alors être un outil de gestion particulier en raison de la difficulté à définir le système social concerné. Les comptes annuels sont produits par l'entreprise et organisent ses pratiques. Ils sont cependant conçus à l'attention des investisseurs qui ne sont pas nécessairement engagés dans le système social instauré par l'organisation. Enfin, dans le cas de la CSE, l'objectif est de produire des comptes pour l'ensemble des parties prenantes, ce qui élargit d'autant le périmètre de la comptabilité. Cette dernière représente en fait une modalité du structurel à l'échelle de la société et organise la reproduction des pratiques dans les organisations pour une nation. La comptabilité fournit donc un schéma d'interprétation de la performance d'une entreprise qui est partagée par toutes les organisations. Elle décrit à l'échelle d'une nation ce qui appartient aux actionnaires. Enfin, elle propose pour tous des normes à respecter dans la présentation des éléments financiers.

Cette approche des outils de gestion et de la comptabilité permet d'apporter deux précisions concernant la théorie de la conception à l'usage. Tout d'abord, il faut distinguer ce qui relève du structurel et des modalités du structurel. Ce qui est produit à l'usage ce sont les propriétés du structurel, mais pas directement l'outil de gestion. Ce dernier relève pour sa part d'un processus d'élaboration mis en œuvre à partir du structurel. Autrement dit, la conception dont il est question dans la « conception à l'usage » est indirecte. L'usage, c'est-à-dire les pratiques sociales, (re)produit la structure de signification, de domination et de légitimation. À partir de celles-ci, un outil de gestion peut être conçu, de manière à matérialiser le structurel et ainsi permettre l'intégration systémique. Il y a donc une étape de traduction entre le structurel et l'outil de gestion. Cela entraîne deux conséquences : premièrement, un outil de gestion n'est qu'une traduction temporaire du structurel, il peut donc au fur et à mesure être en décalage avec les pratiques sociales de l'organisation. Deuxièmement, dans la mesure où les systèmes sociaux n'ont pas d'unité interne forte (Giddens, [1984] 2012), la traduction du structurel fait l'objet de débats. Autrement dit, l'outil ne résulte pas d'une simple matérialisation de ce qui serait partagé par les acteurs, il est nécessaire que les acteurs se mettent préalablement d'accord. La deuxième précision concerne plus spécifiquement la comptabilité. En effet, comme nous venons de le préciser, la comptabilité concerne la société. Pourtant, dans sa mise en œuvre il en est assez peu question. En effet, pour le préparateur comptable, les comptes annuels constituent une fin en soi. Pour le manager, la comptabilité sanctionne sa performance. Ce n'est que pour le dirigeant que la comptabilité prend pleinement sa dimension sociétale. On constate que la comptabilité est comprise à différents niveaux et selon différents objectifs. Une distance

importante réside entre le système social et les pratiques qui lui sont reliées. Dès lors, les usages de la comptabilité sont multiples ce qui conduit à une appropriation selon plusieurs approches potentielles, puisque tout le monde n'est pas concerné par la même dimension structurelle.

2.3. La routinisation des systèmes sociaux

Giddens ([1984] 2012) définit la routinisation comme le « *Caractère habituel, tenu pour acquis, de la vaste majorité des activités qu'accomplissent les agents dans la vie sociale de tous les jours. Des styles coutumiers et des formes de conduites usuelles qui servent d'appui à un sentiment de sécurité ontologique qui, en retour, favorise ces styles et ces formes de conduites* » (Giddens, [1984] 2012, p.143). Plusieurs éléments nous semblent importants dans cette définition. Tout d'abord l'idée que les routines sont nécessaires à la sécurité ontologique. Or chez Giddens, la notion de sécurité ontologique est considérée comme un besoin fondamental de chaque acteur, car elle est à la base des mécanismes de contrôle de l'angoisse. Autrement dit, même si ce besoin de sécurité peut varier en fonction des acteurs, tout le monde a besoin de routine. Le second élément important de cette définition est le fait que les routines renvoient à des comportements « *tenus pour acquis* ». Cela signifie, dans le cadre de la théorie de la structuration, qu'elles n'ont pas besoin d'être justifiées, mais plus généralement encore, qu'elles échappent au contrôle réflexif et à la rationalisation des acteurs. Pour briser une routine, il est donc nécessaire de motiver et justifier les actions concernées, ce que les acteurs font rarement. Enfin, le troisième élément est le fait que les routines se favorisent elles-mêmes, autrement dit, elles se reproduisent. Or dans la mesure où ce ne sont pas des actions intentionnelles, leur reproduction est une conséquence non intentionnelle des acteurs. Les routines sont donc au cœur de ce que Giddens appelle les boucles homéostatiques, c'est-à-dire des circuits de reproduction qui rendent l'interruption de la boucle toujours plus difficile. Pour résumer, la théorie de la structuration conçoit les routines comme un élément fondamental et nécessaire des acteurs dans les systèmes sociaux, car elles permettent la continuité des pratiques sociales et rassurent ainsi les acteurs.

Cette approche des pratiques sociales conduit à concevoir l'appropriation comme un processus par lequel les acteurs vont s'assurer de maintenir au maximum leur routine. Les outils de gestion sont les supports dans les organisations des routines gestionnaires (Chiapello et Gilbert, 2013). La technique permet de cristalliser certaines règles et pratiques et donc de s'assurer de la bonne reproduction des routines. En ce sens, nous précisons qu'en

tant que modalités du structurel, les outils de gestion intègrent des règles que l'on peut qualifier, d'après la théorie de Giddens, de superficielles. Les outils de gestion permettent en effet de formuler explicitement et formellement les règles à suivre dans les organisations. Lorsqu'un nouvel outil est ainsi intégré, il associe nécessairement d'autres règles destinées à permettre l'émergence de nouvelles routines dans les organisations. C'est typiquement cet objectif qui est recherché au travers de la CSE, puisque cette dernière doit permettre d'instaurer des routines répondant à l'objectif de soutenabilité des organisations. Toutefois, compte tenu de ce que nous venons de dire, cet outil a nécessairement vocation à briser la routine existante et les acteurs vont de leur côté s'approprier la méthode de manière à la maintenir le plus possible. L'appropriation doit donc conduire à une forme de résistance au changement qui se traduit schématiquement soit par le détournement soit par le rejet pur et simple de tout ou partie de l'outil initialement imaginé. On retrouve cette idée chez Trébucq (2015) à propos de l'Integrated Reporting. En effet, à partir de la théorie de Burns et Scapens il questionne la capacité de ce référentiel de reporting extra-financier à faire basculer les routines de gestion. Mais au-delà de cet aspect, la théorie de la structuration nous amène également à considérer le fait que la mise en œuvre d'un nouvel outil doit aussi être motivée par des acteurs conscients de briser une certaine routine. Peu mis en avant par la littérature cet aspect n'en est pas moins essentiel, car c'est cette motivation qui est motrice de la dynamique appropriative.

2.4. L'appropriation au cœur de l'innovation ordinaire

Si les routines sont fondamentales dans la théorie de la structuration, les acteurs peuvent néanmoins s'en affranchir. Cette théorie considère les acteurs comme compétents, c'est-à-dire qu'ils disposent ou croient disposer de connaissances sur le contexte dans lequel ils interviennent et qu'ils utilisent pour produire ou reproduire l'action. À partir de cette compétence, les acteurs peuvent se contrôler réflexivement. Autrement dit, ils sont en mesure d'adapter leurs pratiques en fonction du contexte social. Cette capacité va permettre aux acteurs de motiver certains changements de routine. Ainsi, dans le contexte de crise écologique actuel, certains acteurs vont réflexivement souhaiter modifier leur pratique pour tenter d'y apporter une solution. C'est dans ce mécanisme de théorie de la structuration qu'on trouve la possibilité d'échapper à la routine. Mais la dynamique de changement des pratiques ne relève pas seulement d'un acteur ou de la rationalisation attendue d'une transformation. Autrement dit, l'intention de changer des routines n'est pas suffisante pour parvenir à les convertir de manière efficiente. Dans les organisations, les outils de gestion

incitent à certaines routines, d'où la nécessité de mettre en place de nouveaux dispositifs pour les conduire au changement. Mais le processus d'innovation est un processus social long et complexe, qui ne peut être totalement maîtrisé et qui échappe largement aux promoteurs du changement (Alter, [2000] 2015). Par ailleurs, pour que ce processus se mette en place, il est nécessaire selon Alter (2015) de consentir un minimum de flou et d'ambiguïté pour permettre à chacun de contribuer selon sa compréhension de la situation. La direction d'une organisation peut donc prendre une décision motivée par l'idée de changer des routines, mais ce n'est qu'au travers d'un processus social chaotique que se révélera cette véritable transformation.

La théorie de l'appropriation s'intègre parfaitement à cette compréhension de l'innovation. En effet, par le jeu des régulations, rejets et détournements, l'appropriation permet de rendre compte du processus social complexe par lequel un outil de gestion est développé dans une organisation. Par ailleurs, la perspective socio-cognitive de l'appropriation permet de rendre compte de l'interaction entre l'acteur, son contexte et l'outil. En découvrant l'outil, l'acteur est en mesure de comprendre différemment le contexte dans lequel il intervient. Autrement dit, l'outil peut modifier la compétence des acteurs et donc leur réflexivité. L'intégration d'un outil, en ce sens, ne change pas seulement les pratiques liées à l'outil en question, mais l'ensemble du collectif. Finalement, l'appropriation ne conduit pas nécessairement à la résistance, ni même à l'innovation, la théorie nous laissant plutôt penser que les deux s'enchevêtrent.

**

La lecture structurationniste de l'appropriation permet de lire la CSE comme une tentative d'importer des modalités du structurel dans les organisations afin de modifier les pratiques et donc le structurel lui-même. Toutefois, l'intégration de la CSE dans des pratiques majoritairement reproduites conduit à un lent mouvement dans lequel se mêle la motivation de transformer les pratiques et le désir de routine afin de préserver la sécurité ontologique. L'appropriation de la CSE doit donc amener logiquement à reproduire certaines routines et être porteuse d'innovation. Cette appropriation pouvant être comprise selon quatre grandes perspectives : la perspective rationaliste, la perspective socio-politique, la perspective psycho-cognitive et la perspective symbolique.

Sous-section 2 – L’herméneutique : cadre d’analyse de la dimension sémantique des outils de gestion

À partir de cette compréhension de la CSE, nous proposons de nous intéresser en particulier à la dimension sémantique. En effet, la dimension politique a déjà fait l’objet de nombreux travaux démontrant l’importance de la domination financière sur la logique de soutenabilité (Cooper, 1992 ; Deegan, 2013 ; Everett, 2004 ; Lehman, 1996, 2001 ; Spence, 2009 ; Spence, Chabrak et Pucci, 2013 ; Spence, Husillos et Correa-Ruiz, 2010 ; Tinker, Neimark et Lehman, 1991). De même, nombre d’ouvrages ont soulevé la question de la dimension normative, attestant que la communication extra-financière répond à un besoin de légitimité (Cho et Patten, 2007 ; Clarkson *et al.*, 2008 ; Deegan, 2002 ; Gray *et al.*, 1995 ; Kuruppu, Milne et Tilt, 2019 ; Milne et Patten, 2002 ; Patten, 2019). La dimension sémantique reste en revanche assez peu étudiée, pourtant Hahn *et al.* (2014) témoignent que s’intéresser aux cadres d’interprétation des acteurs peut être riche d’enseignement concernant la stratégie RSE. Faire le choix de la dimension sémantique, dans le cadre de la théorie de la structuration, amène à considérer la recherche sous l’angle du triptyque : signification/schémas d’interprétation/communication. Nous allons néanmoins développer les aspects dans cette sous-section en intégrant des éléments issus de la philosophie herméneutique. Ainsi reprendrons-nous les travaux concernant le sensemaking (1.) puis nous nous intéresserons à ce que signifie "comprendre et faire sens" (2.).

1. Sensemaking et outil de gestion

L’approche par le sens n’est pas particulièrement originale en science de gestion depuis sa révélation dans les travaux de Karl Weick sur le *sensemaking*. Nous allons dans cette partie présenter ces travaux et les implications en ce qui concerne les outils de gestion (1.1.). Dans un second temps, nous évoquerons les limites de cette approche globale de l’action, n’attribuant qu’une place marginale à l’interprétation (1.2.).

1.1. Les apports du *sensemaking*

L’approche interactionniste retenue par Karl Weick dans ses travaux amène à reconsidérer la nature des organisations. Ces dernières n’ont en effet aucune existence substantielle et ne sont que la somme de processus visant à organiser. Autrement dit, une organisation ne se comprend pas par un bâtiment, un organigramme ou une comptabilité, mais par l’ensemble des moyens mis en œuvre pour maintenir un tout cohérent. Il ne s’agit donc pas

de parler d'*organizations* mais plutôt d'*organizing*. Parmi les processus qui organise, il en est un en particulier qui intéresse Karl Weick : il s'agit du *sensemaking*. « *Considéré comme un processus significatif d'organisation, le sensemaking se déploie comme une séquence dans laquelle les personnes concernées par l'identité dans le contexte social d'autres acteurs s'engagent dans des circonstances permanentes dont ils extraient des indices et donnent un sens plausible rétrospectivement, tout en mettant plus ou moins d'ordre dans ces circonstances permanentes* »³⁵ (Weick, Sutcliffe et Obstfeld, 2005). Plus concrètement, le *sensemaking* est un « *processus d'échanges réciproques entre des acteurs (enactment) et leur environnement (changement écologique) auxquels une signification est attribuée (sélection) et conservée (rétention)* »³⁶ (Weick, Sutcliffe et Obstfeld, 2005). Le processus de *sensemaking* est motivé par un *changement écologique*, c'est-à-dire une variation dans l'environnement d'un acteur. Ces variations sont fréquentes et la plupart ne fournissent pas d'effort pour tenter de réduire l'aspect équivoque de la situation. Mais dans certains cas, les acteurs souhaiteront donner du sens à cet écart, ce qui conduit à l'*enactment*. Cette étape consiste à considérer certains éléments du flux expérientiel, dont Karl Weick parle en termes d'observation et de mise entre parenthèses. Ces opérations « *commencent à transformer le flux des circonstances en ordre de situations. Nous mettons l'accent sur le terme "commencer" parce que l'observation et la mise entre parenthèses sont des actes de catégorisation relativement grossiers et que les données qui en résultent peuvent avoir plusieurs significations différentes* »³⁷ (Weick, Sutcliffe et Obstfeld, 2005). Cette étape n'est pas uniquement cognitive dans la pensée de Weick, elle se fait en interaction avec la pratique (Kœnig, 2009). Ensuite, le processus de *sensemaking* procède à une *sélection* des significations produites selon un critère de plausibilité. La signification retenue n'est donc pas nécessairement la plus exacte ou la plus pertinente pour comprendre le changement écologique, mais il s'agit de la plus crédible et la plus cohérente avec l'ensemble dans lequel s'intègrent les acteurs. Enfin, une fois sélectionnée, une signification peut être

³⁵ Traduit par l'auteur : « *Viewed as a significant process of organizing, sensemaking unfolds as a sequence in which people concerned with identity in the social context of other actors engage ongoing circumstances from which they extract cues and make plausible sense retrospectively, while enacting more or less order into those ongoing circumstances.* »

³⁶ Traduit par l'auteur : « *sensemaking can be treated as reciprocal exchanges between actors (Enactment) and their environments (Ecological Change) that are made meaningful (Selection) and preserved (Retention)* »

³⁷ Traduit par l'auteur : « *These activities of noticing and bracketing, triggered by discrepancies and equivocality in ongoing projects, begin to change the flux of circumstances into the orderliness of situations. We emphasize "begin" because noticing and bracketing are relatively crude acts of categorization and the resulting data can mean several different things* »

stockée pour des expériences futures, constituant l'étape de *rétenion*. Pour résumer, selon Weick, un des processus visant à organiser les organisations consiste à produire du sens. Cette production est un processus d'essai-erreur visant à trouver la signification la plus cohérente avec l'environnement des acteurs.

Ce concept de *sensemaking* a déjà été mobilisé dans la littérature concernant les outils de gestion (Chiapello et Gilbert, 2013 ; David, 2006 ; Fincham, 2002 ; Fisher et Howell, 2004). Mais ces travaux mobilisent le plus souvent le *sensemaking* dans le seul but de comprendre le succès ou l'échec de la mise en place d'un outil (Chiapello et Gilbert, 2013 ; Fincham, 2002 ; Fisher et Howell, 2004). Autrement dit, ces travaux s'intéressent à la manière dont les acteurs font sens au processus d'adoption d'un outil. Mais il est possible d'explorer plus avant le concept et de considérer que les outils de gestion participent du processus de *sensemaking*. C'est en tout cas la thèse de David (2006) et l'idée que l'on retrouve également dans la théorie de l'appropriation au travers de la perspective symbolique (Grimand, 2012 ; de Vaujany, 2006). David (2006) propose ainsi quatre rapprochements qui permettent de considérer que les outils de gestion sont consubstantiels du processus de *sensemaking* dans les organisations. Le premier rapprochement est épistémologique, il tient au constat que la production de sens comme la construction des outils se fait de manière abductive. En effet, *« comme dans le processus de sensemaking décrit par Weick, on construit progressivement des représentations qui sont de plus en plus fiables, desquelles on tire des déductions de plus en plus solides, le réseau de règles et d'exceptions s'étoffe, les éléments supplémentaires – observations, intuitions, éléments de théorie de différents niveaux de généralité – peuvent être confrontés à ce qui est en construction et ainsi contribuer au processus »* (David, 2006). Le second rapprochement a trait à la nature cognitive des outils de gestion. Ceux-ci peuvent tout d'abord être considérés comme des artefacts permettant la rétention et la diffusion d'un sens produit. Comme modélisation de la réalité, ils prescrivent un sens cristallisé susceptible d'être déployé dans l'espace et dans le temps. Ensuite, les outils de gestion peuvent également constituer un support de la compréhension. On peut donc leur reconnaître qu'ils ont la capacité *« d'énacter des environnements et de susciter la conception d'espaces d'action nouveaux »* (David, 2006). Autrement dit, les outils de gestion sont mobilisés par les acteurs comme support pour produire leur propre sens. Ce rapprochement se révèle assez proche de la perspective psycho-cognitive de l'appropriation, même si les fondements théoriques sont différents. Le troisième rapprochement concerne les niveaux de subjectivité. Weick considère le

sensemaking essentiellement à un niveau intrasubjectif, mais il reprend les trois échelons de *sensemaking* au-dessus du degré individuel proposé par Wiley. Il distingue ainsi le niveau intersubjectif qui correspond au moment où « *Les pensées, les sentiments et les intentions individuelles sont fusionnés ou synthétisés dans des conversations au cours desquelles le moi se transforme du “je” en “nous”* » (Weick, 1995, p. 71). Au-dessus existe la subjectivité générique qui peut être considérée comme une intersubjectivité abstraite, vidée de toute présence humaine. Ce niveau correspond selon Weick, aux artefacts qui permettent « *Aux gens de se substituer les uns aux autres et d’adopter leurs activités et leurs significations* »³⁸ (Weick, 1995, p. 71). Enfin, le troisième niveau est celui de l’extrasubjectivité, « *Ce domaine est conceptualisé comme un cadre idéalisé abstrait issu d’une interaction antérieure* »³⁹ (Weick, 1995, p. 72). À partir de ces trois niveaux de subjectivité qui dépassent l’individu, David découvre un parallèle avec les outils de gestion. L’intersubjectivité renvoie aux « *processus concrets de conception et de mise en œuvre des outils de gestion dans les organisations* ». La subjectivité générique renvoie quant à elle au « *marché des innovations managériales et des outils de gestion* » (David, 2006). Enfin, l’extrasubjectivité fait écho aux « *vagues de rationalisation qui constituent l’histoire du management et de ses modèles* » (David, 2006). Le dernier rapprochement proposé concerne les liens existants entre activité de conception et *sensemaking*. Construire du sens relève de la création, de l’invention tout comme une activité de conception. David (2006) reprend le syndrome de l’enfant battu, pour montrer comment la construction de sens chez un radiologue pour identifier un enfant battu et relève des mêmes étapes que celles des activités de conception. Ces quatre rapprochements permettent donc de considérer que les outils ne constituent pas seulement des supports au processus de *sensemaking*, mais qu’ils en sont également consubstantiels.

1.2. Le *sensemaking* : point de départ d’une analyse herméneutique des outils de gestion

Les éléments que nous venons de voir permettent de formuler une compréhension de ce que peut être l’appropriation d’une CSE. Tout d’abord, le *sensemaking* permet de reconnaître qu’une CSE prescrit un sens aux acteurs. Tant qu’il n’a pas été assimilé, ce sens demeure générique, sélectionné et stocké. Il est matérialisé par un outil de gestion afin de

³⁸ Traduit par l’auteur : « allow people to substitute for one another and adopt their activities and meanings »

³⁹ Traduit par l’auteur : “This realm is conceptualized as an abstract idealized framework derived from prior interaction.”

pouvoir le dupliquer dans un autre espace-temps que celui initialement prévu. Ce sens est découplé du contexte et des acteurs d'origines, et existe donc en dehors du temps et de l'espace. Il n'a donc aucune réalité puisqu'il ne dépend que des actualisations dans le contexte des pratiques sociales. Reconnaître ce sens générique, c'est aussi reconnaître qu'exprimer le fonctionnement de l'outil, ses avantages et les bonnes raisons de le mettre en œuvre sont déjà des formes de production de sens. Ainsi, un référentiel de CSE existe uniquement au sens générique, mais ne se manifeste que dans le cadre des pratiques sociales qui en proposent un sens particulier. Car le *sensemaking* permet également de comprendre l'appropriation comme une production de sens. Tout d'abord, ce processus trouve son origine dans un changement écologique qui introduit un besoin de reformuler le sens de l'activité, ou dit autrement, dans une forme de dissonance cognitive à résoudre. Il s'ensuit alors un processus abductif produisant un sens à partir de celui prescrit par l'outil dans son environnement. Ce phénomène doit aboutir à un sens intersubjectif, c'est-à-dire partagé par l'ensemble des acteurs. L'appropriation constitue donc une action de construction de sens pour l'activité de manière générale, conformément à la perspective symbolique de l'appropriation, mais également pour le sens cristallisé par l'outil. Enfin, le travail de David permet également d'insister sur l'intégration des outils de gestion dans une dimension plus importante, soit celle des modes managériales, que l'on peut associer au sens extrasubjectif. Dans le contexte de la CSE, cela signifie qu'une telle comptabilité s'inscrit dans un processus historique de gestion des organisations.

Le concept de *sensemaking* permet donc de clarifier la dimension sémantique de l'appropriation. Néanmoins deux critiques — qui sont en fait reliées — peuvent être formulées à l'égard de ce concept. Premièrement, David (2006) a justement mis en avant l'importance de la dimension historique des outils de gestion, mais Weick n'aborde jamais l'échelle extrasubjective du sens. Autrement dit, le *sensemaking* se comprend essentiellement entre acteurs d'un système social donné. Deuxièmement, le *sensemaking* ne permet pas de comprendre le décalage entre le sens générique et le sens produit, autrement dit le sens intersubjectif. Ce qui est mis en avant par cette critique réside dans un *sensemaking* uniquement pensé pour analyser la production de sens dans un système social, mais pas dans l'interaction entre différentes significations existantes. En fait, ce concept permet de comprendre comment les acteurs maximisent leur sécurité ontologique en cherchant à produire le sens qui leur paraît le plus plausible. Il nous semble que ces deux critiques existent en raison de la faible importance que Weick accorde à l'interprétation. Il

subsume cette activité dans le processus de *sensemaking*, tout en en réduisant la portée. On peut en effet associer l'interprétation à une partie de l'étape d'*enactment*, puisqu'elle est évoquée pour comprendre l'ambiguïté de la vie sociale (Weick, 1995). Mais elle n'en demeure pas moins essentiellement intrasubjective. Il nous semble que c'est sur ce point que des précisions peuvent être apportées pour tenter d'intégrer le sens extrasubjectif et le sens générique dans la compréhension de la production de sens.

2. Les apports de l'herméneutique sur la nature de l'interprétation

À partir de la notion de *sensemaking*, nous concluons sur la nécessité d'approfondir la compréhension de la production de sens et en particulier de la nature de l'interprétation. Cette conclusion nous invite alors à chercher dans l'herméneutique des pistes d'analyse. Cette partie sera donc une exploration de l'herméneutique philosophique, en partant de l'hypothèse de l'*Homo Interpretans* formulée par Michel (2017). En effet, cet auteur postule que les concepts développés par les herménéuticiens peuvent être employés pour comprendre l'interprétation quotidienne de chacun (2.1.). Dans l'idée de faire le lien entre sens intra-subjectif, inter-subjectif et extra-subjectif, nous étudierons plus particulièrement comment les individus font sens ensemble et comment ce dernier s'inscrit dans une certaine historicité (2.2.).

2.1. L'interprète et « le dévoilement ordinaire du monde »

L'herméneutique est étymologiquement et historiquement l'art d'expliquer les textes, en particulier les textes sacrés (*hermeneute* – de *hermes* et *tekhne*). Si on peut faire l'histoire de l'herméneutique en partant de la Grèce antique, c'est son renouveau au cours du XIX^e siècle qui est fécond en sciences sociales. Schleiermacher est considéré comme le père de l'herméneutique moderne en proposant une théorie générale de l'interprétation des textes. Schleiermacher dote l'herméneutique d'une méthodologie en partant de l'idée que « *tout acte de compréhension est l'inversion d'un acte de discours en vertu de laquelle doit être portée à la conscience quelle pensée se trouve à la base du discours* » (Schleiermacher, cité par Grondin, 2017). L'herméneutique est donc avant tout une analyse du discours, mais comme les individus ne pensent pas la même chose avec les mêmes mots, il faut aller plus loin que la seule analyse grammaticale. En partant de la genèse du texte, c'est-à-dire l'intention de son auteur, « *la tâche de l'herméneutique consiste à reproduire le plus parfaitement possible tout le processus de l'activité de composition de l'écrivain* »

(Schleiermacher, cité par Grondin, 2017). Telle est la méthode suggérée par Schleiermacher pour comprendre un texte aussi bien, voire mieux que son auteur.

Mais la méthodologie de l'herméneutique moderne est surtout marquée par la contribution de Dilthey. En effet, cet auteur allemand est à l'origine de deux courants de l'herméneutique : l'herméneutique psychologique et l'herméneutique ensembliste. Dans les deux cas, Dilthey fonde sa pensée dans la distinction entre expliquer (*Erklären*) et comprendre (*Verstehen*). Là où les sciences de la nature s'attachent à étudier les régularités dans les observations, le propre des sciences humaines est d'étudier l'expérience (*Erlebnis*) des acteurs. Mais cette expérience n'étant pas observable, on ne peut en réalité qu'en étudier l'expression. En sciences humaines une différence subsiste donc entre ce que l'on étudie directement et ce que l'on souhaite réellement comprendre. C'est ce travail, qui consiste à interpréter ce qui est sous-jacent aux comportements des acteurs que Dilthey appelle *comprendre* (*Verstehen*). Ce travail n'en est pas moins un travail scientifique auquel une méthode peut être appliquée, proposant une herméneutique psychologique et une herméneutique ensembliste. La première consiste à essayer de revivre ce que les acteurs ont vécu pour comprendre leurs expressions. La seconde consiste à trouver l'esprit d'un ensemble d'éléments *a priori* hétérogènes, donnant ainsi une méthode à ce que Montesquieu avait initié avec son traité *De l'esprit des lois*. Dilthey opère donc un décentrement de l'herméneutique qui ne s'intéresse alors plus qu'au texte. Mais le décentrement le plus radical sera celui opéré par Heidegger, qui ne considère plus l'interprétation comme une modalité d'accès à la connaissance, mais comme un mode d'être. Ainsi l'« *intuition herméneutique* » désigne chez Heidegger le fait d'expérimenter le sens du monde et non une expérience brute du monde. Le sens est donc constitutif de notre existence. L'herméneutique est alors conçue comme un processus de désaliénation permettant une vie authentique. Elle « *a pour tâche de rendre chaque Dasein attentif à son être, à le lui communiquer, à traquer l'aliénation de soi qui frappe le Dasein* » (Heidegger, cité par Grondin, 2017). Cette approche existentialiste ouvre la voie à une herméneutique pensée comme le « dévoilement de la vie ordinaire », même si chez Heidegger ce dévoilement ne porte que sur le *Dasein* et l'authenticité de l'existence. « *La leçon heideggérienne la plus essentielle est le remplacement du comprendre dans l'existence* » (Michel, 2017, p.233). Alors, cette approche se développera notamment sous la forme d'une herméneutique anthropologique comme chez Geertz.

Cette brève histoire de la pensée herméneutique permet de situer théoriquement ce courant de pensée, mais pas un mot sur l'interprétation en tant que telle. On comprend néanmoins que plusieurs niveaux demeurent dans l'interprétation. Trois d'entre eux peuvent en fait être proposés (Michel, 2017) : la proto-interprétation, l'interprétation à proprement parler et la méta-interprétation. La proto-interprétation renvoie à l'interprétation pré-réflexive de notre monde propre — ou *Umwelt* pour reprendre la formule de von Uexküll. Cette proto-interprétation est partagée par l'ensemble des espèces vivantes qui adaptent leurs comportements aux situations. À l'opposé de cette proto-interprétation, se situe le niveau méta-interprétatif, celui de l'herméneutique historique ainsi que celle de Schleiermacher et de Dilthey. Il s'agit d'une interprétation savante, qui se pense elle-même et qui fait l'objet d'une méthodologie. Notamment pensée pour analyser les textes ou les pratiques sociales, elle n'est donc pas appliquée au quotidien et est l'œuvre de spécialistes qui l'actualisent dans un contexte spécifique. L'interprétation à proprement parler se situe entre les deux. Elle est propre à l'Homme, car « *l'Umwelt, fût-il riche en signes, est toujours rapporté à une situation. Les Welt humains sont toujours suspendus à des horizons de sens pour partie indéterminés. Telle est l'une des lignes de démarcation entre l'humain et l'ensemble du règne animal* » (Michel, 2017, p.42). Cette distinction entre les hommes et les autres espèces doit néanmoins être nuancée pour éviter de retomber dans le dualisme cartésien. Elle reconnaît simplement un monde propre à l'Homme — peut-être pourrions-nous même dire des mondes propres aux communautés humaines — sans que cela n'empêche de reconnaître également un monde propre aux autres espèces perçues au travers de sens totalement inconnus pour nous. Ainsi, « *la signification d'une forêt est centuplée si l'on ne limite pas ses rapports au seul sujet humain, mais si on y fait entrer aussi les animaux* » (von Uexküll). Autrement dit, il existe un monde qui n'est compréhensible que par l'Homme autant qu'il existe un monde propre aux autres espèces. Chacun n'est perceptible que par chaque espèce qui en est issue. Cette interprétation au sens stricte est donc une activité ordinaire du monde qui consiste à comprendre le sens des événements de son environnement. C'est cette dernière forme d'interprétation qui nous intéresse pour tenter de préciser le rôle de l'interprétation dans l'appropriation.

L'interprétation se distingue de la proto-interprétation en raison de trois spécificités : la condition symbolique, la suspension réflexive et l'auto-interprétation. La condition symbolique renvoie au fait que, comme l'affirme Heidegger, le monde se livre aux acteurs au travers de symboles qui excèdent le sens immédiat de l'*Umwelt*. La réalité est donc

médiatisée par les symboles (Michel, 2017). Cette condition symbolique implique alors d'accorder un sens au monde. Toutefois, Heidegger identifie trois mondes dont le sens est soumis différemment aux individus. Tout d'abord, le monde ambiant dont le sens est compris immédiatement. Cela ne veut pas dire que le sens y est trivial, mais plutôt que l'acteur l'interprète immédiatement, même éventuellement de manière erronée. Vient ensuite le monde partagé (*Mitwelt*) où le sens donné intègre l'autre — qu'il soit effectivement présent ou non — dans l'expérience vécue. On pourrait ajouter à la suite des travaux de Descola (2005) ou Latour (1996) que l'autre n'est pas nécessairement humain. Enfin, on trouve le monde du soi (*Selbswelt*) qui n'est pas un repli sur un *je* idéalisé comme conscience intentionnelle, mais plutôt une appropriation de l'interprétation du monde. Autrement dit, il s'agit de la compréhension de soi au travers d'autres mondes.

La seconde condition est celle de la suspension réflexive. L'interprétation suppose également une attitude suspensive, une circonspection (*Unsicht* chez Heidegger). C'est parce que l'agent expérimente l'étrange, lorsqu'il est face à une situation problématique qui sort de son cadre habituel de compréhension, qu'il se met à interpréter. Cette condition se retrouve en fait chez tous les penseurs de l'herméneutique — autant chez Schleiermacher que chez Gadamer — mais rejoint également la notion de changement écologique dans le processus de *sensemaking*. Il existe plusieurs types de problématicité (cf. Tableau 3) et dans tous les cas, elles amènent les acteurs à déployer des techniques visant à réduire ce problème de sens (cf. annexe D). Mais au-delà de cette problématicité, la suspension réflexive renvoie au fait que la situation est ambiguë et ne peut donc être comprise immédiatement. On saisit d'ailleurs ici toute la différence entre la proto-interprétation et l'interprétation. Dans le premier cas, la compréhension se fait directement à partir de la situation, tandis que dans le second, l'acteur doit accorder du sens pour tenter de comprendre.

Type de problématique	Description
L'étrangeté	Le sens est inconnu parce qu'il rompt avec la familiarité
L'irrégularité	Une cassure s'opère dans la chaîne traditionnelle de signification.
La confusion	La signification est tellement enchevêtrée et indistinguée que la compréhension devient difficile et incertaine.
L'obscurité	Le sens peut être dissimulé et ne se comprend pas immédiatement (peut être volontaire comme dans le cas de l'art).
Le figuré	Au moins deux plans de signification demeurent : un plan littéral et un plan de signification sous-jacent.
L'équivocité	Des termes peuvent être compris de plusieurs manières (là encore, l'art peut chercher volontairement l'équivocité, alors que la science au contraire va chercher à la réduire le plus possible)

Tableau 3 : Descriptions des types de problématiques (à partir de Michel, 2017)

Enfin, la troisième condition est celle de l'auto-interprétation. Selon l'hypothèse de Michel (2017), c'est parce que les individus bénéficient d'une réflexivité qui leur permet d'avoir conscience d'eux-mêmes qu'il y a interprétation. Les acteurs sont amenés à produire du sens lorsqu'une situation leur semble étrange afin de conserver une continuité dans leur rapport au monde. Autrement dit, le sens donné à chaque situation ne renvoie pas seulement à une résolution de problématique, mais également à soi. Cette condition est à rapprocher de la plausibilité des sens évoquée par Weick. Mais ce qui apparaît dans le concept de *sensemaking* comme étant un critère de sélection du sens est plus généralement la condition même de la production de sens. Destinée à assurer la cohérence de notre rapport au monde, on peut associer l'auto-interprétation à l'exigence de sécurité ontologique mise en lumière par Giddens. Partant de là, les grands bouleversements de sens vont amener les acteurs soit à réviser leur biographie, à procéder à une nouvelle mise en récit du soi et à une renégociation du sens, soit à refuser de remettre en question leur identité et ainsi éprouver les limites de l'interprétation. Un événement extrême peut tout à fait entraîner un refus d'interprétation et faire l'objet d'un déni. Rosset (2004) nous amène à préciser que dans les deux cas les acteurs peuvent être dans une forme de déni de la situation. Ce n'est pas parce que l'acteur de la première situation arrive à trouver un sens qu'il l'accepte. En effet, « *les hommes, sont beaucoup plus volontiers disposés à admettre que ce qui existe n'existe pas tout à fait et que ce qui n'existe pas possède quelque vague crédit à l'existence* » (Rosset,

2004, p.10). Rosset évoque ainsi la scène de l'opéra *Carmen* où Don José, apprenant que Carmen ne l'aime plus rétorque : « *Mais c'est impossible* ». Si ici le déni ne fait l'objet d'aucune reformulation du sens, on pourrait très bien imaginer d'autres formes de dénégation relevant d'une construction de sens nouveau. Ainsi Don José aurait pu répondre qu'il n'avait jamais été véritablement amoureux de Carmen et qu'il est toujours resté épris de Micaëla.

2.2. L'interprète face à sa propre historicité

Heidegger n'a pas seulement permis l'élargissement de l'herméneutique à un dévoilement ordinaire du monde, il a également renversé la logique de l'interprétation et mis en évidence l'impossibilité d'une compréhension objective. L'interprétation n'est plus considérée comme le processus amenant à la connaissance suivant une méthodologie, comme c'est le cas chez Dilthey. C'est au contraire la compréhension qui est considérée comme première puis l'interprétation permet d'éclairer celle-ci. « *Il y a d'abord la compréhension, puis son interprétation, où la compréhension en vient à se comprendre elle-même, à se saisir de ses anticipations* » (Grondin, 2017). C'est cette notion d'anticipation qui nous intéresse particulièrement ici. Ce qu'avance Heidegger c'est qu'il n'y a pas de compréhension sans certaines anticipations, c'est-à-dire sans une pré-connaissance des choses. Apparaît alors chez Heidegger le concept de cercle herméneutique : puisque toute compréhension suppose certains acquis, l'interprétation dépend également d'acquis. Il n'est donc pas possible d'obtenir une connaissance vide de tout présupposé. L'herméneutique d'Heidegger « *consiste donc à faire ressortir la structure d'anticipation de la compréhension au lieu de faire comme si elle n'existait pas* » (Grondin, 2017). Si cette approche sert le projet existentialiste d'Heidegger, elle est reprise de manière plus générale chez Gadamer, en posant comme condition de toute compréhension l'existence de préconceptions, ou préjugés. Ces préjugés sont au cœur de l'interprétation ainsi que le montre Gadamer : « *Comprendre un texte, c'est [...] être prêt à se laisser dire quelque chose par ce texte. Une conscience formée à l'herméneutique doit donc être ouverte d'emblée à l'altérité du texte. Mais une telle réceptivité ne présuppose ni une "neutralité" quant au fond, ni surtout l'effacement de soi-même, mais inclut l'appropriation qui fait ressortir les préconceptions du lecteur et les préjugés personnels* » (Gadamer, 2018, p.433). Les préjugés ne sont alors plus seulement perçus négativement comme des jugements hâtifs, mais pour ce qu'ils sont étymologiquement, c'est-à-dire des jugements avant études. S'il existe bien des *préjugés de précipitation*, il existe également des préjugés légitimes, autrement appelés par Gadamer

des *préjugés d'autorité* : « dans la mesure où le crédit accordé à l'autorité remplace le jugement personnel, l'autorité est effectivement une source de préjugés. Mais cela n'exclut pas qu'elle puisse être également une source de vérité » (Gadamer, 2018, p.448). Ainsi toute l'éducation repose sur ce principe de *préjugé d'autorité* et même une grande partie de l'apprentissage, quel que soit l'âge de l'individu. Derrière cette réhabilitation des préjugés, Gadamer met en avant l'importance de la tradition et donc de l'histoire dans l'interprétation. Les préjugés sont le résultat de l'histoire, de notre appartenance à une culture et à une certaine tradition. Toute interprétation s'inscrit donc dans un travail de l'histoire. Mais chez Gadamer, il ne suffit pas de réaliser une inspection du passé pour tenter de révéler au mieux ces préjugés — comme cela est le cas chez Heidegger — car il y a une *fusion des horizons* entre le passé et le présent. L'interprétation n'est pas juste l'actualisation du passé dans le présent, c'est la combinaison du présent et du passé. « La projection de l'horizon historique n'est donc qu'une phase de l'acte de comprendre. Elle ne se fige pas dans l'aliénation d'une conscience passée, elle est au contraire recueillie par l'horizon de compréhension propre au présent » (Gadamer, 2018, p.492).

Ramenées à l'idée d'un dévoilement ordinaire du monde d'une herméneutique du quotidien, ces considérations sur la nature circulaire de l'interprétation et la présence de préjugés nous conduisent à considérer les cadres d'interprétations des acteurs. De manière générale, ces cadres sont des schémas cognitifs permettant de fournir un socle d'interprétation aux acteurs. Ceux-ci ne sont pas assimilables aux schémas d'interprétations présents dans la théorie de la structuration. En effet, les cadres d'interprétations sont à rapprocher des structures de signification, car les schémas d'interprétations, en tant que modalités du structurel ne sont que des matérialisations d'une structure d'interprétation ou d'un cadre d'interprétation. On en déduit par la même que les outils de gestion prescrivent un cadre d'interprétation de l'activité des organisations. Mais quelles sont les sources de ces cadres d'interprétation ? On peut en distinguer deux : l'histoire collective d'un groupe social donné et l'histoire personnelle.

À partir des travaux anthropologiques de Descola, Michel (2017) affirme : « les schèmes culturels fixent les cadres par lesquels nous identifions, nous mettons en relation, nous catégorisons, nous classons, nous signifions les êtres naturels, les objets artificiels, les êtres sociaux » (Michel, 2017, p.75). La perception des animaux par les Achuars, telle que la révèle Descola (2005), n'a rien de similaire avec celle des Occidentaux contemporains. Ces cadres d'interprétations renvoient d'ailleurs à ce qui a déjà été mis en évidence par les

anthropologues comme schèmes collectifs (Descola, 2005), ou par les sociologues comme structure de signification (Giddens, [1984] 2012) ou habitus (Bourdieu, 2015). Mais ces cadres partagés au sein d'un groupe social ne peuvent expliquer totalement le processus d'interprétation qui ne peut être compris sans concevoir une part d'idiosyncrasie. Michel (2017) mobilise les travaux de Schütz pour affirmer que l'expérience vécue façonne une « réserve d'expérience » propre à cadrer la perception et l'évaluation du monde. Cela renvoie à deux considérations importantes dans le cadre de notre travail. Premièrement, tous les individus n'ont pas le même parcours et ont donc été confrontés à des groupes sociaux différents et donc des cadres d'interprétations culturels différents. À partir du principe d'auto-interprétation, ils ont formulé un sens à leur existence contingent de ces expériences. Deuxièmement, chaque expérience du trouble dans la signification conduisant à une reconfiguration du sens est propre à alimenter cette réserve d'expérience et donc les cadres d'interprétations de chaque acteur. Ainsi « *la prise en compte de la "situation biographique" a [...] la grande vertu heuristique de mettre l'accent sur la dimension processuelle de l'interprétation. Un modèle socio-phénoménologique ou micro-sociologique est mieux armé qu'un modèle structuraliste et même qu'un modèle herméneutique tiré du paradigme du texte pour saisir pleinement l'interprétation en train de se faire dans le cours de l'action et des interactions* » (Michel, 2017, p.87).

Dans un collectif, chaque interprétant arrive avec ses propres cadres interprétatifs qu'il ne partage pas forcément avec les autres. D'où des écarts dans la manière d'interpréter qui peut aboutir à un conflit. L'interprétation collective va donc consister à trouver un consensus, une interprétation réciproque. Néanmoins, pour obtenir ce consensus, les acteurs doivent s'appuyer sur un pré-cadrage partagé, sans quoi il leur est impossible de trouver un accord. Ce pré-cadrage peut être par exemple une institution comme l'État, mais peut aussi être la stratégie d'une organisation. À partir de là, le processus visant à une entente entre les acteurs passera par des opérations de cadrages. Celles-ci consistent pour chaque acteur à reconfigurer le sens de son interprétation pour faire avancer le consensus. Ces opérations ne vont donc pas sans ajustements des cadres préexistants de l'expérience et donc sans production d'un nouveau sens. Le consensus est obtenu lorsque les acteurs parviennent à un alignement des cadres, c'est-à-dire lorsque le sens institué par chacun s'harmonise avec celui des autres. Le processus étant itératif, l'échec de l'alignement ne signe donc pas nécessairement la fin de l'interprétation, et peut au contraire relancer le

processus. « *L'interprétation est un procès qui s'opère par tâtonnements, par essais et erreurs et par enquête* » (Michel, 2017, p.106).

L'herméneutique amène à étudier les appropriations de la CSE au travers des cadres d'interprétations des acteurs. Et plus particulièrement, de comprendre ces interprétations de la CSE dans le cadre de leur propre historicité.

SYNTHÈSE DU CHAPITRE I

L'objectif de ce chapitre était de déterminer les enjeux de la problématique identifiée, ainsi que les cadres théoriques pertinents en vue de son étude. Ce faisant, ce chapitre inscrit ce travail dans une posture critique à l'égard des modèles conceptuels et théoriques réduisant la comptabilité à une rationalité supposée des acteurs ou des marchés. *A contrario*, ce chapitre entrevoit la possibilité d'une analyse sociologique de la comptabilité, à la suite de travaux initiés dans ce sens (Chiapello, 2012 ; Hopwood, 1983, 1987, 2000).

Nous suggérons donc un modèle constructiviste de la comptabilité faisant apparaître clairement cinq postulats déterminants pour la suite du travail. Premièrement, la comptabilité procède d'une co-construction entre ce qu'elle a à dire de notre monde et la manière dont la société conçoit le monde. Cette co-construction se révèle en particulier dans les relations étroites entretenues entre la comptabilité et la science économique. Deuxièmement, la comptabilité est tournée vers un objectif et celui-ci est le maintien d'un certain ordre social. Que ce soit au cours de l'Égypte antique ou à l'époque contemporaine, la comptabilité permet de rappeler l'ordre social. Troisièmement, la comptabilité participe d'un système complexe dans lequel on ne peut séparer le préparateur, le lecteur, le normalisateur et de manière plus générale, le contexte dans lequel ces acteurs sont engagés. Quatrièmement, la comptabilité ne repose pas seulement sur une logique disjonctive, elle peut servir notamment d'outil rhétorique dans une démarche d'influence sur les acteurs. Enfin cinquièmement, la pertinence des chiffres comptables relève d'une forme de contrat social, celui-ci étant entendu comme un consensus. Toutefois, si l'on n'adhère pas à ce consensus rien ne permet d'affirmer que la comptabilité dans sa forme actuelle est la plus proche du réel.

Forts de ce constat, certains auteurs et praticiens ont proposé des méthodes de Comptabilité Socio-Environnementales (CSE). La CSE est définie comme : « *la préparation et la publication d'un compte rendu sur les interactions et les activités d'une organisation en matière sociale, environnementale, d'employés, de communauté, de clients et d'autres parties prenantes et, si possible, sur les conséquences de ces interactions et activités* » (Gray, 2000). L'objectif de ces méthodes est de proposer un nouveau contrat social et d'induire une nouvelle représentation du monde par la comptabilité. Pourtant, des travaux ont montré que les CSE étaient détournées par les organisations pour en faire un outil de communication au service de l'image de marque. Pour comprendre ce détournement,

plusieurs niveaux d'analyse peuvent être envisagés. Le premier niveau analysé est celui de la comptabilité en tant que telle. Nous avons montré que s'il s'agit bien d'un outil de rationalisation, n'impliquant pas nécessairement une rationalité prédatrice à l'égard des ressources naturelles. Elle peut au contraire être porteuse d'une rationalité écologique. Le second niveau est celui du contexte. Il apparaît ici que l'expression de la CSE dépend d'autres facteurs qui dépendent eux-mêmes de la comptabilité. Dès lors, si cette analyse permet de relativiser l'importance d'un changement comptable, elle en révèle également la nécessité. Le troisième niveau correspond à celui des comptables et des managers, qu'une partie de la littérature estime incapables de transformation. Mais encore une fois, la nuance est nécessaire : s'ils sont effectivement soumis à d'autres contraintes, ils n'en sont pas moins des acteurs clés qui se révèlent d'ailleurs parfois sensibles à la question écologique. Enfin, le quatrième niveau correspond aux pratiques de préparation du reporting extra-financier. À ce niveau naissent des tensions qui expriment toute la complexité de la démarche. Nous en concluons alors que c'est à cette échelle d'analyse que l'on peut tenter de mieux comprendre les vecteurs de changements et de résistances.

Cette échelle des pratiques de préparation du reporting nous amène donc à considérer la théorie de l'appropriation. Partant de là nous pouvons considérer que les propriétés d'une méthode de CSE donnée ne s'expriment qu'en interaction avec les acteurs dont les pratiques sont également influencées par la CSE. À partir de la conception à l'usage, nous considérons les pratiques locales en interactions avec les représentations globales de ce que peut ou doit être une comptabilité. Notre modélisation théorique nous incite à concevoir la CSE selon une structuration progressive, processus au cours duquel certains acteurs produisent de nouvelles pratiques dans un flux d'actions largement reproduites.

Finalement, nous nous sommes intéressés à l'herméneutique pour tenter d'approfondir la dimension sémantique de l'appropriation. Cette démarche nous amène à considérer la *sensemaking* comme point de départ. Toutefois, la restriction des horizons temporels qu'impose ce concept nous amène à considérer l'herméneutique pris dans l'hypothèse d'un dévoilement ordinaire du monde. Cette démarche conduit à considérer l'interprétation dans son historicité, dont l'expression la plus évidente est l'existence de préjugés, au sens de Gadamer, c'est-à-dire de cadre issu de l'histoire collective d'un groupe social donné.

Cette importance accordée à l'historicité de l'interprétation appelle un travail généalogique sur l'outil implémenté.

Chapitre II – Généalogie de la comptabilité socio-environnementale

« *Sa grant valor, kil purreit acunter ?* »

– Chanson de Roland

INTRODUCTION

L'objectif de ce chapitre est de réaliser une généalogie des CSE. Nous empruntons ici la notion de généalogie à Foucault qui décrit la démarche de la manière suivante : rechercher une origine aux choses « *c'est entreprendre de lever tous les masques, pour dévoiler enfin une identité première. Or, si le généalogiste prend soin d'écouter l'histoire plutôt que d'ajouter foi à la métaphysique, qu'apprend-il ? Que derrière les choses il y a « tout autre chose* » : *non point leur secret essentiel et sans date, mais le secret qu'elles sont sans essence, ou que leur essence fut construite pièce à pièce à partir de figures qui lui étaient étrangères. [...] Ce qu'on trouve, au commencement historique des choses, ce n'est pas l'identité encore préservée de leur origine – c'est la discorde des autres choses, c'est le disparate* » (Foucault, 2005, p. 396). La généalogie doit permettre d'éliminer toute idée de fondement et fait valoir au contraire les affrontements de forces qui participent de l'émergence de la chose considérée. Dans ce travail nous considérons le développement durable (DD), puis les CSE, au prisme de deux imaginaires antagonistes.

Ces imaginaires permettent de mettre en lumière les idéologies sous-jacentes au développement durable et à la CSE. Ils guident donc notre étude visant à identifier les philosophies gestionnaires inscrites dans les méthodes de CSE, ainsi que notre identifications des préjugés mobilisables par les acteurs au cours du processus d'appropriation.

La notion d'imaginaire est ici empruntée à Castoriadis ([1975] 2006) et renvoie donc à un ensemble de signification partagé par un groupe social plus ou moins étendu. Les deux imaginaires considérés dans ce chapitre sont inspirés des deux rapports à la nature identifiés

par Hadot (2008) : l'imaginaire prométhéen et l'imaginaire orphique. Bien que non spécifique à la modernité – puisque Hadot trouve des traces de ces deux rapports au cours de la Grèce antique – cette dernière reconfigure ces imaginaires. Ainsi, au cours de la première section, nous montrons comment avec la modernité voient s'affirmer deux compréhensions opposées de notre rapport à l'environnement (humain ou non humain). L'imaginaire prométhéen amène à ne considérer qu'une dimension utilitariste à notre environnement, alors que l'imaginaire orphique considère la nécessité de respecter une harmonie entre les différentes entités. C'est dans cette tension entre les deux pôles de la modernité qu'apparaît le développement durable (section 1).

Cette tension imprègne notamment la pensée économique qui se structure autour de courants concernant la prise en compte des ressources humaines et naturelles. Ces deux courants peuvent être considérés comme les marqueurs dans la pensée économique des imaginaires évoqués. Nous verrons donc comment cette pensée économique a ensuite influencé les méthodes de comptabilité (section 2). Ce chapitre permet ainsi de montrer comment les imaginaires configurent les approches comptables en fonction de la valeur qu'ils accordent aux entités.

SECTION 1 – LE DÉVELOPPEMENT DURABLE : UN CONCEPT EN TENSION

Il ne s'agit pas ici de combler un manque d'information concernant le DD, tant le sujet est déjà largement traité, mais plutôt de retrouver les lignes directrices de ce concept. Ce travail permet de mettre en exergue un concept paradoxal et plus complexe que ce que la définition officielle le laisse à penser.

Lorsqu'il s'agit d'aborder le DD, il est courant de se référer au rapport de la Commission Mondiale sur l'Environnement et le Développement (CMED), intitulé *Our Common Future* (1987) ou encore rapport Brundtland. C'est dans ce texte que l'on trouve la définition si souvent citée du DD : « *Le développement qui répond aux besoins des générations présentes sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs* ». Par ailleurs, il est d'usage de considérer trois axes fondamentaux : « *le développement pour être durable doit prendre en compte les facteurs sociaux et écologiques autant qu'économiques* » (International Union for Conservation of Nature and Natural Resources, 1980). On retrouve ce triptyque dans les différents développements proposés du DD, et en particulier celui de Barbier (1987) qui illustre le DD au travers d'un diagramme de Venn bien connu (cf. Figure 8).

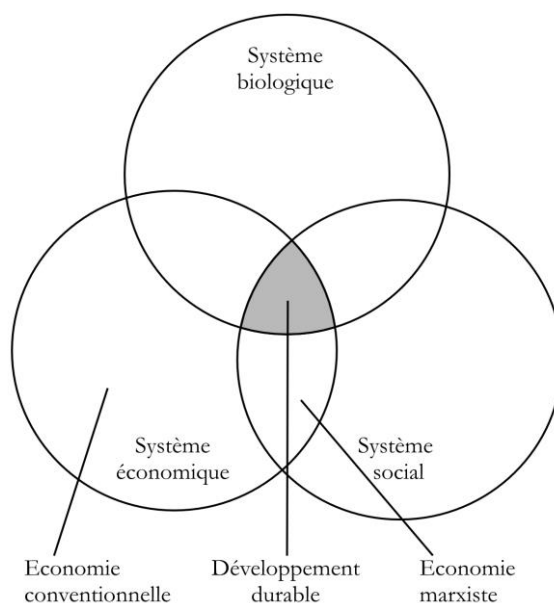


Figure 8 : Le développement durable d'après (source : Barbier 1987)

Cette approche du concept est présentée comme un consensus, pourtant le DD apparaît encore comme un concept mal défini⁴⁰, un slogan vide de sens (Juan, 2005), ou encore un cliché (Lélé, 1991) quand ce n'est pas un objet incantatoire. Dans un document de 1980, la Banque Mondiale ne recensait pas moins d'une soixantaine de définitions du terme (Maréchal, 2005). Si l'usage accorde au rapport Brundtland la paternité du concept, cette apparente unité se délite dès lors que l'on s'y intéresse en profondeur (Barbier, 1987 ; Deléage, 2005 ; Faucheux, Froger et Noël, 1995 ; Fergus et Rowney, 2005 ; Flippe, 2014 ; Lélé, 1991 ; Maréchal, 2005).

Le terme de développement a une histoire plus ancienne, mais la notion telle que nous la comprenons aujourd'hui, vient de l'après-guerre (Arndt, 1981). Le développement renvoie à des dimensions à la fois quantitative et qualitative (Barbier, 1987), il s'agit d'améliorer les conditions de vies des individus⁴¹ (Arndt, 1981 ; Barbier, 1987 ; Lélé, 1991 ; Maréchal, 2005). Avec la prise de conscience des menaces écologiques sur le confort humain, la dimension environnementale du développement s'affirme. On trouve dès 1971, lors du séminaire de Founex (Suisse), l'apparition du concept d'écodéveloppement. Ce concept se synthétise alors de la manière suivante : *« faire de l'écodéveloppement c'est en grande partie savoir profiter des ressources potentielles du milieu, c'est faire preuve de « ressource » dans l'adaptation écologiquement prudente du milieu aux besoins de l'Homme s'attacher à trouver des façons à la fois socialement utiles et écologiquement prudentes de la mise en valeur des ressources naturelles »* (Sachs, 1980, cité par Maréchal, 2005). Le concept d'écodéveloppement sera repris lors de la conférence de Stockholm en 1972, conférence qui révèle déjà les tensions qui peuvent exister et les différentes approches coexistantes. Certains acteurs, notamment le club de Rome (qui publie la même année le rapport Meadows), défendent la thèse de la « croissance zéro » (Meadows *et al.*, 1972), tandis que d'autres souhaitent seulement réguler les imperfections d'une économie

⁴⁰ La traduction française entre développement soutenable et développement durable ne s'est pas faite sans poser problème et a fait l'objet de débats (Deléage 2005). La notion de durabilité retenue, qui suppose que chacun puisse se développer de manière égale dans le temps et dans l'espace, n'est pas équivalente avec la notion de soutenabilité.

⁴¹ La notion de développement que nous utilisons provient en fait de la distinction entre la croissance du PIB d'une part et de l'augmentation durable d'un produit global (Perroux, 1961). Cette approche du développement sera notamment approfondie par Myrdal (1974) qui le définit comme *“the movement upward of the entire social system This social system encloses, besides the so-called economic factors, all noneconomic factors, including all sorts of consumption by various groups of people ; consumption provided collectively ; educational and health facilities and levels ; the distribution of power in society ; and more generally economic, social, and political stratification ; broadly speaking, institutions and attitudes – to which we must add as an exogenous set of factors induced policy measures applied in order to change one or several of these endogenous factors”*.

qui se révèle polluante (thèse que l'on retrouve notamment dans les travaux de Nordhaus). Les tenants de l'écodéveloppement prennent une position intermédiaire (Flipo, 2014 ; Maréchal, 2005 ; Vivien, 2007), confirmant le rôle politique de ce concept (Deléage, 2005).

Dans ce contexte est rédigé le World Conservation Strategy (1980) par l'International Union for Conservation of Nature and Natural Resources, puis la commission Brundtland en 1983 est constituée par la CMED, commission qui aboutit, en 1987, au rapport *Our common future*. Ces deux rapports initient le changement de cadre conceptuel, en dépassant les discussions autour des limites de la croissance, pour fonder le développement durable comme concept autonome (Mitcham, 1995). Plusieurs définitions sont fournies⁴², mais la définition principale, formulée en introduction du chapitre 2 « *vers un développement durable* », demeure particulièrement vague, ce qui autorise de multiples interprétations⁴³ (Fergus et Rowney, 2005 ; Flipo, 2014 ; Gabriel, 2005 ; Lélé, 1991 ; Mitcham, 1995). Cette souplesse interprétative est nécessaire pour dépasser le clivage sur la question de la pérennité de la croissance⁴⁴. La définition retenue est donc symptomatique de la difficulté à concilier des représentations du monde différentes (Fergus et Rowney, 2005). Ce sont des représentations et ces idéologies sous-jacentes qui nous intéressent ici afin de mettre en lumière les constructions socio-historiques à l'œuvre au sien du DD.

Sous-section 1 – Aux origines idéologiques du développement durable

Nous venons de voir que loin de la mythologie consacrée, le DD demeure un concept flou. Sans chercher à lui trouver une essence première, nous allons ici tenter de rendre compte de la complexité inhérente à ce concept. Pour ce faire, il nous semble pertinent de revenir sur les origines de notre rapport au monde. Dans cette sous-section, nous défendons l'idée

⁴² On trouve plus d'une vingtaine de définitions du DD à la fin des années 1980 (Flipo, 2014)

⁴³ Le rapport précise d'ailleurs juste après cette définition que « *Les interprétations pourront varier d'un pays à l'autre, mais elles devront comporter certains éléments communs et s'accorder sur la notion fondamentale de développement durable et sur un cadre stratégique permettant d'y parvenir* » (CMED, 1987).

⁴⁴ Il est une précision dans le rapport Brundtland qui illustre parfaitement le travail d'équilibriste que doit réaliser le concept de DD : « *La notion de développement durable implique certes des limites. Il ne s'agit pourtant pas de limites absolues, mais de celles qu'imposent l'état actuel de nos techniques et de l'organisation sociale ainsi que de la capacité de la biosphère de supporter les effets de l'activité humaine. Mais nous sommes capables d'améliorer nos techniques et notre organisation sociale de manière à ouvrir la voie à une nouvelle ère de croissance économique* ». Ainsi, le rapport Brundtland reconnaît des limites, mais laisse la possibilité de faire de la croissance dès lors que la technique le rend possible ; donnant raison au cercle de Rome, tout autant qu'aux défenseurs de la croissance.

que le DD est au cœur de l'ambiguïté, propre à la modernité, entretenue entre les individus et leur environnement. En effet, d'un côté la modernité favorise l'idée d'un environnement disponible et exploitable par l'individu. De l'autre, les connaissances acquises sur notre environnement, ainsi que notre réflexivité, permettent de prendre la mesure des conséquences de nos actes et d'encourager la préservation des entités humaines ou non humaines. C'est dans cette tension que s'intègre le DD (1.). Deux imaginaires peuvent être mobilisés pour tenter de réduire cette tension, en fournissant des cadres de rationalisation. Ces imaginaires ne sont pas spécifiques à la modernité, mais se trouvent renouvelés dans ce contexte. Ainsi l'imaginaire prométhéen suggère que les individus ont la maîtrise de toute chose, alors que l'imaginaire orphique suggère que les individus s'intègrent dans un système à l'équilibre fragile à préserver (2.).

1. Le paradoxe de la soutenabilité au sein de la modernité

Il est difficile de dater les débuts de la modernité, certains s'accordent à lui trouver une origine avec les débuts de la renaissance (Citot, 2005) — avec comme points de repère l'édification du *Duomo* de la cathédrale *Santa Maria del Fiore* (1436), l'invention de l'imprimerie (1450) et la découverte de l'Amérique par Christophe Colomb (1492). Quand d'autres évoquent les développements du rationalisme et de l'empirisme (Giddens, [1990] 1994) — et en particulier les publications du *Novum Organum* de Bacon (1620), du *Discours de la méthode* de Descartes (1637) et des *Principes mathématiques* de Newton (1687). Ou d'autres encore avec la modernité politique et la Révolution française (1789). Dans tous les cas, la modernité n'est pas un bloc temporel homogène, elle connaît plusieurs périodes avec des ralentissements et des accélérations (Citot, 2005). La période allant du XVe siècle au XVIIIe siècle est finalement une première phase qui conduit à l'institutionnalisation de la modernité. Malgré les débats pouvant exister, et les transformations sociétales des dernières décennies, nous considérons que la société occidentale s'inscrit toujours dans une époque moderne (Giddens, [1990] 1994).

Dans l'objectif de rendre compte des idéologies sous-jacentes au DD, nous nous intéressons donc à cette modernité. Dans un premier temps, nous présenterons l'esprit de cette modernité (1.1.), puis nous aborderons le dualisme entre sujet et objet propre à celle-ci (1.2.). Enfin, nous présenterons le grand partage du monde qui en résulte entre le monde humain et le monde naturel (1.3.).

1.1. L'esprit de la modernité et la naissance de l'individu

Commençons tout de suite par reconnaître que la modernité est une notion finalement vague et difficile à définir (Martuccelli, 2017). Toutefois, la caractéristique première de ce type de société est de se démarquer des sociétés fondées sur la tradition (Giddens, [1990] 1994). En effet, dans les sociétés prémodernes, la réflexivité se comprend essentiellement dans la réinterprétation de la tradition. Ainsi, le passé détermine le futur (Giddens, [1990] 1994) puisque c'est en puisant dans les interprétations passées que le sens est donné aux événements. Dans ce contexte, la routine n'est pas une simple répétition non motivée d'actions, mais un mode d'organisation de la vie sociale. En raison de ce poids de la tradition, les sociétés prémodernes sont marquées par une individualité effacée face au groupe social. Même si « *la catégorie d'individu existe bien dans la société athénienne, et y est indissociable, d'ailleurs, de sa représentation performative dans les spectacles tragiques ; [...] il est inconcevable que l'on se prenne soi-même pour l'objet d'une enquête personnelle* » (Tarragoni, 2018). En fait, la représentation des individus à l'époque prémoderne renvoie toujours au collectif⁴⁵. Au moyen-âge, si l'on peut considérer les armoiries ou les formes embryonnaires de passeport comme les premières manifestations d'affirmation d'une identité propre, on notera qu'il s'agit avant tout d'un signe d'appartenance à une communauté ou à un lignage (Tarragoni, 2018).

Avec la modernité, le poids de la tradition se trouve réduit, car les pratiques sont questionnées par un savoir "*rationnel*" (Giddens, [1990] 1994). "*La réflexivité moderne, c'est l'examen et la révision constante des pratiques sociales, à la lumière des informations nouvelles concernant ces pratiques mêmes, ce qui altère constitutivement leur caractère.*" (Giddens, [1990] 1994). La modernité n'est pas une simple quête de nouveauté pour elle-même, elle est une remise en question continue des pratiques à partir des connaissances qu'elle génère⁴⁶. Émerge alors l'idée d'une rationalité supérieure permettant de gouverner la vie sociale de manière éclairée, par l'analyse objective des causes et des conséquences de chaque action.

Cette nouvelle réflexivité se retrouve dans l'évolution du vocabulaire et le développement du champ lexical de l'intention. Avec la modernité l'utilisation des pronoms *je, tu, il/elle* se fait beaucoup plus importante (Genard, 1999). L'individu affirme ainsi sa propre

⁴⁵ À ce titre le "*Connais-toi toi-même*" socratique renvoie à une compréhension radicalement différente de celle que nous pouvons en avoir aujourd'hui et fait référence au dialogue avec autrui.

⁴⁶ L'inertie des pratiques anciennes peut néanmoins exister dans certains cas au sein de la modernité

existence autonome au travers du pronom *je* et en miroir celle de ses semblables avec les pronoms *tu/il/elle*. Apparaît alors dans le même temps la notion de volonté et d'intention. Les individus ne sont plus censés agir selon une logique déterminée par le poids de la construction socio-historique, mais selon leur libre arbitre. L'individu moderne apparaît alors farouchement critique à ce qui lui semble entraver sa liberté individuelle : « *solidement appuyé sur la certitude que l'homme fait lui-même son destin, le moderne peut critiquer et dévoiler, s'indigner et dénoncer les croyances irrationnelles, les idéologies savantes et la domination injustifiée des experts qui prétendent marquer les bornes à l'action et à la liberté* » (Latour, 2010, p. 56). La réflexivité moderne, engagée dans la suppression de la tradition, fait donc émerger une nouvelle individualité.

Cette nouvelle individualité moderne va avec un nouveau rapport à soi et à l'autre (Giddens, [1990] 1994). Notamment, l'autonomie suppose la maîtrise de soi et donc la canalisation de ses affects en public. La sphère privée et de l'intimité se développent alors concomitamment. Et l'idée d'un *for intérieur* apparaît comme étant le *Soi* dans lequel les individus viennent puiser leur propre compréhension du monde. Cette maîtrise de soi se révèle finalement la seule limite acceptable par le sujet moderne. Rien n'est censé s'opposer à la toute puissante volonté guidée par la raison.

1.2. Le paradoxe du grand partage du monde

Le sujet que nous venons de décrire s'inscrit dans le dualisme sujet-objet de la modernité. Ce dualisme est notamment affirmé par Descartes avec son opposition entre les *res cognitans* et les *res extensa* ; entre le domaine des sujets pensants et des choses dépourvues d'esprit. Au sujet, est associé la liberté, la maîtrise, la volonté, le pouvoir et la raison tel que décrit dans la sous-partie précédente. À l'opposé, les objets sont considérés comme passifs et déterminés par des lois. Si la compréhension du sujet requiert une étude de la dimension corporelle comme spirituelle, interdisant toute réduction causaliste, les objets peuvent être compris uniquement au travers de leurs propriétés physiques. Finalement, seul le sujet dispose d'une finalité propre, les choses sont considérées comme de seuls moyens. Pris dans ce dualisme, le concept de nature est intégré au pôle des objets. Il prend alors la forme d'une matrice passive supportant les activités humaines.

L'idée de nature n'est cependant pas l'œuvre des modernes, Descola (2005) identifie trois étapes à l'émergence de cette nature. La première étape est la reconnaissance d'une nature chez les Grecs. Les philosophes présocratiques cherchent à comprendre les événements

naturels en leur trouvant des explications causales. Ces explications ils les trouvent chez les Dieux, et la nature des choses renvoie finalement à la nature des Dieux. Cette approche ouvre la voie à l'idée que la nature est organisée par des lois à découvrir. La représentation qui domine alors à ce moment, et qui sera présente en particulier chez Aristote, est que l'homme fait partie intégrante du cosmos, ce qui explique d'ailleurs que l'on estime que la société doit s'organiser de manière conforme aux lois de la nature.

Si la religion fait l'objet d'une distanciation, cela ne veut pas dire son abolition. La renaissance est au contraire marquée par un retour aux écrits de la Grèce antique d'une part et du christianisme d'autre part. En revanche, cette nouvelle réflexivité constitue un terreau fertile à des revendications qui reconfigurent l'esprit de l'époque. La réforme protestante suivie de la contre-réforme va être de ses moments qui transfigurent les représentations pré-modernes. Avec celles-ci, le christianisme bat en brèche la doctrine de Grégoire de Nysse, et elles font de l'individu le bâtisseur ici-bas de son salut (Tarragoni, 2018). Le travail et l'ascèse deviennent des formes de morale réorganisant les structures sociales.

La seconde étape est le christianisme qui fait de l'homme la création de Dieu et dispose d'une place très particulière sur terre. Il ne fait pas partie de la nature comme les plantes ou les animaux, l'homme est supérieur et domine la nature. Cette supériorité de l'homme sur la nature implique très concrètement que l'homme se doit d'administrer la nature, comme précisée dans la Genèse :

Dieu créa les êtres humains comme une image de lui-même ; il les créa homme et femme. Puis il les bénit en leur disant : « Ayez des enfants, devenez nombreux, peuplez toute la terre et dominez-la ; soyez les maîtres des poissons dans la mer, des oiseaux dans le ciel et de tous les animaux qui se meuvent sur la terre. » Et il ajouta : « Sur toute la surface de la Terre, je vous donne les plantes produisant des graines et les arbres qui portent des fruits avec pépins ou noyaux. Leurs graines ou leurs fruits vous serviront de nourriture. De même, je donne l'herbe verte comme nourriture à tous les animaux terrestres, à tous les oiseaux, à toutes les bêtes qui se meuvent au ras du sol, bref à tout ce qui vit. » Et cela se réalisa. Dieu constata que tout ce qu'il avait fait était une très bonne chose.

La Genèse justifie donc non seulement une pleine possession de la nature, mais surtout une séparation entre l'homme et la nature. À ce stade, la nature semble pouvoir s'expliquer par des lois et l'homme est indépendant de celle-ci. Il ne manquait plus que la révolution culturelle de la modernité pour dissocier définitivement la nature de la culture. Comme l'explique Descola (2005), cette dernière étape n'est pas un simple fait, mais "un processus

complexe” où se mêlent progrès technique, évolution esthétique, expansion des limites du monde...

Finalement, avec l'émergence du sujet, s'établit en regard le domaine de la nature. Si la nature est un concept déjà présent depuis la Grèce antique (Hadot, 2008), il revient aux modernes de reconfigurer les modalités de dévoilement (avec la science moderne) et d'étendre leur emprise sur celle-ci (Latour, 2010). « *La nature domaine ontologique autonome, comme champ d'enquête et d'expérimentation scientifique, comme objet à exploiter et à améliorer, cette nature-là accède à une existence que bien peu songent à remettre en doute* » (Descola, 2005). Mais, ce n'est pas tant la nature en tant que telle qui est mise à jour, que la nature idéale d'un naturalisme naïf :

La nature est ce qui existe indépendamment de l'activité humaine ; mais elle ne se confond pas non plus avec la “matière”. La matière, c'est le hasard : un mode d'existence non seulement indépendant des productions humaines, mais aussi indifférent à tout principe et à toute loi. Dès qu'un ordre se manifeste (fut-il de caractère purement physique, c'est-à-dire n'affectant pas directement les créatures vivantes), celui-ci est réputé naturel. Ainsi, peut-on distinguer trois grands règnes dans l'existence (artifice, nature, hasard) et définir le règne de la nature comme un tiers état, ne relevant ni de l'homme (artifice) ni de la matière (hasard). (Rosset, 2016)

Néanmoins, ce partage dichotomique du monde est également porteur d'un paradoxe. En effet, la domination de l'homme sur la nature se révèle être à double tranchant. D'un côté, cela permet d'optimiser le progrès technique, le productivisme ce qui amène inexorablement à la destruction des ressources naturelles. De l'autre, l'étude approfondie de la nature permet de prendre conscience de cette surconsommation et de chercher des solutions permettant de limiter l'impact de l'homme sur son environnement naturel. C'est ce paradoxe de la modernité que l'on retrouve notamment dans l'œuvre de Jules Verne. Cet auteur que l'on connaît pour ses récits où la technologie prend une place importante se révèle plus critique dans une seconde partie de son œuvre (Audier, 2019). Notamment dans *Les Cinq Cents Millions de la Béguin* (1879) « *accueille de manière beaucoup plus ambivalente les potentialités du progrès technologique. Certes ce progrès peut être utilisé pour le meilleur — le bien-être, la santé de l'humanité — mais aussi pour le pire — l'exploitation et la destruction* » (Audier, 2019). C'est à partir de là que l'on peut concevoir deux imaginaires propres à résoudre ce paradoxe.

2. Les deux imaginaires de la soutenabilité

Pour Pierre Hadot (2008), deux rapports à la nature se contredisent au moins depuis la Grèce antique : une attitude prométhéenne et une attitude orphique. La première attitude est celle qui consiste à vouloir « *découvrir avec ruse et violence les secrets de la nature* » (Hadot, 2008, p. 135). C'est cette attitude que l'on retrouve chez Francis Bacon, qui dans son ouvrage *La nouvelle Atlantide* (Bacon, [1627] 1983 [1627]) explicite son idéal utopique : « *Notre fondation a pour fin de connaître les causes, et le mouvement secret des choses ; et de reculer les bornes de l'empire humain en vue de réaliser toutes les choses possibles* » (Bacon, [1627] 1983, p. 72). La seconde attitude est celle qui « *par la mélodie, le rythme et l'harmonie pénètre la nature* » (Hadot, 2008, p. 136). C'est l'attitude d'Emerson, Thoreau ou Aldo Leopold. Bien que non spécifique à la modernité, ce partage des attitudes se renouvelle autour du paradoxe de la modernité : d'un côté un imaginaire prométhéen, qui étudie la nature et propose des solutions techniques à la crise écologique en vue de l'épanouissement de l'homme ; de l'autre, un imaginaire orphique, qui tend à reconnecter l'homme à la nature en vue de la réalisation de soi. Nous présenterons donc l'imaginaire prométhéen (2.1.) puis l'imaginaire orphique (2.2.) afin de mettre en lumière les oppositions idéologiques structurantes comprises dans la notion de DD.

2.1. L'imaginaire prométhéen

La première façon de résoudre le paradoxe de la modernité est de faire de la technique le vecteur de la maîtrise du monde. Dès lors, chaque fois qu'un problème se présente, de quelque nature qu'il soit, une solution technique devrait être envisageable. Que ce soit dans le domaine de l'écologie ou dans le domaine de la justice sociale. La doctrine de Saint-Simon est particulièrement éclairante sur cet imaginaire.

En effet, au sortir de la révolution de 1789 la société demeure scindée en deux selon Saint-Simon ; d'un côté les exploités oisifs qui proviennent de l'ancien régime ; de l'autre la masse travailleuse. Cette analyse de la société l'amène à proposer une doctrine qui préfigure le socialisme. Celle-ci repose sur une réorganisation politique qui doit ériger les hommes de sciences et d'industrie en gouverneur de la nation afin d'améliorer l'efficacité des décisions. Mais surtout, le but de ce projet est de produire le plus possible en vue d'apporter du travail et des biens aux travailleurs : l'« *industrialisme* »⁴⁷. Ce détour vers la doctrine de Saint-Simon permet de resituer l'imaginaire prométhéen dans un contexte

⁴⁷ Le néologisme vient d'ailleurs de lui.

social, politique et économique et de le rattacher non pas seulement au progrès technique, mais également au progrès social. « *La prospérité de la France ne peut avoir lieu que par l'effet et en résultat des progrès des sciences, des beaux-arts et métiers* » affirme Saint-Simon dans *La Parabole* (1819). Cet imaginaire est celui du progrès infini et de la croyance dans une science et une technique messianique. Cette idéologie permet de supprimer le paradoxe de la modernité en admettant que le pôle technico-scientifique puisse répondre de tous les dysfonctionnements.

Cet imaginaire prométhéen influence tous les domaines et notamment les premiers travaux d'écologie⁴⁸. Un des ouvrages marquants de cette époque, et par ailleurs un des premiers ouvrages écologiques⁴⁹, est sans doute *Systema Naturae* de Linné publié en 1749. Cet ouvrage propose un modèle cyclique, un ordre naturel qu'il appelle économie de la nature⁵⁰. Ce traité reprend également l'image d'une nature conçue comme une machine et dont les rouages sont organisés par le Créateur (Deléage, 1991). Conformément aux textes sacrés, la place de l'Homme dans cette machinerie ne peut être qu'une place d'honneur et il lui revient d'en exploiter les mécanismes afin de satisfaire ses besoins. Les êtres vivants sont donc mis en relations entre eux au sein de la hiérarchie immuable de la nature. Les principes naturels de Linné résonnent et se propagent dans les milieux intellectuels⁵¹, la thèse est débattue, parfois vivement critiquée. Buffon en sera un des plus grands adversaires. Là où Linné conçoit une mécanique stable, Buffon voit dans la nature une dynamique perpétuelle à l'origine de son équilibre. Dans cette conception libérale, la place de Dieu est

⁴⁸ Ces derniers ne portent pas encore officiellement ce nom puisque le néologisme *écologie* est fondé par Ernst Haeckel en 1866

⁴⁹ D'après les mots et les choses de Michel Foucault, le XVI^e siècle a donné lieu à des publications de naturalistes qui proposent des « *Histoires* ». Foucault cite en particulier L'Histoire naturelle des Quadrupèdes de Jonston publiée en 1657. Ces Histoires sont remarquables selon Foucault, car elles sont le résultat du « *partage, pour nous évident, entre ce que nous voyons, ce que les autres ont observé et transmis, ce que d'autres enfin imaginent ou croient naïvement* ». Avant cet effort « *la grande tripartition de l'Observation, du Document et de la Fable, n'existait pas* ». L'apparente simplicité de la démarche de nomination du visible relève en fait d'une mutation importante où le langage se fait témoin de la stricte observation (Foucault 2010). En dépit de cet intérêt, ces ouvrages du XVI^e siècle ne constituent pas des ouvrages d'écologie dans la mesure où ils ne formulent pas de compréhension des observations réalisées.

⁵⁰ « *Par économie de la nature, on entend la très sage disposition des êtres naturels instaurée par le Souverain créateur, selon laquelle ceux-ci rendent à des fins communes et ont des fonctions réciproques* » (Linné, cité par Deléage 1991)

⁵¹ On pourra citer, par exemple Rousseau : « *J'entrepris de faire la Flora Petrusularis et de décrire toutes les plantes de l'île dans en omettre une seule, avec un détail suffisant pour m'occuper le reste de mes jours. En conséquence de ce beau projet, tous les matins après le déjeuner j'allais, une loupe à la main et mon System Naturae sous le bras, visiter un canton de l'île, que j'avais pour cet effet divisé en petits carrés, dans l'intention de les parcourir l'un après l'autre en chaque saison* » (Rousseau, *Les rêveries du promeneur solitaire*, 1782, cité par Bourg et Fragnière 2014)

marginalisée⁵² et la place de l'Homme rendu toujours plus centrale et toujours plus dominante⁵³ (Deléage, 1991). Ces auteurs ont donc contribué à fonder une science de la nature, avec une analyse systématique de ce qui compose celle-ci, en vue de trouver les lois qui l'organisent. Ces travaux établissent une vision prométhéenne de l'Homme, dont la raison domine la nature. « *On retrouve aux origines de l'écologie cet émerveillement devant la nature et cette volonté d'en décrypter les lois afin de mieux l'exploiter* » (Deléage, 1992).

Si les théories écologiques se raffinent avec le temps, notamment à partir de la théorie de l'évolution de Darwin qui remet en cause la place centrale de l'Homme et implique que tous les êtres vivants sont tous aussi évolués les uns que les autres, cela n'aura que peu d'incidence sur l'imaginaire collectif du monde vivant. La conception mécanique de la nature reste largement présente.

L'imaginaire prométhéen propose des solutions techniques à tous les problèmes, sans prendre la mesure qu'une partie de ces problèmes existent du fait des solutions techniques envisagées. On comprend également que pour cet imaginaire, l'écologie n'existe pas en tant qu'attention à apporter à son environnement naturel, mais comme extension du domaine de la technique humaine. C'est à partir de ce constat que Worster (1977) nomme cela *l'écologie impérialiste*.

De manière corollaire, la figure de l'homme moderne, libre, autonome et indépendant irrigue nécessairement l'imaginaire prométhéen. Comme nous l'avons vu avec Saint-Simon, le bien-être des hommes repose en partie sur la capacité de production d'un État pour répondre aux besoins des individus et sur la rationalisation de ces ressources productives. On trouve les fondements de cette société rationnelle dans la théorie de Fichte. Partant du présupposé que chaque homme souhaite être libre, Fichte estime qu'il est nécessaire d'organiser cette liberté afin que chacun soit limité de manière équitable. Mais l'originalité de Fichte réside dans l'idée que le travail doit être un droit fondamental, car pour vivre il est nécessaire de manger, et pour manger il est nécessaire de travailler. Le *droit de vivre de son travail* apparaît donc dans la doctrine de Fichte. Pour organiser

⁵² Buffon a d'ailleurs failli être condamné par l'Église pour sa théorie de la formation de l'univers.

⁵³ « *L'homme de Buffon est au centre d'une nature diverse et foisonnante, mais stable. Destruction et reproduction maintiennent son équilibre. Évoquant l'immense multiplication des harengs, Buffon imagine 'qu'eux seuls couvriraient la surface entière de la mer, s'ils n'étaient en grande partie détruits par les autres'* (Buffon, *Histoire naturelle*). Mais l'Homme, vassal du Ciel, est aussi roi de la Terre. Plus encore que celui de Descartes, l'Homme de Buffon est maître de la nature » (Deléage 1991)

correctement la société, il conçoit un État fort qui préfigure la planification économique en Union soviétique. Sans forcément amener vers un dirigisme fort de l'État, l'imaginaire prométhéen envisage l'intervention de l'État pour suppléer à un manque de justice dans un état de nature. On retrouve ces idées chez d'autres auteurs, aux propositions théoriques et pratiques pourtant très divergentes : Léon Bourgeois, Karl Marx ou encore Vilfredo Pareto.

Finalement, l'imaginaire prométhéen promeut l'image d'un homme capable de construire son avenir et de s'épanouir. L'idéal contemporain de l'entrepreneur joue parfaitement ce rôle. Reconnaisant néanmoins des inégalités de départ, la politique sociale de l'imaginaire prométhéen doit permettre l'égalité des chances. Des économistes reconnus comme Amartya Sen ou Muhammad Yunus ont contribué au travers de leurs travaux à outiller théoriquement et pratiquement cet objectif.

2.2. L'imaginaire orphique

Ne remettant pas en cause les principes de la modernité, certains philosophes et économistes envisagent un imaginaire radicalement différent de l'imaginaire prométhéen. Pour eux, la solution n'est pas dans la science ou la technique, mais dans une relation plus harmonieuse à l'autre et à l'environnement.

Charles Fourier est un contemporain de Saint-Simon, sa pensée repose également sur une analyse moderne. Toutefois en lieu et place d'imaginer une société industrielle qui garantit la justice par la technique, il cherche au contraire à retrouver un état de nature dans lequel l'homme est supposé bon. La civilisation, dans sa forme industrielle⁵⁴ est une forme de déchéance qu'il convient de remplacer par une *harmonie universelle* (du titre de son premier article paru en 1803). Cette critique radicale de l'industrie n'est pas comparable à une critique de l'époque dans son ensemble et à une logique réactionnaire. Au contraire, Fourier souhaite poursuivre les avancées de son temps : « *Les savants ont découvert les lois du mouvement matériel cela est beau, mais cela ne détruit pas l'indigence. Il fallait découvrir les lois du mouvement social* » (Fourier, 1803, Denis, 2008, p. 358). Il conçoit une mécanique des passions humaines qu'il intègre au mouvement universel qui comprend le social, l'animal, l'organique et le matériel. C'est à partir de cette compréhension du monde que les fouriéristes alarment sur l'harmonie brisée de la nature en raison de la prétention des hommes à la domestiquer. Fourier lui-même rédige un article dans *La Phalange*, la revue qu'il a créée, intitulée : *Détérioration matérielle de la planète*. Dans cet

⁵⁴ En fait, la civilisation correspond pour lui à l'étape où l'industrie émerge.

article publié en 1847, Fourier s'inquiète de l'état de la nature en remarquant des changements notamment dans les saisons, il en résulte, d'après lui, des conséquences sociales.

En parallèle du développement prométhéen, une approche plus sensible aux éléments se développe donc. Cette écologie se retrouve en particulier dans le travail du Vicaire de Selborne, dans le Hampshire, Gilbert White. Son seul ouvrage *histoire naturelle de Selborne*, publié en 1789, est un recueil d'écrits rédigés au cours des décennies précédentes. Ce texte recueille les observations réalisées par Gilbert White dans la campagne dans laquelle il vit. Dans une approche contemplative de la nature, l'auteur invite à adopter une vision transcendantale de celle-ci. Son approche est holistique, il met en relation chaque élément et s'intéresse à la participation de chacun à la dynamique globale. Worster (1977) résume l'approche de ce pionnier de l'écologie de la manière suivante : « *White avait perçu, au sein de la diversité complexe du territoire de Selborne, l'élément d'unité qui en faisait un tout écologique. Sa perspective écologique prenait sa source, non seulement dans un très vif attachement à la terre et aux êtres de son enfance, mais aussi dans un profond sentiment de révérence à l'égard de la providence divine qui avait créé ce merveilleux tout vivant. La science et la foi faisaient intimement partie du même élan de pensée dans la réflexion écologique de White* » (Worster, 1977, p. 7). Malgré des écrits très contemplatifs, Gilbert White a contribué à donner une orientation de l'écologie dans laquelle la question idéologique trouve sa place. Alors que l'Europe, et en particulier l'Angleterre, voit son industrie se développer, des voix se font entendre pour critiquer le découpage froid et absurde de l'Homme et la nature. Au cours du XIXe siècle, dans le prolongement direct de White, on trouve le philosophe transcendantaliste américain Emerson. Dans son ouvrage *Nature* paru en 1836, on y découvre une vision renouvelée de la nature. Panthéiste, il voit dans la nature un grand tout divin.

Dans les bois, nous revenons à la raison et à la foi. Là, je sens que rien ne peut m'arriver dans la vie, ni disgrâce ni calamité (mes yeux m'étant laissés) que la nature ne puisse réparer. Debout sur le sol nu, la tête baignée par l'air joyeux et soulevée dans l'espace infini, tous nos petits égoïsmes s'évanouissent. Je deviens une pupille transparente ; je ne suis rien, je vois tout ; les courants de l'Être universel circulent à travers moi ; je suis une partie ou une parcelle de Dieu. Le nom de l'ami le plus cher sonne alors comme étranger et fortuit : être frère ou ami, maître ou serviteur apparaît comme un embarras et un détail sans valeur. Je suis l'amant de la beauté immortelle et sans entraves. Dans la nature sauvage, je trouve quelque chose de plus cher et de plus primordial que dans les rues ou les villages. À travers la tranquillité

du paysage, et spécialement sur la ligne lointaine de l'horizon, l'homme contemple quelque chose d'aussi magnifique que sa propre nature. (Emerson, [1836] 2014)

Chez Emerson, la nature a une valeur morale dont il faut s'inspirer et son adoration permet une forme de communion avec Dieu⁵⁵. La nature est le lieu privilégié pour comprendre le tout, elle donne accès à l'intuition du réel. Inspiré par l'idéalisme et le romantisme allemand⁵⁶ (Audier, 2019 ; Bégout, 2002). La distinction qu'opère Emerson entre la raison et l'entendement met parfaitement en exergue le paradoxe de la modernité : « *D'un côté les catégories intellectuelles de l'entendement sont les outils qui rendent possible une appréhension de l'expérience telle qu'elle est donnée, mais de l'autre l'intuition rationnelle ne se satisfait pas de l'apparence figée que constitue la connaissance intellectuelle* » (Bégout, 2002). Emerson fait donc apparaître les limites de la raison et de la connaissance incapables de saisir l'expérience dans sa totalité. Cette philosophie ouvre la voie au courant écologiste américain dont l'élève d'Emerson, Henry David Thoreau, en est le représentant le plus emblématique. Ce dernier remarque que la nature peut être vulnérable et que l'Homme doit modérer son impérialisme. Il dépasse ainsi l'attitude purement contemplative et métaphysique pour inciter à la protection de la nature, comme en atteste cet extrait :

La plupart des hommes, me semble-t-il, ne s'intéressent pas à la Nature, et vendraient volontiers la part de sa beauté qui est la leur, pourvu qu'ils puissent continuer de vivre, pour une somme donnée — et beaucoup pour un verre de rhum. Dieu merci, les hommes ne savent pas encore voler, sinon ils dévasteraient le ciel aussi bien que la terre ! Pour l'instant, nous n'avons aucun souci de ce côté-là. C'est pour cette raison précise, à savoir que certains ne se soucient pas de ces choses, qu'il nous faut continuer à les protéger toutes contre le vandalisme de quelques-uns. (Extrait du journal en date du 3 janvier 1861, Thoreau 2018)

Concernant la dimension sociale, le concept d'autonomie apparaît comme un concept fondamental au sein de cet imaginaire. Ce concept se retrouve notamment chez des auteurs qui ont par ailleurs montré une sensibilité écologiste forte, comme Ivan Illich ou André

⁵⁵ « *le plus noble ministère de la nature est de se présenter comme la manifestation apparente de Dieu* » (Emerson, 2014)

⁵⁶ Il s'inspire notamment de Kant, Fichte et Schelling, auteurs traduits en partie par Coleridge et Carlyle, auteurs américains qu'il lie et fréquente (Bégout 2002).

Gorz. Ce dernier se rattachant à l'existentialisme de Sartre, il conçoit un sujet profondément moderne et se montre peu critique de la modernité. Au contraire, il enjoint à moderniser la modernité (Gorz 2004) pour que le sujet puisse devenir réellement autonome. Il imagine une société du temps choisi où de nouvelles formes de sociabilités et de solidarités existeraient en dehors de la sphère du marché et sans l'assistance de l'État. Par ailleurs, il ne s'oppose pas au progrès technique en tant que tel, mais ce progrès n'est pas bon *a priori*, il n'est bon que s'il est capable de libérer les individus. Ainsi, la machine est jugée bonne si elle permet d'éviter du travail aliénant et de libérer du temps de travail. La libération du temps doit alors permettre de développer des activités *non instrumentales* et tournées vers l'épanouissement des individus :

La vie de l'individu se trouve ainsi de moins en moins dominée par la rationalité instrumentale. À mesure que diminuent la quantité de travail exigée pour la production et la reproduction, des espaces virtuellement illimités deviennent disponibles pour les activités autodéterminées non lucratives et non instrumentales, sans but prédéterminé : activités de soins (y compris de soi et du milieu naturel), relationnelles, d'aide mutuelle, éducatives, artistiques, dans les sphères privée et publique, réseaux auto-organisés de coopération et d'échanges non monétaires. Mais toutes ces activités doivent se développer en s'opposant à la logique des appareils de pouvoir. (Gorz 1997)

Cette vision du travail et de la production est une source d'influence importante du courant de la décroissance.

Sous-section 2 – Le risque, la responsabilité et l'éthique : à l'épreuve des tensions de la modernité

Avec la modernité émerge une nouvelle façon de penser la relation entre l'individu et son environnement, mais avec cela apparaît également une nouvelle forme de travail. Aux activités encadrées par la tradition, se développe la figure de l'entrepreneur qui répond aux besoins par des solutions nouvelles. Se développent alors également les entreprises et viendra rapidement la révolution industrielle, marqueur d'une nouvelle étape vers l'émancipation de la tradition. Ce faisant, les accidents évoluent, deviennent plus complexes et de plus en plus liés aux activités humaines. Se développe alors une pensée du risque (1.). Avec la modernité et la subjectivation des individus, la responsabilité se transforme une première fois, pour intégrer un modèle volontariste. Mais avec l'évolution des accidents et donc le développement des risques, une deuxième transformation de la

responsabilité s'opère. En effet, on passe d'une responsabilité fondée sur la faute, à une responsabilité fondée sur le risque (2.). Mais, pour déterminer de quels risques nous pouvons être jugés responsables, la responsabilité doit être circonscrite à un cadre éthique accepté et partagé (3.). Ainsi faisons-nous apparaître un triptyque (risque, responsabilité, éthique) dont la perception dépend de l'imaginaire moderne (orphique ou prométhéen) retenu. La description que nous proposons ici permet de rendre compte de la complexité du DD au-delà de la simple gestion optimale des ressources. Par ailleurs, ce triptyque se révèle particulièrement fondamental pour la poursuite de notre travail, dans la mesure où la pièce centrale – la responsabilité – se trouve être au cœur de la comptabilité.

1. Le risque : entre projet de maîtrise et inquiétude cataclysmique

Comme vu précédemment, la modernité est marquée par le développement d'une logique d'intention associée à un refus du déterminisme. Dès lors, la réussite ou l'échec ne peut être le simple fruit de la fatalité. Le concept de risque émerge donc avec cette nouvelle appréciation des événements, ainsi que le développement de la pensée probabiliste (Bernstein, 1998). La notion de risque est donc, à ses origines, marquée par l'intention de maîtrise du futur (1.1.). Mais avec l'industrialisation, de nouveaux types de risques apparaissent et avec eux l'inquiétude de risques majeurs (1.2.).

1.1. Les origines du risque

Bien qu'omniprésente dans notre société et en particulier dans les organisations, la notion de risque est relativement récente et coïncide avec l'émergence de la modernité. En effet, on retrouve l'origine du risque au cours du XVI^e siècle (Le Breton, 2012 ; Méric, Pesqueux et Solé, 2009) dans le contexte de la marine marchande⁵⁷. Philosophiquement, la pensée du risque se développe à la même période et on accorde notamment au pari pascalien une importance clé dans ce développement. En effet, Pascal étudie les gains et pertes potentiels selon que l'on soit croyant ou non. Remettre son jugement sceptique sur l'existence de Dieu à une analyse d'espérance (au sens mathématique) atteste du développement de la pensée probabiliste à cette époque (Méric, Pesqueux et Solé, 2009). On trouve également chez Descartes l'acceptation du hasard contre un monde déterministe. « *Et aussi, les actions de la vie ne souffrant aucun délai, c'est une nécessité certaine que lorsqu'il n'est pas en notre*

⁵⁷ Dans le contexte de la marine, un système d'assurance rudimentaire existe depuis le Code Maritime d'Amalfi (1063) qui prévoit une cagnotte à laquelle contribuent les marchands afin de couvrir les pertes liées aux incidents survenant lors du transport. Ce fonctionnement mutualiste laissera place à une professionnalisation de la profession au cours du XVIII^e siècle (Méric, Pesqueux, et Solé 2009).

pouvoir de discerner les plus vraies opinions, nous devons suivre les plus probables » (Descartes, [1637] 2000, p. 57).

Dans les sociétés prémodernes « *La survenue d'une catastrophe ou le fait d'être confronté à un danger relèvent de desseins énigmatiques* »⁵⁸ (Le Breton, 2012). La notion de risque est symptomatique du renouvellement de la représentation du monde à l'époque moderne. En effet, ce concept ne se conçoit que dans un monde désenchanté où les cas de fortunes ou d'infortunes ne sont plus compris au prisme de la magie des forces naturelles ou de la volonté divine, mais comme des événements probable et nationalisable. Ainsi on peut affirmer que « *La notion de risque implique de se détacher d'une métaphysique de l'existence et de ne plus voir derrière les événements la trace d'une divinité mais le jeu des circonstances. La notion de destin s'efface en même temps que la main de Dieu s'éloigne* » (Le Breton, 2012).

Au-delà du désenchantement du monde, le calvinisme a également eu un effet sur la reconnaissance du concept de risque. En effet, la popularisation de l'assurance face au risque n'est pas étrangère au renouvellement de l'éthos proposé par le protestantisme. Alors qu'il n'est plus suspicieux d'accumuler des richesses, qu'au contraire celles-ci seraient signe de probité, se couvrir face aux risques n'est plus perçu comme un affront à la volonté divine (Le Breton, 2012 ; Méric, Pesqueux, et Solé, 2009). Si un temps cette origine religieuse exerce son influence, un ascétisme séculier et utilitariste émerge, dans un contexte où l'on peut s'enrichir avec bonne conscience. Si les débuts de l'assurance font l'objet de vifs débats⁵⁹, il n'en demeure pas moins que le risque est rapproché de la notion de capital que l'on cherche à préserver et devient valorisable et remboursable (Méric, Pesqueux, et Solé, 2009).

On voit à ce stade les liens évidents qu'entretiennent la notion de risque d'une part et la modernité d'autre part. Giddens résume l'origine du risque ainsi :

Les origines de la société du risque peuvent être reliées à deux transformations fondamentales qui affectent nos vies aujourd'hui. Chacune est liée à l'influence croissante de la science et de la technologie, bien qu'elle ne soit pas entièrement déterminée par celles-ci. La première transformation

⁵⁸ On s'en remet alors à Dieu pour nous préserver et le péché est souvent évoqué comme cause du malheur, même s'il est alors parfois difficile d'expliquer la mort d'un jeune enfant (Le Breton 2012).

⁵⁹ Reprenant un contrat daté du 2 mai 1767, Méric et al. (2009) illustrent les hybridations qui peuvent être entretenues entre un discours économique et un discours providentiel. Ainsi peut-on lire : « *Que tous ceux qui prendront cette assurance, passent le même risque que lui, tant divin, qu'humain, d'Amis, Ennemis...* »

peut être appelée la fin de la nature ; et la seconde la fin de la tradition.
(Giddens, 1999)⁶⁰

Il serait cependant exagéré d'envisager le risque comme le marqueur d'un changement radical dans la représentation du monde. Le désenchantement du monde et l'institutionnalisation corollaire du risque s'opèrent sur plusieurs siècles. Mais au fur et à mesure, le risque s'étend sur tout ce qui peut faire l'objet d'un calcul. Cette extension du domaine du risque se traduit par un glissement sémantique de l'incertitude vers le risque⁶¹ (Méric, Pesqueux, et Solé 2009). Ce faisant, ce concept prend une forme positive et devient synonyme de tenter ou entreprendre (Pesqueux, 2011). Le risque n'est alors plus seulement extrinsèque, c'est-à-dire représentatif d'un danger externe, mais également intrinsèque, c'est-à-dire le fruit de choix pris consciemment concernant l'avenir. Une littérature, inspirée par Schumpeter, nous enjoint alors à prendre des risques lorsque l'on entreprend⁶². Le domaine, par exemple, de la finance s'attache également à traduire cette représentation du risque au travers de la prime de risque que l'on fait supporter à des entreprises innovantes sur leur marché. Finalement, *“La notion de risque est liée à l'aspiration à la maîtrise et surtout à l'idée de maîtriser l'avenir”* (Giddens, 1999).

1.2. Les risques produits de la haute modernité

L'industrialisation de notre société nous affecte de risques d'un type nouveau dans la mesure où ces risques sont produits (*manufactured*). Cette thèse est défendue par plusieurs auteurs et en particulier Ulrich Beck (1992) et Anthony Giddens (Giddens, [1990] 1994, 1999, 2009). Ces risques produits tiennent aux conséquences (non intentionnelles – pour reprendre le langage de Giddens) de notre rapport au monde et au fonctionnement de nos sociétés industrielles. Jardat et Pesqueux (2011) qualifient ce type de risque de positivité

⁶⁰ Traduction par l'auteur : *“The origins of risk society can be traced to two fundamental transformations which are affecting our lives today. Each is connected to the increasing influence of science and technology, although not wholly determined by them. The first transformation can be called the end of nature; and the second the end of tradition”*

⁶¹ « On peut entrevoir dans ce récent glissement sémantique la simple manifestation d'une simplification lexicale. Nous ferons l'hypothèse qu'au contraire, cette apparente simplification est significative d'une assimilation progressive des deux concepts. Cette assimilation pourrait se fonder sur une disparition de la pensée de l'incertitude radicale au profit de celle qui réduit aisément tout aléa à une dimension mesurable, commercialisable ou du moins gérable » (Méric, Pesqueux, et Solé 2009, 63)

⁶² On peut prendre l'exemple de l'ouvrage de Myriam Ogier au titre évocateur *Prendre des risques pour réussir* et dont le résumé rend compte de cette prise de risque positive : « Ce livre vise à renouer avec le goût du risque et de l'aventure pour innover (gage de compétitivité) et aider chacun à retrouver du sens à son travail. Oser prendre des risques, bien gérer l'échec, développer un bon climat dans l'entreprise, lutter contre la souffrance au travail, sensibiliser et former les jeunes dans l'entreprise.. sont des leviers dont on dispose, sous réserve d'un management mieux formé. Des pistes pour redonner le goût du risque, via des actions au niveau de l'entreprise et de la formation, accroître notre compétitivité, tels sont les enjeux de ce nouvel ouvrage ».

réflexive : « *Positivité car, tant qu'il n'est pas posé par l'instrumentation qui le nomme, le calcule, le distribue, le vend ou l'achète, le risque n'a pas d'existence propre, tandis qu'il l'acquiert comme par magie du fait de cette instrumentation. Réflexivité car l'énonciation même du risque renvoie, en un jeu de miroirs infini, à l'élaboration incessante de nouveaux risques* » (Jardat et Pesqueux, 2011).

On trouve parmi ces risques le risque environnemental : réchauffement climatique ; perte de biodiversité ; crise sanitaire... Ces risques étant le fait de notre propre activité, leur couverture par une nouvelle technique entraîne un cercle infini de risques, une sorte de martingale technologique. Ce renversement de l'origine du risque amène Giddens à considérer que « *nous avons commencé à nous soucier moins de ce que la nature nous fait que de ce que nous faisons à la nature* » (Giddens, 2003, *Runaway World: How Globalisation is Reshaping our Lives*, cité par Nizet, 2007).

Cette approche du risque peut être comprise comme une désillusion de l'idéal de maîtrise et l'impuissance de la science à résoudre ses propres controverses (Duclos, 1996). À ce sentiment d'impuissance technologique, on peut ajouter le manque de confiance des individus dans les institutions censées nous prémunir contre les risques⁶³ (Wildavsky et Dake, 1990). Cette situation, où les risques s'amplifient et deviennent des risques majeurs associés à un renouvellement de la perception du risque forment ce qu'Ulrich Beck (1992) nomme la société du risque. Selon lui, « *la conversion des effets secondaires invisibles de la production industrielle en tensions écologiques globales n'est pas strictement un problème du monde qui nous entoure - pas un soi-disant « problème environnemental » - mais plutôt une crise institutionnelle profonde de la première phase de la modernité industrielle* » (Beck, 1996). Notre société est caractérisée par un renouvellement de la modernité (ce qu'il nomme modernité réflexive) qui doit prendre en compte ses problèmes écologiques et « *s'autopolitiser pour éviter le pire* » (Vandenberghe, 2001).

Ce type de représentation du risque illustre la tension entre d'un côté une modernité optimiste qui cherche à maîtriser les choses et de l'autre une modernité qui a conscience d'elle-même et doute de sa viabilité. En partie pour répondre à cette difficulté, Giddens remarque que le risque est toujours relié à la responsabilité (Giddens, 1999). Puisque nous

⁶³ Wildavsky et Dake (1990) montrent que le sentiment de risque n'est pas corrélé avec la connaissance qu'on peut avoir du phénomène, mais lié à la confiance que l'on accorde dans les institutions. Pour reprendre la thèse de Beck (1992), les associations apparues dans les années 1960-1970 ont reconfiguré la confiance que l'on pouvait accorder dans les autorités traditionnelles et ont rendu visibles certains risques ignorés jusqu'alors.

sommes auteurs de ces risques, nous sommes acteurs de sa reproduction (et donc amplification). Le risque appelle donc à modérer nos décisions au regard des conséquences globales qu'elles pourraient avoir (Beck, 1992) ce qui nous amène à étudier la responsabilité.

2. La responsabilité : d'une responsabilité reposant sur la faute à la responsabilité reposant sur le risque

Responsabilité et risque sont aujourd'hui mis en relation et sont d'ailleurs considérés comme concomitants (Le Breton, 2012 ; Ricœur, 1994) : s'il y a un risque, il y a encore la possibilité d'agir, de prendre sa *responsabilité* afin que l'évènement négatif ne se réalise pas — à la différence du péril où l'acteur n'est plus libre d'agir pour modifier le cours des évènements. C'est ainsi que lorsqu'on évoque le risque environnemental, on met en garde les acteurs face à leur responsabilité pour éviter ou se prémunir du risque d'une manière ou d'une autre. Le concept de responsabilité mérite donc qu'on y accorde quelques développements.

La responsabilité serait aujourd'hui en crise : d'un côté, il y aurait un manque de responsabilité d'un grand nombre d'acteurs, on peut penser par exemple aux financiers de Wall Street lors de la crise des *subprimes* de 2007 ou à la dilution de la responsabilité dans les chaînes de décisions, et d'autre part une surresponsabilisation des individus, requérant de la part de tous un comportement responsable dans tous les domaines de la vie sociale, il est ainsi fait mention de notre responsabilité à tous face au changement climatique (Genard, 1999). Que ce diagnostic soit vrai ou faux, il atteste surtout de l'importance que ce concept prend dans notre société. Pourtant, la responsabilité est un concept relativement récent (XVIII^e siècle), avant tout juridique et peu analysé pour lui-même en science de gestion. Ainsi parle-t-on de RSE sans questionner la signification de la responsabilité et le cadre théorique qu'elle tend à imposer. Aussi avons-nous posé notre question de recherche en affirmant qu'*être comptable de* pouvait être synonyme (en première approche tout du moins) d'*être responsable de*. Nous essaierons donc de définir la responsabilité de manière générale, pour ensuite la mettre en regard de la durabilité.

2.1. Tentative de définition de la responsabilité

Bien qu'omniprésent dans les discours, la responsabilité demeure un concept flou, car s'il est bien précisé dans son usage juridique, les multiples usages du terme dans le langage

courant brouille son interprétation (Ricœur, 1994). Genard (1999) remonte à la tragédie grecque pour évoquer la première référence à la responsabilité : dans Agamemnon, alors que Clytemnestre invoque la malédiction qui pèse sur sa famille pour se disculper du meurtre de son époux, Eschyle fait dire aux chœurs « *personne ne peut t'absoudre de ton crime* ». Si le destin de Clytemnestre ne peut être retenu pour expliquer son meurtre, elle est donc seule responsable ; ce qui est en rupture avec les schémas prévalant jusqu'alors. Toutefois, en dépit de cette émergence de la responsabilité chez les Grecs, ces derniers ne parviendront pas à en tirer les conséquences réflexives (Genard, 1999).

Du latin *responsus* (participe passé de *respondere*, c'est-à-dire répondre), la responsabilité apparaît dans le droit romain (Genard, 1999 ; Ricœur, 1994), et enjoint une personne (morale ou physique) à répondre de ses actes « *Notamment quand ceux-ci ont un effet dommageable sur autrui, qu'il s'agisse de tiers, d'une communauté ou même de l'environnement* » (Méric, Pesqueux et Solé, 2009, p. 218). Mais, la notion de responsabilité est une notion polysémique renvoyant à plusieurs compréhensions (Fauconnet, 1928 ; Guillarme, 2008 ; Méric, Pesqueux et Solé, 2009 ; Ricœur, 1994). Si le fait de devoir « *répondre de* » existait déjà du temps du droit romain⁶⁴, la responsabilité telle qu'elle apparaît aujourd'hui est davantage à mettre en perspective avec la modernité. Dès le XI siècle, le subjectivisme remodèle la responsabilité (Genard, 1999) :

Fondamentalement alors, ce dont on sera responsable, ce ne seront plus des obligations qui pèsent objectivement sur nous, mais bien de notre conduite. Dès lors, la question de la détermination des responsabilités renverra prioritairement à des interprétations de l'acte (intentionnel ou non) et de la personne (maîtresse d'elle-même ou non), bien plus qu'à celle de la juste répartition de choses, et à la réparation des équilibres rompus. (Genard, 1999, p. 33)

L'évolution du concept de responsabilité entre le droit romain et la modernité procède d'un renversement dans l'origine de la responsabilité. Le droit romain envisageait celle-ci au regard d'un engagement préalable là où la modernité requiert une faute pour pouvoir engager une responsabilité.

⁶⁴ Pour Genard (1999) la responsabilité romaine est à mettre en regard du *sponsio* c'est-à-dire celui qui est garant d'un débiteur. Être responsable c'est donc, dans le droit romain, être engagé et obligé auprès de quelqu'un.

Selon Genard (1999), la transition entre la responsabilité du droit romain et la responsabilité moderne tient à quatre processus :

- L'autonomisation des individus et la reconnaissance de la volonté comme pouvoir autonome associé au développement de la raison comme principe premier de l'entendement ;
- La séparation du vouloir et du pouvoir, de manière à ce que le vouloir puisse être étudié en-dehors de l'acte (penser le bien mais faire le mal non intentionnellement) ;
- L'institutionnalisation, notamment au travers du droit, du concept de responsabilité ;
- La différenciation entre le savoir et le devoir, c'est-à-dire le questionnement des valeurs par la raison.

Ou pour le dire autrement :

Un élément important de la reconnaissance contemporaine de la responsabilité d'une personne (ou au contraire du déni de sa responsabilité) est l'existence (ou l'absence) d'un choix volontaire de sa part. Ce lien entre responsabilité et liberté est caractéristique de la modernité, et s'oppose clairement à la pratique ancienne où la responsabilité était liée à la matérialité d'un acte commis, sans que le caractère volontaire de l'action entre en ligne de compte (Guillarme, 2008).

Cette phase de transition vers le modèle responsabilisant s'achève au XVIII^e siècle avec l'apparition du substantif « *responsabilité* ». Ainsi trouve-t-on le terme dans un rapport sur l'instruction publique datant de septembre 1791⁶⁵. L'émergence de ce substantif à cette période, peut-être mis en parallèle, comme le fait Ricœur (1994), avec le terme « imputation ». Un dictionnaire de 1771 (le dictionnaire de Trévoux) définit ce dernier terme de la manière suivante : « *Imputer une action à quelqu'un, c'est lui attribuer comme à son véritable auteur, la mettre pour ainsi parler sur son compte et l'en rendre responsable* » (cité par Ricœur, 1994). Nous retrouvons bien ici premièrement l'idée qu'il faut un auteur, c'est-à-dire une personne qu'on suppose agir librement, en dehors de toute pression externe et disposant de ses pleines facultés intellectuelles (Jaeger, 2009). Secondement, cette définition affirme aussi que si cette personne est responsable d'une action nous pourrons « *la mettre sur son compte* ». Responsabilité et comptabilité se

⁶⁵ “*Les Commissaires se partageront entr'eux les divers objets de l'instruction, et chacun fera exécuter, sous sa responsabilité, les Lois relatives à la partie dont il aura été chargé*”, <http://catalogue.bnf.fr/ark:/12148/cb372423522> [consulté le 23 août 2019]

trouvent ainsi liées par la nécessité d'imputer une action à son auteur. Et comme l'affirme Ricœur :

La métaphore du compte est extraordinairement intéressante. Elle n'est pas du tout extérieure au jugement d'imputation, dans la mesure où le verbe latin *putare* implique calcul, *comput* —, suggérant l'idée d'une étrange comptabilité morale des mérites et des défaillances, comme dans un livre de comptes à deux entrées : recettes et dépenses, crédit et débit, en vue d'une sorte de bilan positif ou négatif (le dernier rejeton de la métaphore serait le carnet à points, bien physique et bien lisible, de l'automobiliste français !). À son tour, cette comptabilité bien particulière suggère l'idée d'une sorte de dossier moral, de record comme on dirait en anglais, de recueil pour une inscription de dettes et éventuellement de mérites (ici ce serait notre casier judiciaire qui serrerait de plus près l'idée de cet étrange dossier !). On remonterait ainsi aux figures semi-mythiques du grand livre des dettes : livre de vie et de mort. C'est à partir de cette métaphore d'un dossier-bilan que l'on rejoint l'idée en apparence banale de rendre des comptes et celle, en apparence plus banale encore, de rendre compte, au sens de rapporter, de raconter, au terme d'une sorte de lecture de cet étrange dossier-bilan. (Ricœur 1994)

Comme nous pouvons le voir au travers de cette digression sur la relation qu'entretiennent responsabilité et comptabilité, l'interprétation subjectivante de la responsabilité tend à faire de l'engagement réciproque — et donc la responsabilité à l'égard d'autrui — le fondement de la relation sociale (Rosé, 2006). Ce qui signifie que la responsabilité n'est plus seulement un concept mobilisé dans le cadre d'un conflit, mais dans l'ensemble des relations sociales entre individus libres. Mais, un dernier glissement semble s'opérer dans la représentation de la responsabilité entre *être responsable de soi* et *être responsable de ce dont j'ai la charge* (Ricœur, 1994). Ainsi, sommes-nous devenus responsables du *fragile* et de ce qui ne peut être conscient. En droit civil, cette extension du domaine de la responsabilité se retrouve codifiée par *la responsabilité du fait d'autrui* et *la responsabilité du fait des choses*. Ne pouvant reconnaître la liberté d'agir et de conscience d'un enfant, aucune responsabilité ne peut leur être imputée. Ce sont alors les parents qui seront tenus pour responsables, car ils ont la charge de leur enfant. Cet élargissement de la responsabilité n'est pas sans conséquence sur la représentation de la responsabilité des individus notamment à l'égard de la pollution par exemple. À la question « *sommes-nous responsables des maladies provoquées chez certaines personnes par les gaz d'échappement de nos véhicules ?* » : existe aujourd'hui un doute, là où cette question aurait très certainement trouvé une réponse négative au XVIIIe siècle.

Cette extension s'en trouve encore démultipliée, si l'on intègre les générations futures, voire des entités non humaines, comme individus envers qui nous sommes responsables. Car en questionnant la vulnérabilité des générations futures dans le périmètre de la responsabilité, notre responsabilité devient potentiellement illimitée.

2.2. Le principe de précaution

L'extension de la responsabilité trouve son origine chez les philosophes des années 1970 et en particulier le philosophe d'origine allemande Hans Jonas. Dans son ouvrage *Le principe de responsabilité* (Jonas, [1979] 2003), il propose une redéfinition de la responsabilité en plus grande cohérence avec les enjeux contemporains :

Par suite de certains développements de notre pouvoir l'essence de l'agir humain s'est transformée ; et comme l'éthique a affaire à l'agir, l'affirmation ultérieure doit être que la transformation de la nature de l'agir humain rend également nécessaire une transformation de l'éthique. (Jonas, 2003, p.21)

Jonas part du constat que la technique moderne « *Fait de l'homme, en tant qu'il est l'agent d'une technique qu'il ne maîtrise pas, le fossoyeur à l'avenir de la nature. Mais c'est aussi l'homme qui est menacé de destruction* » (Pommier, 2014). Héritier de la critique de la technique de Heidegger, Jonas s'oppose radicalement à l'imaginaire prométhéen. Son ouvrage propose une critique radicale des utopies et plus particulièrement le principe d'espérance d'Ernst Bloch auquel il oppose le principe de responsabilité.

La responsabilité de Jonas intègre *ce qui est encore à faire* et non seulement ce qui a déjà été fait (Hess 2013). Autrement dit, la responsabilité classique est étendue à ce qui va advenir. Jonas accorde donc une dimension temporelle à la responsabilité, tournée vers l'avenir. C'est une responsabilité *pour* autrui et *pour* l'avenir, quand bien même aucune obligation juridique n'y contraint. Il ne s'agit donc pas de rendre compte de ses actes, mais bien un souci altruiste, une obligation morale pour les temps à venir.

Cette responsabilité est comparée par Jonas (2003) à celle des parents qui sont responsables de leurs enfants. L'obligation qui naît de la parentalité est bien plus vaste que celle qui consiste à répondre de ses actes si une faute a été commise. L'enfant requiert une attention qui dépasse le cadre de la responsabilité classique et peut être assimilée à celle qu'exige l'humanité aujourd'hui.

Ainsi le "devoir" qui se manifeste dans le nourrisson possède-t-il une évidence indubitable, une concrétude et une urgence. La facticité extrême de

l'être tel, le droit le plus extrême à cette facticité et l'extrême fragilité de l'être coïncident ici. En lui se manifeste de façon exemplaire que le lieu de la responsabilité est l'être plongé dans le devenir, livré au caractère périssable et menacé de périr. Ce n'est pas *sub specie aeternitatis*, mais *sub specie temporis* qu'elle doit envisager les choses et elle peut perdre son tout en un instant. Dans le cas d'une vulnérabilité d'être durable et critique, comme celle qui existe ici, la responsabilité devient un continuum de tels instants. (Jonas 2003, p.259)

La responsabilité jonassienne est donc une obligation impérieuse et extrême de chaque instant pour assurer la vie. En complétant la formule kantienne, Jonas résume son principe ainsi : « *Agis de façon que les effets de ton action soient compatibles avec la permanence d'une vie authentiquement humaine sur terre* » (Jonas, 2003, p. 40). Nous devenons alors responsables à l'égard de l'humanité présente et future.

Bien que très ambitieuse, cette éthique inspire nombre de textes. Ainsi, « *Tous les gouvernements et tous les peuples du monde doivent s'acquitter collectivement et individuellement de leur responsabilité historique, afin que notre petite planète soit léguée aux générations futures dans un état qui garantisse à chacun une existence respectueuse de la dignité humaine* » affirme la *charte mondiale de la nature* (United Nations, 1982). On trouve dans ce texte l'influence qu'a pu avoir le principe de prudence dans la normalisation environnementale. Dans un autre contexte, les notions de « *patrimoine commun de l'humanité* » et de « *crime contre l'humanité* » retiennent également le principe de responsabilité. Ou bien encore, plus proche de notre quotidien, la responsabilité jonassienne se trouve actualisée dans le principe de précaution.

Le principe de précaution est souvent mis en relation avec le développement durable. Ainsi, en 1990 la Commission économique pour l'Europe des Nations Unies (CEE-ONU) affirmait déjà : « *Pour servir le développement durable, les politiques doivent reposer sur le principe de précaution. Les mesures environnementales doivent permettre de prévoir, de prévenir et de réduire les causes de détérioration de l'environnement. S'il existe un risque de dommages graves ou irréversibles, l'absence de certitude scientifique absolue ne doit pas servir de prétexte pour reporter les mesures visant à prévenir la dégradation de l'environnement* ». Depuis, les références au principe de précaution sont nombreuses : lors du Sommet de la Terre de Rio en 1992, lors de la *Convention sur la diversité biologique* de 1992 ou encore *Protocole à la Convention sur la prévention des pollutions maritimes par rejet de déchets* de 1996.

En France, la loi Barnier de 1995, intègre dans le droit français le principe de précaution⁶⁶. Il est alors défini comme le principe « *selon lequel l'absence de certitudes, compte tenu des connaissances scientifiques et techniques du moment, ne doit pas retarder l'adoption de mesures effectives et proportionnées visant à prévenir un risque de dommages graves et irréversibles à l'environnement à un coût économiquement acceptable* ». Mais malgré cette inscription dans le droit, le principe de précaution reste très flou, ce qui a pu engendrer de multiples interprétations et débats (Ewald, Gollier et De Sadeleer, 2008).

L'interprétation allemande est beaucoup plus claire et permet de mieux cerner les sous-jacents philosophiques du principe : « *Par précaution, on désigne l'ensemble des mesures destinées soit à empêcher des menaces précises à l'environnement, soit, dans un objectif de prévention, à réduire et limiter les risques pour l'environnement, soit, en prévoyance de l'état futur de l'environnement, à protéger et à améliorer les conditions de vie naturelles, ces différents objectifs étant liés* » (*Directives sur la précaution en matière d'environnement*, 1986). Cette approche du principe de précaution fait clairement apparaître la notion de risques, or comme nous l'avons montré, le risque est un concept proprement moderne. D'un principe jonassien (qui tend à être non-moderne) *pour* autrui et *pour* l'avenir, le principe de précaution en fait un instrument de prévention et gestion des risques. Ce point est essentiel, car s'il s'agissait de supprimer les risques, ce principe aurait un effet d'inhibition (Méric, Pesqueux, et Solé, 2009). Plus qu'une redéfinition de la responsabilité, il s'agit avant tout d'une révision de ce qui pouvait être contenu dans le principe de prudence (Delannoi, 2000 ; Méric, Pesqueux et Solé, 2009). Finalement, le principe de précaution est une réappropriation du principe de responsabilité dans la grammaire moderne.

Le recours à l'expertise scientifique devient alors plus que jamais nécessaire (Encinas de Munagorri, 2000). Mais exigeant de s'abstenir en l'absence de certitudes, il y a une contradiction logique. Comme le remarque Dupuy (2012) :

Lorsque le principe de précaution affirme que « l'absence de certitudes, compte tenu de l'état actuel des connaissances scientifiques et techniques, ne

⁶⁶ le principe de précaution intègre alors le nouveau livre II intitulé *Protection de la nature* du *Code rural et de la pêche maritime* à l'article L200-1 dont l'inspiration jonassienne est très claire : « *Les espaces, ressources et milieux naturels, les sites et paysages, les espèces animales et végétales, la diversité et les équilibres biologiques auxquels ils participent font partie du patrimoine commun de la nation. Leur protection, leur mise en valeur, leur restauration, leur remise en état et leur gestion sont d'intérêt général et concourent à l'objectif de développement durable qui vise à satisfaire les besoins de développement des générations présentes sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs* » (Art. L200-1 tel qu'il existait entre 1997 et 2001, des ajouts ont été faits en 2000)

doit pas retarder etc. », il est clair qu'il se place d'emblée dans le cadre de l'incertitude épistémique. Le présupposé est que nous savons que nous sommes dans une situation d'incertitude. C'est un axiome de la logique épistémique que si je ne sais pas, « alors je sais que je ne sais pas ». Pourtant, dès que nous sortons de ce cadre, nous devons envisager la possibilité que nous ne savons pas que nous ne savons pas quelque chose.⁶⁷

Autrement dit il faudrait en quelque sorte être en mesure de « *déloger du futur* » (Dupuy, 2012) les connaissances inconnues aujourd'hui. À cela, des raisons beaucoup plus pratiques s'ajoutent à la difficulté d'appliquer le principe de précaution. Tout d'abord, les chaînes de responsabilités sont longues et complexes (Giddens, 1999 ; Thibierge, 1999), ce qui rend difficile d'identifier le responsable en dernier ressort d'un évènement. Par ailleurs, concernant certains sujets écologiques (changement climatique, perte de biodiversité, etc.), la responsabilité est partagée entre les acteurs. Enfin, les actions permettant de prévenir la survenance d'un évènement peuvent faciliter ou engendrer la survenance d'un autre évènement. Par exemple, construire un hangar pour stocker des polluants contribue à artificialiser les sols et dégrader le système pédologique.

On retrouve avec le principe de précaution les deux faces contradictoires de la modernité, d'une part une modernité affirmée qui s'attache à résoudre les enjeux de l'humanité, et d'autre part une modernité étourdie face à un projet de responsabilisation illimitée. Le projet moderne trouve ici sa propre contradiction, la raison tutoyant les grandeurs infinies apparaît soudain égarée quand il s'agit d'œuvrer pratiquement à sa réalisation. Le principe de précaution ne peut donc être appliqué en tant que tel (Gardiner, 2006 ; Godard, 2000 ; Peterson, 2006 ; Sunstein, 2003). Cet instrument du développement durable se révèle finalement être un argument de circonstance, là pour justifier la condamnation d'une compagnie pétrolière, ici pour légitimer un projet immobilier, et ne constitue certainement pas un principe au sens strict.

Pour conclure cette partie sur la responsabilité, nous nous appuyerons sur la compréhension sociale de la responsabilité de Fauconnet :

[La responsabilité] fait partie du système des représentations collectives. C'est le résumé abstrait de toutes les manières collectives de penser et de sentir qui s'exprime en détail dans les règles et les jugements de

⁶⁷ Traduit par l'auteur : "When the precautionary principle states that the "absence of certainties, given the current state of scientific and technical knowledge, must not delay etc.," it is clear that it places itself from the outset within the framework of epistemic uncertainty. The presupposition is that we know we are in a situation of uncertainty. It is an axiom of epistemic logic that if I do not know, "then I know that I do not know". Yet, as soon as we depart from this framework, we must entertain the possibility that we do not know that we do not know something"

responsabilité. Il faut seulement remarquer que le concept n'est pas nécessairement l'image exacte des institutions positives. Produit de la réflexion, il peut manifester des tendances juridiques et morales qui, dans l'état actuel des choses, ne s'expriment pas dans les institutions en vigueur. D'autre part, il est une interprétation que la conscience collective se donne à elle-même de ses propres tendances, et cette interprétation peut être inadéquate. Le concept de responsabilité est donc une réalité sociale, en quelque sorte, à la deuxième puissance ; c'est la représentation que la société a de ses propres institutions. (Fauconnet, 1928, p.36)

Ainsi le régime de la responsabilité évolue en fonction des attentes exprimées au sein de nos sociétés. Face aux enjeux contemporains, la nécessité d'étendre le domaine de la responsabilité s'est fait entendre. Mais ce dessein est incompatible avec la responsabilité moderne. Jonas avait bien intégré cette difficulté et a tenté de formuler son principe de responsabilité en dehors des schémas de la modernité. Car comme l'explique Ricœur, "*La continuité est rompue entre causalité naturelle et causalité libre. Il faut en passer par le choc des causalités et tenter une phénoménologie de leur enchevêtrement.*" (Ricœur, 1994).

Bien que d'inspiration jonassienne le principe de prudence ne cherche pas à dépasser la modernité et se retrouve confronté à ses propres contradictions. Il en devient vague, voir inopérant pour répondre à l'objectif de préservation de l'humanité actuelle et future. Ne parvenant donc pas à constituer une éthique en lui-même (ce qui était le projet d'Hans Jonas), la comptabilisation de l'humain et de la nature nécessite des éthiques spécifiques, afin de définir ce qui doit être comptabilisé et sur quelle base.

3. L'éthique : la place de l'homme en question

Nous considérerons ici l'éthique environnementale (certains auteurs parlent d'éthique de la nature⁶⁸) comme l'étude philosophique des éthiques relevant de ce qui est non-humain dans le but de « *Régler nos relations avec l'environnement* » (Routley, 2007). Avant d'explorer les différentes éthiques existantes, il est utile de préciser quelques concepts, notamment la valeur, le patient moral et la communauté morale.

⁶⁸ Nous préférons cependant utiliser le terme d'éthique de l'environnement dans la mesure où le terme nature semble faire appel à une distinction entre nature et individu. Or, parmi ces éthiques, certaines réfutent cette séparation en référence à l'analyse anthropologique. Cela étant dit, cela implique également de ne pas interpréter "*environnement*" au sens d'*environnement de l'Homme* que ce dernier utilise comme ressources, mais plutôt de concevoir l'environnement comme milieu sans destination.

Il nous faut bien définir ce que nous entendons par valeur pour éviter une confusion au cours des développements suivants. La valeur d'une chose est une propriété, qui n'est ni quantitative ni qualitative, mais axiologique (Hess, 2013). On dit d'une chose qu'elle est « bonne » selon des principes qui ne peuvent être discutés sans revenir aux fondamentaux de ce jugement. C'est ce qui fait la différence entre la couleur et la beauté. Dire d'une personne qu'elle a les cheveux blonds est descriptif et peut être démontré, alors qu'affirmer que cette même personne a de beaux cheveux est axiologique, car on ne pourra jamais le démontrer complètement (Hess, 2013). Ce qui compte ici est de dissiper toute confusion entre valeur philosophique et valeur économique ; ce sont là deux choses distinctes quoique la seconde dépende de la première qui est plus large et plus fondamentale que la première.

Précisons à ce stade que deux grands types de valeur (philosophique) existent : la valeur relationnelle et la valeur intrinsèque. La première de ces valeurs renvoie à l'expérience que l'homme peut faire d'une entité (humaine ou non humaine), c'est en cela qu'elle est relationnelle, car elle dépend de la relation qu'entretient l'homme avec l'entité. Cette relation peut être d'ordre économique bien sûr (valorisation l'entité pour ce qu'elle peut apporter économiquement), mais également esthétique, théologique ou affectif. Cette valeur relationnelle est la valeur moderne par excellence que nous retrouvons chez Descartes, Locke, Kant ou encore Hume, car la valeur est considérée comme une propriété subjective d'un objet accordé par un sujet. Ainsi, dans les *Fondements de la métaphysique des mœurs* Kant affirme : « *Les êtres dont l'existence dépend, à vrai dire, non pas de notre volonté, mais de la nature n'ont cependant, quand ce sont des êtres dépourvus de raison, qu'une valeur relative, celle de moyens, et voilà pourquoi on les nomme des choses* ».

La valeur intrinsèque est la valeur classiquement accordée à l'Homme, en ce sens qu'elle traduit la valeur d'une entité *pour elle-même*. Cette notion fait l'objet de plusieurs définitions avec des arguments différents (O'Neill 1992), nous tenterons cependant d'en faire une présentation générique. Cette valeur est considérée comme strictement indépendante de croyances, désirs ou intérêts d'un quelconque évaluateur et n'est conférée qu'au regard de la chose en elle-même. En cela, la valeur intrinsèque est considérée comme objective⁶⁹. Mais ce point mérite une attention particulière. L'objectivité dont il est question porte sur l'ontologie de l'entité et non sur l'épistémologie de la valeur, autrement dit on

⁶⁹ L'objectivité de la valeur intrinsèque fait cependant débat comme nous le verrons par la suite.

accorde une valeur pour ce qu'est objectivement la chose ce qui n'est pas équivalent à dire que la valeur perçue de la chose est objective.

Finalement, comme le remarque Callicott (2007), la question que pose l'éthique de l'environnement est la suivante : est-ce que la nature a une valeur intrinsèque ? Si ce n'est pas le cas, alors l'éthique de l'environnement n'est qu'une application particulière de celle qui régit les relations humaines. Car la valeur intrinsèque et ce qui permet (ou permettrait, car le débat est riche sur ce point, notamment au sein des écrits de Norton) de considérer les entités non humaines comme patients moraux, nous rendant donc obligés à leur égard. Ainsi, par défaut l'homme est considéré comme un patient moral ; toute la question de l'éthique environnementale sera d'étendre cette qualité à d'autres entités non humaines. L'ensemble des entités considérées comme patients moraux forment alors la *communauté morale*. Autrement dit, il s'agit de l'ensemble des entités moralement considérées.

Quatre grandes éthiques sont souvent mises en avant⁷⁰ : anthropocentrisme ; pathocentrisme ; biocentrisme ; écocentrisme. Alors que les deux premières s'inscrivent davantage dans un imaginaire prométhéen (3.1.), les deux dernières éthiques cherchent à renouveler notre perception des entités non humaines et encourage à adopter un imaginaire orphique (3.2.).

3.1. Anthropocentrisme et pathocentrisme

L'anthropocentrisme (Hess, 2013 ; Norton, 1994, 2007) est la posture éthique la plus répandue. Celle-ci n'accorde le statut de patient moral qu'aux humains en référence à un critère d'ordre cognitif⁷¹. Considérant qu'on ne peut reconnaître de valeur indépendamment de la perception humaine, il n'est pas possible de conférer une valeur propre aux entités non humaines pour elles-mêmes. On ne peut accorder de valeur qu'à l'expérience que l'on fait de celles-ci. De fait, ce critère formé autour de la conscience fait de l'anthropocentrisme l'éthique de prédilection de la modernité et intègre (par conception) le dualisme cartésien.

Mais si seuls les humains peuvent être reconnus comme patients moraux⁷², alors le seul but de la protection de l'environnement est la satisfaction des besoins humains. Or cela pose un problème d'incohérence logique dans les cas où satisfaire les humains passe par la

⁷⁰ On ne traite pas dans cette présentation du théocentrisme qui dans bien des cas est seulement une justification à l'anthropocentrisme (White 1967)

⁷¹ Certains auteurs proposent des critères phylogénétiques, ce qui leur permet d'étendre le statut de patient moral aux grands singes. Cependant, cette approche se révèle arbitraire et difficile à défendre.

⁷² On ne rentrera dans l'analyse des cas limites où certains humains ne sont pas conscients (enfants ou personnes inconscientes) et pose donc la question de leur statut moral.

dégradation de l'environnement (ce qui est le cas dans de nombreuses situations). Par exemple, l'agriculture intensive permet de nourrir de nombreuses personnes, mais elle détériore la biodiversité et le climat. Il est alors difficile de faire un arbitrage pour équilibrer la part de la production en agriculture intensive. Les utilitaristes préconisent de faire une analyse coût-bénéfice, mais faut-il être capable de bien mesurer les coûts qui peuvent se manifester, parfois de manière éloignée dans le temps et dans l'espace. Par ailleurs, les bénéfices retirés ne compensent pas toujours les coûts occasionnés. Par exemple, la perte d'une espèce peut représenter un coût moral qui ne peut être compensé par une somme d'argent.

Le pathocentrisme (Cyrulnik *et al.*, 2013 ; Hess, 2013) est très proche de l'anthropocentrisme, mais mobilise le critère de la sensibilité au regard de la souffrance. Cette éthique est souvent mobilisée par les défenseurs des animaux. Elle est en rupture avec la philosophie classique qui considère que les animaux ne peuvent souffrir, car ils ne sont pas conscients.⁷³ Cette prise en compte de la sensibilité s'explique par une controverse philosophique au sujet de la cognition et son lien potentiel avec la sensibilité⁷⁴. On admettra que même avec une légère variation, ce type d'éthique tient à la reconnaissance d'une cognition et donc d'une caractéristique supposée humaine, éventuellement accordée à d'autres entités. Évidemment, la question de l'arbitraire concernant la désignation des entités sensibles peut être posée.

Goodpaster (2007) remarque que le fait d'accorder le statut de patient moral au travers de la sensibilité est lié à notre conception *hédoniste* de la morale. Cette remarque remet donc en cause la capacité du pathocentrisme à se décentrer des considérations humaines. D'autres remarques ont été faites à l'encontre du pathocentrisme⁷⁵, et il semblerait finalement que les tenants de cette éthique n'aient interprété la vie animale qu'au travers de leur compréhension humaine, négligeant la réalité écologique de la vie terrestre. Renouvelant, de manière certes originale, l'anthropocentrisme moderne.

Les philosophes anthropocentriques et biocentriques n'accordent donc pas de valeur intrinsèque qu'à l'Homme (et les animaux supérieurs éventuellement) le reste des êtres

⁷³ En particulier à la suite de Descartes qui résout le dilemme de la religion qui ne peut pas accepter que Dieu puisse laisser les animaux souffrir en affirmant qu'ils n'ont pas le langage, donc n'ont pas de conscience. Ils sont comme des machines (Descartes, 1637)

⁷⁴ Pour certains auteurs le fait de ressentir nécessite une perception d'un soi et d'un extérieur, donc d'une forme plus ou moins élaborée (selon les auteurs) de réflexivité.

⁷⁵ Notamment le fait que la souffrance ne peut être considérée comme intrinsèquement mauvaise dans la vie, car c'est ce qui permet aux individus de s'adapter à leur environnement est donc poursuivre leur finalité.

vivants sont alors valorisés de manière relationnelle. Il convient cependant d'apporter un peu de nuances dans la présentation de ces approches. Car, malgré leurs limites théoriques, elles ne s'opposent pas nécessairement à une approche écologique ambitieuse. Les travaux de Bryan G. Norton proposent une bonne illustration d'une philosophie anthropocentrique écologique. Ce qui en fait un auteur influent du DD.

Norton inscrit son travail dans la continuité du pragmatisme ce qui l'amène à considérer que l'éthique environnementale doit avant tout répondre à des problèmes pratiques. Dès lors, le débat entre la valeur relationnelle et valeur intrinsèque est selon lui un faux débat. Il prône, en réponse à ce débat théorique, une démarche pratique qu'il nomme la gestion adaptative. Il s'agit de définir un cadre de la soutenabilité sur la base d'une science normative qui répond à des objectifs, tout en reconnaissant la diversité de fonctionnement des écosystèmes et donc des solutions à mettre en œuvre.

Cette perspective l'amène à considérer une pluralité de valeur dépendante du contexte. Mais sa démonstration trahit son anthropocentrisme et son refus de la valeur intrinsèque. En effet, pour Norton, une valeur ne peut être donnée indépendamment de la perspective humaine : une perte écologique ou économique est toujours une perte pour l'homme, seule l'échelle spatio-temporelle change. Donc toutes les valeurs sont relationnelles, en revanche elles ne sont pas toutes instrumentales, ce qui nous amène à la distinction que fait Norton entre anthropocentrisme fort et anthropocentrisme faible.

Pour Norton, les anthropocentristes forts ne valorisent les entités non humaines qu'au travers des valeurs instrumentales, c'est-à-dire des usages que les humains peuvent en faire. Or, les entités ont une valeur en-dehors des usages. On peut évoquer par exemple la loi littoral qui préserve le paysage des côtes françaises. Cela n'est pas lié à un usage, mais bien à une valeur esthétique éprouvée par les Français. Ainsi entre la valeur instrumentale et la valeur intrinsèque Norton propose la valeur inhérente⁷⁶ :

Some advocates of independent value in nature believe that nature is valuable in the strong, "intrinsic" sense that natural objects have value entirely independent of human consciousness.

Other theorists adopt a less heroic version of the hypothesis, accepting that valuing is a conscious activity and that value, therefore, will be only "inherent" in nature. According to the inherentists, nature has value that is

⁷⁶ D'autres auteurs parlent de valeur d'existence. Des différences peuvent exister avec la valeur inhérente de Norton, mais les deux renvoient à l'idée que la valeur d'une entité est accordée selon l'expérience que l'Homme peut en faire au-delà de l'usage.

independent of the values and goals of human valuers - it is not merely instrumental to human ends - but this value is attributed by conscious valuers, either human or otherwise. (Norton 1992)

Norton plaide donc pour un anthropocentrisme faible reposant sur la valeur inhérente pour pouvoir saisir toute la complexité des entités sans pour autant remettre en question la centralité du sujet moderne.

3.2. Biocentrisme et écocentrisme

Les deux éthiques que nous allons étudier dans cette partie sont des réponses au chauvinisme humain des autres éthiques. Il s'agit de décentraliser l'homme et reconnaître une valeur intrinsèque des entités non humaines.

Le biocentrisme (Hess, 2013 ; Rolston III, 2007 ; Taylor, 2007) est la première éthique que l'on peut qualifier réellement de non anthropocentrée dans notre étude. Selon ce point de vue, le vivant dispose de plusieurs fonctions (comme la fonction reproductrice ou la croissance) qui forment une *finalité biologique* du fait que tout organisme cherche à se maintenir en vie et de remplir ces fonctions⁷⁷. Du fait de cette finalité, les philosophes biocentristes estiment que tous les organismes vivants doivent être considérés moralement. Rolston III évoque, non sans lyrisme, cette finalité de la manière suivante :

Rien ne témoigne mieux de l'existence de valeurs non humaines, et de l'existence d'êtres non humains qui valorisent, que la vie sauvage spontanée, la vie qui naît librement de soi-même. Les animaux rôdent et chassent, se trouvent un abri, se choisissent un territoire et des congénères, se soucient de leur progéniture, se soustraient activement aux dangers, sont affamés, assoiffés, souffrent de la chaleur, de la fatigue, se montrent agités ou bien somnolents. Ils souffrent du tort qui peut leur être fait et lèchent leurs blessures. Nous sommes tout à fait convaincus, en pareil cas, que la valeur n'est pas anthropogénique — pour ne rien dire de la valeur anthropocentrique.

Ces animaux sauvages défendent leur propre vie parce qu'ils ont un qui leur est propre. Il y a quelqu'un, là, derrière la fourrure ou les plumes. C'est ici que se tient la valeur, juste devant nos yeux. Les animaux peuvent être valorisés, ils sont capables de valoriser un certain nombre de choses dans leur monde. (Rolston III, 2007, p.159)

⁷⁷ Nous insistons ici sur le fait qu'il ne s'agit pas exclusivement des animaux mais également des végétaux. Rolston III évoque cette finalité du monde végétal : *“Une plante, comme tout autre organisme, qu'il soit doué de sensibilité ou pas, est un système spontané qui se préserve lui-même, s'auto-reproduisant et subvenant à ses propres besoins, exécutant son programme, capable de se faire une place dans le monde, et qui peut être dit compétitif en raison de ses capacités qui sont les siennes à prendre la mesure de ses propres succès. Ce qui s'opère à l'intérieur de ce système dépasse l'ordre de la causalité physique, même si l'ensemble de ces opérations se situe en deçà de la sensibilité proprement dite.”*

Rolston III accorde donc une valeur intrinsèque à toutes les entités humaines et non humaines. Cela signifie non seulement qu'il reconnaît ces entités comme patients moraux, mais également que leur valeur est objective et non plus subjective. À ce sujet, il est important de préciser que l'objectivité de la valeur tient au fait qu'elle résulte d'une propriété de l'entité, ce qui ne signifie donc pas que la valeur est objective pour autant, dans la mesure où elle perçue par un Homme.

Les touristes qui visitent le parc de Yosemite Valley ne valorisent pas les séquoias en tant qu'ils peuvent fournir du bois d'oeuvre, mais en tant qu'ils sont des "classiques" de la nature, en raison de leur âge, de leur force, de leur taille, de leur beauté, de leur capacité à perdurer et de leur majesté. Cette manière de voir est ce qui confère à l'arbre sa valeur, qui ne peut advenir à la présence indépendamment de la valorisation effectuée par des hommes. La valeur exige donc la subjectivité pour coaguler dans le monde.

Mais la valeur qui en résulte — tel est le sens de la thèse défendue — est conférée objectivement à l'arbre. Une telle valeur purement et simplement relative aux intérêts du sujet qui valorise, ni même relative aux intérêts des êtres humains, bien qu'elle soit engendrée par un être humain. Elle n'est pas centrée autour du bien-être humain. (Rolston III, 2007)

La finalité propre et immanente des organismes vivants, reconnue comme critère principal, fait que chaque entité doit être considérée sur un pied d'égalité⁷⁸. Mais cela devient impossible pratiquement, car la vie d'un être peut parfois se faire au détriment d'autres êtres. Instaurer une hiérarchie permet de répondre à cette difficulté, mais cela nécessite de faire appel à d'autres critères que la vie pour hiérarchiser les entités, ce qui nous ramène à des critères comme la sensibilité ou la raison et donc à la dualité entre nature et culture, entre sujets et objets.

Ces difficultés sont résolues (au moins en partie) par l'écocentrisme. Cette éthique considère qu'une entité humaine ou non humaine est membre d'un ensemble, d'une totalité irréductible à ses parties et disposant de sa propre finalité (Callicott, 2007, 2013 ; Callicott et Frodeman, 2009 ; Descola, 2005 ; Hess, 2013 ; Næss, 1973, 1989). Reconnaître une telle finalité, propre à l'ensemble, permet de considérer le grand tout comme patient moral et donc envers lequel nous serions obligés. Toutefois, la notion de finalité ne va pas sans poser de problèmes, car il est difficile d'envisager une finalité autre que fonctionnelle (Hess, 2013). Pour éviter cette difficulté, il faut dépasser la distinction sujet-objet en considérant une unité entre l'homme et la nature. Il ne s'agit donc pas d'une extension simple de la

⁷⁸ Il convient cependant d'éviter l'amalgame entre égalité de traitement et égalité de considération. Les biocentristes, de même que les pathocentristes d'ailleurs, évoquent bien sur une égalité de considération.

finalité de l'homme à l'ensemble de la nature, mais d'accorder une finalité à l'ensemble dont l'homme fait partie.

Parmi ces auteurs, J. Baird Callicott et Arne Naess sont probablement les plus influents. Tous deux tentent de dépasser le dualisme moderne sujet-objet, sans toutefois véritablement y parvenir.

Callicott, philosophe américain, développe à la suite d'Aldo Leopold une éthique de la terre, la terre étant ici comprise comme l'ensemble des entités vivantes (animales et végétales) sur la surface terrestre. Cette éthique de la terre emprunte à Leopold le concept de communauté biotique, qui n'est cependant pas comprise comme un super-organisme chez Callicott (au contraire de Leopold), mais une sorte de société avec une interdépendance entre les éléments qui forment le tout. Reprenant le principe fondamental de Leopold selon lequel « *une chose est juste lorsqu'elle tend à préserver l'intégrité, la stabilité et la beauté de la communauté biotique. Elle est injuste lorsqu'elle tend à l'inverse* », Callicott estime que chaque élément du tout est obligé par rapport au système global. Une valeur intrinsèque⁷⁹ est donc accordée à cette communauté biotique.

Mais, bien que Callicott réfute le dualisme cartésien en lui préférant l'idée que l'objet et le sujet ne sont que deux faces d'une même réalité, il estime que la communauté humaine à une priorité de devoir envers le grand tout. En d'autres termes, Callicott remet au centre l'homme, car c'est pour lui la seule entité capable d'avoir conscience de l'équilibre fragile de l'ensemble⁸⁰.

Arne Naess, philosophe norvégien, propose également de reconsidérer l'ontologie moderne (Naess, 1989). Après une critique de ce qu'il nomme le modèle galiléen, il estime que notre ontologie doit reposer sur le *Gestalt*, c'est-à-dire la perception globale que l'on a du tout par la connexion qu'on entretient avec ce dernier. Ce changement ontologique s'explique par le fait que le modèle galiléen est selon lui capable de rendre compte des qualités

⁷⁹ La valeur intrinsèque de Callicott est en revanche qualifiée de tronquée car en reprenant les thèses de la physique quantique, il affirme que la valeur intrinsèque est tout aussi objective et en même temps relative que les autres propriétés des objets :

j'ai proposé une théorie de la valeur intrinsèque dans la nature qui confère à la valeur le statut d'une propriété potentielle susceptible, au même titre que tout autre propriété naturelle, d'être actualisée par un sujet qui observe/un sujet qui valorise entrant en rapport avec elle. Conformément à cette façon de voir, la valeur intrinsèque ne peut pas être dite pleinement objective, pas plus que ne le sont les qualités que l'on appelait jadis "première", telles que la position et la vitesse. (Callicott 2007)

⁸⁰ Callicott dans sa théorisation de la valeur intrinsèque indique qu'il faut l'intervention d'une entité consciente pour accorder de la valeur.

primaires des éléments ; les qualités secondaires et tertiaires (c'est-à-dire celles qui sont liées à des sensations plus ou moins complexes : couleur, chaleur ou encore beauté, tristesse...) ne pouvant être perçues objectivement. Afin de pouvoir prendre conscience de la place qu'on occupe dans le système et de la nécessité de le préserver, l'auteur insiste sur l'expérience relationnelle que l'on fait du monde. De même qu'on ne peut interpréter un mouvement d'une Sonate de Beethoven seul et qu'il faut le réintégrer dans l'ensemble de son œuvre, il est nécessaire de se ré-encaster dans le réseau qui nous relie à la terre et l'ensemble des êtres vivants⁸¹ sans pour autant s'arrêter à une approche systémique qui nous limiterait aux qualités primaires.

Si le diagnostic amène à une critique de la modernité, ici encore le dualisme classique entre la conscience et les objets inertes refait surface. Car Naess (1989) estime que l'écosophie doit passer par la réalisation de Soi (*Self-realisation*). Le Soi ne renvoyant pas ici à l'ego, mais à un soi métaphysique qui échappe à une quelconque rationalisation. L'accomplissement de Soi renvoie donc à l'expérience métaphysique que l'on peut faire avec notre environnement. Dès lors, l'écocentrisme de Naess tient donc à la capacité de l'homme à se connecter avec le grand tout dans lequel il s'inscrit. Accordant donc une place finalement centrale de l'homme, à tel point que Peter Reed ou Val Plumwood considéreront que l'écosophie tend vers un anthropocentrisme.

Callicott et Naess cherchent clairement à éviter le dualisme de la modernité, mais il leur est difficile d'y échapper totalement. À chaque fois, la nécessité d'accorder une place centrale à la conscience (que l'on pourrait d'ailleurs qualifier de réflexive) oblige de concéder à l'homme un rôle de premier ordre.

⁸¹ An intrinsic relation between two things A and B is such that the relation belongs to the definitions or basic constitutions of A and B, so that without the relation, A and B are no longer the same things. The total-field model dissolves not only the man-in-environment concept, but every compact thing-in-milieu concept (Naess 1973)

SECTION 2 – L’INTÉGRATION DU DÉVELOPPEMENT

DURABLE DANS LE SYSTÈME ÉCONOMIQUE

La poursuite de notre travail généalogique concernant les CSE, nous amène à interroger la manière dont le système économique intègre le DD. Dans la mesure où il est question d’allocation de ressources rares, on ne s’étonnera pas de voir que la science économique en a fait un sujet de recherche foisonnant. Mais là encore, les imaginaires que nous avons précédemment décrits influencent et irriguent les pensées. Ainsi, l’intégration du DD dans la pensée économique fait l’objet d’un partage en deux courants (sous-section 1). Or, conformément à notre modélisation systémique de la comptabilité, la pensée économique influence la comptabilité. Nous montrerons donc que selon les choix techniques retenus dans les méthodes de CSE, des principes économiques sont retenus inscrivant les CSE soit dans un imaginaire prométhéen, soit dans un imaginaire orphique (sous-section 2).

Sous-section 1 – La soutenabilité économiques entre deux écoles de pensée

De nombreux auteurs ont remarqué la démarcation entre d’une part l’école de l’économie de l’environnement et d’autre part l’école de l’économie écologique (Deville, 2010 ; Gendron, 2006 ; Morales Belpaire, 2013 ; Richard, 2012). Bien que ces deux courants traitent de la soutenabilité de notre économie, les principes théoriques retenus diffèrent. Comme le souligne Morales Belpaire (2013), « *On entrevoit ici une première ligne de fracture entre, d’une part, une science sociale basée sur l’individualisme méthodologique et, d’autre part, une vision qui doit être nécessairement systémique du fait de la forte dépendance contextuelle du problème* » (Morales Belpaire, 2013, p. 13). Leurs conclusions se trouvent donc également différentes, pour ne pas dire opposées : alors que l’économie de l’environnement envisage la soutenabilité comme un chemin de croissance optimale, l’économie écologique ne la considère possible qu’au travers d’une certaine sobriété permettant une meilleure harmonie avec notre écosystème. Cette section s’emploie à analyser ces deux écoles afin de montrer leur filiation avec les imaginaires mise en exergue dans le titre 1. Ainsi nous montrons que l’économie de l’environnement relève de l’imaginaire prométhéen et l’économie écologique relève de l’imaginaire orphique.

1. l'économie de l'environnement : une école prométhéenne

Cette sous-section a pour objectif d'éclairer les principes sous-jacents à l'école de l'économie de l'environnement. Nous montrons que cette école est à associer à l'imaginaire prométhéen décrit dans le titre 1 (cf. p.97), en particulier du fait de ses fondements utilitaristes. Notre propos s'articulera autour de (1.1.) l'analyse coûts-avantages, (1.2.) la soutenabilité défendue par cette école, puis enfin (1.3.) la notion de valeur économique totale et les méthodes de valorisation.

1.1. L'analyse coûts-avantages : une instrumentalisation de la soutenabilité

Face à la question de l'allocation des ressources, les néoclassiques proposent une réponse fondée sur la maximisation du bien-être des individus (Pigou, 1920 ; Hicks, 1939 ; Kaldor, 1939 ; Hodgson, 1997 ; Milanesi, 2010). Ils proposent donc de choisir le projet qui présente le maximum de bien-être global. Cette solution nécessite alors de définir le bien-être des individus ; ce que les néoclassiques font selon une arithmétique des plaisirs et des peines empruntée au philosophe utilitariste Bentham (Hodgson, 1997 ; Milanesi, 2010).

« *Utilitarianism presumes that all means find their justification in the ends they serve, and [...] this end is seen as individual satisfaction* » (Hodgson, 1997, p. 48). L'utilitarisme est une arithmétique hédoniste qui permet de qualifier une chose de bonne ou de mauvaise en fonction de sa capacité à apporter du bien-être ou non. Bentham fonde donc, au travers de l'utilitarisme, une philosophie morale et politique qui fait donc voler en éclat les traditions et le droit divin⁸² (Laval, 2006 ; Milanesi, 2010).

Le législateur Benthamien est donc un calculateur de plaisirs et de peines qui chasse les intérêts nuisibles et arbitre en faveur du bien-être collectif. Mais c'est précisément dans cette transition (éclision devrait-on dire) entre le bien-être individuel et collectif que se situe la grande faiblesse de l'utilitarisme benthamien. Comme le souligne Milanesi (2010), « *Une arithmétique des plaisirs et des peines doit pouvoir indiquer pour chaque mesure ou institution quel est le bien-être agrégé (ou le solde de plaisir ou de douleur) qui en résulterait, afin de déterminer le choix qui s'imposerait à tous* » (Milanesi, 2010). Ce principe d'agrégation des plaisirs (ou des peines) fait l'objet de débats au sein même des

⁸² En ce sens, l'utilitarisme est une philosophie morale profondément progressiste. Bentham montre ainsi que de nombreuses pratiques étaient condamnées dans les systèmes traditionnels pour des raisons « fallacieuses » alors qu'elles ne viennent pas s'opposer au bien-être de l'ensemble (c'est par exemple le cas de l'homosexualité – sujet qu'il aborda dans son ouvrage *Défense de la liberté sexuelle. Écrits sur l'homosexualité*). Inversement, certaines pratiques ne sont pas condamnées dans l'ancien régime alors même qu'elles nuisent au bien-être collectif, comme les abus de pouvoir (Laval, 2006).

philosophes utilitaristes⁸³ (Singer, 1974), mais ce qui paraît remarquable à ce stade de notre propos est la centralité de l'individu (pris dans sa dimension moderne). Et si l'on peut douter de la pertinence de cette agrégation pour le bien-être de l'humanité, la perplexité ne fait que croître si l'on intègre les non-humains au raisonnement.

Le concept d'utilité est un autre aspect profondément structurant de l'utilitarisme sur la pensée néoclassique. « *Par principe d'utilité on veut dire ce principe qui approuve ou désapprouve toute action de toute sorte selon qu'elle apparaît tendre à l'augmentation ou à la diminution du bonheur de la partie dont l'intérêt se trouve en cause ; ou dit autrement, qui participe ou s'oppose au bonheur* » (Bentham, 1789 cité par Milanese, 2010). La notion de bien-être peut dès lors être réduite à la notion d'utilité, ce qui ne va pas sans poser de difficultés. Mais, « *Right from the start, the assumption of utility-maximising 'economic man' was recognised as unrealistic but nevertheless as an allegedly acceptable abstraction* » (Hodgson, 1997, p. 49). On s'accordera néanmoins à reconnaître que la notion d'utilité renvoie à une dimension réduite du bien-être.

Cette réduction du bien-être ne se réduit pas à la notion d'utilité, car pour mesurer celle-ci Bentham considère la monnaie comme une variable proxy satisfaisante :

« Si donc de deux plaisirs, l'un produit par la possession d'une somme d'argent, et l'autre non, un homme est aussi désireux de jouir de l'un que de l'autre, ces plaisirs doivent être réputés égaux. Mais le plaisir produit par la possession de l'argent est comme la quantité d'argent qui le produit : l'argent est donc la mesure de ce plaisir. Mais l'autre plaisir est égal à celui-ci ; donc l'autre plaisir est comme l'argent qui le produit : donc l'argent est aussi la mesure de cet autre plaisir. Il en est de même entre peine et peine, comme aussi entre peine et plaisir. » (Bentham, 1789 [1782])

Cette utilisation de la monnaie comme moyen de rendre compte de l'utilité d'une chose fait de la monnaie la mesure de toute chose (Hodgson, 1997). Cet enchaînement de réductions, nécessaires à la modélisation du bien-être, tend à réifier le monde dans le concept de monnaie. Ce qui fait dire à certains (Tietenberg *et al.*, 2013) que tant que la nature n'est pas valorisée elle ne peut être prise en compte, d'où la volonté des économistes de proposer des méthodes de valorisation des entités naturelles⁸⁴.

⁸³ Sidgwick reproche notamment l'incohérence logique de l'évaluation individualiste des plaisirs pour finalement déterminer le plaisir collectif. Le passage de l'hédonisme individuel à l'hédonisme collectif est donc problématique (Singer, 1974).

⁸⁴ Il est intéressant de remarquer que Bentham envisageait d'étendre les obligations morales aux animaux. En effet, selon lui, « *La question n'est pas « peuvent-ils raisonner ? », ni « peuvent-ils parler ? », mais « peuvent-ils souffrir ? »* » (Bentham, [1789] 2011). Dès lors, il n'est pas moral de faire souffrir un animal a

Les économistes néoclassiques, sous l'impulsion de Jevons (1879), reprennent à leur compte cette philosophie utilitariste. La révolution marginaliste marque le passage d'une valeur intrinsèque à une valeur déterminée par le contexte, ou plus précisément par l'utilité de la chose dans le contexte⁸⁵. Puis, dans la continuité de Bentham, il définit l'utilité comme « *La qualité abstraite par laquelle un objet sert à nos fins, et devient une marchandise* » (Jevons, 1879, p. 42). Le prix d'un bien reflétant alors son utilité.

Sur la base de ces fondements utilitaristes, les auteurs néoclassiques vont proposer de valoriser des entités naturelles, biens non marchands en principe, pour les intégrer aux critères de décisions (Bontems et Rotillon, 2013 ; Devillé, 2010 ; Tietenberg *et al.*, 2013). Plus exactement, ils vont valoriser les externalités (Pigou, 1920) afin de les intégrer aux calculs de maximisation du bien-être. Par rapport à un état d'un bien naturel donné, les néoclassiques vont essayer de déterminer si une décision affectant cet état engendre des externalités négatives (ou positive) qui seraient supérieures aux gains (ou aux pertes) générés par ailleurs. Cette approche de la problématique environnementale est instrumentalisée au travers de l'analyse coûts-avantages (ACA) (Hicks, 1939, 1943 ; Kaldor, 1939 ; Meade, 1952 ; Pearce, Atkinson et Mourato, 2006 ; Milanesi, 2010). Cette ACA « *Part du postulat que les préférences individuelles peuvent être agrégées, de sorte que le bénéfice social correspond simplement à la somme de tous les bénéfices individuels et le coût social à celle de tous les coûts individuels* » (Pearce, Atkinson et Mourato, 2006, p. 46).

De manière générale, on peut formuler l'ACA de la manière suivante :

$$\sum_{i,t} B_{i,t} (1+r)^{-t} - \sum_{i,t} C_{i,t} (1+r)^{-t} > 0$$

Avec B les bénéfices et C les coûts, actualisés au taux r pour les individus i concernés au cours du temps.

priori et il n'est absolument pas question de valorisation. On comprend alors que si Bentham s'autorise à une réduction du bien-être à la monnaie, c'est qu'il garde en arrière-plan l'objectif de sa philosophie morale.

⁸⁵ Jevons illustre son propos avec le cas de la valeur de l'eau : “*Water, for instance, may be roughly described as the most useful of all substances. A quart of water per day has the high utility of saving a person from dying in a most distressing manner. Several gallons a day may possess much utility for such purposes as cooking and washing; but after an adequate supply is secured for these uses, any additional quantity is a matter of comparative indifference. All that we can say, then, is, that water, up to a certain quantity, is indispensable; that further quantities will have various degrees of utility; but that beyond a certain quantity the utility sinks gradually to zero; it may even become negative, that is to say, further supplies of the same substance may become inconvenient and hurtful*” (Jevons, 1879, p.44)

Au cœur de l'ACA se trouve le principe Kaldor-Hicks (De Scitovsky, 1941 ; Milanese, 2010 ; Pearce, Atkinson et Mourato, 2006) selon lequel il faut s'assurer que les bénéfices (gain de bien être) générés par le projet soient supérieurs aux coûts (perte de bien-être) afin de compenser les individus supportant les coûts. Cette règle engendre deux conséquences : premièrement, toute modification d'un état n'est considérée qu'au travers des gains ou pertes de bien-être (et comme nous l'avons montré précédemment cela est réduit à une dimension financière) ce qui inscrit la démarche dans une éthique anthropocentrée. Deuxièmement, une décision entraînant la disparition d'une entité non humaine (par exemple une espèce animale) peut être retenue, car les gains (de quelque nature qu'ils soient) sont supérieurs, conformément au principe de substitution⁸⁶.

1.2. La soutenabilité prométhéenne

L'ACA permet, selon l'économie néoclassique, une soutenabilité que nous qualifions de prométhéenne. En effet, la soutenabilité proposée par cette école trouve sa cohérence dans l'imaginaire prométhéen de maîtrise du monde et de l'avenir.

Pour Hartwick (1977), l'objectif de soutenabilité doit se comprendre comme un objectif de maintien à niveau constant du capital productif. L'exploitation d'une ressource est supposée génératrice de flux de trésorerie permettant le réinvestissement dans d'autres capitaux productifs. D'où l'équation suivante :

$$S(t) - \delta K(t) \geq 0$$

Avec $S(t)$ le montant de l'épargne investi et $\delta K(t)$ la dégradation du capital productif. Les différents types de capitaux (manufacturé, naturel et humain) n'ont pas à être maintenus spécifiquement, ce qui permet de déterminer l'équivalence suivante :

$$S(t) - \delta K(t) \geq 0 \Leftrightarrow S(t) - \delta_m K_m(t) - \delta_n K_n(t) - \delta_h K_h(t) \geq 0$$

Cette équivalence, connue sous le nom de règle HHS (pour Hicks-Hartwick-Solow), constitue un indicateur de soutenabilité (Devillé, 2010). Cette compensation entre les différents types de capitaux et donc le non-maintien de capitaux spécifiques se justifie par la philosophie morale de Solow : « *We will impute to the future tastes that they don't have*

⁸⁶ Le principe de substitution permet de considérer que toute chose peut être substituée par une autre dès lors que l'utilité (assimilé aux prix payés) reste inchangée pour l'individu. Pour pouvoir faire cette hypothèse, il faut considérer l'utilité comme une valeur nominale et non ordinale. Il est intéressant de constater que Jevons concevait qu'un ordre de priorité pouvait exister pour certaines choses et que la substitution n'était valable que pour les « besoins ordinaires de l'homme » (Jevons, 1879). Cette précaution initiale n'aura pas résisté aux différentes générations d'économistes néoclassiques.

or we will impute to them technological capacities that they won't have or we will fail to impute to them tastes and technological capacities that they do have. The set of possible mistakes is usually pretty symmetric » (Solow, 1991).

Cette soutenabilité est porteuse d'une représentation structurante de l'économie néoclassique (mais pas seulement) selon laquelle « *L'environnement est considéré comme un actif composite qui fournit tout en ensemble de services* » (Tietenberg et al., 2013). Ces services naturels (Figure 9) peuvent donc être remplacés par des services artificiels.

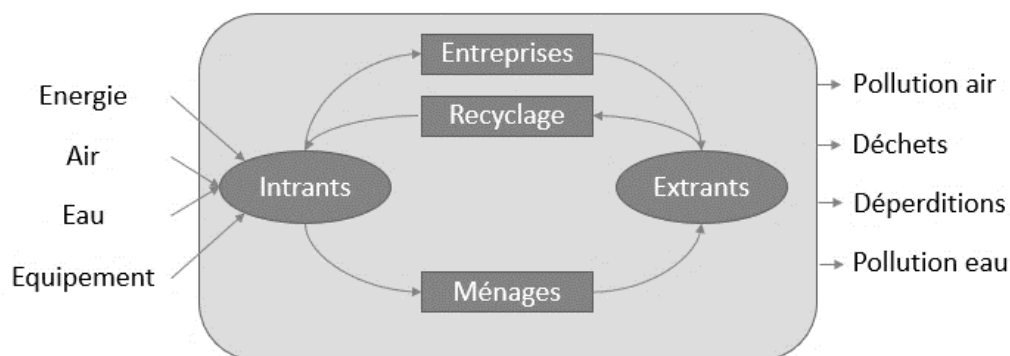


Figure 9 : représentation des services fournis par l'environnement (source : Tietenberg, 2013)

La controverse qui a existé entre Nicholas Stern et William Nordhaus sur le taux d'actualisation (Dasgupta, Sen et Marglin, 1972) est symptomatique de cette approche de la soutenabilité. Dans son rapport *Stern Review on the Economics of Climate Change* (Stern, 2008 [2006]) à destination du gouvernement britannique, Stern recommande l'usage de taux d'actualisation faible (1,4%). En effet, le fait d'actualiser à un taux élevé tend à minimiser l'importance du futur et à privilégier le présent. L'actualisation favorise donc des projets dont les bénéfices sont à court terme au détriment des projets dont les bénéfices sont à long terme. Or, le propre du développement durable est justement de prendre en compte le temps long.

Face à cette proposition, Nordhaus⁸⁷ (2007a, 2007b, 2019) oppose le fait qu'utiliser un taux inférieur aux coûts d'opportunité du capital serait de nature à engendrer des décisions d'investissement sous-optimales. Celles-ci, *in fine*, seraient contraires à l'objectif de maximisation du bien-être. Autrement dit, prendre une décision d'investissement avec un

⁸⁷ À noter que William Nordhaus a réalisé sa thèse sous la direction de Robert Sollow.

taux d'actualisation faible « pour les générations futures » revient paradoxalement à se priver de flux de trésorerie (et donc de bien-être) futurs⁸⁸.

Pour bien saisir la portée prométhéenne de cette conception de la soutenabilité, il nous faut clarifier ce qui est sous-entendu par l'investissement ($S(t)$). Pour Stiglitz (1974), « *There are at least three economic forces offsetting the limitations imposed by natural resources: technical change, the substitution of man-made factors of production (capital) for natural resources, and returns to scale* ». Autrement dit, pour atténuer les effets de la dégradation du capital naturel, l'école de l'économie de l'environnement compte sur le progrès technique et l'investissement vers le capital manufacturé (Devillé, 2010 ; Hartwick, 1978 ; Stiglitz, 1974). On peut alors résumer le modèle de Stiglitz de la manière suivante : « *La période d'usage des ressources épuisables serait comme une période transitoire qui précéderait l'avènement d'une offre énergétique illimitée fournie par une nouvelle technologie (fusion nucléaire par exemple). Cette nouvelle source d'énergie constituerait une « backstop technology » pour les énergies épuisables* » (Devillé, 2010, p. 95).

Le modèle de Stiglitz adopte donc une confiance dans le progrès technique et la capacité des hommes à maîtriser leur environnement. Le chemin de croissance optimale dans un contexte de ressources épuisables amène logiquement à dépasser les limites planétaires dès lors que le taux de production des ressources (ou de la pollution) est supérieur au taux de production du capital manufacturé.

Ce type de soutenabilité est qualifié de faible en opposition à la soutenabilité forte (Barbier et Markandya, 1990 ; Holland, 1997 ; Pearce et Atkinson, 1993 ; Pearce, Markandya et Barbier, 1989). La soutenabilité faible se donne pour objectif de maintenir le capital global en postulant la parfaite substituabilité entre capitaux. La soutenabilité forte adhère à ce principe avec néanmoins une réserve : il est nécessaire de maintenir un stock minimal critique de capital naturel. Comme l'affirme Pearce *et al.* (1989) « [La durabilité forte] suggère que les ressources environnementales et les services écologiques essentiels au bien-être humain qui ne peuvent pas être facilement substitués par du capital humain et physique, devraient être protégés et non pas épuisés. Le maintien ou l'accroissement de la valeur du stock total de capital au cours du temps requiert à son tour le maintien à un

⁸⁸ Depuis le début des années 1970, l'Office of Management and Budget obligeait les agences gouvernementales à utiliser un taux à 10%. En 1992, ce taux a été révisé à 7% (Tietenberg *et al.*, 2013).

niveau constant au cours du temps des composants essentiels et non substituables du capital naturel ».

Si cette approche de la soutenabilité semble accorder plus de valeur aux entités non-humaines, il nous semble important de bien affirmer qu'elle ne se départ pas de l'imaginaire prométhéen. En effet, la notion de seuils critiques d'utilisation (Ciriacy-Wantrup, 1968), qui permet de distinguer une partie de capital substituable et une autre à préserver, s'inscrit dans une logique anthropocentrée et utilitariste. Les tenants de la soutenabilité forte reconnaissent que « *Some functions of the environment are not replicable by reproducible capital, such as complex life support systems, biological diversity, aesthetic function, micro-climatic conditions and so forth* » (Barbier et Markandya, 1990). Mais si la substitution n'est donc plus totale entre capitaux, le maintien de fonctions environnementales est uniquement motivé par le fait que ces dernières ne sont pas reproductibles. Le maintien du capital naturel ne relève donc pas de la reconnaissance d'une valeur intrinsèque des entités non-humaines, mais simplement que celles-ci ne peuvent parfois pas être compensées par du capital manufacturé.

Parallèlement à cette reconnaissance, cette approche de la soutenabilité tend à considérer le capital naturel au-delà des seuls services productifs (Ehrlich et Mooney, 1983 ; Westman, 1977), mais également comme producteur d'un ensemble de services socioculturels⁸⁹ (Costanza *et al.*, 1997). Là encore, l'élargissement du capital naturel à des fonctions non-productives ne doit pas cacher le fait qu'elles sont analysées uniquement au regard de l'utilité procurée.

Pour pouvoir rendre compte de la multiplicité de ces services, il devient cependant nécessaire d'élargir la notion de valeur pour y intégrer plus largement les expériences humaines.

1.3. La valeur économique totale : extension du domaine de l'utilité

C'est dans cet objectif que la valeur économique totale (VET) est introduite par Randall et Stoll (1983) et reprise par le rapport Pearce (1989). La VET cherche à aller au-delà de la seule valeur d'usage, et d'élargir l'utilité à d'autres formes d'expériences, incluant

⁸⁹ Costanza *et al.* (1997) définissent la notion de service et fonction écosystémiques de la manière suivante : « Ecosystem functions refer variously to the habitat, biological or system properties or processes of ecosystems. Ecosystem goods (such as food) and services (such as waste assimilation) represent the benefits human populations derive, directly or indirectly, from ecosystem functions ». Ils identifient au total 17 services et fonctions écosystémiques.

potentiellement le non-usage d'une chose, tout en conservant les fondements néoclassiques. La VET cherche donc à montrer l'utilité totale d'une chose (Deville, 2010 ; McConnell, 1997) afin d'éviter de dilapider une ressource au seul motif que nous avons mal estimé son potentiel d'usage.

La VET comprend plusieurs types de valeurs représentées dans la Figure 10 : valeur d'usage (direct et indirect) ; valeur d'option et quasi-option ; valeur de non usage comprenant valeur d'altruisme et de leg et la valeur d'existence (Deville, 2010 ; Morales Belpaire, 2013 ; Rambaud, 2015 ; Tietenberg *et al.*, 2013).

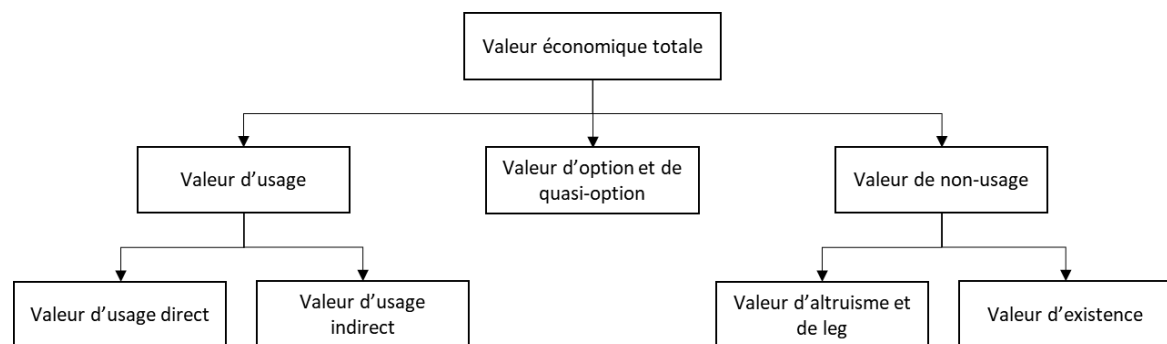


Figure 10 : types de valeurs incluses dans la VET (source : auteur)

L'objectif n'est pas de faire une description détaillée de ces types de valeurs, mais d'énoncer de manière suffisamment précise ce qu'elles intègrent afin de montrer comment la théorie néoclassique tente d'intégrer l'ensemble des expériences aux choses sous le concept d'utilité.

La valeur d'usage est la valeur néoclassique par excellence. Il s'agit de la valeur liée aux bénéfices tirés de l'utilisation d'une ressource. Cette utilisation peut être directe, comme dans le cas d'une forêt utilisée à des fins récréatives, ou indirectes, comme une zone humide qui évite des inondations de zones urbanisées.

La valeur d'option (Weisbrod, 1964) renvoie à la valeur que l'on accorde à la possibilité d'utiliser une entité à l'avenir. L'entité ne fait donc pas l'objet d'un usage actuel, mais pourra potentiellement être utilisée à l'avenir. Dans une approche plus dynamique de l'évolution du contexte, il est possible d'accorder une valeur de quasi-option (Arrow et Fisher, 2000). La notion de quasi-option permet de reconnaître de la valeur à une entité dont nous n'avons pas besoin pour le moment, mais qui pourrait se révéler utile plus tard compte tenu des éventuels changements pouvant intervenir extérieurs à nous même. De manière simple, la valeur d'option permet de tenir compte du fait que nous pourrions

changer d'avis concernant une entité, alors que la valeur de quasi-option permet de tenir compte du fait que les circonstances pourraient nous amener à reconsidérer notre opinion sur l'utilité d'une entité.

La valeur d'altruisme ou de legs est le fait d'accorder de la valeur à une entité pour que d'autres personnes puissent en profiter. Ce peut être le cas au sein d'une même génération, ce que l'on nomme alors valeur d'altruisme, ou entre générations, ce qui est alors appelé valeur de legs. Ce type de valeur est au cœur du DD, dans la mesure où il appelle à une conservation intergénérationnelle et à une entraide nord-sud.

Ces deux derniers types de valeurs (valeur d'option et quasi-option et valeur d'altruisme et de legs) sont largement tournés vers une considération utilitariste, même si l'usage peut être indirect et futur. La dernière valeur composant la VET est plus originale et mérite d'y consacrer une étude plus approfondie. En effet, la valeur d'existence (Krutilla, 1961 ; McConnell, 1997 ; Rambaud, 2015) est problématique, car elle tente d'accorder une valeur aux entités pour elles-mêmes, mais sur des fondements néoclassiques, donc en prenant l'utilitarisme comme point de départ. La valeur d'existence peut en fait être considérée comme la valeur de complétion destinée à englober tout ce que les valeurs précédemment décrites n'intègrent pas. On pourra ainsi évoquer la valeur philosophique, morale, esthétique, socio-environnementale... autant de sujet pour lesquels la pensée néoclassique est prise à défaut. Pour rester en cohérence avec l'utilitarisme, et donc de fait l'anthropocentrisme de la valeur, il convient de considérer que ce sont pourtant des aspects qui satisfont certains besoins des hommes. La valeur d'existence peut être considérée comme une valeur d'usage passive (Rambaud, 2015).

Finalement, nous retiendrons la définition suivante : « *la Valeur d'Existence est la partie de la fonction d'utilité d'un Sujet humain liée au maintien dans le temps de sa Représentation Subjective de l'Essence d'un Objet donné (environnemental ou non), indépendamment de son usage direct ou indirect par ce Sujet, et cela uniquement en fonction de la Représentation Subjective des Finalités attribuées à cet Objet par ce Sujet* » (Rambaud, 2015, p. 186). Il s'agit donc d'une valeur profondément anthropocentrée et qui reste cohérente avec la notion d'utilité, nécessaire pour reconnaître une valeur selon le cadre néoclassique.

Valeur accordée par l'agent évaluateur pour...	Présent	Futur	
... lui-même	Valeur d'usage	Evolution de la préférence de l'agent	Evolution de l'entité évaluée
		Valeur d'option	Valeur de quasi-option
... d'autres agents	Valeur altruiste	Valeur de leg	
... l'entité évaluée	Valeur d'existence		

Tableau 4: Synthèse des valeurs de la VET (adapté de Rambaud, 2015)

En synthèse, cette exploration de la VET nous montre que la valeur néoclassique, anthropocentrée, utilitariste et individualiste, ne doit pas être comprise comme seule valeur d'usage. La fonction d'utilité d'un agent-évaluateur comprend un usage présent et futur d'une entité, mais également le non-usage en vue de la préservation de l'entité pour d'autres agents ou pour l'entité elle-même (résumé dans le Tableau 4). Les économistes de l'environnement rejettent donc toute valeur déontologique ou intrinsèque, ou du moins tentent de les subordonner à la notion d'utilité au travers de la valeur d'existence, permettant ainsi d'utiliser les méthodes de valorisation néoclassiques.

Pour arriver à cette valorisation, plusieurs méthodes sont utilisées (cf. Tableau 5). L'examen des principes fondamentaux de ces méthodes permet de compléter l'étude de l'école de l'économie de l'environnement.

Le premier postulat retenu par les économistes néoclassiques est que la valeur d'usage est la valeur de marché à laquelle on doit ajouter le surplus du consommateur (Deville, 2010 ; Martinoia, 2000). La particularité d'un bien naturel est qu'il n'a pas de prix de marché. Il faut donc des approches permettant de déterminer le prix que les individus consentent à payer pour profiter du bien. Deux grandes familles existent : les méthodes de préférences révélées et les méthodes de préférences déclarées.

	Méthode	Principe	Valeurs évaluées
Méthodes des préférences révélées	Coûts de transport	Estimer les dépenses des individus pour se rendre sur le lieu.	Valeur d'usage directe d'un site
	Prix hédoniste	Déterminer l'influence du bien environnementale sur des prix consentis sur un marché	Valeur d'usage directe d'un bien
	Dépenses de protection	Estimer les dépenses réelles ou potentielles engagées par des individus pour se protéger d'externalités négative	Valeur d'usage négative d'une externalité négative
Méthodes de préférences déclarées	Evaluation contingente	Estimer l'amélioration du bien-être par leur consentement à payer ou à recevoir pour un accroissement de la qualité du bien environnemental	VET
	Expérimentation des choix	Détermination statistique de la valeur d'un bien suite à une enquête demandant à des individus de choisir (ou trier) des scénarios concernant le bien.	VET

Tableau 5 : Synthèse des méthodes de valorisation (source : auteur)

Les méthodes de préférences révélées (Samuelson, 1938) consistent à étudier le marché d'un substitut du bien environnemental ou d'un autre bien influencé par le bien environnemental. On étudiera par exemple l'impact des espaces verts en ville en fonction de leur impact sur le prix de l'immobilier (Choumert et Travers, 2010). Malheureusement, ces méthodes sont limitées à la mesure de la valeur d'usage directe (récréative ou culturelle) compte tenu de la procédure retenue. En effet, il est par exemple impossible de rendre compte de la valeur d'usage indirecte ou de non-usage d'un bien par ces méthodes : le fait qu'un parc naturel citadin serve également de zone humide évitant des inondations dans les quartiers résidentiels n'est pas pris en compte par le prix du mètre carré des habitations.

Pour pouvoir élargir la valeur mesurée, il faut utiliser les méthodes de préférences déclarées. Ces méthodes reposent sur l'analyse hicksienne du surplus du consommateur et retiennent donc une analyse à utilité constante en considérant soit une variation compensatoire⁹⁰, soit une variation équivalente⁹¹ (Hicks, 1939, 1943). Ces méthodes nécessitent une enquête où l'on demande aux personnes interrogées ce qu'elles seraient prêtes à payer pour qu'un bien environnemental soit amélioré (ou qu'il ne soit pas dégradé) ou ce qu'elles seraient prêtes à recevoir pour que le bien soit dégradé (ou qu'il ne soit pas amélioré). De cette manière, on peut valoriser (théoriquement) la VET d'un bien, dans la mesure où un individu peut être prêt à payer pour maintenir un bien dont il n'a pas usage. Ces méthodes, et en particulier la méthode d'évaluation contingente, sont recommandées

⁹⁰ «the amount of income [the consumer] would have to lose in order to offset the gain due to the fall in price » (Hicks, 1943)

⁹¹ « the gain in income which, if experienced without the price falling, would make the consumer as much better off as he is made by the fall in price without a change in money income » (Hicks, 1943)

par les États et les tribunaux et bénéficient donc d'une forte légitimité, malgré certains biais (Milanesi, 2011).

Ces méthodes permettent donc d'accorder une valeur à un bien environnemental, ou à une externalité, permettant ainsi de procéder à une ACA. Mais compte tenu des fondements théoriques, ces valeurs ne représentent au mieux que la VET ce qui demeure une valeur anthropocentrée et individualiste, déconnectée des considérations scientifiques qui traduisent la situation écologique.

2. L'économie écologique co-évolutionnaire : une école orphique

Le courant de l'économie écologique présente une hétérogénéité d'approches (Douai et Plumecocq, 2017 ; Spash, 2013) qui rend délicate l'utilisation du terme *école* au sens d'école de pensée. Spash (2013) identifie trois courants au sein de l'économie de l'écologie qui présentent une certaine cohérence : les *New Resource Economists* (NRE), les *New Environmental Pragmatists* (NEP) et enfin les *Social Ecological Economists* (SEE) (cf Figure 11).

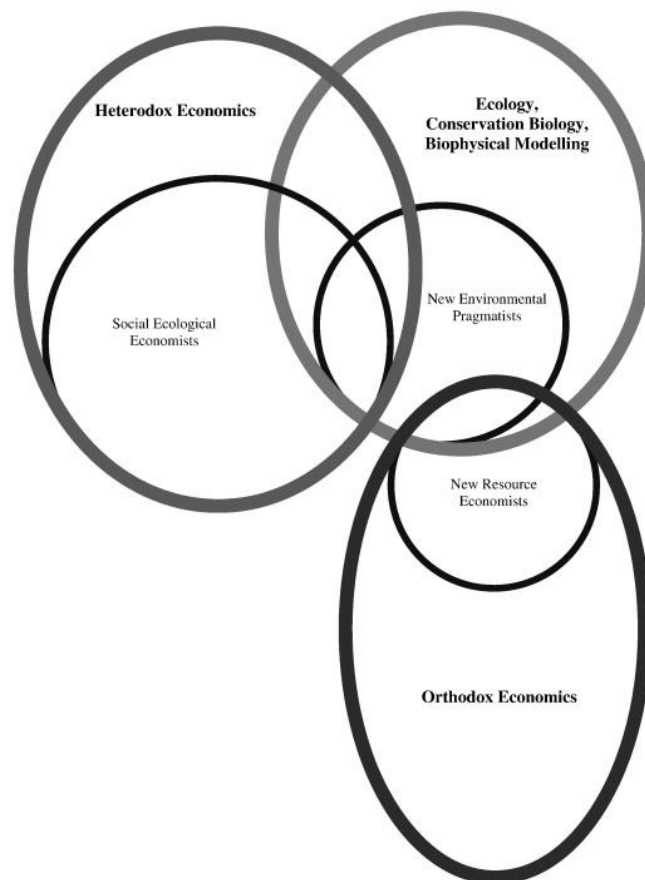


Figure 11 : Articulation des différents courants de l'économie écologique (source : Spash, 2013)

Les NRE reprennent les concepts de l'école néoclassique en intégrant le fait que les ressources naturelles présentent des particularités (Spash, 2013). « *The focus is on how to include ecosystem functions in economic models and use them to derive insights into the operation of linked ecological–economic systems. However, the goals remain efficient and optimal resource use. The reinvestment of rent from natural resource extraction and exploitation is the favoured approach for evaluating the sustainability of economic systems* » (Spash, 2013). Ces auteurs (on y intègre notamment Pearce et Daly) doivent en fait être associés à ce que nous avons appelé la soutenabilité forte dans la sous-section précédente. L'utilitarisme demeure le fondement moral de la théorie économique et en ce sens, on ne peut dire que les NRE se détachent de l'imaginaire prométhéen.

Les NEP présentent une certaine ambiguïté quant à leur école d'appartenance. On y trouve une alliance d'économistes et d'écologues et/ou de biologistes qui adopte un langage propre à faire avancer le sujet de l'écologie dans l'agenda politique⁹². Dès lors, ils n'hésitent pas à se réapproprier le discours néoclassique (puisque dominant) pour conceptualiser les rapports homme-nature. Au sein de ce mouvement, il est question de « capital naturel », « actifs naturels », « valeur économique », etc., mais c'est surtout le courant qui fait émerger la notion de « service écosystémique » (Douai et Plumecocq, 2017). Les NEP sont donc difficiles à rattacher à un imaginaire, car pour se faire entendre ils mobilisent l'imaginaire prométhéen, sans que cela ne traduise l'imaginaire qui motive leurs travaux. Nous devons cependant reconnaître que par leur production scientifique, ils contribuent à structurer et à rendre visible l'imaginaire prométhéen.

Les SEE présentent une pensée hétérodoxe qui intègre la complexité du monde physique dans leur modèle économique. Ils n'hésitent d'ailleurs pas à aller chercher du côté de l'écologie et de la physique des modèles théoriques pour en faire un cadre normatif pour l'économie. Les tenants de cette approche de l'économie écologique sont qualifiés de *deep ecological economics* par Spash (2013), en opposition aux autres, qualifiés de *shallow ecological economics* (en référence à Arne Naess – cf. titre 1). Cette distinction n'est pas anodine et tend, selon nous, à rendre visible le passage de l'imaginaire prométhéen à l'imaginaire orphique. Nous ne reprendrons pas cependant le terme de Social and Ecological Economists, tant la notion de *Social* peut prêter à débats. Nous préférons le

⁹² La notion de pragmatisme renvoie d'ailleurs à cette volonté de faire passer le message de quelque manière qu'il soit. Le pragmatisme (au sens d'école philosophique) n'est pas condamné pour autant par les autres courants de l'économie écologique (Spash, 2013).

terme d'économie écologique co-évolutionnaire, qui renvoie à une proposition théorique représentative de ce courant selon nous et que nous détaillerons ultérieurement.

Cette sous-section a pour objectif de démontrer que l'économie écologique coévolutionnaire (EEC) s'inscrit bien dans l'imaginaire orphique. Nous montrerons que (1.1.) l'EEC se fonde sur des savoirs issus des « sciences dures » comme l'écologie ou la physique et que (1.2.) le modèle de soutenabilité proposé rejoint l'idéal d'harmonie entre les hommes et la nature.

2.1. La biophysique comme fondement de l'économie

S'il n'est pas aussi simple d'identifier des fondements théoriques pour l'EEC que pour l'économie de l'environnement, on peut néanmoins s'accorder sur le fait qu'historiquement ce sont des travaux de physiciens et d'écologues qui ont été repris par ces économistes (Douai et Plumecocq, 2017 ; Spash, 2013).

Ce sont tout d'abord les travaux des physiciens sur la thermodynamique qui influencent les économistes de l'EEC. Ils intègrent les deux premières lois de la thermodynamique à leur compréhension du système économique et en arrivent alors à critiquer l'école néoclassique. Le premier principe peut se résumer sous la formule de Lavoisier : « *Rien ne se crée, rien ne se perd, tout se transforme* ». Il y a donc conservation d'énergie (et de matière) dans le temps ce qui permet de montrer que la consommation de flux d'énergie (ou de matière) générés par la terre ne peut aboutir qu'à une transformation. Le système économique est donc un système de transformation d'énergie et de matières fournies par la terre, qui occasionne des flux de déchets absorbés également par la terre (Georgescu-Roegen, 1995 ; Morales Belpaire, 2013). L'influence de la thermodynamique permet alors de penser le système économique comme un sous-système de la biosphère. Cela permet également de rendre visible théoriquement la rareté absolue des ressources de la planète. Ces deux points viennent directement s'opposer à l'absence de limites du système économique et à la rareté seulement relative de l'école néoclassique. De manière imagée, Boulding (1966) recommande de passer d'une économie *cowboy*⁹³, avec un horizon illimité, à une économie de la *navette spatiale terre*, qui gère durablement des ressources rares dans un système contraint.

⁹³ « *the cowboy being symbolic of the illimitable plains and also associated with reckless, exploitative, romantic, and violent behavior, which is characteristic of open societies* » (Boulding, 1966, p. 9)

Le deuxième principe de la thermodynamique précise que « *L'entropie de l'univers tend vers un maximum* » (Clausius, 1865). Autrement dit, un système tend toujours vers plus de désorganisation. Georgescu-Roegen reprend ce principe pour préciser une caractéristique du système économique : « *Du point de vue de la thermodynamique, la matière-énergie absorbée par le processus économique l'est dans un état de basse entropie et elle en sort dans un état de haute entropie* »⁹⁴ (Georgescu-Roegen, 1995, p. 43).

En conséquence de ces deux principes de la thermodynamique revisités par les économistes de l'EEC, le système économique doit prendre en compte la capacité d'absorption des flux de rejets de la biosphère. Il n'est donc plus question de chemin de croissance optimale, comme ce peut être le cas au sein du courant de l'économie de l'environnement, mais d'échelle optimale du système économique. Ainsi les économistes de l'EEC conceptualisent la notion de *Throughput*, comme étant le flux d'énergie (ou matière) provenant de ressources naturelles (faible entropie), transformé et réintégré à l'environnement (haute entropie). L'objectif étant alors d'optimiser ce *Throughput*. On retrouve bien ici le projet moderne de rationalisation, mais dans le cadre de l'EEC, on part d'abord de l'étude et de la compréhension de l'environnement.

En complément à ces travaux intégrant la thermodynamique, il faut également mentionner l'influence des travaux d'écologues et en particulier ceux des frères Odum⁹⁵ qui ont contribué à systématiser la démarche d'analyse des écosystèmes à partir des flux d'énergie (biomasse) (Røpke, 2004) et ceux de Holling qui ont mis en évidence la notion de résilience. Le concept d'écosystèmes amène à considérer l'état stationnaire comme un équilibre précaire : « *Ecosystems tended to develop towards maturity—a stable state (homeostasis) where the interdependencies inside the system were highly complex, mutual dependencies and cooperation were just as important as competition, and a high diversity was achieved* » (Røpke, 2004). Ces travaux ont donc renforcé l'idée que le système économique est dépendant des autres systèmes et en particulier celui de la biosphère. Par ailleurs, le concept de résilience est défini comme « *la mesure de la capacité des systèmes à absorber des changements dans ses variables d'état, ses variables actives et ses*

⁹⁴ Pour expliciter cette propriété, Georgescu-Roegen présente l'exemple suivant : « Lorsqu'on brûle un morceau de charbon, son énergie chimique ne subit ni diminution ni augmentation. Mais son énergie libre initiale s'est tellement dissipée sous forme de chaleur, de fumée et de cendres, que l'homme ne peut plus l'utiliser. »

⁹⁵ Les frères Holling, Eugene P. (1913-2002) et Howard T. (1924-2002) sont des biologistes et écologues américains et fils du sociologue Howard W. Odum. Ils ont largement contribué à intégrer la science dans le mouvement écologiste américain dans les années 1960.

paramètres, et à perdurer » (Holling, 1978 cité par Douai et Plumecocq, 2017). Les économistes de l'EEC se réapproprient alors cette notion de résilience, pour montrer qu'il faut veiller à ce que les *throughput* soient en cohérence avec les seuils de résilience des écosystèmes.

Tous ces éléments conduisent finalement les économistes de l'EEC à réencastrer le système économique dans le monde. Cette idée est présentée en particulier par Passet (1996) et donne lieu à une représentation schématique du développement durable renouvelée (cf. Figure 12) ; passant de cercles se chevauchant (cf. Figure 8) à des cercles concentriques.

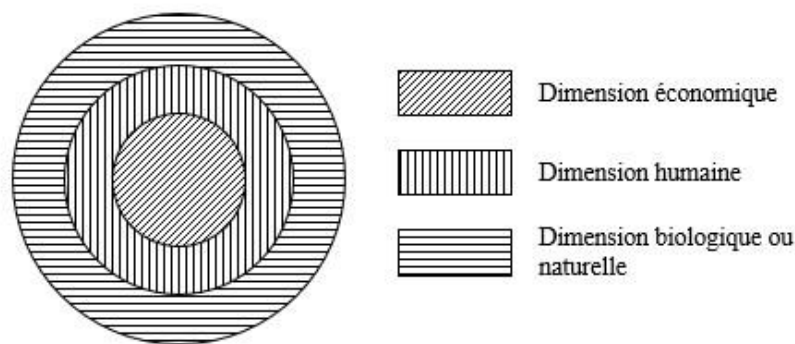


Figure 12 : Organisation de dépendance des systèmes naturels, humains, et économiques (source : Passet, 1996)

Cette représentation permet de reconnaître que « *Les activités de production, échange, consommation, grâce à la combinaison des "moyens rares à usages alternatifs", ne constituent en fait qu'une première sphère des activités humaines. [...] Pour aussi fondamentales qu'elles soient, ces activités ne sauraient englober l'ensemble des préoccupations humaines : par-delà le domaine du calcul, il existe tout un domaine de l'inspiration, de l'affectivité, de l'esthétique, du sacré... dans lequel les hommes trouvent généralement leurs raisons de vivre* » (Passet, 1996, p. 5-6). Par ailleurs, « *l'humain, à son tour, s'ouvre sur l'univers plus large de la matière vivante et inanimée - la biosphère - qui l'englobe et le dépasse* » (Passet, 1996, p. 7).

Ces fondements théoriques à l'EEC, empruntés aux sciences dures, confirment selon nous d'une part cette attitude moderne qui consiste à rationaliser le monde et à le désenchanter ; mais d'autre part à développer une sensibilité à la nature et à reconnaître une codépendance conformément à l'imaginaire orphique. Cela amène ces économistes à considérer la soutenabilité sous l'angle de l'harmonie entre les hommes et la nature.

2.2. L'harmonie comme modèle de soutenabilité

Comme nous avons pu le souligner, les économistes écologiques peuvent être associés à des courants de pensée différents, mais tous adhèrent à l'idée que les capitaux ne sont pas substituables comme le propose la théorie néoclassique. En effet, compte tenu des principes retenus, il ne peut y avoir de substitution des capitaux, car la rareté de certaines ressources (de faible entropie) est absolue (et non relative selon les néoclassiques). La soutenabilité s'entend alors par la non-décroissance dans le temps du capital naturel. Ce qui nous intéresse dans le courant de l'EEC, c'est que ces économistes proposent une soutenabilité qui repose avant tout sur l'harmonie pour atteindre cette conservation des capitaux, et non pas seulement une optimisation comme ce peut être le cas pour les autres courants. Cette quête d'harmonie repose alors sur deux principales critiques : la critique du régime productiviste ; et la critique du progrès sous sa forme occidentale.

La critique du régime productiviste est condensée sous le terme polémique de *décroissance*. Les économistes de l'EEC conçoivent en effet la soutenabilité comme un état stationnaire répondant aux contraintes de résilience des écosystèmes. Or, l'empreinte écologique globale a dépassé le seuil critique de ce que peut absorber la biosphère en 1987 (Boutaud et Gondran, 2018). Autrement dit, pour pouvoir se maintenir à un niveau stationnaire il faut commencer par revenir à un niveau d'empreinte écologique acceptable, donc de décroître temporairement. Si la décroissance apparaît comme une aberration aux néoclassiques, c'est qu'ils adhèrent au productivisme et à l'idée que plus de production permet une amélioration du bien-être. Mais les économistes de l'EEC rejettent cette corrélation entre production et bien-être (Osberg et Sharpe, 2002). Un certain nombre d'auteurs (Gorz, Illich ou encore Latouche) vont d'ailleurs insister sur la notion de convivialité qui, loin du productivisme, valorise la simplicité volontaire⁹⁶. Cette attitude face à la croissance matérielle se trouve parfaitement résumée dans le rapport Meadows (1972) : « [la] *population et le capital sont les seules grandeurs qui doivent rester constantes dans un monde en équilibre. Toutes les activités humaines qui n'entraînent pas une consommation déraisonnable de matériaux irremplaçables, ou qui ne dégradent pas d'une manière irréversible l'environnement, pourraient se développer indéfiniment. En particulier, ces activités que beaucoup considèrent comme les plus souhaitables et les plus satisfaisantes : éducation, art, religion, recherche fondamentale, sports et relations humaines, pourraient devenir florissantes* ».

⁹⁶ Avec notamment le slogan : « *moins, mais mieux* » repris depuis par les ONG appelant à une transformation de la société afin de répondre à la crise écologique.

Selon les économistes de l'EEC, le développement ne doit donc plus passer par la production matérielle, mais par l'essor des activités sociales, artistiques ou spirituelles. Ce qui le rend possible et même souhaitable, mais très éloigné de la croissance des néoclassiques, considérée comme irréaliste.

La critique de la société capitaliste s'étend également à ses fondations modernes et certains auteurs font la critique d'une modernité qui aurait trahi le développement par une mauvaise idée de ce que peut être le progrès. C'est en particulier le cas de Norgaard qui fait le constat suivant : « *Modernity promised control over nature through science, material abundance through superior technology, and effective government through rational social organization. [...] Accelerating progress through planned development has been the recent project of modernity, yet development has gone seriously awry. The basic tenets around which the modern transformation was conceived and carried out deceived us. Modernism, and its more recent manifestation as development, have betrayed progress* » (Norgaard, 2006 [1994]). Plusieurs raisons sont avancées par Norgaard pour expliquer comment la modernité nous aurait trahis, mais au-delà de ces raisons, ce qui nous intéresse c'est cette réflexivité critique sur la modernité, que nous avons déjà évoqué au sujet des philosophes de la nature écocentriques.

Cette critique se trouve complétée par une proposition théorique : Norgaard (1994) s'inspire du concept de coévolution, issu de la biologie (Ehrlich et Raven, 1964), pour expliquer le fonctionnement des systèmes. Le concept de co-évolution renvoie à l'interdépendance et la codétermination des systèmes entre eux. Partant de là, Norgaard intègre ce concept aux sociétés humaines et considère que les systèmes sociotechniques, les institutions et l'environnement coévolent. Autrement dit : « *social and environmental systems coevolve such that environmental systems reflect the characteristics of social systems—their knowledge, values, social organization, and technologies—while social systems reflect the characteristics of environmental systems—their mix of species, rates of productivity, spatial and temporal variation, and resilience. The coevolutionary description of development explains why, and to some extent how, everything is related to everything else* » (Norgaard, 1994, 36-37) (cf. Figure 13). La coévolution des institutions et des pratiques permet aux communautés locales, qui ne sont pas intégrées à l'économie de marché, de s'adapter à l'environnement écologique par apprentissage culturel, tâtonnements et innovations locales (Kallis et Norgaard, 2010).

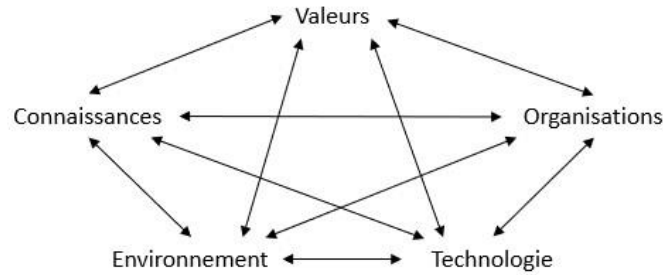


Figure 13 : Processus de co-évolution (source : Norgaard, 1994)

À partir des éléments qui viennent d’être discutés, on peut affirmer que les tenants de l’EEC conçoivent la soutenabilité comme une harmonie avec le tout. Il y a au cœur de l’EEC un projet écocentrique qui cherche à inscrire le système économique dans la nature, ainsi qu’à intégrer l’équilibre de la biosphère dans les contraintes de la science économique. En cohérence avec cela, les économistes de l’EEC ne peuvent accorder de valeur à la nature, car celle-ci est incommensurable. Ils préfèrent donc des bilans en unités physiques qui permettent par ailleurs de contrôler le *Throughput*. Mais au-delà de la mesure physique des flux, l’EEC appelle à un réencastrement de l’économie dans la sphère sociale et dans la biosphère, mais également à une relation plus respectueuse et plus harmonieuse avec la vie terrestre (ou Gaïa). L’opposition entre économie de l’environnement et EEC n’est donc que la manifestation dans le champ économique des imaginaires prométhéen et orphique. De cette opposition découle cependant des orientations comptables différentes.



Pour résumer cette section, nous proposons de mettre en lien ces deux écoles économiques avec les concepts du développement durable (cf. Tableau 6).

Commençons par l’imaginaire prométhéen, nous avons déjà indiqué qu’il s’inscrivait logiquement dans une éthique anthropocentrée. D’un point de vue économique, on ne reconnaît de valeur qu’au travers de l’expérience, ou de l’utilité, traduit dans le concept de valeur économique totale (VET). Cependant, deux approches du risque découlent de cela : une première voit dans les risques sociaux et environnementaux une opportunité comme une autre, il n’y a alors d’autres objectifs que celui de générer le maximum de flux de trésorerie pour pouvoir maximiser le bien être. La responsabilité, selon cette première approche, est donc restreinte à la génération actuelle, sachant que, conformément aux

propos de Solow, on ne peut connaître à l'avance les besoins des générations futures. Seul compte la maximisation du capital global (manufacturé, naturel et humain) productif. Cette approche est qualifiée de soutenabilité faible.

Une deuxième approche prométhéenne, consiste à considérer le risque au travers de la notion de maîtrise, de réductions des effets négatifs, et cela dans le but de garantir un bien être des générations futures équivalent à celui actuel. Il faut donc veiller au stock naturel critique qui fournit des services dont nous ne pourrions nous passer. Ainsi, cette approche est qualifiée de soutenabilité forte.

Concernant l'approche orphique, l'éthique retenue est écocentrée (ou éventuellement bio centrée) et les entités humaines comme non humaines sont reconnues comme ayant une valeur intrinsèque, d'où le refus de les valoriser économiquement, ce qui tendrait en faire des marchandises. Le risque est perçu par le spectre de la catastrophe, comme l'évoque H. Jonas il est question d'*heuristique de la peur*, autrement dit la peur doit nous permettre de prendre la mesure du risque et nous amener à prendre conscience de notre responsabilité. Celle-ci même qui est élargie à l'ensemble de la biosphère, ainsi donc nous devons maintenir l'ensemble des entités, ou plus globalement Gaïa. Cette soutenabilité est qualifiée d'écologique.

Imaginaire	Orphique	Prométhéen	
Ethique	Ecocentrée	Anthropocentrée	
Valeur reconnue	intrinsèque	d'expérience (VET)	
Risque	Catastrophe	Maîtrise	Opportunité
Responsabilité	Élargie à l'ensemble de la biosphère	Elargie aux générations à venir	Restreinte à la génération actuelle
Soutenabilité	Ecologique	Forte	Faible
Maintien	Des entités humaines et non-humaines	D'un stock critique	Du capital global productif

Tableau 6 : synthèse des soutenabilités (source : Auteur)

Sous-section 2 – Intégration comptable du développement durable

Comme nous l'avons souligné dans le titre 1, les enjeux du développement durable appellent à une responsabilité, quand bien même celle-ci semble peu précise face aux nouveaux types de risques. Les entreprises ont un rôle à jouer dans cette réorientation des

activités humaines, notamment en mettant en place des politiques dites de Responsabilité Sociétale de l'Entreprise (RSE). Cette politique RSE se traduit par la mise en place d'objectifs sociaux et environnementaux dans la stratégie des organisations. Ce faisant, « *Les dirigeants de l'entreprise, au nom de cette responsabilité, sont tenus de « rendre compte », aux acteurs concernés, des conséquences de leurs activités sur l'environnement naturel et social* » (citation). Dès lors, il n'est pas étonnant que des modèles de comptabilité ait été proposé afin de « rendre compte » de ces nouveaux enjeux.

En effet, comme le rappelle B. Colasse (2013), la comptabilité c'est *rendre des comptes* (en anglais *to be accountable*) ce qui peut se comprendre dans le contexte comme « *produire des informations, chiffrées ou non, à l'intention d'une personne ou d'un groupe qui vous a confié une mission et l'informer ainsi sur le déroulement et les résultats de cette mission* » (Colasse, 2013, p.11). Or la comptabilité actuelle permet de rendre compte uniquement des aspects financiers, ce qui ne saurait suffire pour répondre aux attentes des acteurs concernés par les impacts sociaux et environnementaux. Des modèles de comptabilités socio-environnementales originales ont donc été proposées afin d'intégrer ces aspects.

Dans cet esprit est ainsi proposé le concept fédérateur et désormais populaire de *Triple Bottom Line* (TBL) en 1997 par J. Elkington (1997). La TBL est présentée par J. Elkington de la manière suivante : « *Today we think in terms of a "triple bottom line", focusing on economic prosperity, environmental quality, and — the element which business had preferred to overlook — social justice* » (Elkington, 1997, p. 70). Cependant, ce travail n'amène pas de solution concrète et se contente de vagues suggestions pour prendre en compte les trois aspects du développement durable. L'examen critique du concept montre que celui-ci ne représente qu'une invocation de plus sans poser ni la problématique, ni la solution (Norman et MacDonald, 2004 ; Rambaud et Richard, 2015). « *In short, 3BL advocates believe that social (and environmental) performance can be measured in fairly objective ways, and that firms should use these results in order to improve their social (and environmental) performance. Moreover, they should report these results as a matter of principle, and in using and reporting on these additional "bottom lines" firms can expect to do better by their financial bottom line in the long run* » (Norman et MacDonald, 2004). La TBL se révèle aussi inexploitable en pratique qu'influente dans le débat, contribuant ainsi certainement à la dynamique de la comptabilité socio-environnementale depuis les années 1990.

Dans le cadre de notre travail, nous cherchons à montrer comment les méthodes de comptabilité socio-environnementale ont été influencées par les imaginaires modernes et les écoles de pensée économique. Nous présenterons les approches existantes de la comptabilité socio-environnementale dans une première partie (1.), puis nous rattacherons ces approches avec des représentations du monde (2.).

1. Les approches de la comptabilité socio-environnementale

Dans le premier chapitre nous avons décrit l'objectif de la CSE comme étant un projet de réforme de l'entreprise. Il nous faut désormais expliciter les modalités techniques retenues par les méthodes. Afin de présenter la diversité de celles-ci, nous proposons d'étudier quelques méthodes en les rassemblant par grandes approches. Ainsi, nous étudierons d'abord l'approche par l'inventaire (1.1.), l'approche par la pression environnementale (1.2.), l'approche par les capitaux (1.3.), pour enfin terminer par l'approche financière (1.4.).

1.1. L'approche par l'inventaire

Dans un contexte de revendication sociales (cf. annexe E), plusieurs expérimentations de reporting social sont réalisées au cours des années 1960 (Igalens et Peretti, 1997). Ce sont les SCOP qui en premières expérimentent un *bilan coopératif*, puis le Centre des Jeunes Dirigeants (CJD) et la Confédération Française du Patronat Chrétien (CFPC) développent également des projets permettant de reporter des données sociales. Dans les années 1970, les travaux de A. Chevalier (1978) au sein de l'Institut de l'entreprise, vont être déterminant pour le reporting social. En effet, ce dernier propose dès 1973 d'établir un bilan social en partant de l'idée que « *L'entreprise ne peut pas être seulement une collectivité économique. Elle est aussi une collectivité sociale, c'est-à-dire un lieu où des revenus sont générés avant d'être répartis et où se déroulent des carrières individuelles. Elle est donc tout à la fois ce que décrit son plan comptable [...], mais aussi un agencement d'espaces, de conditions de travail, d'organisation, d'amitié, de solidarité, etc.* » (Chevalier, 1978).

Ce travail pour un bilan social prend la forme d'un ensemble d'instruments et une démarche pour réaliser un diagnostic social qui « [cherche] à rendre compte de la globalité et de la complexité de la réalité sociale » (Chevalier, 1978). Ces outils intégraient notamment une nomenclature d'indicateurs organisés en neuf chapitres, des aspects les plus simples aux plus complexes (pouvoir dans l'entreprise, conséquences de l'activité sur la société, etc.) (Igalens et Peretti, 1997).

Ces travaux inspirent le *Rapport du Comité d'étude pour la réforme de l'entreprise* (ou Rapport Sudreau) de 1975 qui recommandait d'« *Etablir un bilan social annuel au niveau de chaque entreprise à partir d'indicateurs représentatifs de sa situation sociale et des conditions de travail* » (rapport Sudreau, 1975, cité par Igalens et Peretti, 1997). C'est donc sur cette base que le bilan social fut adopté en 1977. Ce bilan propose une batterie d'indicateurs concernant l'emploi, les rémunérations et charges accessoires, la santé et sécurité au travail, la formation, les relations professionnelles et les autres aspects propres au travail. Ce bilan doit alors permettre d'améliorer les échanges entre les différents partenaires sociaux, même si des limitations ont été mises en évidence (Zardet, 1997). Ce bilan social constitue néanmoins la première réglementation en matière de reddition de compte intégrant des informations extra-financières.

Plus tard, l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) publie un rapport qui est publié, connu sous le nom de rapport Jenkins (1991), pour inciter les entreprises à communiquer sur leurs informations extra-financières⁹⁷. Le constat établi dans le rapport est que les entreprises communiquent déjà de nombreuses informations extra-financières, mais ces dernières ne sont pas normalisées et ne sont donc pas comparables entre entreprises. Le rapport Jenkins réalise donc un premier effort de normalisation. Effort poursuivi par la suite, notamment par la *Global Reporting Initiative* (GRI). Fondée en 1997⁹⁸, la GRI publie son premier référentiel⁹⁹ en 2000. Ce dernier comporte des recommandations sur la production du reporting en lui-même et des indicateurs à publier dans le reporting. C'est à ce jour le référentiel le plus utilisé dans le monde pour la publication d'information extra-financière¹⁰⁰. La GRI a en particulier inspiré le reporting RSE rendu obligatoire en France pour certaines entreprises à partir de 2001 et la loi relative aux Nouvelles Réglementations Economiques (NRE). Cette obligation française reposait alors¹⁰¹ sur une approche par l'inventaire, puisqu'il s'agissait de reporter 42 indicateurs avec des unités physiques. Enfin, on peut noter l'émergence des Objectifs de

⁹⁷ Ce rapport est d'ailleurs sans doute l'un des premiers à définir la notion d'information extra-financière. Elle est alors définie comme étant « *l'informations qui ne figurent pas dans les états financiers de base* ».

⁹⁸ A l'initiative du Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) et de l'United Nations Environment Programme (UNEP).

⁹⁹ Le dernier référentiel en vigueur est le référentiel GRI G4, publiée en 2013.

¹⁰⁰ D'après la dernière étude publiée par KPMG, 75% des entreprises (sur la population G250) utilisent le GRI comme base de reporting. Source : <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2017/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf> (accédé le 05/01/2020)

¹⁰¹ On verra que le passage à la DPEF a modifié l'esprit de la loi.

Développement Durable (ODD)¹⁰² comme référentiel de reporting, bien que ce n'en soit pas réellement un. A l'origine, les ODD sont des objectifs à atteindre pour les Etats d'ici 2030. Mais les entreprises s'en servent pour montrer leur contribution à la réalisation de ces objectifs.

Toutes ces méthodes ont en commun le fait de proposer un référentiel préalablement établi utilisé par les entreprises pour établir leur rapport. Par ailleurs, elles proposent toutes de ne reporter que des unités physiques, aucune couche d'abstraction supplémentaire n'est ajoutée. Tous ces référentiels ne proposent que des thématiques de reporting ou dans certains cas des indicateurs. Bien souvent la réponse à ces thématiques est laissée à la liberté des entreprises, ne permettant donc pas une comparaison immédiate entre entreprises. Ces référentiels ont cependant permis la structuration des systèmes d'informations permettant de produire les informations extra-financière.

1.2. L'approche par la pression environnementale

Cette approche apparaît avec la proposition de l'ingénieur Suisse Müller-Wenk en 1972 : la méthode de saturation écologique¹⁰³. Cette méthode est « *Un système de mesure de l'impact des entreprises sur l'environnement naturel de manière globale, continue et selon un système défini de manière uniforme pour toutes les entreprises* »¹⁰⁴ (Müller-Wenk, 1992). L'originalité de la proposition tient au fait que pour rendre comparable les entreprises, la méthode de saturation écologique homogénéise les données en convertissant les unités physiques en impact environnemental. Celui-ci étant compris comme « *Un terme générique pour tous les prélèvements de matériaux et d'énergie dans le milieu naturel, ainsi que pour tous les rejets de déchets et d'énergie dans le milieu naturel* » (Müller-Wenk, 1992).

Des comptes sont utilisés pour refléter les différents types d'impacts écologiques de l'entreprise sur son environnement. A ce stade les impacts sont renseignés dans les comptes

¹⁰² Cette émergence s'explique en partie par le fait que le Global Compact (association de l'ONU visant à sensibiliser les entreprises sur les enjeux de RSE) promeut les ODD auprès des entreprises. KPMG relève dans son étude que 43% des entreprises (sur la population G250) relient leurs informations extrafinancières avec les ODD. Source : <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2017/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf>

¹⁰³ A l'origine Müller-Wenk appelle sa méthode *Ökologische Buchhaltung* (soit *Comptabilité écologique*). Nous préférons néanmoins utiliser le terme de *méthode de saturation écologique* car c'est celui retenu par l'Office fédéral de l'environnement (OFEV) en Suisse qui reprend pour partie les travaux de Müller-Wenk. Voir notamment : <https://www.bafu.admin.ch/bafu/fr/home/themes/economie-consommation/info-specialistes/les-bases-methodologiques-des-ecobilans/la-methode-de-la-saturation-ecologique.html> (accédé le 04/01/2020)

¹⁰⁴ Toutes les citations de Müller-Wenk (1992) sont des traductions de l'auteur.

avec l'unité adaptée à la mesure de l'impact (masse, volume, quantité d'énergie, etc.). « *Cependant, les différentes quantités mesurées sont ensuite comparées et additionnées en pondérant la quantité unitaire respective avec un indicateur de la rareté écologique du type d'impact concerné. Cet indicateur est appelé le coefficient d'équivalence* » (Müller-Wenk, 1992).

Le calcul du coefficient d'équivalence se fait à partir des réserves connues (pour l'extraction de ressources par exemple) ou la capacité maximale d'absorption (pour les rejets). Les comptes reflètent donc l'impact de l'entreprise par rapport à la capacité de son environnement (cf. Annexe F).

Ce type de comptabilité n'a pas connu un grand succès mais se retrouve dans d'autres propositions telles que la comptabilité en énergie solaire ou l'empreinte écologique, qui est une comptabilité en unité de surface (Richard, 2012).

1.3. L'approche par les capitaux

Ici encore l'origine de cette approche peut être trouvée dans les travaux sur le reporting social. Plusieurs chercheurs ont, dès les années 1970, contribué à l'émergence d'une nouvelle comptabilité intégrant monétairement les ressources humaines. G. Gond (2016) rappelle notamment les travaux fondateurs de Flamholtz (1974) et Marquès (1974). Les méthodes reposent alors sur la valeur des services qu'un employé est susceptible de rendre pondéré par la probabilité qu'il reste dans l'organisation, ce qui ne va pas sans questionnements éthiques (Gond, 2016). On peut citer également H. Tezenas Du Montcel qui propose un bilan de performance sociale : « *en proposant de distinguer les facteurs de tension (au passif) et ceux de satisfaction (à l'actif). Les premiers sont évalués par des indicateurs directement mesurables (grèves, absentéisme, turn-over) et les seconds relèvent essentiellement des conditions de travail (hygiène et sécurité, environnement physique, temps de travail, rémunérations...)* » (Igalens et Peretti, 1997).

Si ces travaux n'ont pas été poursuivis, l'approche par les capitaux est renouvelée avec la publication du rapport Pearce (1987) qui suggère d'opérationnaliser le développement au travers de la notion de capital. L'ensemble des ressources consommées par les entreprises (et donc non plus seulement les ressources financières) doivent être considérées comme des capitaux et faire l'objet d'une valorisation. La première tentative en ce sens est certainement l'expérimentation de BSO Origin en 1991. La méthode mise en œuvre,

appelée *Environmental accounts*¹⁰⁵, se donne pour objectif d'estimer le coût des impacts environnementaux causé par l'entreprise. Ces coûts sont valorisés à partir d'une valorisation contingente. Si le terme de capital n'apparaît pas explicitement, cette méthode considère les ressources naturelles comme des actifs (conformément aux travaux des économistes environnementaux) préfigurant les méthodes suivantes. Rubenstein (1992) propose une méthode de comptabilité faisant apparaître une ligne *Natural Asset Account* et une ligne *Natural Capital Account*. La valorisation se fait alors par l'actualisation des services rendus par la nature, mais avec un taux d'actualisation négatif. On citera enfin le projet SIGMA (The Sigma Project, 2003), soutenu par le *Department of Trade and Industry* (DTI) du Royaume Uni. La méthode proposée suggère de reconnaître cinq capitaux (capital manufacturier, financier, humain, social et naturel) et d'intégrer les externalités pour que le signal prix puisse correctement fonctionner dans les économies de marché¹⁰⁶. C'est aussi au sein de cette approche que la méthode *Comprehensive Accounting in Respect of Ecology* (CARE) (Rambaud et Richard, 2015 ; Richard, 2012) s'inscrit, avec cependant une différence importante puisqu'elle considère les ressources naturelles et humaines comme des passifs valorisés au coût de maintien des capitaux, c'est-à-dire les coûts budgétés pour atteindre des objectifs écologiques¹⁰⁷.

Ces méthodes qui reposent sur la reconnaissance de capitaux, s'inscrivent dans la suite des travaux des économistes environnementaux et d'une certaine manière sont les plus proches du projet d'Elkington avec la TBL, car elles permettent de mesurer un résultat net après imputation des externalités. En revanche, le fait de valoriser les externalités rend leur application pratique difficile et soulève de nombreuses questions théoriques (Lamberton, 2019).

1.4. L'approche financière

L'approche financière correspond à une nouvelle approche qui s'est développée récemment. Deux éléments tendent à identifier un point d'inflexion à partir de l'année 2015. Le premier, l'accord de Paris (réf) dans son article 2.1(c) reconnaît la nécessité de rendre « *Les flux financiers [...] résilient aux changement climatique* ». Le second élément

¹⁰⁵ Pour plus de détail sur la méthode, le lecteur pourra se rendre à l'adresse suivante : https://www.st-andrews.ac.uk/media/csear/app2practice-docs/CSEAR_bso-1991.pdf

¹⁰⁶ On notera cependant que la notion même de signal prix dans nos économies fait l'objet de débats. On peut notamment se référer à l'ouvrage de N. Bouleau *Le Mensonge de la finance : les mathématiques, le signal prix et la planète* (2018)

¹⁰⁷ La méthode CARE sera plus longuement décrite dans le chapitre 3.

est le discours de Mark Carney¹⁰⁸ en 2015 sur la tragédie des horizons qui alerte sur les risques de pertes sur les marchés du fait du manque de résilience des entreprises au changement climatique. C'est notamment à la suite de ce discours que le G20 a mis en place la Task force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD)¹⁰⁹. Le rapport du TCFD (rendu en juin 2017) recommande aux entreprises de communiquer leur « scénario 2 degrés », à comprendre comme leurs anticipations d'impacts financiers dans un monde à +2°C. Cette perspective renverse complètement le rôle de la CSE, tournée vers l'avenir elle s'intéresse davantage à la résilience des organisations qu'à celles des écosystèmes.

De même, le rapport de la *Bank for international settlements* de 2020 alerte sur les nouveaux risques que représentent le changement climatique pour la finance : « [climate change] is a new type of systematic risk that involves interacting, nonlinear, fundamentally unpredictable, environmental, social, economic and geopolitical dynamics, which are irreversibly transformed by the growing concentration of greenhouse gases in the atmosphere. Climate-related risks are not simply black swans, ie. tail risk events. With the complex chain reactions between degraded ecological conditions and unpredictable social, economic and political responses, with the risk of triggering tipping points, climate change represents a colossal and potentially irreversible risk of staggering complexity » (BIS, 2020). On mesure, au travers de cette citation, l'inquiétude qui règne chez les acteurs de la régulation et de la supervision financière concernant la stabilité financière.



On peut constater une certaine forme de convergence de ces différentes approches avec le référentiel de l'Integrated Reporting (<IR>). Ce dernier connaît une dynamique d'adoption importante ces dernières années et est même reconnu par l'Afrique du Sud comme référentiel officiel. Or ce référentiel, qui se veut être un complément aux IFRS, adopte la notion de capitaux en désignant six (capital financier, manufacturier, intellectuel, humain, sociétal et naturel), mais ne recommande pas de valorisations. Au contraire, l'<IR> « Ne spécifie pas d'indicateurs clés de performance, l'application de méthode d'évaluation spécifiques ou la communication d'une information en particulier » (IIRC, 2013, p. 9) et

¹⁰⁸ Mark Carney est un économiste, ancien gouverneur de la Banque du Canada (2008-2013) et actuel gouverneur de la Banque d'Angleterre (depuis 2013). Son discours sur la tragédie des horizons peut être retrouvé à l'adresse suivante : <https://www.bankofengland.co.uk/-/media/boe/files/speech/2015/breaking-the-tragedy-of-the-horizon-climate-change-and-financial-stability.pdf>

¹⁰⁹ Mark Carney a d'ailleurs œuvré à la mise en place de ce groupe de travail.

laisse donc aux préparateurs du reporting le soin d'*exercer leur jugement*. L'<IR> ne donne donc que des directions à suivre sur la présentation de l'information concernant les six capitaux. En ce sens, l'<IR> peut constituer une hybridation entre l'approche par inventaire et l'approche par les capitaux. Par ailleurs, l'objectif de l'<IR> est d'« *Expliquer aux apporteurs de capital financier comment l'organisation crée de la valeur au fil du temps* » (IIRC, 2013, p. 9) et « *La manière dont l'organisation interagit avec l'écosystème et les capitaux pour créer de la valeur à court, moyen et long terme* » (*ibid.*, p.12). Avec ces objectifs, l'<IR> se rapproche de la vision financière dans la mesure où il s'agit finalement de montrer comment l'organisation parvient à maîtriser ses capitaux pour générer de la valeur, qui semble être en dernier ressort celle de l'actionnaire.

2. Des concepts comptables aux représentations du monde

À partir du modèle constructiviste de la comptabilité que nous avons établi dans le chapitre I, nous considérons que tout modèle comptable intègre, du fait des caractéristiques techniques retenues, une représentation économique du monde, et qu'il convient de les expliciter concernant les CSE. Nous présenterons donc (A) une typologie des systèmes comptables permettant de rendre visible les caractéristiques techniques, puis (B) nous apporterons des précisions quant à la nature du capital, pour enfin montrer comment (B) les CSE propose un renouvellement du principe de prudence, selon toutefois des modalités différentes.

2.1. Caractéristiques des CSE

Plusieurs classifications des CSE ont été proposées (Gray, 2000 ; Mathews, 2004 ; Nikolaou et Evangelinos, 2010 ; Richard, 2012 ; Richard, Bensadon et Rambaud, 2018), mais les critères proposés ne présentent pas tous le même intérêt pour notre travail. Il nous semble pertinent de retenir trois critères : le sens de la relation avec l'environnement, le type d'intégration des données extra-financières et enfin le critère de sélection des données.

La notion de sens de la relation avec l'environnement renvoie à ce qui intéresse le comptable : est-ce l'impact de l'environnement sur l'entreprise ou bien l'impact de l'entreprise sur l'environnement. Dans le premier cas, on parle de sens Extérieur-Intérieur (EI) ; dans le second cas, on parle de sens Intérieur-Extérieur (IE). Le sens EI est le sens classique de la comptabilité dans la mesure où elle permet de rendre compte des créations ou pertes de richesses de l'organisation. Ainsi, si l'organisation doit payer une amende pour pollution, le comptable doit enregistrer une charge pour traduire la perte de richesse. Dans

le contexte des CSE, un système comptable de sens EI doit permettre de rendre compte des contraintes ou opportunités de l'environnement. C'est l'approche retenue par l'<IR> ou par le TCFD. *A contrario*, un système comptable de sens IE doit permettre de rendre compte de la manière dont l'organisation consomme des ressources ou rejettent des polluants. C'est l'approche retenue par la GRI ou encore l'*EP&L*.

On constate deux grands types d'intégration des données : une intégration en unité physique (ou apparenté) ou une intégration en unité monétaire. Mais au sein de ces deux types des distinctions d'importance doivent être faites.

En effet, lorsqu'on parle d'unité physique, il faut distinguer les méthodes qui ne font qu'un inventaire et les méthodes en éco-points. Ces dernières proposent une couche d'abstraction supplémentaire permettant de comparer les consommation et/ou émission avec un objectif, ce faisant, il est possible de traduire l'hétérogénéité des mesures physiques en un indicateur synthétique qui peut être basé lui-même sur une grandeur physique, comme c'est le cas de l'empreinte écologique. Cette distinction permet ainsi de faire la différence entre la GRI et l'*Ökologische-Buchhaltung*.

Concernant les méthodes intégrant les valeurs en unité monétaire, il est nécessaire de distinguer les comptabilités intégrant les externalités ou les coûts de maintien. Le premier cas est détaillé ci-dessus et renvoie à une logique d'ACA. Le second cas propose d'identifier un état souhaitable du capital et de s'engager à le maintenir, engendrant alors des coûts dit de maintien.

Cette distinction conceptuelle peut être explicitée au travers de l'exemple du climat : alors que la température moyenne sur terre augmente du fait des émissions de GES dans l'atmosphère, les entreprises sont incitées à prendre en compte cet aspect. Dans le premier cas (intégration des externalités), il s'agit (de manière schématique) d'intégrer en charges le coût de ces émissions pour les autres acteurs. Plusieurs calculs ont été réalisés pour le déterminer, il pourrait être compris entre 7€ et 109€ par tonne équivalent carbone¹¹⁰. Dans le second cas (intégration des coûts de maintien), il convient de définir l'état souhaitable de l'atmosphère, ce qui peut se faire aujourd'hui sur la base du consensus obtenu lors de la COP 21, c'est-à-dire 1,5°C de réchauffement par rapport à l'ère préindustrielle. Dès lors,

¹¹⁰ D'après les travaux menés par le cabinet de Saint-Front

l'organisation doit déterminer la manière d'atteindre cet objectif pour elle-même et d'intégrer les coûts en comptabilité.

Enfin, le critère de sélection est présent indirectement dans Richard *et al.* (2018) au travers de la notion de benchmarks, qui renvoie selon nous à un cas particulier. Il renvoie aux arguments qui permettent de sélectionner les éléments intégrés dans la comptabilité. Car, en effet, la CSE s'intéresse potentiellement à de nombreux aspects dont la complexité est telle que la tâche pourrait être infinie. Il faut donc sélectionner les informations qui semblent les plus importantes. À ce titre, il existe aujourd'hui trois méthodes (qui peuvent parfois se combiner) : la détermination d'un référentiel *a priori*, l'analyse de matérialité et l'utilisation de benchmarks. Dans le cas de la détermination d'un référentiel *a priori*, des acteurs se mettent d'accord en amont sur un référentiel d'éléments à suivre, la sélection n'est donc pas faite par l'entreprise. C'est le cas de l'ancien reporting RSE français ou du bilan social. L'analyse de matérialité est le critère de sélection le plus utilisé à ce jour. Notamment promu par l'<IR>, mais aussi la GRI et la DPEF¹¹¹, il s'agit de ne reporter que les éléments les plus *matériel*, c'est-à-dire les plus importants. Cette importance doit se définir en concertation avec les parties prenantes. En général l'importance accordée par les parties prenantes¹¹² est croisée avec l'importance accordée par l'organisation. Dès lors, les enjeux identifiés comme pertinents reflètent les intérêts partagés par les deux parties (cf. exemple de matrice de matérialité en annexe G). Enfin, l'utilisation de benchmarks renvoie à « *des étalons, des points de repère, aptes à comprendre et orienter l'information extra-financière. Ces benchmarks peuvent prendre la forme de limites ou de seuils socio-environnementaux* » (Richard, Bensadon et Rambaud, 2018, p. 298). En d'autres termes, la notion de benchmarks renvoie à une codétermination, intégrant notamment les connaissances scientifiques, d'état souhaitable. La sélection de l'information peut alors se faire sur la base du dépassement de ces seuils ou limites.

¹¹¹ La GRI et la DPEF sont néanmoins des cas d'hybridation, car un référentiel est déjà présent, toutefois l'organisation n'est pas supposée reporter l'ensemble des indicateurs, mais seulement ceux qui sont les plus pertinents.

¹¹² Qui n'est d'ailleurs pas forcément caution de pertinence c'un point de vue écologique.

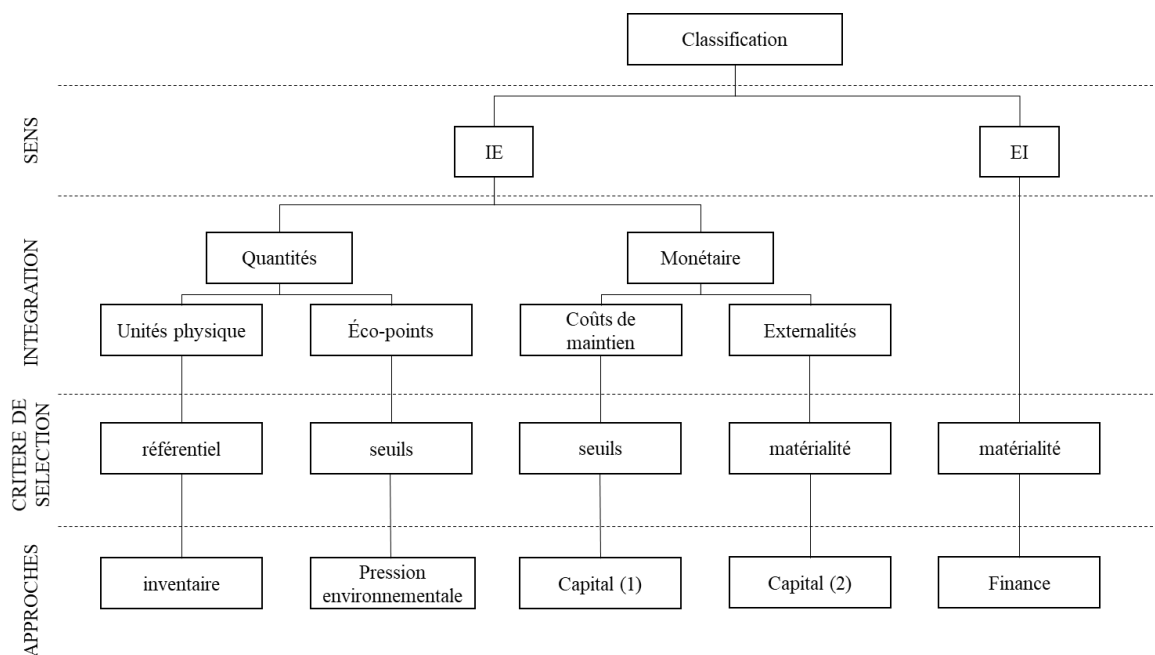


Figure 14 : Synthèse des approches de CSE selon les concepts (adapté de Richard, 2012)

Partant de ces considérations conceptuelles, nous pouvons classer les approches présentées précédemment (cf. Figure 14).

2.2. Précisions sur le capital

À ce stade, nous pouvons constater deux approches par le capital que nous avons noté *capital (1)* et *capital (2)* pour différencier l'intégration des externalités de l'intégration des coûts de maintien. Selon A. Rambaud (2015, 2017), ces deux approches renvoient à deux conceptions du capital¹¹³ : la première au *capital monnaie*, la seconde au *capital fundiste* (Richard, Bensadon et Rambaud, 2018). Cette distinction (cf. Tableau 7) se fait sur la base de la substance accordée au capital.

Le capital monnaie est considéré comme de l'argent accordé à l'entreprise par les créanciers. Il s'agit donc d'une dette, inscrite au passif. La valeur de cette dette est indépendante de la nature de l'activité et est égale au montant de la sortie de richesse pour s'en acquitter. L'entreprise forme alors une entité indépendante qui doit veiller à sa capacité de remboursement de ses dettes, autrement dit sa solvabilité. Adaptée au cas de la CSE, cette conception du capital amène à considérer les ressources naturelles et humaines comme des apports à l'entreprise, qui doivent être remboursés à terme. Ce remboursement doit être compris comme le maintien dans un état donné de ces ressources. Finalement, la valeur du

¹¹³ Il y a en fait trois conceptions du capital, mais l'une d'elles (le capital stock) n'est pas utilisée en CSE et permettrait potentiellement d'opérationnaliser une soutenabilité forte.

capital est égale aux montants budgétés des coûts destinés à maintenir ces ressources, autrement dit aux coûts de maintien (Rambaud et Richard, 2015 ; Richard, 2012 ; Richard, Bensadon et Rambaud, 2018).

Le capital fundiste est la conception privilégiée des économistes environnementaux et présente dans les CSE de type capital (2). Selon cette conception, le capital est la somme des flux de trésorerie nets générés par les actifs de l'entreprise pour les investisseurs. Plus simplement, le capital est l'actif net, mais non pas dans une logique patrimoniale (actif en valeur historique), mais dans une logique financière (actif en valeur actualisée). La valeur du capital dépend donc de l'utilisation des actifs et de leur productivité. L'entreprise en tant qu'entité se dilue dans une somme d'actifs dont l'utilisation doit être optimisée au profit des investisseurs. Selon cette approche du capital, les capitaux extrafinanciers sont, comme nous l'avons vu précédemment, perçus au travers de leur capacité à générer des flux de services.

	Capital monnaie	Capital fundiste
Capital	Le capital est une entité « substantielle » (argent à rembourser). Le capital est indépendant de l'activité de l'entreprise.	Le capital est potentiellement virtuel (une suite de flux de trésorerie). Le capital est dépendant de l'activité de l'entreprise.
Capital et bilan	Le capital structure l'ensemble du passif.	Le capital est défini par les actifs.
Capital est actifs	Le capital et les actifs sont séparés. Les actifs sont des emplois du capital.	Le capital et les actifs sont interdépendants. Le capital est l'actif net.
Préoccupation centrale	Protection du capital.	Productivité du capital. Gestion des actifs et optimisation.
Entreprise	L'entreprise a une existence propre, indépendante des propriétaires/ actionnaires.	L'entreprise n'a pas d'existence propre. Elle constitue un système de gestion d'actifs pour le compte des propriétaires/ actionnaires.
Profit	Basé sur le principe de réalisation	Possibilité de distribuer des gains futurs non réalisés.
But du profit	Mesurer le surplus disponible après avoir sécurisé l'intégrité du capital	Optimiser la gestion des actifs
Taux de rentabilité	Conséquence de l'activité de l'entreprise.	Le capital est dépendant des taux de retour attendus. Déterminés <i>ex-ante</i> . « Cause », et non conséquence, de l'activité de l'entreprise.

Tableau 7 : Comparatifs des deux modèles du capital (source : Richard, Bensadon et Rambaud, 2018)

2.3. Le principe de prudence : témoin des représentations du monde

Le principe de prudence est un aspect difficile à décrire de manière générale, car il « renvoie à des connotations éthiques incontestables, fondées à l'évidence sur des présupposés culturels relatifs à la sagesse » (Colasse et Lesage, 2013, p. 69). B. Colasse (2013) propose de le voir de la manière suivante : « Lorsqu'il mesure, le Comptable doit faire montre de

mesure, il doit être mesuré. Dans certaines circonstances, sa prudence, sa mesure est l'antidote de la démesure (l'hubris ?) des dirigeants » (p.69). Cependant, cela recouvre des situations très différentes selon les réglementations comptables (Richard, Bensadon et Rambaud, 2018). Dans tous les cas, l'application du principe de prudence doit permettre aux lecteurs des états financiers d'avoir confiance dans la comptabilité (Colasse et Lesage, 2013). Il assure que le résultat de l'année, ou la valeur patrimoniale de l'entreprise, ne soit pas surestimé. A ce titre, le principe de prudence joue un rôle évident dans l'éthique des affaires. Néanmoins, les différentes modalités d'application de ce principe trahissent les représentations dominantes du rôle de l'entreprise. Dans un système où les créanciers sont assez puissants, le principe de prudence renvoie à l'exigence de solvabilité de l'entreprise¹¹⁴ et exige donc de tenir compte des moins-values latentes et d'ignorer les plus-values latentes. Dans un système où les actionnaires sont les plus puissants, le principe de prudence renvoie à l'estimation la plus juste de la valeur d'entreprise en cas d'incertitude, intégrant alors plus-values comme moins-values.

Dans le contexte de l'extension de la comptabilité au sujet extra-financier, le principe de prudence prend un rôle nouveau. La *mesure* du comptable, ne doit plus seulement concerner les ressources financières, mais également les ressources humaines et naturelles. Mais alors, de la même façon qu'il existe différentes modalités dans l'application du principe de prudence concernant les ressources financières, il en est de même pour les ressources extra-financières.

Dans le cas de l'approche par l'inventaire, le principe de prudence renvoie essentiellement à un objectif de transparence. Dans cadre-là, la *mesure* ne vient pas directement du comptable, mais des parties prenantes qui vont pouvoir débattre avec l'entreprise de la juste utilisation des ressources. Cette approche fait volontairement le choix de ne pas intégrer de présupposés éthiques au reporting, mais de permettre un échange sur la base des indicateurs reporter. C'est typiquement le cas du bilan social français, dont l'objectif, dès l'origine, est de permettre le dialogue entre les partenaires sociaux. On peut trouver dans cette approche une instance de l'imaginaire orphique, car une place importante est laissée à la discussion entre individus présumés rationnels et éclairés. Par ailleurs, conformément aux recommandations de l'économie écologique coévolutionnaire, aucune valorisation n'est

¹¹⁴ C'est notamment le cas de le PCG selon lequel (art. 120-3) « *La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité* »

proposée, au contraire les indicateurs sont reportés directement en unité physique. Pourtant, malgré cette origine théorique, on ne peut directement en déduire le type de soutenabilité qui en résulte, car celle-ci dépend alors de la nature de la concertation avec les parties prenantes.

Dans le cas de l'approche par la pression environnementale, le principe de prudence renvoie au respect de contraintes prédéterminées. La *mesure* du comptable tient au respect de contraintes scientifiques ou codéterminées avec les parties prenantes. Ici encore, c'est l'imaginaire orphique qui domine cette approche. La dimension scientifique que peut prendre cette approche montre non seulement l'ancrage dans la modernité, mais également dans les théories de l'économie écologique coévolutionnaire. Par ailleurs, il n'y a pas non plus de tentative de monétarisation des ressources extra-financières, même si une abstraction est apportée pour homogénéiser les différentes unités physiques (par exemple : le coefficient d'équivalence de la méthode de Müller-Wenk). La soutenabilité qui découle de cette approche est une soutenabilité écologique.

Dans le cas de l'approche par le capital fundiste, le principe de prudence renvoie à une juste optimisation des ressources. La valorisation d'actif extra-financiers, et leur éventuelle réévaluation, selon la VET est directement en lien avec un objectif utilitariste d'analyse coûts-avantages. Le comptable est prudent lorsqu'il estime correctement la VET des actifs extra-financiers employés, c'est-à-dire à leur juste capacité à générer des services. Le débat sur le taux d'actualisation entre W.D. Nordhaus et N. Stern atteste de cette approche de la prudence. Il va de soi que cette approche s'intègre à l'imaginaire prométhéen et conduit à une soutenabilité faible.

Dans le cas de l'approche par le capital monnaie, le principe de prudence renvoie au respect de contraintes prédéterminées, comme c'est le cas pour l'approche par l'inventaire. En effet, le fait de reconnaître des capitaux, renvoyant à une obligation de maintien nécessite de définir des seuils. Le comptable se montre mesuré lorsqu'il intègre au passif le juste budget permettant de maintenir les capitaux. Malgré la monétarisation des ressources extra-financière, l'imaginaire dominant est donc l'imaginaire orphique. Par ailleurs, ce type d'approche intègre une logique de soutenabilité écologique.

Dans le cas de l'approche financière, le principe de prudence est exactement celui aujourd'hui en vigueur, il s'agit de prendre en compte « *le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat*

de l'entité » (art. 120-3 du PCG). Il n'y a donc aucun objectif de soutenabilité ! Ou tout du moins, pas dans le sens de soutenabilité tel que nous l'avons employé jusqu'ici.

Approche	Principe de prudence	Imaginaire	Soutenabilité
Inventaire	Transparence et délibération	Orphique	Dépend de la délibération
Pression environnementale	Respect de contraintes prédéterminées	Orphique	Ecologique
Capital fundiste	Optimisation des ressources	Prométhéen	Faible
Capital monnaie	Respect de contraintes prédéterminées	Orphique	Ecologique
Finance	Anticipation de perte de valeur	Prométhéen	Absence de soutenabilité

Tableau 8: synthèse des conceptions de la prudence selon les approches de CSE (source : Auteur)

Cette étude des principes de prudence sous-jacents aux modèles de CSE permet selon nous d'éclairer sur les représentations du monde inclus dans ces modèles, mais éclaire également sur les conceptions pouvant exister concernant la soutenabilité (cf. Tableau 8). En ayant explicité le fonctionnement des modèles de CES et ouvert ce qui constitue souvent des boîtes noires, il nous semble avoir permis de dissiper des malentendus. Nous avons cependant à ce stade présentés ces modèles que selon un point de vue théorique. Pourtant l'usage de ces modèles, comme tout autre instrument de gestion, amène à devoir considérer des aspects de la sociologie des outils de gestion afin de rendre pleinement compte de leur existence.

SYNTHÈSE DU CHAPITRE II

Alors que le DD semble faire l'objet d'un consensus, son étude approfondie révèle qu'il demeure vague et qu'il fait l'objet de plusieurs compréhensions. Or, ce sont justement ces compréhensions qui nous intéressent pour tenter de comprendre le rôle de la construction socio-historique dans l'appropriation de la CSE. Nous développons donc au cours de ce chapitre une généalogie de la CSE, afin d'identifier les idéologies structurantes du DD. À partir de la littérature, il semble pertinent de considérer que les différentes compréhensions du DD sont le résultat d'une tension liée au rapport au monde instauré avec la modernité. C'est en effet avec l'avènement de cette civilisation qu'émerge une nouvelle individualité qui reconfigure radicalement la relation entre les hommes et leur environnement. Selon Giddens ([1990] 1994), cette nouvelle individualité se caractérise par la réflexivité, c'est-à-dire par la remise en question des pratiques par les connaissances acquises. Mais la modernité est aussi marquée par le partage entre nature et culture (Descola, 2005). En effet, avec la modernité s'affirme l'idée selon laquelle les sujets – libres et autonomes – font leur propre destin (Latour, 2010). L'environnement, qu'il soit naturel ou humain, n'est alors qu'une matrice passive à partir de laquelle le sujet doit se réaliser. Cette configuration idéologique a entraîné une exploitation des ressources, dont on peut considérer qu'elle est à l'origine de la crise écologique actuelle (Audier, 2019 ; Latour, 2010 ; Worster, 2009). Mais dans le même mouvement, la réflexivité moderne fait également émerger une inquiétude au sujet de la dégradation des ressources. La production de connaissance scientifique et leur mobilisation réflexive permettent de remettre en question les pratiques. La modernité présente donc une tension entre d'un côté l'exploitation des ressources, et de l'autre l'inquiétude concernant la dégradation de ces mêmes ressources.

Cette tension forme un paradoxe : la condition moderne des individus amène à exploiter et à protéger les ressources naturelles. Ce paradoxe est alors résolu par les acteurs en mobilisant deux imaginaires (Castoriadis, [1975] 2006), c'est-à-dire un ensemble de significations et de postulats partagés à partir duquel les individus peuvent prendre position face au paradoxe. Ainsi proposons-nous de distinguer à la suite de Hadot (2008) l'imaginaire prométhéen et l'imaginaire orphique. Ces imaginaires ne sont pas spécifiques à la modernité, mais ils sont reconfigurés par elle. L'imaginaire prométhéen voit en l'humanité la capacité à s'adapter et à trouver des solutions techniques aux difficultés qu'elle rencontre. L'imaginaire orphique est *a contrario* sensible à l'harmonie entre les différents éléments composant la vie sur terre et il revient donc aux individus de respecter

les différentes entités – humaines ou non humaines. Ces deux imaginaires se déploient alors dans différents concepts, notamment au sein de trois concepts fondamentaux concernant le DD : le risque, la responsabilité et l'éthique. Ainsi le risque se trouve partagé entre un projet de maîtrise et une inquiétude eschatologique. La responsabilité est également mise en tension entre une responsabilité reposant sur la capacité d'action des individus et une responsabilité reposant sur une possibilité de dangers pour l'ensemble des entités humaines ou non humaines. Finalement, ces deux imaginaires révèlent deux fondements éthiques distincts. Dans le cas de l'imaginaire prométhéen, préside une éthique anthropocentrée, c'est-à-dire que seul l'humain est considéré comme sujet morale. À l'inverse, l'imaginaire orphique repose sur une éthique écocentrée, et reconnaît donc à toute entité comme étant un sujet moral. C'est sur ces quelques oppositions que peuvent se comprendre les idéologies à l'origine du développement durable.

La pensée économique n'échappe donc pas à ce clivage entre imaginaire prométhéen et imaginaire orphique. Un premier courant, appelé économie environnementale, s'inscrit dans la lignée de la logique prométhéenne. Reprenant les fondements néoclassiques, cette école de pensée s'appuie sur le concept d'analyse coûts-avantages, l'objectif étant de s'assurer que les coûts ne sont pas plus élevés que les bénéfices. Mais aucune différence n'est faite entre les types de coûts et d'avantages, ainsi l'objectif est de maintenir un capital productif global, quelle que soit sa nature. Cela signifie qu'il est présupposé que les services rendus par la nature peuvent être substitués par des moyens techniques. On retrouve bien ici l'optimisme technique de l'imaginaire prométhéen. Le second courant, dénommé économie écologique, est moins structuré théoriquement. Cependant, un postulat fort permet d'y voir une certaine cohérence. Ce postulat est que le système économique dépend de l'humanité, qui dépend à son tour du système biophysique. Il en découle que le système économique doit être conforme aux capacités humaines et biophysiques. Une attention particulière est donc portée aux flux d'énergie et de pollution des activités économiques. Il y a par ailleurs l'intention de faire en sorte que le système économique co-évolue avec son environnement humain et biophysique, de sorte à viser une harmonie entre les différents éléments y concourant. Cette fois, on retrouve clairement l'influence de l'imaginaire prométhéen.

Finalement, selon le modèle constructiviste de la comptabilité proposé au chapitre I, nous considérons que ces courants économiques influencent les méthodes de CSE. Ainsi selon certains critères techniques retenus, nous avons identifié cinq catégories de CSE qui

chacune propose une interprétation du monde et donc se rapproche d'un courant économique et donc finalement d'un imaginaire.

La méthode CARE, qui constitue l'objet de notre étude empirique, s'inscrit pour sa part dans une vision orphique du monde. Elle relève de l'approche par le capital monnaie qui appelle à une obligation de maintien des entités écologiques à partir d'un état prédéterminé tout en permettant une valorisation monétaire de ces engagements. La méthode CARE constitue donc une alternative au modèle dominant et nous nous proposons d'étudier son appropriation.

Chapitre III – Une recherche engagée sur le terrain

INTRODUCTION

La littérature en CSE peut être analysée le long d'un axe concernant l'implication du chercheur avec le terrain, celle-ci pouvant être soit forte soit faible. La nature de cette interaction est l'objet d'un débat qui anime plus généralement la recherche en sciences de gestion. L'objet des discussions concerne la qualité de la connaissance produite en fonction de l'engagement du chercheur sur son terrain. Ainsi, on oppose la *distance critique* du chercheur (Grey, 2001), qui évite d'aligner son travail de recherche sur les objectifs de l'organisation, à la connaissance produite dans le contexte et mobilisable par les acteurs (Gibbons *et al.*, 1994). Pour ce qui concerne la recherche en CSE, cette question apparaît structurante dans la littérature. D'un côté, l'interaction avec les entreprises semble être une solution pour le changement, et de l'autre, on s'inquiète de la portée de travaux pouvant s'aligner sur les objectifs des organisations peu compatibles avec le changement nécessaire.

selon les défenseurs de l'interaction, le principal argument réside dans la nécessité de faire advenir le changement par la production de connaissances actionnables. C'est ce que soutiennent notamment Adams et Larrinaga (2007) en estimant que « *les spécialistes de la comptabilité et du reporting social et environnemental ne réaliseront pas leur désir de voir un changement organisationnel vers une plus grande responsabilité sociale et environnementale si ce fossé [entre la recherche et les pratiques] n'est pas comblé* »¹¹⁵ (Adams et Larrinaga-González, 2007). Comme l'affirment Cooper et Coulson (2014), « *Nous ne pouvons pas comprendre le monde juste en y pensant — nous avons besoin de nous y engager* ». Dès lors, l'interaction avec les organisations devient nécessaire, d'autant

¹¹⁵ Traduit par l'auteur : “Social and environmental accounting and reporting scholars will not realise their desire to see organisational change towards greater social and environmental accountability and responsibility unless this gap [between research and practices] is filled”

que les entreprises sont conçues comme à la fois le problème et la solution au développement durable. Bien comprendre leur fonctionnement et les pratiques managériales à l'œuvre se révèle alors un point de passage obligé pour produire une connaissance actionnable (Adams et Larrinaga, 2019 ; Adams et Larrinaga-González, 2007 ; Cooper et Coulson, 2014 ; Neu, Cooper et Everett, 2001).

Pour les défenseurs de la *distance critique*, l'interaction trop forte auprès des organisations peut être source d'une réappropriation selon une logique financière des travaux de recherche, ce qui a été appelé *managerial capture* (Adams et Larrinaga-González, 2007). Trois principales critiques sont avancées par Brown et Dillard (2013) : i) les travaux en interaction avec le terrain seraient de nature trop technique, risquant de cacher des problèmes plus théoriques ; ii) leur vision globale est limitée ; iii) et enfin, les solutions de renouvellement proposées sont souvent marginales et seraient incapables de garantir des changements radicaux. Pour contrer cette difficulté, des modalités d'interventions différentes peuvent être envisagées, comme par exemple une interaction avec des ONG ou selon des approches dialogiques (Bebbington *et al.*, 2007 ; Brown et Dillard, 2013).

Notre travail s'inscrit dans le cadre de l'*engagement research* défendu par Adams et Larrinaga (2007 ; 2019). Il nous semble nécessaire d'entrer en contact avec les organisations pour tenter de comprendre les contraintes auxquelles elles font face. En effet, notre revue de littérature nous amène à considérer la phase de préparation du reporting comme une période cruciale pour comprendre les difficultés de la CSE à transformer les organisations. Néanmoins, selon les préconisations de Adams et Larrinaga, il ne s'agit pas de trouver une solution pour les organisations : « *l'objectif de l'engagement research n'est pas principalement d'améliorer les pratiques dans les organisations avec lesquelles le chercheur est engagé, mais de générer ou tester des rationalités qui permettent d'expliquer pourquoi et comment le reporting extra-financier et la comptabilité conduit, ou désamorce, les changements pour une performance soutenable* »¹¹⁶ (Bebbington *et al.*, 2007).

Dans ce chapitre, nous présenterons donc une méthodologie de recherche qui se veut cohérente avec ce projet. Tout d'abord, nous présenterons l'architecture générale de cette recherche (section 1). Plus précisément, nous inscrirons notre recherche dans le cadre d'une

¹¹⁶ Traduit par l'auteur : "The purpose of research engagement is not primarily to improve practice in the particular organization engaged[3], but to generate or test rationales that could help to explain why and how sustainability reporting and accountability processes lead to, or forestall, changes towards improved sustainability performance."

épistémologie constructiviste et dans une démarche résolument exploratoire. Par ailleurs, nous développerons également la volonté de faire de cette recherche une forme hybride entre observation participante (en tant que chercheur) et recherche d'intervention (en tant que consultant). Ensuite, nous présenterons les modalités opérationnelles de cette recherche (section 2). Nous aborderons les méthodes retenues pour collecter et analyser les données, et assurer la validité du travail.

SECTION 1 – FONDEMENTS MÉTHODOLOGIQUES DE LA RECHERCHE

Dans cette section, nous présenterons l'architecture globale de notre travail de recherche : tout d'abord notre positionnement épistémologique (1.) puis le choix d'une recherche exploratoire et qualitative (2.) et enfin, le cadrage de l'opérationnalisation de notre recherche (3.).

1. Positionnement constructiviste de la recherche

Notre travail doctoral s'inscrit dans le cadre d'une épistémologie constructiviste. Nous considérons que le chercheur construit une compréhension du problème en interaction avec son environnement. Ce cadre épistémologique recouvrant néanmoins plusieurs courants, nous précisons dans cette partie les postulats que nous retiendrons. Nous aborderons la question ontologique (1.1.) puis le cadre épistémologique à proprement parler (1.2.).

1.1. Une ontologie inspirée du constructivisme de P. Watzlawick

« *Ce qui est est, car ce qui existe existe, et ce qui n'existe pas n'existe pas* » C. Rosset interprète cette aporie de Parménide comme une invitation à un matérialisme des plus immanents : « *le « il existe » de Parménide désigne immédiatement le caractère fondamental de la réalité quelle qu'elle soit ; chercher à lui faire désigner autre chose procède d'une extrapolation philosophique* » (Rosset, 2004, p. 17). On trouve ici une incitation à exclure toute approche transcendantale de la réalité. Il n'est rien qui ne soit pas matérialisé et concrétisé. Cette approche nous amène à réfuter l'idée « *qu'il existe une réalité, substantielle, qui présente quelque forme de permanence, indépendante et antérieure à son observation ou à son attention* » (Le Moigne, 1995). Si nous ne devons pas chercher la réalité dans des éléments intangibles, des constantes, il nous faut également éviter une lecture trop naïve du matérialisme et n'accepter comme seuls phénomènes analysables que ceux qui sont observables. Mais il nous faut alors apporter quelques précisions à l'aporie de Parménide. Si ce qui existe est ni plus ni moins que ce qui est, le monde tel que nous le percevons est néanmoins médiatisé par le sens, telle est la conclusion du constructivisme (Le Moigne, 1990). On retrouve ici le cercle herméneutique de Heidegger. Toute connaissance suppose une médiatisation par une connaissance, il nous est donc impossible de connaître objectivement ce qui est, mais seulement ses représentations. Nous excluons donc tout autant, un idéalisme amenant à configurer une

réalité par-delà le monde, qu'un empirisme naïf ignorant la médiation du monde par les représentations symboliques.

Ces considérations ontologiques nous amènent à inscrire notre travail dans le constructivisme de Watzlawick. Ce dernier propose de considérer deux réalités : la première « *a trait aux propriétés purement physiques, objectivement sensibles des choses, et est intimement lié à une perception sensorielle correcte, au sens « commun » ou à une vérification objective, répétable et scientifique* » (Watzlawick, [1978] 2014, p. 137). La seconde réalité « *concerne l'attribution d'une signification et d'une valeur à ces choses* » (Watzlawick, [1978] 2014, p. 137). Pour illustrer son propos, Watzlawick prend l'exemple de l'or : « *la réalité de premier ordre de l'or – à savoir, ses propriétés physiques – est connue et peut être vérifiée à tout instant. Mais ces propriétés ont peu ou rien à voir avec le rôle – réalité de second ordre – joué par l'or depuis le commencement de l'histoire humaine* » (Watzlawick, [1978] 2014, p. 138). Ajoutons à cette dissociation, que la réalité du second ordre peut être comprise selon deux niveaux. En effet, la signification accordée à une chose peut être intrasubjective, c'est-à-dire propre à chaque acteur, ou intersubjective, c'est-à-dire partagée au sein d'un groupe social. Cet aspect que nous avons déjà discuté dans le cadre de notre présentation de l'herméneutique philosophique prend ici un nouveau sens. On peut alors distinguer une réalité de second ordre partagée et qui est institutionnalisée au sein d'un groupe social, et une réalité de second ordre propre à chaque individu et qui peut donc être l'objet de controverses. C'est le cas de l'argent qui, en tant qu'institution permettant l'échange, est une réalité de second ordre partagée, mais dont le montant pour se considérer riche peut varier en fonction des acteurs. Cette seconde analyse renvoie finalement à la notion de réalité objective et de réalité subjective propre aux travaux de Berger et Luckmann (2018). Ce croisement des deux cadres, emprunté à Méric (2010) ; permet donc de penser selon trois niveaux de réalités : une réalité de premier ordre, une réalité de second ordre partagée et une réalité de second ordre propre (cf. Figure 15).

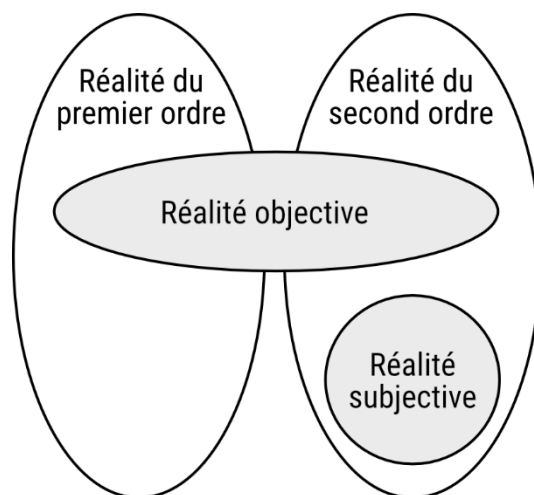


Figure 15 : Comparaison des typologies de réalités (source : Méric, 2010)

Notre travail de recherche portant sur les CSE, il nous faut considérer les trois niveaux de réalité. En effet, la comptabilité s'appuie sur des opérations qui ont une existence de premier ordre : le transfert d'une marchandise a une dimension physique qui ne peut faire l'objet d'une interprétation. Il en est de même concernant les enjeux environnementaux, la pollution d'un sol est une réalité physique indiscutable. Mais la comptabilité est en soi une réalité de second ordre partagée, car elle donne une signification et une valeur aux opérations qui fait l'objet d'un consensus. Enfin, une réalité de second ordre propre doit être reconnue dans la mesure où la réalité perçue par chaque acteur peut varier. Autrement dit, la signification accordée à la comptabilité dépend des acteurs.

1.2. Construction de la connaissance : une démarche intersubjective

Cette posture ontologique a des conséquences épistémologiques qu'il convient de préciser. Dans ce but, nous réinvestissons à nouveau le cadre présenté par Le Moigne (Le Moigne, 1990, 1995) en l'adaptant à la problématique de la connaissance produite par les sciences de gestion.

Dans la mesure où ce qui est fait l'objet d'une représentation, il nous est seulement possible de formuler une connaissance sur ces représentations. *« Ne postulant plus la réalité de la réalité, mais seulement la représentabilité de nos expériences, nous ne pourrions plus définir la vérité par la perfection de la superposition de ce réel et du modèle de ce réel. En revanche nous saurons reconnaître l'adéquation des modèles de notre expérience du monde avec cette expérience »* (Le Moigne, 1990, p. 106). Le Moigne se fait ici l'écho de la démarche de l'enquête dans sa forme pragmatiste. En effet, l'enquête au sens de Dewey trouve son origine dans un doute, une problématique, que l'on souhaite clarifier. Ce

processus de l'enquête ne se résout pas lorsque la situation à l'origine du problème est parfaitement connue et comprise, mais lorsque le doute est levé (Zask, 2015). Cela implique premièrement que la connaissance produite n'est que temporaire et provisoire ; deuxièmement et surtout que, conformément aux principes pragmatistes, elle est produite dans l'action et la transformation du monde. Le chercheur est donc engagé dans une expérience de transformation de son environnement.

Corolaire du principe de représentation, la connaissance est tournée vers un but. « *La connaissance [est] non plus la découverte des nécessités, mais l'actualisation des possibles, qu'ils soient présumés pré-existants, ou création de nouveaux possibles par action intelligente (ou organisante)* » (Le Moigne, 1990, p. 106). L'épistémologie constructiviste conçoit donc la connaissance produite au regard de sa capacité à apporter une solution à la situation. Ce principe téléologique implique donc que le chercheur intègre des intentions et une finalité ; il est engagé dans le processus cognitif et accorde de la valeur aux éléments qu'il observe en fonction de cette finalité de départ. La connaissance produite par le chercheur n'est donc pas neutre et universelle, mais subjective et contextuelle (Allard-Poesi et Perret, 2014). Ce principe de *l'univers construit* impose donc au chercheur d'admettre et de reconnaître la finalité qu'il accorde à sa recherche.

Admettre que le monde est médiatisé par le sens et que ce dernier est intrasubjectif ou intersubjectif a pour conséquence de rendre visible l'interaction entre les acteurs et la représentation qu'ils se font du monde. D'un côté leurs représentations contribuent à façonner leur environnement et de l'autre, leur environnement contribue à façonner leurs représentations (David, 2012a ; Le Moigne, 1990). Le chercheur interagit donc avec son objet de recherche et il est important que sa présence sur le terrain ne soit ni dissimulée, ni minimisée. Elle doit au contraire être assumée et faire l'objet d'une réflexivité.

Le dernier principe épistémologique présenté par Le Moigne est celui de l'argumentation générale (Le Moigne, 1990). Par ce principe, Le Moigne met en exergue les nombreuses voies que peut emprunter la connaissance. La seule logique disjonctive ne peut refléter cette diversité. « *La métis, ou la ruse proposent d'innombrables inférences possibles, qui n'obéissent pas aux règles de la déduction formelle et qui pourtant permettent de produire des solutions raisonnées* » (Le Moigne, 1990, p. 109). Si la connaissance ne vient pas uniquement d'un cadre hypothético-déductif, il est néanmoins nécessaire que le chercheur expose ses méthodes de raisonnement.

Principes	Conséquences
Principe de représentabilité	Le chercheur est engagé dans une expérience de transformation du monde.
Principe téléologique	Le chercheur doit assumer la finalité de sa production de connaissances.
Principe d'interaction	L'interaction entre le chercheur et son environnement doit être exposée.
Principe de l'argumentation générale	Le chercheur doit exposer ses méthodes de raisonnement.

C'est sur cette base épistémologique que nous proposons de construire notre méthodologie de recherche. Celle-ci veillera en particulier à répondre aux exigences propres au cadre du constructivisme.

2. Démarche exploratoire de la recherche

Notre recherche s'inscrit dans une démarche exploratoire. C'est-à-dire qu'elle vise « à découvrir ou approfondir une structure ou un fonctionnement » (Charreire Petit et Durieux, 2014, p. 76) en vue de l'explication ou de la compréhension. En effet, le double objectif de ce travail est d'approfondir la connaissance concernant la théorie de l'appropriation (exploration théorique) et la manière dont les acteurs font sens de la comptabilité (exploration empirique).

Cette partie est liée à la stratégie de recherche menée pour répondre à cet objectif. Elle présente la manière dont la recherche a été pensée et organisée, sans prétendre pour autant que cette stratégie était totalement définie à l'avance. Au contraire, notre propos se veut ici explicatif de l'articulation entre l'exigence scientifique d'une méthode cohérente et robuste, et l'adaptation au contexte du terrain.

Nous avons structuré cette partie en trois sous-parties : la justification d'une recherche portant à la fois sur le contenu et sur les processus (2.1.), le choix d'inscrire ce travail dans le cadre d'une recherche qualitative (2.2.) et la présentation du bricolage entre la théorie et le terrain menant à une recherche inspirée de la *grounded theory* (2.3.).

2.1. Une recherche sur les processus et le contenu

Deux options peuvent être retenues pour étudier un même objet de recherche : « *le chercheur peut retenir une approche qui porte soit sur l'étude du contenu (recherche sur le contenu) soit sur l'étude du processus (recherche sur le processus)* » (Grenier et Josserand, 2014, p. 130). Notre travail portant sur l'appropriation d'une méthode de CSE, nous serions tentés de considérer uniquement une approche par les processus. Toutefois, l'importance accordée à l'interprétation et au sens générique de la méthode, c'est-à-dire au sens prescrit, nous invite à considérer également une approche par le contenu. Nous proposons donc une approche mixte. Pour identifier ce que cela implique, revenons sur chaque approche.

Les recherches sur le contenu « *cherchent à appréhender la nature de l'objet étudié, à savoir « de quoi » il est composé* » (Grenier et Josserand, 2014, p. 130). Une recherche sur le contenu est donc une approche permettant de décrire ce qu'est notre objet de recherche. En l'occurrence, ce type de recherche permet de décrire la responsabilité sociale et environnementale prescrite par la comptabilité. Toutefois cette analyse demeurant statique, elle ne permet donc pas de rendre compte de la dynamique du changement.

Pour étudier une dynamique nous devons privilégier les recherches sur les processus, qui portent quant à elles sur « *le phénomène en terme de « flux »*. Elles cherchent à mettre en évidence le comportement de l'objet étudié dans le temps, à saisir son évolution » (Grenier et Josserand, 2014, p. 130). Une recherche sur le processus permet de comprendre comment notre objet de recherche évolue dans le temps, « *les aspects dynamiques et temporels sont ici essentiels* » (Grenier et Josserand, 2014, p. 141). En l'occurrence ce type de recherche nous permet de comprendre l'évolution du sens de la CSE parmi les acteurs de l'organisation. Ce qui constitue ici un inconvénient, c'est que cela réduit la comptabilité et son contenu à un simple support, comme si ses composants, les choix techniques, n'avaient pas de valeur en eux-mêmes.

La volonté de nous inscrire dans le cadre de l'*engagement research* décrit par Adams et Larrinaga (2007) nous conduit à considérer les deux. On ne peut en effet comprendre la dynamique de changement si l'on n'intègre pas préalablement une analyse de la méthode. De la même façon, on ne peut pas comprendre la méthode si l'on ne l'intègre pas dans la dynamique collective. Les deux aspects étant fortement imbriqués, cela nous conduit à

concevoir une recherche mixte. Ce type de travail permet de comprendre l'évolution du contenu dans le temps.

Ainsi nous proposons d'analyser en particulier la nature du capital inscrite dans la comptabilité, mais également dans les discours. Et de manière corolaire, le mode de calcul du résultat global, inscrit dans la comptabilité et dans les discours. De cette manière, nous souhaitons comprendre comment les différentes représentations du monde influencent l'appropriation d'une méthode de CSE.

2.2. Une recherche qualitative

Nous avons précédemment montré (cf. chapitre I) que notre objet de recherche doit être analysé dans sa dimension sociale. Montrer des acteurs agissants, leurs interactions, leurs convictions, leurs désirs ou leurs peurs constituent donc un enjeu important. Aussi, le recours à une méthodologie de recherche qualitative est-elle nécessaire. Selon Dumez (2016), « *la nature même de la recherche qualitative est d'être compréhensive, c'est-à-dire de donner à voir (description, narration) et d'analyser les acteurs pensant, éprouvant, agissant et interagissant* » (Dumez, 2016). En effet, là où les recherches quantitatives analysent des variables, réduisent les acteurs à des hypothèses, les recherches qualitatives essaient de montrer les acteurs *in medias res*. Cette démarche de recherche se veut compréhensive selon les termes de Dumez, et suppose « *de comprendre par interprétation l'activité sociale et par là d'expliquer causalement son déroulement et ses effets* » (Weber, [1922] 2008, p. 28). Selon cette approche compréhensive décrite par Weber, l'objectif n'est pas d'obtenir des lois universelles, mais plutôt de s'intéresser aux individus, à leur histoire, comprendre leur choix et leur motivation en acceptant la subjectivité. La méthode s'inspire d'ailleurs en partie de la psychologie de Karl Jaspers et en retient notamment l'empathie et l'idiosyncrasie. Le chercheur en science sociale qualitative doit donc s'attacher dans un premier temps, à formuler des énoncés singuliers et historiquement ancrés.

Cette approche globale du contexte nous amène d'ailleurs à une précaution : il ne s'agit pas de considérer la démarche de recherche qualitative comme une recherche ne reposant que sur des données qualitatives, c'est-à-dire comme des données non métriques (Baumard et Ibert, 2014). En effet, les données quantitatives et en particulier le résultat global que l'on mesure grâce à la CSE, sont une information qui permet d'apporter un éclairage essentiel au contexte. Dumez (2016) préfère d'ailleurs le terme de recherche compréhensive, qui dans son acception française évoque la démarche d'interprétation des acteurs et dans son

acceptation anglo-saxonne nous invite à considérer le contexte dans son ensemble. Les approches qualitatives permettent de faire des études en profondeur du phénomène étudié en réalisant des descriptions poussées et uniques (Giordano, 2003).

La recherche qualitative nous impose d'accepter la double subjectivité qu'elle induit (Baumard et Ibert, 2014). En effet, « *l'approche qualitative admet tout à la fois, la subjectivité du chercheur et celle des sujets* » (Baumard et Ibert, 2014, p. 124). La subjectivité du chercheur tient au fait qu'il se concentre sur un aspect de la réalité et qu'il opère donc une sélection dans les phénomènes qu'il observe. Mais sa subjectivité vient également du fait que son projet de recherche a une finalité, conformément aux principes épistémologiques retenus. Dès lors, la compréhension qu'il tire de ses observations est guidée par cette finalité. Il apparaît néanmoins que la subjectivité du chercheur, ici assumée, n'est en rien spécifique à une recherche qualitative. La recherche quantitative met une distance artificielle entre l'objet et le chercheur au moyen d'instruments de mesure qui donnent l'illusion d'une objectivité. Ensuite la subjectivité des acteurs vient du fait que la recherche qualitative porte son attention aux représentations des acteurs, à leurs discours ou encore à leurs attitudes, autant de données dont on ne peut effectivement accorder un statut d'objectivité. Mais cette subjectivité est au cœur du projet de la recherche qualitative, car il s'agit de rendre compte des réalités intrasubjectives et intersubjectives. La subjectivité des acteurs doit donc être acceptée, assumée et encadrée pour satisfaire le projet.

Reconnaissons cependant que l'on ne doit pas nécessairement oublier le critère d'objectivité. En effet, notre épistémologie accepte, selon le cadre de Berger et Luckmann ([1966] 2018) une réalité subjective et une réalité objective. Cette dernière existe dès lors qu'elle est partagée au sein du groupe d'acteurs étudiés. Le critère d'objectivité peut alors être reconsidéré comme un « *agrément intersubjectif* » (Baumard et Ibert, 2014). « *Si de multiples observateurs sont en mesure d'émettre un jugement collectif sur un phénomène, on peut dire qu'il est objectif* » (Lincoln et Guba, 1985, cité par Baumard et Ibert, 2014, p. 124).

Dumez (206) nous amène cependant à considérer avec précaution un aspect de la recherche qualitative : « *Le matériau rassemblé par une recherche qualitative est riche, hétérogène et lacunaire. Les théories mobilisées sont souvent très générales, abstraites, décontextualisées. Il est facile de trouver dans le matériau des éléments qui confirment une théorie en laissant de côté ce qui pourrait la mettre en cause, ou la nuancer. Il s'agit du*

risque de circularité, qui consiste à ne voir dans le matériau empirique que ce qui confirme une théorie. » (Dumez, 2016, p. 17). Ce risque existe dans toute recherche, mais se montre particulièrement présent dans les recherches qualitatives du fait de l'écart entre les théories qui sont très générales et le matériau qui est toujours situé et très contextualisé. Pour réduire ce risque nous suggérons de mettre en place une stratégie de recherche s'inspirant des principes de la *grounded theory*.

2.3. Un bricolage méthodologique inspiré de la *grounded theory*

La *grounded theory* part du principe selon lequel le terrain doit être analysé sans cadrage théorique préalable et donc sans hypothèse (Glaser et Strauss, 2012). Afin d'éviter le risque de circularité, les auteurs de cette approche méthodologique recommandent donc de partir des données empiriques « pures » sans les attacher à une théorie. La première phase de codage des données doit se faire à partir de données brutes sans références à la littérature ; c'est avec ce premier codage que la littérature peut éventuellement être mobilisée. Par ailleurs, la *grounded theory* invite le chercheur à rester dans une posture ouverte à l'égard du terrain et à se faire surprendre, quitte à redéfinir l'objet de recherche (Garreau et Bandeira-De-Mello, 2010).

« L'ontologie que nous adoptons s'accorde cependant peu avec l'idée d'un codage dépourvu d'*a priori* ou de cadre théorique. On peut donc douter de cette approche comme le suggère cette citation rapportée par Dumez : « *Singer* attaquait [...] l'idée que la science puisse "commencer" avec des données particulières nues pour s'élever ensuite à des généralisations au moyen de l'induction et de l'abduction. Un tel "commencement", en ce sens, n'existe pas. *Singer* disait que nous présupposons toujours un stock de généralisation déjà faite quand nous faisons la science » (Putnam, 2004/2002, p.146, cité par Dumez, 2016).

Que conserver alors de cette *grounded theory* ? Il nous semble que l'essentiel de l'apport de cette méthodologie est d'accepter de se laisser surprendre par le terrain. Ne pas essayer de répondre à tout prix à la question que le chercheur se fixe au départ. La *grounded theory* invite également à une certaine créativité du chercheur, à ne pas se borner aux cadres théoriques qu'il connaît (Garreau et Bandeira-De-Mello, 2010). Ce sont ces deux aspects que nous reprenons dans notre démarche de recherche.

Dans notre cas, la recherche répond à ces deux critères par nécessité autant que par hasard. En effet, comme le présente très justement Dumez, « *La recherche qualitative est souvent*

liée à des opportunités, des terrains qui s'ouvrent ou ne s'ouvrent pas. Les commencements sont aventureux, chaotiques, aléatoires. La question de recherche est au départ très floue, mal reliée au terrain ou au domaine d'investigation empirique. Les cadres théoriques sont mal fixés et ne donnent que de grandes orientations » (Dumez, 2016, p.25). La méthodologie relève alors parfois du bricolage (Allard-Poesi et Perret, 2003). Lors de notre arrivée sur le terrain, nous partions avec un projet et un cadre théorique bien définis, mais le terrain ne nous a pas permis de réaliser le projet initialement pensé (cf. introduction). Dans ce cas, il est donc nécessaire de laisser le questionnement venir au chercheur. Par ailleurs, notre problématique n'est pas une interrogation formulée à partir d'un cadre théorique en particulier, mais d'interactions avec le terrain qui ont ouvert des perspectives. En effet, les échanges avec les autres acteurs ont permis de trouver des mots, de formuler des hypothèses qui plus tard ont permis d'investir un cadre théorique en particulier. Ainsi, la mobilisation du cadre de l'herméneutique résulte de la volonté de poser des mots sur des intuitions partagées sur le terrain. C'est en ce sens que notre méthodologie relève d'un bricolage (propre à toutes les recherches qualitatives) inspiré de la *grounded theory*.

3. Cadrage d'une recherche participante sur le temps long

L'opérationnalisation de cette recherche a relevé d'un opportunisme méthodique (Girin, 1989). La méthode d'investigation s'est adaptée au terrain et s'est construite au fur et à mesure que la problématique se révélée.

Il nous faut donc commencer par exposer le contexte de la recherche (3.1.), car celui-ci est déterminant dans les sélections d'opérationnalisation. Nous présenterons ensuite notre choix de réaliser une étude longitudinale en temps réel de cas enchâssés (3.2.). Enfin, nous présenterons les modalités de présence sur le terrain : entre observation participante et recherche d'intervention (3.3.).

3.1. Considérations générales sur le terrain de recherche

Notre recherche s'inscrit dans le cadre d'une Convention Industrielle de Formation par la Recherche (CIFRE) au sein du cabinet comptable Compta Durable. Ce cabinet est spécialisé dans le conseil et l'audit en matière de reporting RSE et dispose également d'une clientèle d'expertise comptable classique, au moment de notre arrivée sur le terrain. Mais c'est surtout le choix d'intégrer une cellule de R&D qui fait la particularité de ce cabinet et la raison de notre intégration. L'objectif affiché de l'embauche du chercheur est de développer la méthode CARE proposée par le cabinet. Fin 2015, cette méthode est en cours

d'opérationnalisation pour la première fois, mais il reste encore beaucoup à faire au sein du cabinet pour passer de cette première opérationnalisation expérimentale à une méthode standard efficiente.

Le partage du temps entre le travail dédié au cabinet et à la recherche est respectivement de trois jours et deux jours. Ces trois jours se révèlent largement suffisants dans cette petite structure pour que le chercheur soit amené à participer à presque toutes les missions. Concrètement, cela signifie que nous avons été mobilisés sur des missions d'audit de reporting RSE, de conseil en reporting, de gestion de dossiers comptables, etc. Mais c'est évidemment sur les missions de mise en œuvre de CARE que nous étions particulièrement sollicités.

Avant notre départ du cabinet en septembre 2018, nous étions amenés à travailler sur trois mises en œuvre de la méthode CARE (cf. Chapitre IV). Chacune de ces missions a duré environ six mois et ne nous a jamais permis de revenir sur le terrain *a posteriori*¹¹⁷. En fait, ces missions ont davantage été des expérimentations de la méthode CARE plutôt que des intégrations réelles avec un prolongement dans le temps. Les données collectées ne nous permettent donc pas d'analyser les dynamiques sociales à l'œuvre au-delà de la préparation des premiers comptes annuels.

En conséquence, cette expérience de terrain nous a fourni des possibilités de configurations très différentes. En effet, nous avons d'une part une présence sur plus de deux ans et demi dans un cabinet et trois participations à la mise en œuvre de CARE. Considérés de façon individuelle, ils sont peu révélateurs, alors que dans leur globalité, ils permettent d'exprimer toute la complexité du sujet, sous réserve d'une configuration de recherche particulière. C'est cette configuration que nous proposons de décrire dans les sous-parties suivantes.

3.2. Une étude longitudinale en temps réel de cas enchâssés

Yin (2015) propose une définition de l'étude de cas en deux temps. Tout d'abord il s'intéresse au périmètre de recherche : « *une étude de cas est une enquête empirique qui : (1) étudie un phénomène contemporain (le "cas") en profondeur et dans son contexte réel, en particulier lorsque (2) les frontières entre le phénomène et le contexte peuvent ne pas*

¹¹⁷ Une des missions a permis d'avoir des retours par le biais de stagiaires, qui n'ont cependant pas été pris en compte dans le cadre de ce travail. Dans un cas parce que les données sont trop pauvres, dans un autre cas, parce que le stage n'est pas encore à son terme au moment de la rédaction de ce document.

être clairement évidentes. »¹¹⁸ (Yin, 2015). Le périmètre ainsi envisagé est assez flou. Il renvoie néanmoins à l'idée qu'il s'agit d'un phénomène en cours de réalisation dans un contexte social riche, mais dont les frontières strictes ne peuvent être délimitées. Ainsi, nous comprenons avec Dumez (2016) qu'il « *ne peut y avoir une description complète d'un phénomène* » (Dumez, 2016).

La seconde partie de la définition s'intéresse à des caractéristiques méthodologiques :

Une enquête par étude de cas : (1) fait face à une situation techniquement particulière dans laquelle il y aura beaucoup plus de variables d'intérêt que de points de données, et par conséquent (2) s'appuie sur de multiples sources de preuves, les données devant converger de manière triangulaire, et par conséquent (3) bénéficie du développement préalable de propositions théoriques pour guider la collecte et l'analyse des données.¹¹⁹ (Yin, 2015)

On comprend ici que l'étude de cas est donc une méthode adaptée à une démarche de recherche qualitative et exploratoire. En effet, l'idée n'est pas de se contenter d'un élément en particulier, mais de capter le plus de preuves possibles pour tenter de confirmer ou infirmer la compréhension de notre objet de recherche. Le point (3) est cependant à relativiser au regard de notre stratégie de recherche inspirée de la *grounded theory*. Si nous défendons l'idée que la connaissance vient avant la collecte de données, notre démarche ne suggère pas nécessairement que la collecte de données dépende de propositions théoriques préalables.

L'étude de cas ne consiste pas uniquement à décrire une situation, mais également à rapporter l'évolution du cas. Certains auteurs associent alors le cas à une mise en intrigue et à une forme de narration : « *Le passage d'une approche population/analyse à une approche cas/narration revient à établir une nouvelle manière de regarder les cas – comme des réalités floues avec des propriétés complexes définies de manière autonome –, qui s'accompagne d'une autre nouvelle manière de voir les cas, les voir comme engagés dans un dialogue constant avec leur environnement, un dialogue entre action et contrainte que nous pouvons appeler intrigue* » (Abbott, 1998 cité par Dumez, 2016). Cette narration, c'est-à-dire la compréhension de l'évolution du cas nécessite de concevoir une étude de cas

¹¹⁸ Traduit par l'auteur : "a case study is an empirical inquiry that : (1) investigates a contemporary phenomenon (the "case") in depth and within its real-world context, especially when (2) the boundaries between phenomenon and context may not be clearly evident."

¹¹⁹ Traduit par l'auteur : "a case study inquiry : (1) copes with the technically distinctive situation in which there will be many more variables of interest than data points, and as one result (2) relies on multiple sources of evidence, with data needing to converge in a triangulating fashion, and as another result (3) benefits from the prior development of theoretical propositions to guide data collection and analysis."

longitudinale. Ce type d'étude de cas est défini par Yin (2015) comme « *l'étude du même cas unique à deux ou plusieurs moments différents* »¹²⁰. Mais cette approche de l'étude de cas est en réalité restrictive. Il est en effet possible de réaliser également une étude de cas longitudinale en temps réel, c'est-à-dire que le chercheur est présent lors de la réalisation du phénomène observé (Vandangeon-Derumez et Garreau, 2014). Il peut de cette manière s'intéresser à l'évolution du cas dans la durée et non par rapport à des stades spécifiques. Cette approche en temps réel « présente l'intérêt de minimiser les biais introduits par une étude rétrospective et maximise la possibilité de découvrir l'influence de facteurs importants mais éphémères » (Musca, 2006).

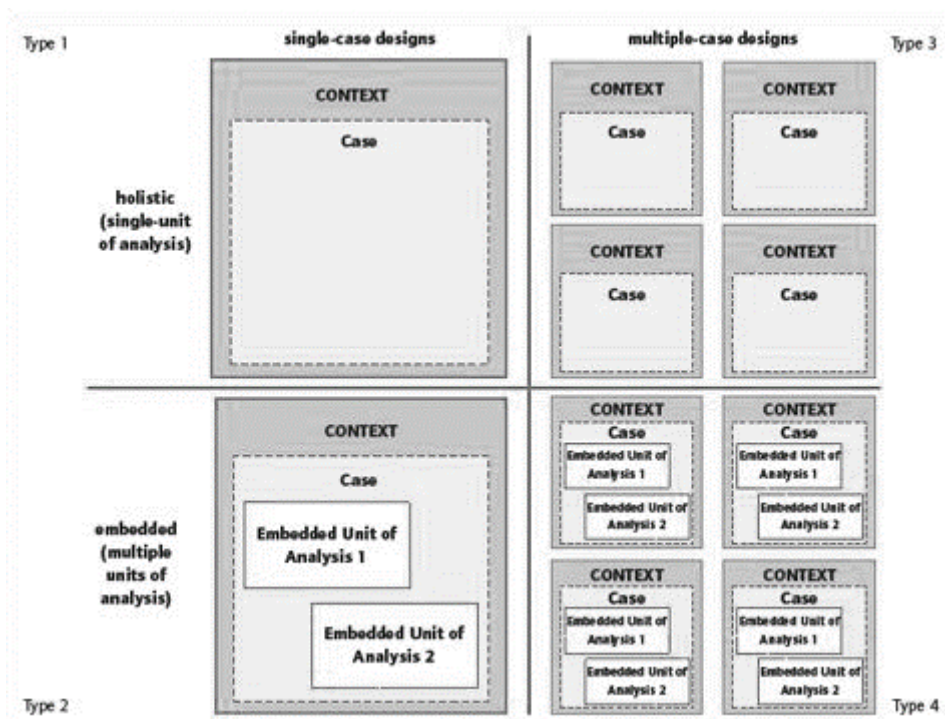


Figure 16 : les quatre types d'études de cas (source : Yin, 2015)

Quatre configurations d'études de cas sont envisagées par Yin (2015). Dans chacune de d'elles se pose soit un cas unique, soit des cas multiples d'une part, soit une seule unité d'analyse, soit plusieurs unités d'analyses d'autre part (cf. Figure 16). Compte tenu du contexte de notre terrain de recherche, nous inscrivons notre travail dans le cadre d'une étude de cas unique et enchâssée. En effet, notre cas général est celui du cabinet comptable mais au sein duquel nous pouvons définir des sous-unités d'analyses correspondant aux différentes expérimentations de la méthode CARE. Cette approche du cas enchâssé est originale dans ce sens où les différentes unités d'analyse sont classiquement considérées

¹²⁰ Traduit par l'auteur : "studying the same single case at two or more different points in time"

au regard de sous-ensembles organisationnels du cas (par exemple plusieurs services dans une même entreprise). Une telle approche permet cependant « *de multiplier les angles d'approche du phénomène étudié, de faire émerger de nouvelles compréhensions, de les confronter à des explications rivales, et d'en tester la pertinence auprès d'autres unités au cours même de l'étude, ce qui renforce sa validité interne et la validité du construit* » (Musca, 2006). Finalement, notre méthode repose sur ce que l'on peut qualifier d'étude longitudinale en temps réel de cas enchâssés (Musca, 2006).

3.3. Une recherche entre observation participante et recherche intervention

Concernant les modalités de présence sur le terrain, là encore notre recherche s'inscrit dans une forme d'hybridation répondant au contexte spécifique du terrain. Nous couplons la forme d'une observation participante avec les intentions d'une recherche intervention.

Selon Musca (2006) « *Pour mener une étude longitudinale de cas enchâssés, le positionnement d'observateur participant est particulièrement fructueux. Il permet en effet de multiplier les observations et le recueil de documents de sources diverses, d'assister à des réunions, comités, de façon plus naturelle que l'observation simple et il justifie la présence au sein des équipes* » (Musca, 2006). Par ailleurs, comme le rappelle Peretz, « *l'observation directe consiste à être le témoin des comportements sociaux d'individus ou de groupes dans les lieux mêmes de leurs activités ou de leur résidence sans en modifier le déroulement ordinaire.* » (Peretz, 2004, p. 14). Ce qui se traduit par quatre grandes tâches pour le chercheur :

- Être sur place parmi les personnes observées et s'adapter à ce milieu ;
- Observer le déroulement ordinaire des événements ;
- Enregistrer ceux-ci en prenant des notes ou par tout autre moyen ;
- Interpréter ce qu'il a observé et en rédiger un compte rendu.

« *L'observation se démarque de l'entretien par la possibilité qu'elle offre de saisir sur le vif l'expérience des individus au quotidien* » (Groleau, 2003, p. 213). L'observation permet donc d'atteindre la rationalité pratique, au-delà de la rationalité discursive, ce qui est requis au regard de notre objet de recherche.

Le chercheur peut néanmoins prendre différents rôles, la typologie de Junker (1960) tente d'en rendre compte :

Participant complet	Le chercheur participe pleinement aux activités du groupe étudié sans dévoiler son statut de chercheur.
Participant qui observe	L'identité du chercheur est connue et il participe aux activités au même titre que les autres membres du groupe.
Observateur qui participe	Les membres du groupe connaissent l'identité du chercheur et ce dernier ne prend pas formellement part aux activités de l'organisation.
Observateur complet	Le chercheur observe sans contact avec les personnes étudiées.

Pour chaque type d'observateur, Gold (1969) identifie des tensions et difficultés qui peuvent en résulter :

Participant complet	Le chercheur doit se surveiller pour ne pas révéler sa véritable identité Risque de perte de recul et de regard critique
Participant qui observe	Risque d'identification trop forte
Observateur qui participe	Risque de ne pas être en mesure de saisir pleinement l'expérience du groupe
Observateur complet	Production ethnocentrée des données

Notre situation en tant que chercheur correspondait à celle de participant qui observe puisque nous avons intégré le cabinet comptable en tant que salarié dont le statut de chercheur était également connu. De même, lors des missions d'expérimentation, le statut de chercheur était connu de tous, même si cette fonction passait derrière la qualité de consultant. Remarquons cependant que cette position a pu varier au cours de la présence sur le terrain, passant d'observateur qui participe – dans les cas où je n'ai fait que suivre une mission sans y prendre part – à participant complet – dans les cas où mon statut de chercheur n'était pas révélé aux clients.

Cette position principale de participant qui observe implique donc de veiller à réduire un risque d'identification trop forte. Mais le fait d'inscrire notre recherche dans une étude de cas enchâssés dont les sous-unités d'analyse sont des expérimentations chez des clients, contribue largement à éviter cette identification. Ce risque se situe en effet au niveau du

cabinet comptable et non au niveau des clients. Dès lors, l'analyse des expérimentations bénéficie d'un recul critique qui est d'ailleurs partagé au sein de l'équipe du cabinet.

Si l'observation participante traduit bien notre présence sur le terrain, c'est certainement la recherche intervention qui qualifie le mieux la démarche dans laquelle nous intervenons lors des expérimentations. En effet, notre participation aux expérimentations chez les clients a vocation à intégrer la méthode CARE. Cette situation correspond à ce que David décrit comme une recherche intervention : « *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* » (David, 2012a, p. 133). Il y a dans la démarche de la recherche intervention l'idée que le chercheur apporte une expertise qui va permettre de faire changer les choses, là où l'observation peut se contenter d'une description de ce qui est. Or les expérimentations que nous menions chez les clients correspondaient bien à cette intention de transformation.

D'un point de vue méthodologique, la recherche intervention doit cependant respecter cinq principes (David, 2012b) :

- Le principe de rationalité accrue, selon lequel le chercheur doit veiller à l'adéquation entre les savoirs et le contexte social ;
- Le principe d'inachèvement, indique qu'il est impossible de connaître à l'avance le chemin et les résultats d'une recherche intervention ;
- Le principe de scientificité, invite le chercheur à une réflexivité critique à l'égard du déroulé de l'intervention ;
- Le principe d'isonomie, selon lequel chaque acteur doit être considéré de manière égale ;
- Le principe des deux niveaux d'interaction, suppose que la démarche s'inscrive à la fois dans un projet de transformation et dans un projet de connaissance.

La recherche menée a respecté ces cinq principes, ce qui peut donc permettre de la qualifier de recherche intervention. Mais, ce respect est une conséquence de notre présence sur le terrain en tant que consultant et chercheur (à ce titre le principe des deux niveaux d'interaction prend une forme presque formelle). C'est en cela que nous concevons notre travail comme une hybridation entre la recherche intervention et l'observation participante.

SECTION 2 – MISE EN ŒUVRE D’UNE OBSERVATION

PARTICIPANTE DE LONG TERME

Dans cette seconde section, nous aborderons l’opérationnalisation de notre recherche sur les bases du design de recherche prévu dans la section précédente. Nous présenterons tout d’abord la collecte de données (1.), puis l’analyse de ces données (2.) pour finalement exposer les moyens mis en œuvre pour assurer la validité de notre travail (3.).

1. La collecte de données

Au début de la présence sur le terrain, le projet de recherche consistait pourtant à étudier les pratiques d’appropriation sur le long terme auprès des clients. Ce projet s’est donc révélé incohérent avec le terrain. En l’absence d’une problématique définie, la collecte de données en début de présence est sommaire. C’est au fur et à mesure du temps que la problématique s’est dégagée et avec elle la possibilité d’une meilleure observation. Nous essayons de rendre compte de cette évolution dans le chapitre IV.

Dans cette partie, nous présenterons successivement les observations sur le terrain (1.1.), la prise de note (1.2.), l’analyse de documents (1.3.) et enfin l’utilisation de données secondaires (1.4.).

1.1. Les observations

Comme précisé précédemment, nos observations ont été réalisées sur une durée d’un peu plus de deux ans et demi. Les cas enchâssés étudiés correspondent à trois missions que sont :

- La mission Crèche Verte, qui a donné lieu à une observation sur une durée de cinq mois ;
- La mission Fermes d’Avenir, qui a donné lieu à une observation sur une durée de neuf mois, mais avec une réelle mise en œuvre au cours des six derniers mois ;
- La mission Poste Immo, qui a donné lieu à une observation de neuf mois et une opérationnalisation sur six mois également.



Figure 17 : chronologie des observations

Les observations faites dans le cadre de notre présence à Compta Durable ont été riches et exhaustives. En effet, nous participions à l'ensemble de la vie du cabinet. Cela inclut les réunions d'équipe hebdomadaires ou ponctuelles, mais également les réunions de travail, la préparation de propositions commerciales ou encore la rédaction de lettres de missions. Par ailleurs, nous avons été amenés à participer à l'ensemble des activités du cabinet. Enfin, nous avons des relations de proximité avec l'ensemble de l'équipe, ce qui nous a permis d'accéder à la subjectivité des acteurs de manière très directe, mais également de partager avec eux notre compréhension de la situation.

En ce qui concerne les expérimentations, les observations se sont faites dans un contexte de proximité plus faible. Nos observations ont été réalisées en tant que membre d'une équipe projet. Nous n'étions donc amenés à côtoyer les entreprises clientes que lors des réunions, qui pouvaient d'ailleurs parfois se tenir dans les locaux de Compta Durable. Néanmoins, nous avons participé à l'ensemble de ces réunions, que ce soit avec le client ou en interne. Nous avons également pris part à de nombreux échanges informels sur les missions en cours. Mais surtout, nous avons été directement impliqués dans la réalisation des missions, nous étions particulièrement sollicités pour la reddition des comptes annuels CARE. Remarquons enfin que le statut du chercheur n'était pas toujours très clair pour les clients. En effet, nous avons toujours été présentés comme chercheur, mais ce rôle s'effaçait — au moins pour les clients — derrière le rôle de consultant. Finalement, les observations dans le cadre des missions résultent d'une compréhension moins exhaustive des entreprises, mais elles ont malgré tout permis une bonne compréhension de la subjectivité des acteurs et de l'intersubjectivité résultante des missions.

Soulignons enfin que nous avons eu accès à des situations qui ne sont pas strictement liées aux missions ou à notre présence à Compta Durable. Souvent informelles, ces dernières nous ont permis de rencontrer de nombreux acteurs travaillant dans le milieu de la RSE.

Ces échanges ne sont pas directement mobilisés dans le cadre de ce travail, mais ils ont contribué à influencer, structurer et éprouver certaines de nos compréhensions du terrain.

1.2. La prise de notes : du journal de bord de recherche au journal de bord quotidien

Les observations ont été formalisées dans un journal de bord (Baribeau, 2005). En effet, cette méthode de collecte des données est cohérente avec le projet d'une recherche inspirée de la *grounded theory*. Le journal de bord est défini de la manière suivante par Baribeau (2005) :

Il existe, au cœur d'un processus de recherche, des activités méthodiques de consignation de traces écrites, laissées par un chercheur, dont le contenu concerne la narration d'événements (au sens très large ; les événements peuvent concerner des idées, des émotions, des pensées, des décisions, des faits, des citations ou des extraits de lecture, des descriptions de choses vues ou de paroles entendues) contextualisés (le temps, les personnes, les lieux, l'argumentation) dont le but est de se souvenir des événements, d'établir un dialogue entre les données et le chercheur à la fois comme observateur et comme analyste et qui permettent au chercheur de se regarder lui-même comme un autre. Cette instrumentation est essentielle pour assurer à la fois la validité interne et la validité externe du processus de recherche.

Cette définition est très large et recouvre en réalité plusieurs techniques possibles. Spradley (2016) propose quatre types de notes de terrain pouvant alimenter le journal de bord :

1. Les comptes rendus condensés qui sont des notes prises dans l'immédiateté. Elles permettent de capter des propos, des comportements, des émotions sur le vif.
2. Les comptes rendus développés, qui permettent de contextualiser les données collectées. Cela peut notamment être utile pour recontextualiser des verbatims.
3. Le journal de terrain, qui permet de noter ce qui est fait au cours du temps, les idées qui émergent, les doutes et même les craintes. Ce sont des notes personnelles qui permettent de suivre l'avancée de la recherche en cours.
4. Les notes d'analyse et d'interprétation, qui ont vocation à suivre la construction théorique. On peut y consigner les intuitions, les interprétations et les modélisations quotidiennes.

Au début de notre présence sur le terrain, nous avons pris ce type de notes. Mais ne trouvant pas la matière à collecter concernant le projet de recherche initial, elles se sont avérées pauvres. En effet, il est difficile de noter des propos en particulier lorsqu'on ne pense pas s'y intéresser. Prouvant au passage de manière empirique l'impossibilité de mettre

strictement en œuvre la *grounded theory*. Pour arriver à prendre des notes malgré ces conditions, nous avons entrepris de faire de ces notes de travail le support des notes de recherche. Ainsi, chaque jour au cabinet donnait lieu à de nouveaux écrits concernant l'ensemble des tâches à réaliser ajoutés à des notes diverses et variées prises dans la journée, telles que celles prises en réunion. Mais au final, aucune de ces notes ne concerne la recherche. Toutefois, leur existence matérielle facilite la saisie des éléments particuliers, des propos intéressants... En fait, ces notes facilitent l'attention flottante telle que définie par Dumez (2016). Par ailleurs, leur relecture permet de recontextualiser les événements avec une certaine précision. C'est cette approche mêlant la recherche avec le travail de consultant qui nous fait quitter le domaine du journal de bord de recherche au sens strict pour en faire un journal de bord du quotidien.

1.3. L'utilisation de documents et de données secondaires

Notre recherche peut également s'appuyer sur les nombreux documents produits au cours des missions pendant notre présence à Compta Durable. Lors de ces missions, nous avons pu nous appuyer sur la présentation commerciale, le rapport final, mais également l'ensemble des documents intermédiaires. Ces derniers prennent des formes aussi variées que les supports de présentations pour les réunions, les comptes rendus de ces mêmes réunions ou encore les e-mails échangés. En effet, ces derniers se sont parfois révélés très intéressants, lorsque les acteurs prennent le temps de préciser leurs idées. En effet, ces e-mails permettent de révéler leur compréhension de la méthode et leurs intentions.

En interne, la production de document est également riche. Nous mobilisons en particulier les présentations des missions, les comptes rendus de réunions de travail, ou encore la méthodologie développée en interne. Tous ces éléments constituent d'ailleurs la preuve d'investissement de forme (Chiapello et Gilbert, 2013 ; Thévenot, 1896). Ils permettent de figer une compréhension et une modalité d'application de la méthode.

Enfin, nous avons également mobilisé des données secondaires afin de compléter notre connaissance sur les organisations clients. C'est en particulier le cas concernant Fermes d'Avenir, puisque n'ayant pas travaillé directement avec le fondateur (Maxime de Rostolan), nous nous sommes appuyés sur des entretiens qu'il a pu réaliser pour mieux comprendre sa motivation et donc le projet de l'association.

2. L'analyse critique des données

L'analyse s'est opérée à partir d'un travail sur l'ensemble des données collectées, c'est-à-dire les documents et le journal de bord. Parmi ces données, nous distinguons toutefois les textes et la contextualisation. Par textes, nous entendons « *les textes écrits, mais aussi des paroles, des images, des symboles, des artefacts culturels (i.e. une musique, un tableau, un élément architectural), des gestes et tous les autres éléments qui construisent socialement la réalité* » (Blanc, Drucker-Godard et Ehlinger, 2014, p. 564). Ces textes sont contextualisés grâce au journal de bord. Cette contextualisation est importante, car elle permet de faire le lien entre les différents textes. En effet, « *les textes pris individuellement sont vides de sens. Il s'agit de les analyser dans leur contexte, en prenant en compte les conditions qui ont poussé à leur production* » (Blanc, Drucker-Godard et Ehlinger, 2014, p. 564). Le journal de bord permet donc de révéler l'intertextualité et de faire émerger le sens dans l'archipel de texte que nous avons constitué.

De nombreuses recherches qualitatives s'appuient sur une analyse de contenu, qui se révèle pourtant limitée dans notre cas. En effet, cette méthode suppose de coder le contenu des textes collectés dans le but de faire ressortir des unités d'analyses, très utiles pour faire ressortir des situations particulières, remarquables par leur récurrence ou inversement par leur côté exceptionnel. Mais notre sujet suppose d'aller au-delà de la production textuelle des acteurs. Notre recherche nous amène à questionner le poids de l'histoire dans la dynamique appropriative et suppose donc de révéler les cadres d'interprétations des acteurs. Concrètement, la notion de « capital naturel » recouvre de nombreuses réalités et il est nécessaire d'adopter un regard critique sur ce que cette notion recouvre pour les acteurs. Dès lors, l'analyse de contenu ne remplit qu'une trop faible partie du travail qui se fait de toute manière sur le terrain lorsqu'on y reste suffisamment longtemps.

Nous privilégions donc d'étudier des données selon le cadre de l'analyse critique de discours (ACD). L'ACD s'intéresse aux « *relations entre le discours et les relations de pouvoir, les idéologies, les identités sociales, les institutions... Le discours est alors considéré comme un élément qui, non seulement construit la réalité sociale, mais aussi contient des indices fondamentaux pour débusquer des idéologies naturalisées ou encore des relations de pouvoir et de domination tenus pour acquis* » (Blanc, Drucker-Godard et Ehlinger, 2014). Par ailleurs, l'ACD « *est aussi normative dans le sens où elle évalue les réalités sociales mises à nu à partir de certaines valeurs jugées fondamentales pour promouvoir des sociétés équilibrées et heureuses. Le chercheur critique n'est donc pas un*

simple observateur des phénomènes sociaux, mais un décrypteur qui cherche à comprendre pourquoi les éléments observés ne correspondent pas à une réalité souhaitable » (Blanc, Drucker-Godard et Ehlinger, 2014, p. 566-567). Cette approche permet donc de poursuivre notre projet d'*engagement research*, puisqu'elle nous permet de comparer les pratiques observées avec l'objectif de soutenabilité. De cette manière, notre recherche ne se veut pas contemplative d'une dynamique d'appropriation, mais engagée dans une logique programmatique pour une comptabilité servant une écologie ambitieuse. Pour atteindre cet objectif, nous nous appuyons sur notre généalogie des méthodes de comptabilités socio-environnementales.

3. La validité de la recherche

La recherche doit finalement être entreprise tout en s'assurant qu'elle garantit la validité interne ainsi que la validité externe du travail. Comme le rappellent Drucker-Godard, Ehlinger et Grenier (2014), « *la validité interne consiste à s'assurer de la pertinence et de la cohérence interne des résultats générés par l'étude ; le chercheur doit se demander dans quelle mesure son inférence est exacte et s'il n'existe pas d'explications rivales* » (Drucker-Godard, Ehlinger et Grenier, 2014, p. 312). La validité interne renvoie donc au risque d'équifinalité, c'est-à-dire au fait que plusieurs explications peuvent expliquer le phénomène (Dumez, 2016). Dans le cadre de notre recherche, la validité interne est assurée par l'émergence de l'explication depuis le terrain. Autrement dit, la modélisation est apparue avant même la théorisation. Il n'y a donc pas eu la volonté d'appliquer un cadre en particulier pour expliquer la situation. Au contraire, nous avons mobilisé un cadre théorique (le cadre de l'herméneutique philosophique en l'occurrence) pour tenter de retranscrire ce que nous avons compris du terrain. Par ailleurs, cette compréhension du terrain n'est pas le fruit de notre seule analyse, mais bien d'une analyse construite au fur et à mesure de notre présence avec les autres membres de l'équipe du cabinet ainsi que d'autres acteurs intéressés par la méthode CARE, en particulier un des concepteurs.

La validité externe renvoie pour sa part aux possibilités de « *généralisation et de réappropriation des résultats d'une recherche* » (Drucker-Godard, Ehlinger et Grenier, 2014, p. 321). La généralisation n'a rien d'évident dans le cadre d'une recherche qualitative, puisque la subjectivité du chercheur est assumée. Toutefois, notre recherche s'appuie sur trois unités d'analyses différentes dans le cadre de notre étude de cas, ce qui nous assure le fait de ne pas porter trop d'importance à des éléments trop spécifiques aux

cas étudiés. Par ailleurs, les trois cas présentés ne sont qu'une partie des situations rencontrées, puisque nous avons également été amenés à présenter la méthode CARE à des prospects ; mais surtout d'autres mises en œuvre sont en cours. Par ailleurs, pour trois de ces nouvelles expérimentations, nous sommes intervenus avec un collègue chercheur qui a pu jouer le rôle d'instance de contrôle. Enfin, le laboratoire et en particulier notre directeur de thèse a également permis d'obtenir un regard extérieur. Pour permettre d'en tirer des connaissances généralisables, nous contextualisons largement les différents cas, afin de pouvoir y déceler les spécificités.

SYNTHÈSE DU CHAPITRE III

Dans ce chapitre, nous avons présenté la méthodologie de recherche de cette étude, tout en cherchant à inscrire notre travail dans le cadre de ce que Adams et Larrinaga (2007 ; 2019) nomment l'*engagement research*. Cette approche de recherche suppose de s'impliquer sur le terrain avec les organisations, tout en conservant un regard critique. C'est donc dans l'objectif de maintenir ce fragile équilibre que s'articule notre méthodologie.

Tout d'abord, nous inscrivons notre travail dans le cadre d'une épistémologie constructiviste. Nous reconnaissons en effet que la réalité comptable est une réalité de second ordre partagée. Ce n'est que parce qu'elle fait l'objet de convention socialement admise que la réalité de la comptabilité ne peut être reconnue comme telle. Néanmoins, nous reconnaissons une réalité physique aux événements qui sont enregistrés par la comptabilité, en particulier la CSE lorsque celle-ci cherche à intégrer les flux de consommation/pollution des ressources naturelles. Partant de cette approche ontologique, nous développons une épistémologie constructiviste qui nous amène à considérer que le chercheur est engagé dans une expérience de transformation du monde avec une certaine finalité. Ce faisant, il interagit avec son environnement, rendant nécessaire d'exposer clairement la méthodologie retenue.

Ensuite, notre recherche se veut exploratoire, dans la mesure où elle est censée faire émerger des cadres d'interprétations encore non révélés par la littérature. Dès lors, nous concevons notre méthodologie sur la base d'une recherche qualitative s'attachant à décrire autant le contenu de la CSE, que le processus d'appropriation. Par ailleurs, nous nous inspirons de la *grounded theory* afin de faire émerger la compréhension depuis le terrain, plutôt que d'essayer de lire le terrain à partir d'une grille de lecture donnée.

Aussi, compte tenu de nos modalités d'accès au terrain, nous nous trouvons dans le cadre d'une observation participante, qui prend la forme d'une recherche intervention lorsque nous sommes présents dans les organisations clientes en tant que consultant. Par ailleurs, nous faisons de notre expérience au sein du cabinet Compta Durable une étude de cas enchâssée, en considérant chacune des expérimentations comme étant une unité d'analyse. Aussi, dans la mesure où nous avons été impliqués tout au long des expérimentations, nous pouvons qualifier ces études de longitudinales en temps réel. Cette configuration de la recherche est cohérente avec le choix d'une approche inspirée de la *grounded theory*.

Enfin, concernant les modalités opérationnelles de la recherche, nous avons mis en œuvre une collecte de données reposant sur l'observation, associée à une consignation des éléments dans un journal de bord. Par ailleurs, nous mobilisons des documents produits lors des missions d'expérimentation de CARE, comme traces matérielles de l'évolution de l'appropriation. Ces données sont ensuite analysées avec une analyse critique du discours. En effet, pour tenter de déterminer les cadres d'interprétations sous-jacents à l'appropriation, il nous faut tenter d'analyser en profondeur la nature des discours présents dans les textes. Autrement dit, nous ne cherchons pas seulement à restituer ce qui est dit, mais à montrer l'ancrage théorique et idéologique des acteurs. Enfin, la validité de la recherche est assurée par le partage de l'analyse avec des membres de l'équipe menant les expérimentations CARE. Mais aussi par la présence de plusieurs unités d'analyses au sein de notre étude de cas qui permettent de s'intéresser aux phénomènes récurrents. Par ailleurs, des instances de contrôles sont mises en place grâce au directeur de thèse, à un collègue ainsi qu'au laboratoire.

Nous rendons compte de notre présence sur le terrain au moyen d'un récit analytique présenté dans le chapitre suivant.

Chapitre IV – Mettre en œuvre CARE :

Entre pédagogie et adaptation

« Réussirons-nous ? Et parviendrons-nous à justifier la confiance de ceux qui nous ont soutenus et aidés ? C'est une dure partie que nous jouons et les critiques si largement prodiguées au départ le seront encore plus au retour si nous revenons bredouilles. »

– Jean-Baptiste Charcot, *Le Français au Pôle Sud*

INTRODUCTION

[06/10/2015]¹²¹

Hier s'est tenue une réunion au CSOEC à laquelle M. Gbego souhaitait que je participe. Il s'agissait d'une réunion du groupe de travail sur le reporting extra-financier. Il y avait une vingtaine de personnes présentes, venant d'horizons variés : des experts-comptables bien sûr, des représentants des syndicats patronaux, des responsables RSE... Je n'ai pas compris tout ce qui s'est dit. Beaucoup d'acronymes et de vocabulaire qui me sont parfaitement inconnus. [...]

C'est dans une salle du dernier étage du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) et dans la plus grande confusion que ma thèse a débuté. Je ne me souviens plus très bien de ce moment, tant les échanges qui s'y tenaient m'étaient indéchiffrables. Je ne me souviens que du sentiment d'embarras qui m'a pris lorsqu'on me

¹²¹ Les extraits de mon journal de bord seront indiqués par une date entre crochets dans des encadrés gris

m'a demandé d'expliquer le mécanisme d'amortissement dans la méthode CARE. Cette première réunion m'a permis de réaliser que ma formation de comptable ne m'avait pas préparé au monde de la RSE et qu'il allait me falloir apprendre un nouvel univers. Mon expérience de terrain est donc celle d'un débutant, d'un *junior* pour reprendre le terme utilisé dans les cabinets, dans un domaine professionnel encore en cours de constitution.

Mon entrée au cabinet Compta Durable, dans lequel j'ai réalisé ma CIFRE, ne se fera qu'au mois de décembre de l'année 2015. Ce cabinet, spécialisée dans la RSE, a été fondée en 2011 par Hervé Gbego qui en est également le dirigeant. Les missions du cabinet sont essentiellement du conseil en reporting extra-financier et l'audit de ces mêmes rapports. Lorsque j'ai intégré le cabinet, il n'y avait qu'une seule collaboratrice en plus du président. Ma mission consistait initialement à aider au développement de CARE, notamment en développant des outils spécifiques pour répondre aux besoins des clients. Mais dans la mesure où la première expérimentation de CARE en était encore qu'à ses débuts, ces éventuels besoins n'étaient pas encore bien définis.

Ma présence continue au sein du cabinet m'a permis de vivre toutes sortes de situations : missions de mise en œuvre de CARE ; missions de conseil pour le rapport RSE ; missions d'audit du même rapport. Mais aussi : les réunions d'équipe au sein du cabinet ; les rendez-vous de prospections commerciales ; les réunions de groupe de travail interne ou encore tous ces moments qui font la vie d'un collaborateur : les discussions informelles de couloir, les déjeuners entre collaborateurs ou le plus souvent partagés avec d'autres acteurs de la RSE¹²², les *afterworks* des « Copains de la RSE¹²³ », l'arrivée ou le départ d'une associée... Bref la vie d'un cabinet dans son intégralité.

Toute la difficulté consistait à parvenir à sélectionner, parmi tous ces moments, ce qui s'avérait le plus représentatif de ce qui s'y passait. Deux grands risques se posaient alors concernant cette restitution. Le premier risque était de manquer de recul et de présenter les choses dans toute leur complexité, sans que personne, sauf peut-être moi-même, puisse y discerner quoi que ce soit. Le deuxième risque était de trop rationaliser, de faire des liens avec ce qui n'en a pas ou peu et y trouver un sens qui n'en avait pas au moment où les faits se sont produits.

¹²² Nous partageons notamment nos déjeuners avec l'équipe de Global Compact France

¹²³ « Les Copains de la RSE » était un groupe informel, fondé par l'ancienne secrétaire générale du Global Compact France, destiné à rassembler les jeunes travaillant dans la RSE.

Pour tenter d'organiser ce récit, je présenterai ma situation sur le terrain selon trois phases qui correspondent chacune à un contexte particulier au sein du cabinet, une étape dans mon processus de recherche et à un cas d'application de la méthode CARE. Nous aborderons ainsi la découverte de la méthode CARE avec le cas *Crèche Verte*, l'adaptation du modèle avec le cas *Fermes d'Avenir* et enfin la quête d'idéal avec le cas *Poste Immo*.

SECTION 1 – LA DÉCOUVERTE D’UN NOUVEAU CONTINENT

La première phase est celle de la découverte de la méthode CARE. À ce stade de ma présence sur le terrain, j’espérais pouvoir suivre l’évolution de l’appropriation de la méthode au sein d’une organisation. Dès lors, ma collecte d’informations ne se donnait pas pour objectif de pouvoir retracer tous ces moments. Pourtant, l’adaptation de mon objet de recherche au cours du temps la rend désormais très intéressante. C’est en effet au cours de cette première phase que certains concepts se sont figés, que des investissements de formes ont été opérés et que les premières interprétations du modèle ont été rendues possibles. Dans une première partie, nous évoquerons les développements de CARE au sein du cabinet, puis dans une deuxième partie nous présenterons le cas de *Crèche Verte*, la première opérationnalisation du modèle.

1. Les premiers développements du modèle CARE

Le groupe de travail au sein du CSOEC a constitué une forme d’introduction au milieu de la comptabilité socio-environnementale. L’objectif de ce groupe de travail était de faire des recommandations à destination des experts-comptables en matière de CSE. Plusieurs réunions se sont donc tenues afin de présenter différents modèles comptables. Toutefois, des positions fortement divergentes sont apparues assez rapidement (1.1.). Il nous aura donc fallu construire un argumentaire développé pour essayer de convaincre et rallier des acteurs à notre cause (1.2.), mais sans succès. À défaut d’avoir permis de porter CARE au sein de l’ordre des experts-comptables, ce groupe de travail nous aura permis d’affiner notre compréhension du modèle. Toutefois, la capitalisation de ce travail au sein du cabinet s’est révélée être un chemin tortueux (1.3.).

1.1. Les premières réunions : l’émergence des tensions

La première présentation de CARE à laquelle j’ai participé a eu lieu lors de la seconde réunion du CSOEC, le 10 décembre 2015. À cette réunion, chaque personne proposant une méthode était invitée à en exposer les principes. Ainsi, trois méthodes ont vu le jour : une méthode proposée par Pierre Borie¹²⁴ ; la méthode CARE de Jacques Richard ; la

¹²⁴ Pierre Borie est un ancien expert-comptable qui proposait une méthode reposant sur le rapprochement de la comptabilité et la fiscalité, afin de rendre cette dernière plus incitative sur le plan écologique.

comptabilité universelle de Jacques de Saint-Front. Ces trois méthodes furent alors considérées comme concurrentes, mais on imaginait qu'une synthèse pouvait émerger.

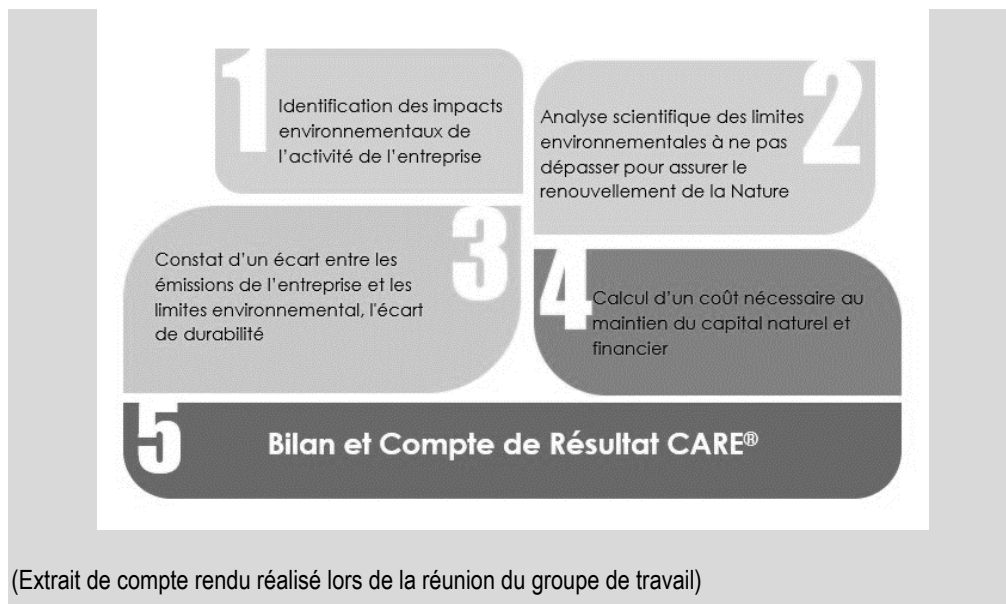
Jacques Richard n'ayant pu venir, c'est une collègue, Marion P.¹²⁵, et moi-même qui présentions la méthode CARE. Nous exposions alors :

Le modèle CARE de Jacques Richard se fonde sur la comptabilité classique en coût historique. Le modèle CARE intègre trois capitaux : le capital financier, le capital environnemental et le capital humain. La soutenabilité de ce modèle est forte, c'est-à-dire que les trois capitaux ne peuvent se compenser entre eux. Chaque capital doit faire l'objet d'un amortissement.

Pour pratiquer l'amortissement sur les capitaux autres que le capital financier, une méthodologie en cinq étapes a été conçue :

1. Analyse des impacts environnementaux de l'entreprise, en ne conservant que les plus significatifs ;
2. Analyse scientifique des limites environnementales à ne pas dépasser pour assurer le renouvellement de la nature ;
3. L'écart entre ce que la limite de l'environnement et l'impact réel de l'organisation a calculé, ce qui permet d'obtenir l'écart de durabilité ;
4. Détermination du coût des investissements nécessaires pour que l'impact de l'organisation ne soit pas supérieur aux limites environnementales. Puis définir le coût annuel de restauration, qui correspond au coût d'investissement au *pro rata* de l'écart de durabilité par rapport à la limite environnementale.
5. Intégration des charges environnementales et sociales dans le compte de résultat et dans le bilan.

¹²⁵ Les prénoms et noms des personnes directement impliquées dans les missions et le développement de CARE ont été anonymisés, afin que la distance prise ainsi avec les personnes réellement impliquées permette une plus grande liberté d'expression.



Cette formulation du modèle CARE est celle existante au sein du cabinet à mon arrivée. Cette présentation est d'ailleurs très proche de celle qui est faite par Jacques Richard dans son ouvrage de 2012.

Lors de cette réunion, je m'étonne de certaines discussions qui me semblent incohérentes par rapport à la réalité de terrain. Notamment, une des propositions qui consiste à demander aux entrepreneurs (puisque l'on parle essentiellement des PME et TPE dont les comptables font la saisie) d'annoter sur chaque facture des informations environnementales complémentaires. En prenant du recul, je m'imagine alors qu'ils en oublient les utilisateurs :

[10/12/2015]

[...] J'ai été surpris de constater qu'ils s'intéressent peu aux acteurs en tant qu'utilisateurs. Les questions tournent surtout autour de « est-ce que c'est utile pour le dirigeant ? – Comment rendre utile aux dirigeants ? Comment mesurer l'impact ? Que mesurer ? » [...]

Je vais vite comprendre que le problème n'est pas là. Il ne s'agit pas de définir tout de suite une méthode clé en main pour les experts-comptables à partir des différentes idées présentées. Il s'agit d'obtenir l'appui de l'Ordre et ainsi gagner en légitimité. Nous ne discutons donc pas « technique », mais « théorie », derrière des questions d'apparentes méthodes, nous débattons en fait des principes théoriques à retenir. Par ailleurs, je comprends qu'il n'y aura donc pas de consensus, malgré les moyens mis en œuvre pour

donner l'apparence d'un travail méthodique et éclairé. Par exemple, le 8 janvier, on me demande de préparer un *benchmark* des différentes méthodes de CSE existantes, dans le but d'identifier les aspects qui semblent pertinents et qui seraient à conserver dans la méthode proposée par l'ordre. Ce travail ne sera pas plus utile aux débats que toutes les autres présentations qui auront lieu.

Les autres participants reprochent à CARE principalement deux choses. Tout d'abord de ne pas intégrer « *les externalités positives* » et ne s'intéresser qu'aux « *externalités négatives* ». Bien que nous essayions de préciser qu'avec CARE il ne s'agit pas d'externalités, ces précisions resteront incomprises. Ensuite de considérer le capital comme une dette, alors que les autres participants le considèrent comme un actif net. Pour ces deux principales raisons des tensions apparaissent et les échanges se font plus virulents.

Lors de la réunion du 28 janvier, les choses se précisent, car Philippe Arraou, alors président du CSOEC, intervient en début de réunion pour recadrer les objectifs du groupe de travail : « *L'objectif est de parvenir à produire un livrable pour le congrès qui se tient cette année à Bruxelles. Ce sera une vitrine pour l'Europe* ». Ces propos donnent une autre dimension au groupe, mais explicitent également le fait qu'il n'y aura pas de compromis, car comme l'affirme également Philippe Arraou, nous n'avons pas le temps de redéfinir une nouvelle méthode. Il nous faut donc désormais officiellement choisir parmi les méthodes existantes. Une nouvelle phase se met en place : en l'absence de coopération possible, chaque méthode doit être présentée au travers d'un dossier expliquant les principes et l'opérationnalisation afin de pouvoir décider collectivement quelle méthode soutenir. Au sein de CD, nous entreprenons alors un travail en profondeur sur la méthode CARE, aidés notamment des concepteurs Jacques Richard et Alexandre Rambaud.

1.2. La construction d'un argumentaire

À partir de là, plusieurs réunions vont s'enchaîner au CSOEC entre mars et avril. L'objectif des trois premières réunions (3 mars, 10 mars et 24 mars) est de présenter de manière complète les méthodes concurrentes. Mais c'est surtout l'occasion d'identifier et pointer du doigt les faiblesses de chacune d'elles. Ainsi, dans une note de synthèse que j'écris pour le cabinet à l'issue de la réunion du 3 mars, je conclus par :

Compta U et ADAE¹²⁶ sont l'œuvre d'experts-comptables engagés dans le développement durable qui ont conçu des outils de gestion répondant à cet engagement. Mais ces outils sont finalement plus des outils de reporting ponctuel qui se donnent malheureusement pour contrainte d'être des comptabilités structurées et aptes à saisir la complexité des enjeux sociaux, écologiques et économiques.

Seul CARE repose sur **des bases théoriques fortes et défendables et avec une véritable réflexion comptable (économique et écologique) et la volonté de faire changer la vision de l'entreprise. CARE peut être discutée et modifiée pour améliorer son acceptabilité, mais ne peut être mise sur le même plan que les autres méthodes.** CARE a donné lieu (et donne lieu) à des publications (référéncées) et des exposés académiques internationaux et est discutée à la fois par des experts en comptabilité et en économie au niveau international.

(Extrait note de synthèse interne au cabinet)

Au travers de cet extrait, on peut comprendre la dynamique qui existe à cette période au sein du cabinet. CARE est perçue comme la meilleure méthode, aucune remise en question fondamentale n'est admise. Dans ces conditions, les débats se font de plus en plus virulents au sein du groupe de travail :

[10/03/2016]

En discutant avec Marion P. sur le retour du CSOEC, on est d'accord sur le fait que le climat s'est beaucoup trop tendu entre les différents participants. Il faudrait revenir à des discussions plus constructives. Mais on ne comprend pas pourquoi M. et B. ont proposé leur propre méthode. Je pense qu'elles imaginent que Hervé utilise sa position au sein de l'ordre pour faire passer sa méthode.

Ces débats, parfois vigoureux, nous poussent à améliorer notre compréhension de la méthode et à bien structurer sa mise en œuvre. Déjà, lors de la réunion du 3 mars, Alexandre Rambaud et Jacques Richard sont venus présenter la méthode. C'est l'occasion de se rendre compte que jusqu'ici je ne maîtrise ni CARE ni les enjeux généraux concernant la CSE. Le

¹²⁶ ADAE est une nouvelle méthode

soir même, je me mets à la lecture de l'article de Rambaud et Richard (2015) présentant CARE-TDL.

Le 10 mars, nous devons faire une présentation de CARE et rendre un document synthétique sur la méthode, présentant les grands principes, la méthode opérationnelle et un cas pratique servant d'illustration. Ce travail est réalisé à partir de ce que j'ai compris de l'article concernant CARE-TDL, mais aussi avec l'aide d'Alexandre Rambaud qui accepte de nous accorder quelques longs entretiens téléphoniques. Il en ressort une révision assez fondamentale de la présentation de la méthode CARE. Tout d'abord, la notion de capital est pour la première fois définie dans un document de CD, à partir de l'article de 2015, comme « *une chose (matérielle ou non) offrant une potentialité d'usages et reconnue comme devant être maintenue* ». Par ailleurs, la méthode opératoire en cinq étapes est également revisitée. Il n'est plus fait mention de limites scientifiques, mais on fait désormais intervenir la notion de porte-parole des capitaux, de description du capital (pour ne pas dire description ontologique du capital) et de période de maintien. Comme en atteste la Figure 18, c'est précisément dans ce document que l'on peut dire que CD est passé d'une approche reposant sur la lecture de l'ouvrage de Richard (2012), à une approche CARE-TDL, reposant quant à elle sur l'article de 2015.

Ce travail ne sera finalement pas utile, car les débats s'enliseront. Toujours sur la base des mêmes arguments la situation se bloque. Le 24 mars, il est décidé que la méthode sera choisie directement par les cadres de l'ordre, sur la base d'un dossier que nous aurons à renseigner. Ce dossier devra comprendre un cahier des charges pour un logiciel comptable et un cas pratique fourni par l'ordre afin de mettre en lumière les différences de traitements entre chaque méthode. Dès lors, les chances d'être retenues nous semblent faibles, car la personne chargée d'étudier les dossiers ne s'est pas montrée jusqu'ici favorable à la méthode CARE. À partir des mêmes arguments que nos contradicteurs, celle-ci voit dans CARE une méthode trop complexe qui ne permettrait pas de valoriser les efforts entrepris par les organisations.

La réalisation de ce dossier ne fera pas l'objet d'un travail aussi important que les semaines précédentes. Nous présenterons une version « *Light* » de CARE, c'est-à-dire une version plus simple à mettre en œuvre et évitant certains termes qui semblent ne pas être bien acceptés par l'ordre (par exemple le terme *porte-parole*).

Enfin, aucune méthode ne sera retenue. Selon les termes de l'ordre « *les méthodes ne sont pas encore suffisamment matures pour le moment* ». En dépit de cet échec, ce groupe de travail a permis de découvrir la méthode CARE de manière approfondie, notamment grâce aux échanges que nous avons pu avoir avec les concepteurs. Ce travail a donc permis au cabinet d'enrichir et d'améliorer sa compréhension de CARE et donc de retravailler la méthode opérationnelle.

Etapes de la méthode	Description
Etape 1 : Identification des impacts de l'entreprise	Après une concertation entre les porte-parole des capitaux, les éléments à conserver en priorité sont identifiés, et les mesures d'impact adéquates sont réalisées sur le terrain. Pour cela, on peut se baser sur les informations connues (rapport RSE), des informations externes (ONG), ou des mesures sur site.
Etape 2 : Analyse scientifique des limites environnementales à ne pas dépasser	L'objectif est de comprendre quel serait l'usage limite de la ressource. Les acteurs représentant les capitaux sont en mesure de signaler les limites d'usage raisonnable du capital. Le choix des limites environnementales peut se faire via les informations accessibles dans la littérature, des entretiens avec des scientifiques compétents, ou des mesures in-situ.
Etape 3 : Constat d'un écart entre les émissions de l'entreprise et les limites environnemental	Calcul des écarts observables entre le niveau des indicateurs (données obtenues auprès des gestionnaires) et le niveau défini pour les limites environnementales. A cela s'ajoute le choix d'une période de maintien du capital . A l'issue de cette période, l'état du capital doit être réexaminé.
Etape 4 : Calcul d'un coût nécessaire au maintien du capital naturel et financier	La valorisation du capital se fait ensuite à partir de scénarios qui permettent le maintien de ce dernier. L'entreprise choisit celui qui lui semble le plus pertinent stratégiquement . Ce scénario doit faire apparaître des coûts liés au maintien du capital. La somme de ces coûts de maintien sur l'ensemble de la période nous donne alors la valeur du capital.
Etape 5 : Bilan et Compte de Résultat CARE	Chaque année un amortissement est constaté sur l'actif pour le montant de ce qui avait été prévu lors de l'établissement du scénario. Cela vient diminuer le résultat pour le montant du maintien des capitaux . Toutefois, si les charges de maintien ont bien été entreprises, alors un produit « naturel » ou « humain » est passé avec contrepartie un actif « naturel » ou « humain » qui correspond à un usage à nouveau

x.a étapes CARE dans la première version du document

Etapes de la méthode	Description
Etape 1 : Identification des capitaux exploités par l'entreprise	Après une concertation entre les porte-parole des capitaux, les éléments à conserver en priorité (et la nature de ces éléments) sont identifiés, et les mesures d'impact adéquates sont réalisées sur le terrain. Pour cela, on peut se baser sur les informations connues (rapport RSE), des informations externes (rapport d'experts, ONG,...), ou des mesures sur site. Une description de chaque capital est obtenue à ce stade.
Etape 2 : Mise en place de périodes de maintien	Le capital doit être maintenu sur une période déterminée par les porte-paroles. Cette période correspond à une durée au terme de laquelle l'état du capital doit être réexaminé.
Etape 3 : détermination des scénarios	Afin de maintenir le capital sur la période déterminée, l'entreprise doit proposer des scénarios. Ces scénarios consistent en des actions concrètement actionnables par des acteurs sur le terrain.
Etape 4 : chiffrage des scénarios	Les scénarios doivent faire apparaître des coûts. L'entreprise choisit le scénario qui lui semble le plus pertinent stratégiquement . La somme des coûts à engagé pour le scénario retenu permet de valoriser le capital correspondant. Ce chiffrage des scénarios fait appel à une comptabilité matière évoluée qui serait alors un complément essentiel à la comptabilité analytique pour CARE.
Etape 5 : Bilan et Compte de Résultat CARE	Les usages répétés du capital donnent lieu à un amortissement systématique et planifié des actifs « humains » ou « naturels ». Cela vient diminuer le résultat pour le montant du maintien des capitaux . Toutefois, si les charges de maintien ont bien été entreprises, alors un produit « naturel » ou « humain » est passé avec contrepartie un actif « naturel » ou « humain » qui correspond à un usage à nouveau disponible du capital.

x.b étapes CARE dans la version finale du document

Figure 18 : Evolution de la compréhension de CARE

1.3. La difficile capitalisation du travail au sein du cabinet

Ce travail pour le CSOEC a également permis une meilleure collaboration entre les chercheurs, les concepteurs de la méthode, et le cabinet. Cette collaboration a été initiée par une réunion au sein du cabinet le 31 mars 2016 avec Alexandre Rambaud et Jacques Richard. Sont abordés essentiellement des aspects théoriques, mais aussi le mode opératoire.

À la suite de cette réunion, je propose un premier mode opératoire compatible avec ce que nous pensons être réalisable. Ce dernier fait intervenir trois types d'acteurs (les experts scientifiques, les ressources internes à l'entreprise cliente et le cabinet) pour un total de neuf étapes, au lieu de cinq dans ce que nous présentions jusque-là (cf. annexe H). Lorsque je soumetts ce travail à l'expert-comptable le 4 avril 2016, il se montre réservé et m'invite à revoir cette approche. Il perçoit celle-ci comme trop théorique et pas assez opérationnelle : *« je trouve qu'on insiste trop sur la notion de capital et pas assez sur la méthode. Il faut à mon avis expliquer la démarche de façon simple avec les cinq étapes de CARE »*. Par ailleurs, il exprime la crainte de ne pas parvenir à vendre une méthode trop complexe : *« J'arrive à vendre avec les cinq étapes, mais ça, je ne comprends pas et je n'arriverai pas à la vendre »*.

À la suite de cette discussion, j'analyse la situation de la manière suivante :

[07/04/2020]

Nous sommes à une phase de rupture avec la théorie de CARE, ou tout au moins avec CARE-TDL. En effet, les considérations théoriques semblent être trop complexes et mener à une perte de temps (donc non rentable). Hervé souhaite donc que l'on concrétise la méthode en débrayant des aspects théoriques. Par ailleurs, ce qui compte surtout est d'avoir un langage commun et un pitch pour vendre CARE.

Dans une note interne, trois niveaux sont considérés en précisant ainsi ce que peut être CARE pour le cabinet :

- Le cadre conceptuel : logiquement parfait et traitant de la théorie comptable. Il permet de définir théoriquement le référentiel comptable que nous proposons. En aucun cas il ne traite de l'obtention (pratique) et de la présentation des données comptables.

- Le référentiel comptable : transpose le cadre conceptuel en règles comptables pratiquement utilisables et faisant sens aux acteurs. Il peut, sous réserve de justifications, être en désaccord avec le cadre conceptuel pour permettre une meilleure diffusion de la méthode.
- La comptabilité analytique : permet une lecture détaillée des comptes et de l'activité de l'entreprise et fait apparaître les efforts de l'entreprise, les moyens mis en œuvre, ce qu'il reste à faire...

[Extrait d'une note interne]

Même si le contenu de cet extrait est peu précis et maladroit, on comprend la volonté de prendre du recul par rapport à la version « théorique » de CARE-TDL. On retrouve exactement le même propos quelques jours plus tard, le 11 avril, dans une note transmise par un des concepteurs de la méthode :

[...] CARE/TDL est un système comptable théorique en évolution, qui donne lieu à des interrogations, des recherches, etc.

La transformaiton (et je dirais la traduction) de ces ferments théoriques conduit à structurer des modèles (que j'appellerai CARE) applicables sur le terrain. [...]

[Extrait d'une note rédigée par Alexandre Rambaud]

À partir de ce jour, il n'est donc plus question de CARE-TDL dans nos offres commerciales, mais uniquement de CARE et une nouvelle version de processus opérationnel est rédigée. Pas nécessairement moins proche de CARE-TDL que le précédent, mais formulée autrement et surtout conçue pour répondre à une mission qui semble alors se profiler : une opération collective avec l'ADEME et une dizaine d'entreprises en région Occitanie. Ce schéma opérationnel propose alors quatre étapes importantes, qui sont : une étape de formation, une étape de description des capitaux et des scénarios de maintien des capitaux, une étape d'explicitation de l'utilisation des capitaux et enfin une étape correspondant à la reddition des comptes annuels (cf. annexe I). Ce schéma présenté le 26 avril 2016, ne remporte pas une forte adhésion, mais ne fait pas non plus l'objet de critiques comme le précédent. Il fige néanmoins une vision du processus

opérationnel CARE, car on peut le retrouver à l'identique dans les présentations de l'opération collective qui a réellement eu lieu quelques années plus tard en région PACA.

À l'issue de cette période, l'arrivée d'un nouveau collaborateur le 1^{er} juin 2016 va être porteuse de nouveaux débats. Ce nouveau collaborateur, Baptiste I., a d'abord obtenu une licence de biologie, puis un master en RSE, avant de finalement réaliser une thèse de doctorat en économie de la biodiversité. En raison de ce parcours, Baptiste I. est très sensible à la question de limite environnementale scientifiquement définie, plus exactement, il parle de « *seuils écosystémiques* ». Lors d'une discussion informelle entre nous, au moment de la pause déjeuner, nous échangeons sur ce point. J'essaie d'expliquer, à partir de l'article de 2015, en quoi la notion de limites scientifiques peut être restrictive. Je tente de démontrer que la science n'est qu'un porte-parole parmi d'autres. Mais il craint alors que cette approche ne conduise à relativiser l'importance de la science, ce qui serait contraire à la « *soutenabilité forte* »¹²⁷. Je comprends que selon lui, seule l'expertise scientifique peut permettre de définir des objectifs pertinents pour assurer la viabilité des écosystèmes.

Par ailleurs, Baptiste I. se montre sceptique à l'égard du mode opératoire que nous avons élaboré quelques semaines auparavant. Dans ce dernier, une boucle conditionnelle avait été intégrée pour s'assurer de l'adéquation entre la définition du capital et les scénarios permettant leur maintien (cf annexe I). Autrement dit si l'entreprise ne peut pas envisager le maintien d'un capital donné selon une approche ambitieuse, sa définition doit être plus modeste. Ce raisonnement, fruit des échanges au cours du mois d'avril avec les concepteurs de la méthode, pourrait selon lui, ouvrir la porte au *greenwashing*. Pour Baptiste I. le modèle CARE permet justement d'inciter les entreprises à s'engager dans la transition écologique, en raison de la diminution de leur résultat si elles ne respectent pas les seuils écosystémiques. Or, si les entreprises peuvent définir des objectifs de maintien en fonction de ce qu'elles sont capables de maintenir, l'incitation à faire mieux est atténuée, voire éliminée.

Au mois de juillet 2016, ces discussions se matérialisent lorsque nous travaillons ensemble à une proposition commerciale pour Pernod Ricard. Je propose un processus en trois étapes (Cf. Annexe J.a) relativement conforme au processus opérationnel défini au mois de mai.

¹²⁷ Comme de nombreux échanges informels, pourtant très intéressants dans ce qu'ils peuvent révéler des acteurs, je n'ai pas pu saisir les propos sur le moment. Toutefois, il utilise bien le terme de soutenabilité forte.

Baptiste I., pour sa part, propose un processus en quatre phases et neuf étapes (Cf. annexe J.b), beaucoup plus proche de CARE 2012. Au-delà de la différence numéraire qui tient en grande partie à la granularité de la description, c'est bien la notion de seuils de durabilité qui différencie nos deux approches. Tandis que Baptiste I. propose des étapes de « *Détermination des seuils de durabilité* » et de « *Confrontation [des mesures sur le terrain] avec les seuils de durabilité (éventuels écarts)* », je propose seulement de définir le capital à partir de ce qui compte pour l'entreprise et ses parties prenantes. Ce processus en quatre phases sera par la suite utilisé lors des présentations commerciales et pour l'organisation des missions.

2. Le cas Crèche Verte : « *une improvisation sur le thème de CARE* »

Lorsque j'intègre CD, une mission d'implémentation de CARE est déjà en cours. Alors que j'imagine pouvoir étudier l'appropriation de CARE par l'organisation, mes espoirs sont vite réduits, car le client à l'origine de la mission, Julien F., a vendu son entreprise. Il s'agit donc d'un travail rétrospectif, qui ne donnera probablement pas lieu à une application en situation réelle. Mes notes sur cette mission sont donc maigres, car elles ne concernent pas l'objet de recherche que je m'étais fixé. Toutefois, cette première mission est intéressante dans la mesure où elle constitue la première opérationnalisation de CARE.

2.1. Le contexte de la mission

L'entreprise qui a souhaité adopter la méthode CARE est un réseau de crèches, que l'on nommera *Crèche Verte* (CV), disposant de 4 sites dans la région parisienne. Le dirigeant, qui en est aussi le fondateur, se définit lui-même comme un *serial entrepreneur*. Il est fortement engagé dans la RSE et a d'ailleurs intégré un cabinet de conseil pour développer la RSE depuis. On comprend donc vite que cet engagement tient autant à des opportunités de carrière qu'à des valeurs personnelles.

Le projet de cette entreprise est résolument tourné vers le développement durable, ce qui fait qu'avant même le projet de mise en place de CARE, une forte démarche RSE est en place. Comme l'exprime son dirigeant et fondateur, CV « *s'est focalisée sur une offre de services innovante, fortement axée sur le développement durable* ». Or cette communication pourrait être prise pour du *greenwashing* si aucun élément tangible ne

venait attester de cet engagement. C'est donc pour cela qu'un certain nombre de démarches ont déjà été entreprises par le dirigeant, en particulier la certification ISO 14001 de CV ou encore la labellisation HQE de certaines crèches du réseau. La mise en œuvre de CARE s'inscrit dans cette dynamique et doit en même temps montrer l'intérêt de ces investissements aux nouveaux actionnaires.

Le projet débute au cours de l'été 2015 et le rétroplanning proposé à l'issue de la première réunion de pilotage fait été d'une mission en cinq semaines. Finalement, le projet ne sera proposé pour validation qu'en avril 2016 et présenté officiellement au mois de mai. Cette mission aura pris beaucoup plus de temps que prévu pour de nombreuses raisons, autres que celles qui nous intéressent ici. Nous nous intéresserons aux difficultés d'actualisation de la méthode dans le cas concret qui se présente ici.

2.2. La réalisation de la mission : entre apprentissage et « bidouillages »

Lorsque j'arrive au cabinet, la mission CV a débuté quelques mois auparavant, toutefois l'essentiel reste à faire. Le périmètre de l'étude est circonscrit à deux crèches du réseau (CV15 et CVN) et les sujets pris en compte par la mission sont également déterminés. L'étude portera donc sur la qualité de l'air et les émissions de GES. L'objectif est de montrer que la performance globale de la crèche CV15 est supérieure à celle de CVN. En effet, CV15 est une crèche labellisée HQE contrairement à CVN. La mission devrait donc permettre de faire apparaître un rééquilibrage des résultats au profit de CV15.

La méthode opérationnelle retenue est celle en cinq étapes inspirée par Richard 2012. Conformément à celle-ci, la première étape consiste à réaliser une « *Identification des impacts environnementaux de l'activité de l'entreprise* ». Pour cela, ma collègue avait obtenu du dirigeant le cahier des charges techniques particulières (CCTP) de chaque crèche, permettant d'obtenir le débit de la ventilation qui constitue une variable proxy de la qualité de l'air¹²⁸. Il lui manquait cependant encore le bilan carbone des deux crèches. À ce stade de la mission, aucune différence n'était constatée entre CV15 et CVN. Une réunion est prévue le 15 février 2016 pour faire le point sur les zones d'ombres et les informations manquantes pour poursuivre la mission.

¹²⁸ Ce choix de variable proxy n'est en rien arbitraire. En effet, la ventilation fait l'objet d'une réglementation spécifique pour les crèches afin de garantir justement un bon niveau de qualité d'air intérieur.

Cette première réunion du 15 février est pour moi l'occasion de découvrir le projet. Marion P. présente l'avancée du projet au dirigeant et en particulier le fait qu'aucune différence ne peut être faite entre la ventilation de CV15 et CVN. Il s'avère que le bâtiment est en fait construit sur la base des mêmes exigences, mais que CVN n'a pas fait l'objet d'une labellisation. Cette information changera donc notre périmètre et suppose de reprendre les informations d'un nouveau site : ce sera celui de CV20. Une discussion est abordée concernant les limites à utiliser. Le dirigeant nous explique qu'il existe une réglementation française, mais qu'elle n'est pas ambitieuse « *pour éviter d'avoir à rénover les crèches publiques, ce qui coûterait très cher aux collectivités* » (dirigeant). Il nous faudra donc chercher la réglementation d'autres pays, voir si des études ont été menées, pour essayer de déterminer une limite scientifiquement plus fiable. Entre deux discussions concernant la mission à proprement parler, le dirigeant évoque parfois les nouveaux actionnaires qui ne seraient pas forcément prêts à entendre des discours écologiquement trop ambitieux. Ce qui l'intéresse avec la comptabilité, c'est que selon lui « *cela permet de leur expliquer avec leur vocabulaire ce qu'on veut dire [...] un EBITDA, un ROI ça leur parle. Alors qui si je parle en GES je suis perdu, on ne m'écouterait pas* » (le dirigeant).

Mais ce qui me marque le plus à cette réunion, ou plutôt dans les moments informels de celle-ci, c'est l'enthousiasme qui se dégage. Tous les participants se réjouissent d'avance des résultats auxquels la mission pourrait permettre d'aboutir. Ainsi, je note dans mon journal de bord :

[15/02/2016]

[...] Le dirigeant est un personnage : grand, avec une voix forte et calme, il est charismatique. Par son discours, il me fait penser au stéréotype du *startuper*. Il use et abuse de *buzzwords* pour parler de choses parfois simples. Mais c'est quelqu'un de motivé et engagé pour le développement durable. [...] Il semble avoir hâte de pouvoir présenter ses comptes annuels « à la CARE » aux actionnaires.

De retour à notre bureau, ma collègue me dit en plaisantant avec ironie : « *On est un peu des Vasco de Gama* ». Cette plaisanterie laisse apparaître toute l'ambiguïté de la mission. D'un côté, on explore une nouvelle approche de l'entreprise et de la présentation de l'information financière. De l'autre, on ne sait pas comment s'y prendre et la route est encore mal définie. Nous avons le sentiment de ne pas être à la hauteur du projet.

L'enthousiasme se mêle à une forme de crainte. Crainte d'autant plus forte que l'on compte sur cette première expérience pour crédibiliser la méthode CARE, et que nos contempteurs pourraient également y trouver le bien-fondé de leur scepticisme.

Une nouvelle réunion est fixée au 29 février 2016, d'ici là nous devons reprendre le travail en tenant compte du nouveau périmètre et des nouvelles informations qui nous seront fournies. Par ailleurs, l'objectif est de donner une première valorisation des capitaux. Plusieurs questions se posent alors : comment définir les limites environnementales ? Quels sont les scénarii de maintien ? Comment les valoriser ? En l'absence de moyens et de compétences, chacune des réponses à ces questions appelle une forme de « bidouillage » qui ne nous rassure pas.

Concernant la qualité de l'air, qui est supposée être un des éléments du capital humain des enfants, nous fixons la limite à partir de l'Institut pour la Conception Ecoresponsable du Bâti (ICEB) qui préconise un débit de 43m³ par heure et par personne. Le scénario de maintien est simplement défini comme étant l'acquisition d'une ventilation permettant un débit supérieur à la limite. Acquisition qui peut facilement être valorisée à partir des prix catalogue d'une ventilation adéquate.

Concernant les GES, la démarche est plus hasardeuse. Comment arriver à déterminer une limite locale pour un sujet global ? Marion P. a fait le choix de partir de la recommandation du Groupe d'experts Intergouvernemental sur l'Évolution du Climat (GIEC) qui consiste à réduire de 40 % les émissions de GES (base 2010) d'ici 2050¹²⁹. En faisant l'hypothèse que la réduction se fait de manière linéaire dans le temps (cf. Figure 19), on a pu fixer un objectif à horizon 5 ans correspondant à une réduction de 5,5 % des émissions de CO₂. Cette temporalité de 5 ans correspond à la périodicité des études du GIEC et donc permet de redéfinir de nouveaux objectifs à la suite de l'actualisation des travaux de cet organisme. En faisant ce travail, nous nous sommes aperçus qu'en ramenant les émissions au nombre de berceaux, CV15 était déjà engagé sur cette trajectoire, puisque par berceau cette crèche émettait 5,4 % eq.CO₂ en moins. Cette coïncidence nous a permis de proposer le scénario de maintien suivant : pour maintenir le capital atmosphère, CV20 doit réaliser des investissements correspond au cahier des charges HQE. Faute de pouvoir demander les devis correspondant à ces travaux, nous suggérons d'identifier la valeur d'acquisition des

¹²⁹ Le rapport du GIEC de 2014 informe qu'il est encore possible de ne pas franchir les 2 °C si les émissions de GES sont réduites de 40 à 70 % entre 2010 et 2050.

investissements « HQE » dans CV15, de les ramener à leur valeur par berceau, pour enfin estimer la valeur de ces investissements pour CV20.

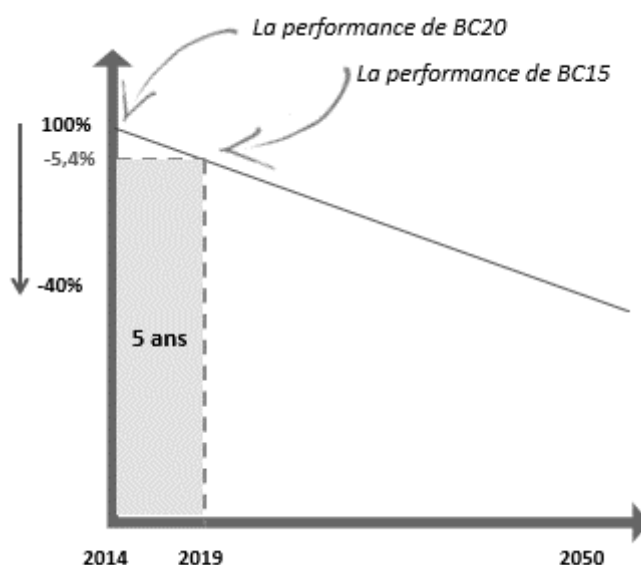


Figure 19 : Chemin de réduction des émissions de GES

Lors de la réunion du 29 février avec le dirigeant, nous présentons nos hypothèses et options prises qui sont validées. Il nous faut donc essayer d'identifier les investissements « HQE » dans CV15. Par ailleurs, lorsqu'on présente nos travaux concernant la ventilation nous nous mettons d'accord pour ne pas valoriser le capital au sein des deux crèches. En effet, la recommandation de l'ICEB nous amène à considérer pour CV20 une limite à 1 125 m³/h. Or la situation actuelle est de 1 080 m³/h. Il semble donc peu raisonnable d'envisager un investissement pour une nouvelle ventilation afin de corriger un si faible écart — surtout que la contrainte de l'ICEB est de 30 m³/h par enfant supérieur à la contrainte légale. Par ailleurs, concernant CV15 la limite est largement respectée. Ce constat entraîne la volonté de nous orienter vers un autre sujet. Le dirigeant propose alors de traiter l'alimentation des enfants. Alors qu'actuellement l'alimentation est à 50% Bio, il nous propose d'étudier la possibilité de passer à 100% Bio.

Ce nouveau sujet va amener de nombreuses questions : pour quelle raison prendre en compte l'alimentation bio ? Est-ce un maintien du capital humain, bien que rien ne prouve les bienfaits de l'alimentation bio sur la santé ? Ou est-ce plus simplement un maintien de la biodiversité ? Mais auquel cas se pose de la question de savoir dans quelle mesure la biodiversité pourrait être un capital pour une crèche ? On optera finalement pour un maintien du capital humain, mais sans grande conviction.

Le 14 mars, la présentation de la mission finalisée est faite avec le dirigeant. Nous présentons alors notamment le compte de résultat CARE (cf. Figure 20).

Capital financier	
Résultat d'exploitation	12
Résultat financier	(12)
Résultat exceptionnel	7
Résultat du capital financier	7
Capital Naturel	
Résultat du capital naturel	(9)
Capital Humain	
Résultat du capital humain	(20)
Impôt sur le résultat	(5)
Résultat net	(17)

Figure 20 : Compte de résultat CARE de Crèche Verte

Malheureusement, la présentation des chiffres ne correspond pas exactement à ce qu'attend le dirigeant. Il n'envisageait pas qu'on soit amené à réduire son résultat net. Pourtant, selon les principes de CARE, en faisant le choix de se mettre comme objectif une alimentation bio alors qu'il n'est qu'à 50 %, nous constatons un résultat négatif de 20 k€. De même, dans la mesure où les travaux HQE de CV15 ne sont pas entrepris, nous constatons un résultat également négatif pour le capital naturel. On nous demande donc de revoir la copie, si l'on ne peut pas changer les chiffres, il faut au moins rendre compréhensibles les choix qui ont été faits. Le dirigeant évoque alors une approche par les risques : si l'on prend ces options, cela évite des risques à terme et donc devrait permettre de faire des économies. Marion P. et moi-même sommes donc amenés à retravailler la présentation, sans savoir comment nous y prendre sans nous éloigner de CARE. Cette réunion est donc un peu décevante pour Marion P. et moi-même :

[14/03/2016]

[Le dirigeant] veut que nous valorisons sa boîte, en espérant avoir la preuve qu'elle vaut plus cher. En d'autres termes, il veut qu'on justifie ses choix. Pourtant, il est impossible d'arriver à une évaluation supérieure selon les principes de CARE. Au mieux, ce serait identique. La question des risques est une plaie. Nous allons nous

retrouver avec une quantité d'hypothèses malhonnêtes alors que CARE cherche justement à éviter ce problème. [...]

S'ensuit donc un travail sur le discours et le sens donné à la présentation pour essayer d'améliorer l'acceptabilité de la méthode. L'objectif est défini : « *Il faut arriver à rendre le discours à la fois simple, sexy et maîtrisé* » (l'expert-comptable), mais le chemin pour y parvenir est moins clair. Une dernière réunion est prévue avant la présentation aux actionnaires. Celle-ci aura lieu le 11 avril 2016. On retravaillera le discours en reprenant la notion de risque évoqué par le dirigeant. Cette inflexion du travail se trouve matérialisée dans le bilan (cf. Figure 21). Nous avons renommé les actifs pour faire apparaître : « *Réduction des émissions de GES* » et « *Optimisation des risques alimentaire* ». Or ces appellations n'ont pas de sens du point de vue de CARE, car les actifs sont considérés comme étant les utilisations des capitaux. À cela, nous ajouterons un tableau de bord destiné à montrer que CARE permet également de piloter la performance extra-financière des crèches (cf. Figure 22).

Actif	En K€	Passif	En K€
Actifs financiers	344	Capital financier	331
Actifs naturels Réduction des émission de GES	36	Capital naturel Viabilité atmosphérique	45
Actifs humain Optimisation des risques alimentaires	100	Capital humain Santé des enfants	120
Actifs mixtes	0	Résultat	(16)
TOTAL ACTIFS	480	TOTAL PASSIF	480

Figure 21 : Bilan final de Crèche Verte

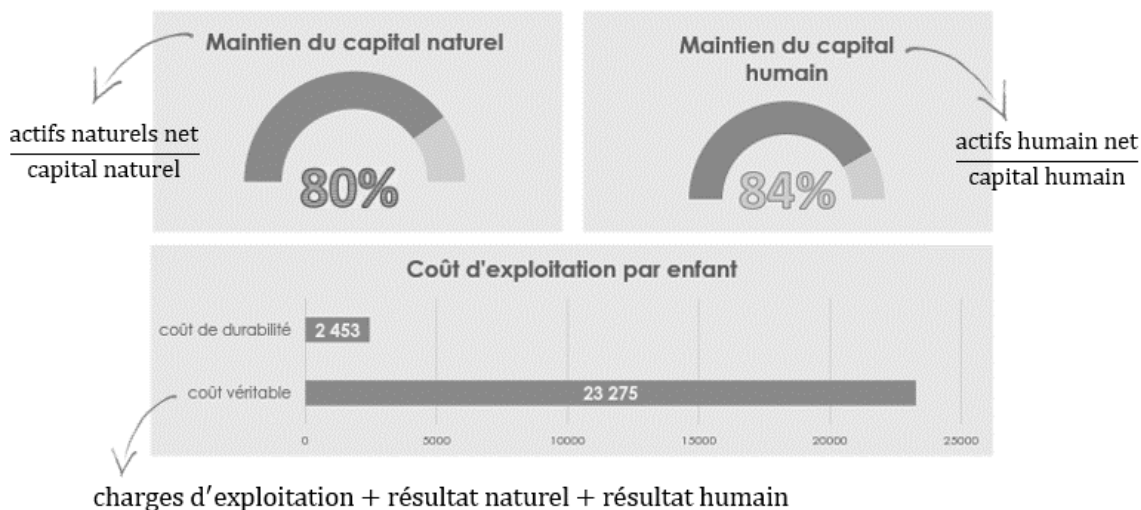


Figure 22 : Tableau de bord CARE de Crèche Verte

Cette présentation fera meilleur effet auprès du dirigeant. Il nous conseillera toutefois encore « *quelques éléments de vocabulaire* », « *parce que le wording c'est essentiel* » pour faire passer cette mission auprès des actionnaires. « *On a un super outil, ce serait dommage que ça ne marche pas parce qu'on n'a pas réussi à le rendre séduisant* » (le dirigeant). Une fois la réunion terminée j'échange avec Marion P. : « *Cette mission c'est une improvisation sur le thème de CARE* » me dit-elle.

La fin de la mission mêle donc un sentiment de fierté d'avoir réussi à mettre en place pour la première fois la méthode CARE et la sensation de ne pas être parvenu à rester cohérent par rapport à l'esprit initial de CARE. Nous présentons finalement la mission aux actionnaires le 26 mai 2016. À cette réunion, seul le DAF de la société ayant racheté CV sera présent. Ce dernier se montrera intrigué plus qu'intéressé. C'est donc avec la certitude que cette étude ne donnera pas de suite que la mission s'achève.

SECTION 2 – LE CAS FERMES D’AVENIR : UNE ADAPTATION RÉCIPROQUE

La deuxième phase se déroule de mai 2016 à juillet 2017 et correspond à la mission avec Fermes d’Avenir. Au cours de cette période, l’organisation du cabinet fait que je suis moins amené à travailler sur les propositions commerciales concernant CARE. S’il m’arrive de temps en temps de venir aux rendez-vous de prospections commerciales, je passe une bonne partie de mon temps à la tenue des dossiers comptables qui m’ont alors été affectés.

Alors que je réalise que CARE ne sera sans doute pas intégré de manière suffisamment profonde au sein d’une organisation pour pouvoir en faire un cas d’étude, ces changements finissent de me convaincre de faire évoluer mon objet de recherche. À cette période, je décide de me tourner vers la comptabilité prise dans son intégralité dans le secteur de l’ESS et d’y chercher des liens avec CARE¹³⁰. Mais j’ai néanmoins toujours des difficultés à cerner ce qui pourrait constituer un matériau intéressant pour ma recherche.

C’est dans ce contexte que la mission Fermes d’Avenir a été réalisée. Celle-ci marque également une étape dans l’utilisation de CARE par le cabinet, car il ne s’agit pas d’une application pure de la méthode, mais d’une adaptation. Par ailleurs, cette mise en œuvre de la méthode CARE a pris une ampleur assez importante et dépasse aujourd’hui le cadre de Fermes d’Avenir. La « *compta 3K* » ou « *comptabilité en triple capital* » qui est le résultat de cette mission fait aujourd’hui l’objet d’un certain engouement.

1. Le contexte de la mission

Fermes d’Avenir (FDA) est une association qui promeut l’agroécologie¹³¹, en animant un réseau de fermes engagées dans ces pratiques, en assurant de la formation, en finançant des projets et en influençant les débats publics. C’est dans le cadre de cette dernière mission

¹³⁰ Lors de l’atelier doctoral du congrès de l’AFC 2017, je présente ainsi mon travail avec la problématique suivante : « *Quelles interactions existent entre un système comptable et les pratiques organisationnelles, et dans quelle mesure ces interactions peuvent faire émerger des innovations organisationnelles dans le secteur de l’ESS ?* »

¹³¹ « *L’agroécologie est une façon de concevoir des systèmes de production qui s’appuient sur les fonctionnalités offertes par les écosystèmes. Elle les amplifie tout en visant à diminuer les pressions sur l’environnement (ex. : réduire les émissions de gaz à effet de serre, limiter le recours aux produits phytosanitaires) et à **préserver les ressources naturelles**. Il s’agit d’utiliser au maximum la nature comme facteur de production en maintenant ses capacités de renouvellement.* » à partir du site du ministère de l’Agriculture et de l’Alimentation - <https://agriculture.gouv.fr/quest-ce-que-lagroecologie> consulté le 5 juillet 2020

que FDA désire prouver la viabilité du modèle économique des fermes. Une première étude concernant les performances économiques de l'agroécologie avait été faite par l'INRA à la ferme du Bec Hellouin¹³², mais les conditions particulières de cette ferme rendent l'étude difficilement généralisable et suscitent donc des interrogations de la part des acteurs traditionnels de l'agriculture bio. FDA s'est donc intéressée à la comptabilité socio-environnementale dans le but de l'appliquer aux fermes et ainsi montrer la pertinence du modèle économique.

Cependant, le montage est un peu particulier, car FDA, fondée en 2013 par Maxime de Rostolan, a intégré le Groupe SOS¹³³ en 2016. À ce titre, une partie du travail de lobbying est réalisé par le cabinet de conseil Auxilia, qui fait lui aussi partie du Groupe SOS. Ainsi, nos interlocuteurs pour toute la mission de comptabilité socio-environnementale seront deux personnes de chez Auxilia (Lucie T. et Delphine S.). De chez FDA, nous aurons quelques échanges avec le directeur du développement concernant l'organisation de la mission, mais nous ne travaillerons pas directement avec lui. Enfin, lorsque nous mettons en œuvre notre modèle comptable, nous le faisons auprès de fermes du réseau FDA, mais qui sont juridiquement indépendantes de l'association. Nous avons donc des contacts avec chaque exploitant des fermes faisant partie de l'étude. À cela, il faut ajouter un conseil scientifique instauré pour suivre et valider la qualité du travail effectué. Nos principaux interlocuteurs pour cette mission sont donc les consultants de chez Auxilia, les exploitants de chaque ferme et les membres du conseil scientifique. Au sein de CD, c'est Baptiste I. et moi-même qui nous chargeons de l'opérationnalisation de la mission.

¹³² Les résultats sont disponibles à l'adresse suivante : <https://inra-dam-front-resources-cdn.wedia-group.com/ressources/afile/362783-745d0-resource-rapport-final-bec-hellouin.pdf>

¹³³ Le groupe SOS est un groupement d'associations, ce qui en fait le plus important acteur de l'ESS en France. Historiquement, l'activité principale du groupe est l'insertion sociale et la santé. Mais il compte désormais 8 secteurs, dont la transition écologique qui, en 2016, constituait une nouvelle branche d'activité pour ce groupe.

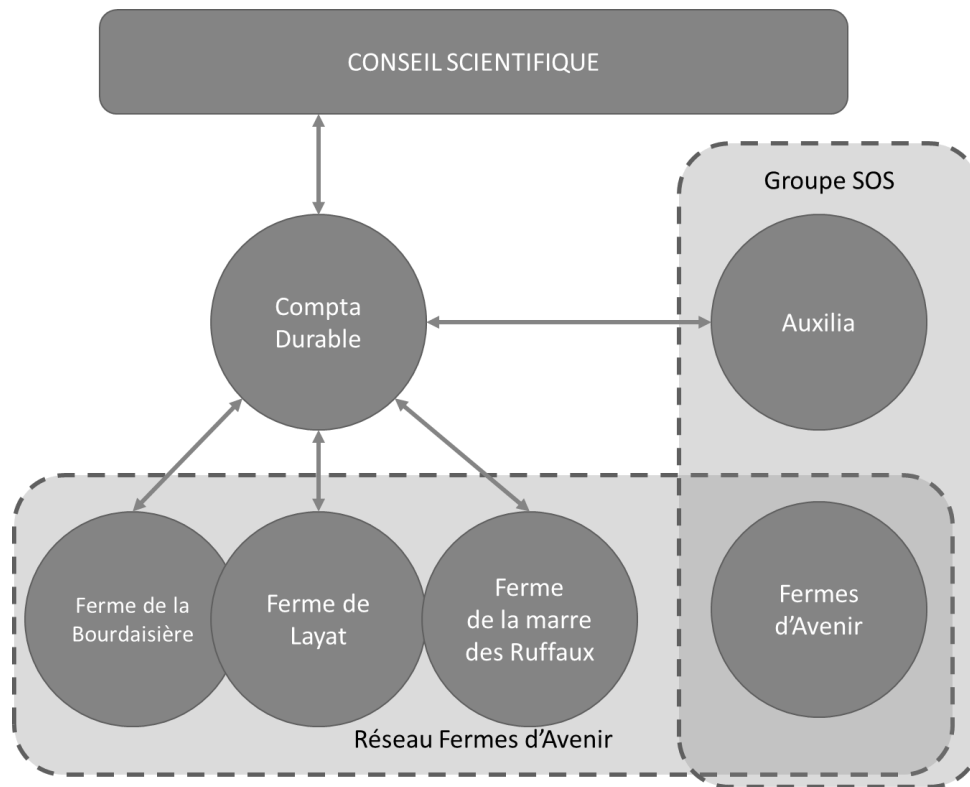


Figure 23 : Schéma de l'organisation de la mission Fermes d'Avenir

2. La mission

Le travail avec FDA s'étale sur presque un an, mais dans des conditions très différentes selon les périodes. On peut découper cette relation en quatre grandes phases :

1. L'accompagnement lors de la rédaction du plaidoyer FDA ;
2. La prospection commerciale ;
3. La réalisation de la mission à proprement parler ;
4. La communication destinée à faire connaître nos travaux au public.

C'est en suivant ces quatre phases que la mission est présentée.

2.1. L'accompagnement pour le plaidoyer

Début juin 2016, Jacques Richard fait savoir au cabinet qu'il a été contacté pour contribuer au plaidoyer de FDA. À ce stade, rien ne présageait une future relation commerciale, il s'agissait avant tout d'une discussion destinée à apporter un éclairage sur la méthode CARE, dans le cadre d'une réunion. Compte tenu de notre expérience avec Crèche Vertes, Jacques Richard nous propose d'y participer pour apporter un éclairage opérationnel.

C'est ainsi qu'en juin 2016 j'assiste à une réunion avec Jacques Richard, Yulia Haltukova qui a travaillé sur CARE dans le contexte d'exploitation agricole, Lucie T. et Delphine S. d'Auxilia, ainsi que Cécile Renouard et Cécile Ezvan, de l'ESSEC pour évoquer la mesure de la performance sociale. La présentation de la méthode par Jacques Richard et Yulia Haltukova fait l'objet d'une adhésion sans réserve. Alors que les autres méthodes de CSE sont jugées soit trop peu ambitieuses d'un point de vue écologique, soit trop peu évocatrices en raison de l'information produite, CARE séduit. Les consultantes de FDA sont favorables aux principes de cette méthode. L'ambition écologique de CARE est partagée par FDA qui s'inscrit dans une démarche militante et qui veut dépasser le discours dominant de la RSE, car selon eux « *la RSE c'est pour éviter le changement. Nous on cherche à préserver ce qui est capital* » (Lucie T.). À l'issue de cette première rencontre, FDA fait part de son intention d'expérimenter le modèle après la publication du plaidoyer. À cette époque, il est question de créer une dizaine de fermes maraîchères sur du foncier détenu par le groupe SOS et ainsi fournir les restaurants des maisons de retraites et crèches du groupe. On me demande par ailleurs si le cabinet pourrait faire la comptabilité des fermes, de cette manière un suivi régulier pourrait être fait. La réunion se termine sur ce potentiel projet d'expérimentation de CARE sur une dizaine de nouvelles fermes.

Quelques semaines plus tard, je suis contacté pour relire la partie du plaidoyer portant sur la comptabilité. On retrouve dans ce plaidoyer de nombreux éléments symboliquement marquants de la méthode CARE :

« Nous intégrons cette idée de durabilité forte, avec la nécessité de préserver à la fois le capital social ET le capital naturel, et avec la notion d'un capital naturel "non remplaçable" »

(Plaidoyer Fermes d'Avenir, p.36)

Mais, au détour d'un graphique, on comprend mieux la façon dont FDA conçoit l'incidence que CARE devrait avoir sur les comptes annuels des fermes (cf. Figure 24). Ce graphique présente deux schémas bilans intitulés : « *Compta classique d'une ferme* » et « *Compta complète à construire* ». Le premier bilan fait apparaître les charges classiques d'une ferme, mais met en avant le fait que les charges financières sont importantes dans une ferme classique en raison des investissements nécessaires. Par ailleurs, si la vente des légumes représente 93 % des produits, on lit au travers de ce bilan schématique que l'équilibre du

compte de résultat n'est rendu possible qu'au travers des subventions. Mais, là où la comptabilité classique s'arrête à ce constat, le schéma tente de montrer que de nombreuses informations n'apparaissent pas. Selon le plaidoyer, il faudrait ajouter aux charges des fermes classiques la pollution à traiter, les coûts de santé, la dégradation de la biodiversité ainsi que les émissions de GES. Avec cet ajout, le résultat de la ferme apparaît alors largement négatif, preuve de la sous-performance des fermes classiques.

Le second bilan montre le cas d'une ferme agroécologique selon une comptabilité « à construire ». Dans ce bilan, ce sont les charges de personnel qui sont les plus importantes. Par ailleurs, les recettes liées à la vente ne suffisent pas à couvrir l'ensemble des charges. Mais, le compte de résultat devrait être équilibré par des rémunérations pour services écosystémiques. Enfin, contrairement au cas de la ferme classique, il resterait de non visible non-pas des charges, mais des produits qui correspondent à la « *Restauration/préservation du capital naturel et du capital social* ».

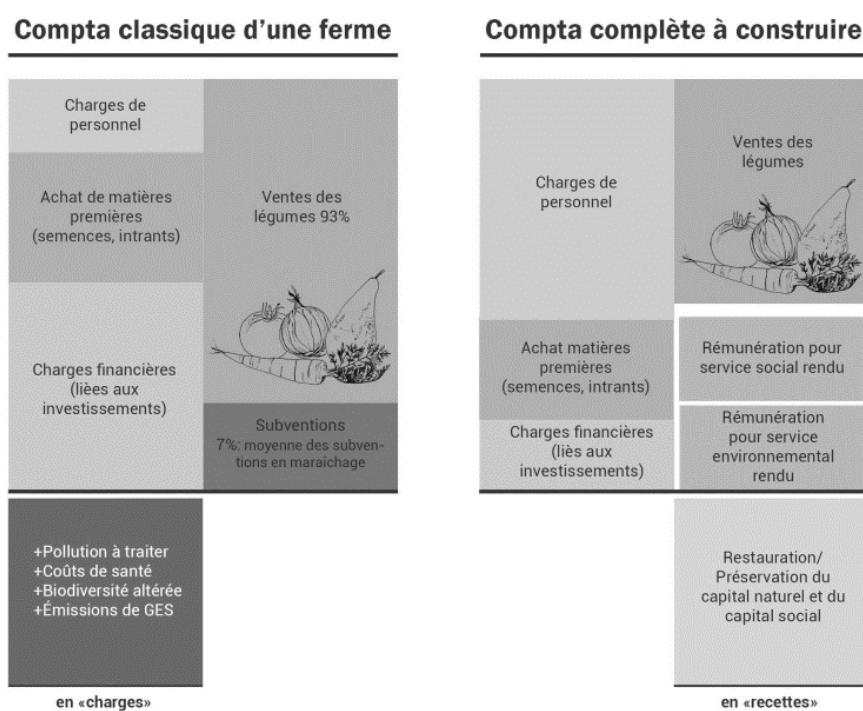


Figure 24 : Bilans proposés par Fermes d'Avenir (source : plaidoyer Fermes d'Avenir)

Nous proposons quelques modifications afin d'être plus cohérents avec la méthode CARE. Toutefois, malgré quelques modifications mineures dans le paragraphe présentant ce schéma, ce dernier sera repris tel quel dans la version finale du document. Au-delà du plaidoyer, l'expérimentation de CARE commence à s'organiser. Deux réunions téléphoniques auxquelles je participe avec Baptiste I. et Yulia permettent de définir une

date de rencontre à la ferme de la Bourdaisière (Indre et Loire) pour tenter de voir sur le terrain quelles seraient les informations dont nous aurions besoin et si elles peuvent être obtenues par les exploitants. Seul Baptiste I. participera à ce rendez-vous.

2.2. La proposition commerciale

À la suite du rendez-vous sur le site de la Bourdaisière, le 12 septembre 2016, nous rencontrons Lucie T. et Delphine S. pour définir les contours d'une mission d'expérimentation de CARE. Toutefois, il n'est plus question d'attendre le lancement du projet de dix fermes. Afin d'obtenir des résultats le plus rapidement possible, une première étude devra se faire sur des fermes existantes du réseau. Lors de cette réunion, certaines expressions sont utilisées pour décrire l'objectif attendu. Ils souhaitent ainsi une « *Comptabilité Intelligente* » tournée « *vers l'avenir* ». On nous proposera même de nommer le projet « *Compta d'Avenir* ». On nous demande par ailleurs de mettre en place des « *indicateurs qui parlent* », qui font sens aux agriculteurs d'une part, mais également à tout acteur susceptible d'appuyer la démarche du réseau (élus locaux, investisseurs, donateurs, consommateur...). On nous demande également de « *Montrer en quoi CARE diffère des autres méthodes* » (Lucie T.). Dans cette approche, ce qui importe c'est être différent, de montrer que l'engagement envers la préservation de l'homme et de la nature est authentique. On comprend ici que les commanditaires du projet souhaitent éviter les suspicions de *greenwashing*.

S'ensuit une période d'échanges pour affiner la proposition commerciale. Au cours de ces derniers, CARE n'est pas le sujet principal des débats, ce sont surtout les paiements pour services écosystémiques (PSE) qui font l'objet de discussions. En effet, ce sont ces PSE qui doivent permettre de constater des produits dans le bilan des fermes. Mais ces derniers sont totalement absents de CARE en raison de leurs fondements néoclassiques (cf. chap. 2) et donc de leur incohérence avec les principes de la méthode. Une proposition sera donc faite pour intégrer les PSE dans un bilan CARE, mais un autre sujet fait débat : comment identifier les capitaux ?

Pour rappel, CARE suppose d'identifier des capitaux à préserver et de définir clairement ce qui doit être maintenu, notamment à partir de connaissances scientifiques. Or, on nous fait comprendre que nous n'aurons pas le temps de procéder à cette étape, en tout cas pas sous cette forme. Nous proposons donc initialement de nous appuyer sur la démarche IDEA (Indicateur de Durabilité des Exploitations Agricoles) qui propose une batterie

d'indicateurs pour évaluer la durabilité des fermes. Mais cette éventualité est écartée en raison du temps qu'il faudrait pour la mettre en œuvre. En fait, FDA veut aller très vite, des résultats doivent être disponibles pour l'été 2017, notamment dans la perspective des États généraux de l'alimentation. Nous proposons donc de faire l'hypothèse pour cette première expérimentation que les fermes du réseau maintiennent leurs capitaux au niveau des recommandations d'IDEA. Mais, le directeur du développement de FDA intervient personnellement le 24 janvier 2017, il n'adhère pas à cette utilisation d'IDEA :

[...] Il faut travailler à la fois sur le capital naturel et social (sinon on ne fera « que du vert », or les fermes rendent d'autres services).

Et d'être pragmatiques : cibler les services qui sont a) un réel coût à maintenir b) qui peuvent faire l'objet de rémunération par des tiers à l'exploitation

plutôt que de partir de la liste IDEA (je ne vois pas l'intérêt)

[Extrait de mail du directeur du développement de Fermes d'Avenir]

On comprend au travers de cet extrait de mail, que le directeur du développement de FDA est principalement intéressé par les PSE. Lui qui n'a pas (ou peu) pris part aux échanges jusqu'ici souhaiterait que la mission soit principalement dédiée à l'identification et la valorisation de PSE. Sa perspective va contribuer à renforcer l'importance accordée aux PSE, sans toutefois revenir sur l'idée de baser nos travaux sur la méthode IDEA, car celle-ci intègre des aspects très divers et non pas seulement des aspects environnementaux comme il le laisse entendre.

Après plusieurs mois de travail pour élaborer une proposition de mission répondant à leur besoin et alors que la lettre de mission n'est toujours pas signée, il n'est plus question pour CD de travailler sans avoir l'assurance d'être rémunéré. Des tensions apparaissent pour finalement se mettre d'accord définitivement sur la nature de la mission. Celle-ci prend alors la forme suivante :

Phase 1 — Cartographie des acteurs du territoire : Identification des bénéficiaires d'externalités environnementales et sociales, notamment les bénéficiaires de services écosystémiques.

Phase 2 — Identification des coûts écologiques de l'exploitation : Mise en évidence des (sur) coûts subis par l'exploitation du fait de ses pratiques écologiques

Phase 3 — Évaluation des externalités positives : Estimation monétaire de la création de valeur pour des tiers (génération de services écosystémiques notamment).

Phase 4 — Intégration dans la comptabilité conventionnelle : Intégration des données monétaires produites dans les comptes annuels : produits additionnels (externalités), charges et manques à gagner (coûts écologiques).

[Extrait de la proposition commerciale de Compta Durable]

C'est sur cette base que nous sommes invités à présenter notre mission auprès d'exploitants en formation.

Le lundi 30 janvier 2017, je retrouve Baptiste I., Lucie T., et Delphine S. à la gare de Saint-Pierre-des-Corps, pour rejoindre un centre équestre proche de Tours afin de participer à une journée de formation du programme FDA. L'objectif est de présenter notre projet et intéresser quelques participants afin qu'ils nous accordent un peu de leur temps en vue de la réalisation de l'expérimentation. Forts des quelques rendez-vous de présentation commerciale aux issues décevantes, le cabinet a développé un langage toujours plus éloigné des principes théoriques de CARE-TDL, mais efficace pour susciter l'adhésion des auditeurs. Dans le diaporama que l'on diffuse comme support à notre présentation, l'objectif de CARE est présenté de la manière suivante :

Conserver indépendamment l'ensemble des capitaux de l'entreprise (financiers, naturels, humains) pour éliminer les risques que leur raréfaction occasionnerait et garantir une performance globale.

Basé sur une approche **scientifique** et sur la concertation des **parties prenantes**, CARE est à la fois un outil de **pilotage** de la transition socio-écologique et de **reporting intégré**.

[Extrait du diaporama du 30 janvier 2017]

La réception de notre présentation par les agriculteurs est double, d'un côté la comptabilité leur apparaît comme un langage obscur, hermétique et d'expert, qui ne représente pour eux qu'une contrainte ; de l'autre, l'idée qu'une autre information comptable qui est plus proche de leurs attentes soit possible les intéresse. Un jeune agriculteur s'explique : « *Aujourd'hui la comptabilité ça ne me dit rien et ça arrive trop tard. C'est intéressant votre machin mais*

ce que je cherche surtout c'est une compta qui me parle, qui me serve à quelque chose. Qui m'aide à piloter mon exploitation. Qui n'est pas déconnectée de ce qu'on vit »

On comprend alors qu'un effort important sera à faire pour que l'outil soit simple à utiliser, économe en temps de saisie et surtout dont l'information aide les agriculteurs. Puis au fur et à mesure de la discussion, on ajoute à la liste des qualités nécessaires le fait que l'outil doit être utile à la communication : « *Si on prend le temps de faire cette compta là il faut que je puisse aller le présenter ensuite à mon CER ou à mon banquier* » (un agriculteur). Il faut donc faire en sorte que les comptes produits amènent du positif. Après quelques heures d'échange arrive un débat d'une tout autre nature. Certains se montrent soudainement pris de scepticisme : ne serions-nous pas en train de réduire la nature à peu de chose, voire à la marchandiser ? Nous répondons, à cette crainte de réification, que le modèle CARE est justement conçu pour éviter ce travers. Nous en profitons pour pointer ici une incohérence entre cette crainte de la réification et les différentes simplifications que nous sommes amenés à réaliser dans le cadre de ce projet.

À la fin de la journée de formation, nous retournons à Paris par le train avec les consultant·es d'Auxilia. Après un récapitulatif de cette journée, nous réfléchissons sur la suite des opérations. Nous déterminons ensemble les trois fermes sur lesquelles nous allons travailler. Ce sera : la Bourdaisière (37), la ferme de Layat (03) et la Ferme de la Mare des Rufaux (27). Par ailleurs, nous évoquons la constitution d'un comité scientifique pour encadrer les travaux qui seront réalisés.

2.3. La réalisation de la mission

Comme convenu dans la proposition commerciale, notre intervention est organisée en quatre phases :

1. La cartographie des bénéficiaires des services écosystémiques (réalisée par Baptiste I.) ;
2. La détermination des coûts écologiques (réalisée par moi-même) ;
3. L'évaluation des externalités positives (réalisée par Baptiste I.) ;
4. La reddition de comptes selon la méthode proposée (réalisée par moi-même).

Avant de commencer, Delphine S. nous envoie un e-mail nous précisant les quelques derniers éléments et en profite pour rappeler explicitement l'objectif de la mission :

« Les lecteurs que l'on cible sont les décideurs publics ou privés susceptibles d'œuvrer à la création de nouvelles fermes. Notre angle d'attaque est donc de mettre en avant les bénéfices en insistant sur ce qui pourrait être rémunéré par une quelconque forme de contractualisation »

[Extrait d'un mail de Delphine S.]

L'étape de cartographie des services écosystémiques et des bénéficiaires concernés est principalement réalisée à partir d'une revue de littérature. Elle permet d'identifier trente services écosystémiques rendus par les fermes et neuf bénéficiaires de ces services. Le conseil scientifique réuni pour la première fois le 3 mars 2017 validera ce résultat et profitera de l'occasion pour clarifier son rôle dans la mission en cours :

Les travaux menés dans le cadre de ce projet doivent être rigoureux sur le plan scientifique. À cette fin, il est prévu que les membres du comité scientifique relisent/commentent/complètent/corrigent les parties des travaux préparatoires qui concernent leurs expertises.

[Extrait du compte rendu de la réunion du conseil scientifique du 3 mars 2017]

L'étape de valorisation, compte tenu des contraintes de temps et de moyen, est réalisée selon la méthode des transferts de valeurs, qui consiste à reprendre les valeurs d'une étude précédente publiée et les transférer au cas considéré. Autrement dit, la valorisation se fait à partir d'une revue de littérature concernant les services écosystémiques de fermes. Précisons toutefois que les valeurs obtenues ne concernent pas des fermes agroécologiques mais systématiquement des fermes en agriculture biologique. Compte tenu de la nature difficilement valorisable de certains d'entre eux, seuls huit services sont valorisés. Pour chacun de ces huit services, deux valeurs sont retenues : une valeur basse, correspondant à une valeur pour laquelle la fiabilité est élevée ; et une valeur haute, correspondant à une valeur dont la fiabilité est plus faible (cf. tableau 1).

Services écosystémiques	Valorisation basse	Valorisation haute
Sols (service de séquestration) — régulation du climat	0	23
Eau (aspect qualitatif) — eau potable	39	47,2
Eau (aspect quantitatif) — eau pour l'industrie	48,5	48,5
Régulation des ravageurs — rendements agricoles (contrôle des ravageurs)	183,2	183,2
Pollinisation — rendements agricoles (pollinisation)	0	43,9
Animaux sauvages — chasse et pêche	0	78
Santé — bien-être et santé	226,4	1718
Emploi — inclusion sociale	480	630
Total	977,1	2771,8

Tableau 9 : valorisation des services écosystémiques

Ces résultats donnent l'occasion d'une discussion avec les consultantes d'Auxilia lors d'une réunion qui se tient fin mars. Dans la présentation de ces valeurs, Baptiste I. fait preuve de pédagogie pour expliquer qu'il est sans doute plus prudent d'utiliser les valeurs faibles dans la mesure où elles sont plus fiables. Pour maximiser la valeur de ces services, Baptiste I. suggère néanmoins de procéder à une moyenne entre la valeur basse et la valeur haute. Mais les consultantes d'Auxilia ne sont pas de cet avis, et préfèrent utiliser la valeur, nous demandant même d'essayer de trouver des valeurs supérieures.

En parallèle à cette valorisation débute la détermination des coûts écologiques. Cette étape s'appuie sur le référentiel IDEA afin de déterminer les capitaux à maintenir dans le contexte d'une exploitation agricole, puis les pratiques qui y sont attachées. On identifie un total de sept capitaux et trente pratiques permettant leur maintien (cf. Annexe K). Cette grille permettra d'identifier les coûts de maintien au sein des fermes.

Au cours du mois d'avril, je suis amené à réaliser des entretiens selon cette grille avec les exploitants de chaque ferme pour identifier avec eux les charges supportées pour le maintien des capitaux. Ces échanges permettront effectivement d'identifier des charges et des investissements dans la comptabilité, mais surtout de réaliser qu'une majeure partie des opérations de maintien des capitaux est le résultat de nombreuses heures de travail. Dès lors, il nous faut intégrer le temps dans notre modèle de calcul de coûts. Toutefois, à l'exception de la ferme de la Bourdaisière, ces heures de travail ne correspondent pas à du travail salarié et donc à des charges de salaire. En effet, ces heures sont réalisées soit par

les exploitants, dont la rémunération est très faible, soit par des bénévoles. Dès lors, je propose d’opter pour le même traitement comptable que concernant le travail bénévole dans les associations, autrement dit valoriser ce travail au coût du SMIC et l’intégrer en charges comme salaire et en produit comme don. Au terme de cette étape d’identification des coûts de maintien, nous avons donc une approximation crédible des coûts supportés par les fermes pour maintenir les capitaux. Ainsi, si on prend l’exemple de la ferme de Layat, nous obtenons les données suivantes :

Capitaux	Valorisation
Sol	9 614,96
Biodiversité	4 750,32
Eau	400
Patrimoine	2150
Social	1760
Sociétal	457,6
Total général	19 132,88

Tableau 10 : détail de la valorisation des capitaux de la ferme de Layat

Nous obtenons donc un peu plus de 19 k€ de coûts de maintien, dont 12 k€ de charges d’achats, de services externes et de dotations aux amortissements et 7 k€ de coûts de main d’œuvre dédiés au maintien. Mais surtout, avec plusieurs volontaires sur l’année et quelques chantiers collaboratifs, le nombre de jours-hommes de bénévolat s’élève à 445, soit une valorisation finale 37 k€ correspondant exactement au chiffre d’affaires de l’année pour cette ferme.

Au cours de la même période, je rédige un cahier des charges décrivant le fonctionnement de l’outil, qui sera utilisé pour produire les comptes, en particulier, il précise le choix du référentiel IDEA pour identifier les coûts, la manière dont ils seront traités comptablement, comment nous valoriserons les capitaux et enfin comment nous envisagerons d’intégrer les PSE. Les échanges sur ce cahier des charges seront l’occasion de confronter le regard du comptable avec celui du consultant. Le 2 mai 2017, je reçois un e-mail de Lucie T. qui fait part de son désaccord vis-à-vis de notre approche par les coûts. C’est en particulier par les commentaires qu’elle rédige dans le document qu’elle précise son point de vue :

Commentaire 1 : « un développement durable n'est pas plus coûteux... ce sont les postes de dépenses et qui les paye qui est différent »

Commentaire 2 : « Il faut intégrer la part du gratuit/non marchand dans le modelé. Ce point est mentionné plus loin, mais je pense qu'il est nécessaire de distinguer les actions et les coûts, car nous sommes sur des modèles économiques innovants/en rupture, qui doivent être explicités »

Commentaire 4 : « Non, si on considère la part du gratuit/non marchand. Et encore non, si on travaille sur des modèles intenses en main-d'œuvre mais moins intenses en capital financier, qui permettent de faire "mieux avec moins" (en travaillant avec la nature) sans dégrader l'actif naturel. Le scénario de maintien du capital naturel d'une ferme agroécologique est moins coûteux en dépenses en euros/an qu'une ferme mécanisée avec intrants chimiques, et elle produit plus par hectare ! »

Commentaire 7 : « des actions, mais pas forcément des coûts, cf. mon point précédent. Dans certains cas, il s'agit même d'inaction (ne pas labourer), ce qui génère en apparence un non-revenu/manque à gagner souvent temporaire d'ailleurs »

Commentaire 15 : « actions de maintien des capitaux, plutôt que "effort écologique" qui donne l'impression d'un supplément d'âme douloureux et écolo ? »

Commentaire 16 : « non, il vaut mieux sortir du vocabulaire de la RSE je pense, pour parler de leur recherche de viabilité (et non pas de responsabilité) »

[Extrait des commentaires de Lucie T. concernant le cahier des charges]

Après ces remarques, nous devons une nouvelle fois faire preuve de pédagogie, tenter d'expliquer la pertinence des principes théoriques de CARE, et travailler le discours pour le faire correspondre avec les attentes du commanditaire de la mission. Ainsi, le document est revu pour faire disparaître autant que possible le terme de « coût », puis il est transmis au comité scientifique pour valider la démarche. Mais le 8 mai 2017, Jacques Richard (membre du conseil scientifique) fait part de ses remarques par e-mail sur l'orientation que prend la mission :

[...] Soyons clair nous avons affaire, autant que je comprends, à une hybridation entre deux approches différentes du problème de la « valorisation » comptable environnementale. D'une part celle qui prend pour base le modèle CARE (ou sa variante améliorée CARE/TDL) et d'autre part celle qui repose sur une évaluation des services rendus par la nature, principalement les services Éco-systémiques (SE). La méthode CARE se concentre sur l'étude des structures, des processus et des fonctions Éco-systémiques et cherche à mesurer les coûts de maintien (ou de réparation) de ces fonctions pour les intégrer dans les coûts de revient des exploitations concernées. Ceci pour parvenir à un vrai coût (ou coût total) environnemental basé d'un vrai prix de marché. Applicable et appliquée à toutes les exploitations agricoles elle rend possible d'identifier les exploitations qui respectent le capital naturel et celle qui ne le font pas avec une mise en évidence pour ces dernières de l'existence de surprofits (ou de profits fictifs) qui devraient normalement être taxés dans le contexte d'une compétition honnête entre les entreprises. **Cette méthode n'a absolument pas pour objectif et pour objet de mesurer la valeur des services environnementaux rendus par le capital naturel et notamment les écosystèmes.** Je souhaiterais donc que lors de la remise finale des travaux, dans un souci de clarté méthodologique et du même coup de pédagogie (car la publication de ces travaux pourrait avoir une portée intéressante en ce domaine) on identifie nettement ce qui relève de la méthode CARE et ce qui relève de l'approche de la valorisation des services environnementaux. **Cela ne signifie absolument pas que l'approche de la valorisation des services environnementaux ne soit pas intéressante et utile mais tout simplement qu'elle répond à d'autres préoccupations,** notamment de financement des exploitations agricoles vertueuses par le biais de prélèvement sur les économies de traitement des dommages environnementaux que la collectivité doit assumer en raison des comportements non vertueux des exploitations qui continuent leurs pratiques anti-environnementales [...]

[Extrait d'un mail envoyé par Jacques Richard membre du conseil scientifique¹³⁴]

Ces remarques vont dans le sens de ce que l'on défend et sont donc reçues comme un soulagement du côté de CD. Elles nous donnent la légitimité pour poursuivre nos efforts de pédagogie pour tendre vers un résultat le plus proche possible de CARE. Malheureusement,

¹³⁴ Les accentuations dans l'extrait sont ajoutées par l'auteur

le 18 mai 2017, lors d'une réunion avec Lucie T. et Delphine S. pour présenter les premiers résultats, nous arrivons difficilement à infléchir la mission en ce sens. Au contraire, des tensions semblent apparaître, car les chiffres présentés ne vont pas dans le sens de leurs attentes. Tout d'abord, la valorisation des PSE paraît trop faible et elles demandent à Baptiste I. d'augmenter le chiffrage : « *Une étude de Pur Projet — il me semble — valorise un arbre à 1 000 € de services rendus, on n'y est pas du tout là !* » (Lucie T.). Ensuite, les charges correspondantes au travail bénévole sont considérées comme trop importantes : « *Si on valorise comme ça les bénévoles le prix de la tomate, c'est fois 10* » (Lucie T.). Finalement, on comprend que la mission n'a pas vocation à mettre en place CARE, mais uniquement à démontrer que les fermes sont plus rentables que les autres. CARE n'est conçu que comme un outil parmi d'autres et la philosophie gestionnaire de la méthode sert apparemment de caution écologique à la démarche. À partir de cette réunion, CD se montrera plus tenace dans la défense de CARE. En particulier, les PSE ne seront pas réévalués, leur place dans le compte de résultat sera minorée (cf. Figure 25) et les coûts de maintien seront présentés comme tels, en y intégrant les charges salariales estimées pour les bénévoles.

Compte de résultat

Produits d'exploitation	0
Chiffre d'affaires	0
Renouvellement des capitaux	0
Indemnité et subvention	0
Autres produits d'exploitations	0
Charges d'exploitation	0
Approvisionnement et autres achats externes	0
Sous-traitance, location et prestation externes	0
Impôts et taxes	0
Charges sociales	0
Dotations aux amortissements	0
Financiers	0
naturels	0
humains	0
Autres charges d'exploitation	0
RESULTAT D'EXPLOITATION	0
RESULTAT FINANCIER	0
RESULTAT EXCEPTIONNEL	0
Résultat CARE	0
services écosystémiques et sociaux	0
RESULTAT APRES PSE	0

Il s'agit du résultat réalisé intégrant le maintien des capitaux. C'est un résultat qui tient compte de l'utilisation de l'ensemble des capitaux financiers, naturels et humains.

Il s'agit d'un résultat hypothétique intégrant la valorisation des services naturels et humains fournis par la ferme mais non rémunérés.

Figure 25 : Adaptation du compte de résultat CARE

2.4. La communication des résultats

À la suite de cette réunion du 18 mai, nous préparons la communication des résultats. Parmi les documents qui sont rendus publics, nous rédigeons une « note politique ». Celle-ci consiste à décrire le fonctionnement du modèle CARE et en quoi la mission réalisée s'en inspire. C'est également une nouvelle tentative pour le cabinet de clarifier notre point de vue. Une nouvelle fois, nous nous confrontons aux objections concernant le vocabulaire. Nous privilégions donc l'expression « *développement prometteur* » à « *développement alternatif* », ou encore « *démarches positives* » plutôt que « *vertueuses* » (qui est trop « *moral* »). Malgré ces remarques, nous défendons une vision très proche de CARE, notamment dans la description théorique que l'on me demande de rédiger :

[...] Une enquête étymologique, sociologique et historique permet de définir le capital comme « une chose (matérielle ou non) offrant une potentialité d'usage et reconnue comme devant être maintenue » (Rambaud, 2015). Ainsi, le capital est une ressource utilisée et dégradée par l'activité d'une entreprise, mais qui sur une période prédéfinie doit être maintenue dans un état satisfaisant pour l'ensemble des personnes concernées par celle-ci.

[...]

Pour définir ce qui doit être maintenu, le modèle CARE privilégie le recours aux porte-paroles des capitaux, c'est-à-dire aux acteurs concernés par le maintien d'une ressource, mais également l'ensemble d'intermédiaires permettant de « faire parler le capital » (comme un indicateur scientifique).

[...]

Pour valoriser le capital, CARE ne cherche pas à donner un prix à l'humain ou la nature (Richard, 2012), mais part du principe que la valeur « comptable » d'un capital (financier ou non) est toujours égal au niveau de ressources nécessaires pour maintenir ce capital sur une période donnée dans un état conforme à la définition qui lui a été accordée. [...] Cette approche par les coûts de maintien permet de recentrer la gestion des capitaux sur ce que sont les capitaux et sur la manière de les maintenir. Ce modèle comptable nécessite donc de définir des budgets de maintien des capitaux, cohérents avec la définition de ces derniers, et qui seront ensuite réalisés au cours de la période.

[Extrait de la note politique rédigée à la fin de la mission]

Avec la rédaction de ces quelques lignes dans la note politique, je tente également d'infléchir le discours du cabinet vers une conception de CARE plus proche de CARE-TDL réactivant au passage des débats en interne. Nous aurons d'ailleurs de longues discussions avec Baptiste I. sur la notion de limite scientifique.

Dans nos échanges pour préparer la communication des résultats au grand public, les débats s'intensifient sur la façon dont on doit présenter la mission. Les consultantes d'Auxilia souhaitent montrer que les fermes apparaissent comme étant « *plus riches* » avec la *compta en triple capital* — le nom finalement retenu pour désigner la méthode créée pour la mission. Pour cela, elles mettent en avant que l'idée que les fermes ont plus de capital, sans

tenir compte du fait que ces capitaux sont au passif et donc représentent des dettes et non une richesse pour l'entreprise. À nouveau nous devons faire preuve de pédagogie pour faire passer le message. On nous fait remarquer que « *le terrain, s'il est plein de nutriments, il devrait valoir plus cher que s'il a été appauvri par des années de produits phytos* » (Lucie T.). Nous reprenons alors les théories économiques pour leur montrer que si elles souhaitent être cohérentes avec leur projet, il faut éviter de mobiliser ce genre de discours qui concourt à donner un prix à la nature et donc à étendre la rationalité à la gestion de l'environnement. À partir de là, les deux consultantes changent leur discours pour se rapprocher de celui de CARE.

La première présentation des résultats se fait lors de l'événement Paris Green Social Business le 13 juin 2017. Il s'agit d'un *workshop* au cours duquel différents modèles économiques innovants sont présentés. C'est l'occasion de tester le discours, d'identifier les zones d'ombre et pouvoir ensuite l'améliorer. Ce moment est également l'occasion de voir comment les membres de FDA rationalisent l'expérimentation auprès d'un public non averti. Ainsi on retrouve un certain nombre d'éléments que nous avons déjà rencontrés : « *Le résultat supplémentaire est issu de la prise en compte des autres capitaux* » ; « *La valeur des fermes n'est pas visible à la hauteur de ce qu'elle devrait-être* » ; « *Une ferme maintient des services écosystémiques* ». Par ailleurs, notre présentation soulève des questions, « *En quoi est-ce différent du goodwill ?* » s'interroge une personne de l'assemblée. Tous ces éléments nous imposent de rediscuter un peu plus sur les fondements théoriques et clarifier quelques éléments de discours pour éviter de promouvoir involontairement une conception néoclassique.

Le 4 juillet 2017, le comité scientifique est réuni pour présenter aux membres les résultats de l'étude, avant la présentation officielle le lendemain. Les réserves qu'il formule concernant la nature dangereuse de l'hybridation sont explicites et appellent à une prise en compte immédiate. En particulier, il est reproché à la mission de donner l'impression que l'on donne un prix à la nature en raison de l'usage des PSE. Il est donc demandé de relativiser ces éléments lors de la présentation des résultats. Par ailleurs, une réunion doit être organisée avec Jacques Richard et Alexandre Rambaud afin de trouver un accord sur la comptabilisation des différents éléments. À ce stade de la mission, la crainte de pouvoir être attaqué sur la robustesse des résultats se fait sentir. Cette attaque pour *greenwashing*, dans une entreprise qui prétend transformer les modèles d'affaires pour être véritablement durable, serait une atteinte forte à la légitimité du projet de FDA. Cette crainte va jouer en

notre faveur pour porter un discours plus proche de CARE lors de la présentation du lendemain.

Dans la soirée du 4 juillet, nous travaillons encore à parfaire le discours. Mais cette fois-ci, les consultantes sont définitivement acquises à notre propos et il est facile d'émettre à la fois des recommandations et de faire les quelques dernières corrections. Nous obtenons ainsi qu'il ne soit plus évoqué une mise en évidence de capitaux naturels et humains pour enrichir la ferme. Dans la présentation est inscrit : « *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* ». De même, le terme de coûts de maintien est bien présent. Finalement, c'est le discours même de FDA qui se transforme : de la volonté de prouver la surperformance des fermes vis-à-vis des exploitations agricoles classiques, il tendra vers la démonstration que produire de manière « *responsable* » a un coût qu'il faut financer, si c'est ce que l'on veut, et qu'une partie de ce financement peut être simplement une rétribution pour les services écosystémiques assurés par les fermes.

Le mercredi 5 juillet 2017, la présentation des résultats a lieu dans un café. Une trentaine de personnes sont présentes. De 9 h à 11 h, Lucie T., Delphine S. et Baptiste I. présenteront la mission, suivie d'une session de questions-réponses avec le public. Cette présentation, partie émergée de tout le processus qui vient d'être décrit, sera l'épreuve finale, pour la première expérimentation de Comptabilité en triple capital avec FDA. L'association poursuit encore les expérimentations, et nous avons pu participer à d'autres rendez-vous. Mais à ce stade, les éléments collectés sont trop maigres.

SECTION 3 – LE CAS POSTE IMMO : LA QUÊTE D’IDÉAL

La mission Poste Immo correspond à une troisième et dernière phase de ma présence sur le terrain. Elle est rendue possible par l’arrivée d’une nouvelle associée au sein de CD : Corinne Z. Avant d’être expert-comptable elle a fait une carrière dans la finance, ce qui permet d’apporter un regard un peu nouveau au sein du cabinet. Mais inévitablement, cela signifie également des discussions et une période d’adaptation. Toutefois, cette nécessité de remettre CARE au cœur des échanges permet de redessiner les contours de notre vision de la méthode.

Après les échanges en interne lors de la première phase, l’adaptation de CARE aux PSE dans la seconde phase, je comprends mieux les enjeux du terrain et mon objet de recherche commence à se stabiliser. Ma prise de note devient à la fois plus utile et plus riche, car l’adaptation progressive de mon objet de recherche et de ma problématique avec le terrain me permet de centrer mon attention sur les éléments significatifs lors des réunions, des discussions et autres événements.

Malgré ces aspects positifs, cette période n’en est pas moins compliquée en ce qui concerne la vie du cabinet. En particulier, quand Corinne Z. partira quelques mois après son arrivée. Ces événements contribuent à ce que les points suggérant le débat soient accentués et conduisent à quelques tensions. Ce qui permet néanmoins pour le chercheur que je suis d’identifier plus facilement les points de crispation.

1. Le contexte de la mission

La mission Poste Immo est rendue possible dans un contexte particulier. En effet, l’origine du projet est un appel d’offres destiné à redéfinir le cahier des charges concernant les espaces verts. C’est donc un paysagiste (SLG Paysage), client du cabinet créé par Corinne Z., qui répond à cet appel d’offres et nous propose d’intégrer un volet optionnel concernant la comptabilité socio-environnementale. Cette initiative sera positivement reçue par le client et le volet concernant la CSE sera activé.

Poste Immo est la société foncière du groupe La Poste, née de la séparation des activités du groupe. Elle gère l’ensemble de son parc immobilier, c’est-à-dire les postes et centres de tri, mais également des projets de promotion immobilière. L’appel d’offres concernant les espaces verts est motivé par la volonté d’améliorer la qualité environnementale des sites

« industriels », c'est-à-dire des Plateformes Industrielles de Courrier (PIC) et des Plateformes de Préparation et de Distribution du Courrier (PPDC). Compte tenu de la séparation entre la gestion du foncier et les activités — la gestion revient à la Direction Technique du Courrier (DTC) — nous ne travaillerons pas directement avec les sites, mais uniquement avec le siège de Poste Immo.

La personne à l'initiative de l'appel d'offres — et donc notre principal interlocuteur au sein de Poste Immo — est Marianne D., ancienne directrice du développement durable, avant que ce service ne soit supprimé. Toutefois, le financement est accordé par le « comité innovation », dont l'activité consiste à financer des projets destinés à être pérennisés s'ils sont jugés pertinents. Du fait de ce contexte particulier, le client n'a pas de demandes particulières et nous pouvons donc expérimenter CARE sans adaptations préalables. Cette mission propose une situation idéale puisque nous pouvons mettre place CARE, sans attentes spécifiques de la part du client et par ailleurs, nous sommes assistés par un spécialiste de la thématique qui fait l'objet de notre étude.

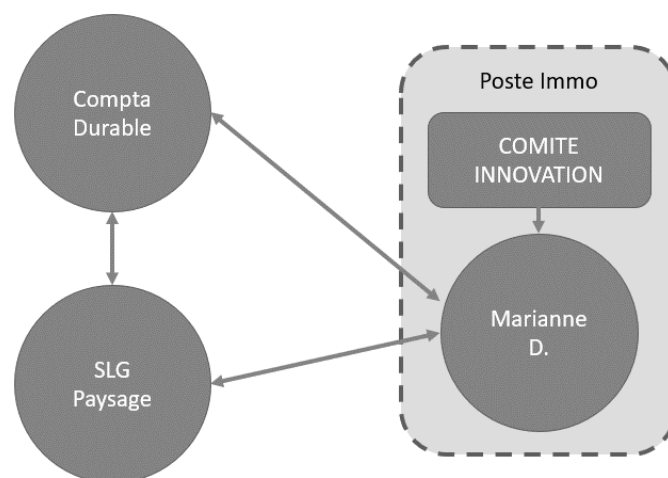


Figure 26 : Schéma de l'organisation de la mission Poste Immo

2. La mission

Pour cette mission, un phasage de CARE en quatre étapes (cf. annexe J. b) sera retenu. Mais ce n'est pas tant ce phasage qui va marquer la mission, que son organisation avec, dans un premier temps, des visites de sites pour la préparer, puis la mise en œuvre de CARE à proprement parler, et enfin les échanges avec le client en préparation à la communication des résultats au comité innovation.

2.1. La préparation de la mission

La première réunion, le 23 juin 2017, a pour vocation de présenter le modèle CARE pour valider le projet complémentaire de comptabilité socio-environnementale. À cette occasion, nous sommes trois personnels de CD — Baptiste I., Corinne Z. et moi-même — et nous rencontrons une petite dizaine de personnes de Poste Immo. Ces personnes viennent de différents services : Développement Durable — commanditaire de la mission — mais aussi de la direction financière et comptable, de la maîtrise d’ouvrage et de l’innovation. La réunion n’est pas différente d’une présentation commerciale classique, même si le contexte est un peu particulier. Quelques semaines plus tard, Marianne D. nous donnera le feu vert pour réaliser la mission. Elle se fera sur trois sites qui seront déterminés au cours de la mission. Le premier sera celui de Puget, en raison de ses caractéristiques spécifiques au climat méditerranéen. Mais ce site ne donnera pas réellement lieu à une visite. C’est Corinne Z. qui, pendant ses vacances, passera l’examiner. Le second site sélectionné est celui de la PIC d’Angers en raison de la superficie relativement importante des espaces verts et à sa présence proche du centre-ville — ce qui est de plus en plus rare pour les PIC. La visite de la PIC d’Angers a lieu le mercredi 27 septembre 2017.

[27/09/2017]

J’avais rendez-vous ce matin à la gare d’Angers pour retrouver Baptiste I. ainsi que l’équipe de Poste Immo et de SLG. Les responsables locaux de Poste Immo nous accueillent : « *la PIC d’Angers est intéressante parce qu’elle va passer en PPDC¹³⁵ d’ici juillet de l’année prochaine donc le client a besoin d’aménagements, ce qui laisse une opportunité de faire nos propositions, même si la DTC¹³⁶ limite les marges de manœuvre* ». Lorsque nous arrivons sur site, nous découvrons un bâtiment industriel avec la particularité d’être relativement haut, l’équivalent de quatre étages. Sur un des quais de logistique, quatre employés prennent leur café et regardent notre drôle de délégation. Commence alors la présentation des lieux. Mais Marianne D. est préoccupée par le parking qu’elle juge trop grand. Benjamin (le responsable Poste Immo local) nous explique pourtant qu’il manque de place actuellement, car selon le CCTP actuel il faut une place de parking par personne travaillant sur le site, ce qui fait qu’il manque entre trente et quarante places et qu’avec les changements attendus, cette situation risque de s’aggraver. Isabelle (SLG) nous fait remarquer que des camionnettes

¹³⁵ PPDC : Plateforme de Préparation et de Distribution du Courrier

¹³⁶ DTC : Direction Technique du Courrier

sont garées sur des bandes de pelouse. Marianne D. n'en démord pas : « Il y a beaucoup trop de surface imperméabilisée ici ». Elle relance le sujet plus tard, en s'interrogeant sur la pertinence de toute une surface bitumée. Le responsable local répond qu'il s'agit d'une zone dédiée aux manœuvres des camions pour répondre à l'angle de braquage. « Mais ils ne peuvent pas faire la manœuvre en deux fois ? » interroge de manière faussement naïve Marianne D. La réponse sera à la hauteur de cette provocation : « Vous avez déjà fait une manœuvre avec un semi à 4 h du matin ? ».

La suite de la visite se passe normalement. Le responsable aborde notamment la question de la signalétique, sujet qui peut nous intéresser, car si elle peut participer à une forme d'esthétique, elle joue aussi sur la sécurité des utilisateurs des lieux. Isabelle s'est saisie du sujet et j'ai essayé de montrer que c'était un sujet particulièrement intéressant à traiter dans CARE, car cela évite d'avoir à mobiliser une limite scientifique.

Au retour de cette première visite, un certain nombre d'éléments se mettent en place et la mission commence à se structurer. À partir de la stratégie RSE du groupe La Poste, on avait déjà décidé en amont de la visite que les capitaux étudiés seraient : l'eau, les sols, la biodiversité et l'humain (cf. Figure 27). Baptiste I. commence à déterminer des plans d'action pour maintenir les capitaux.

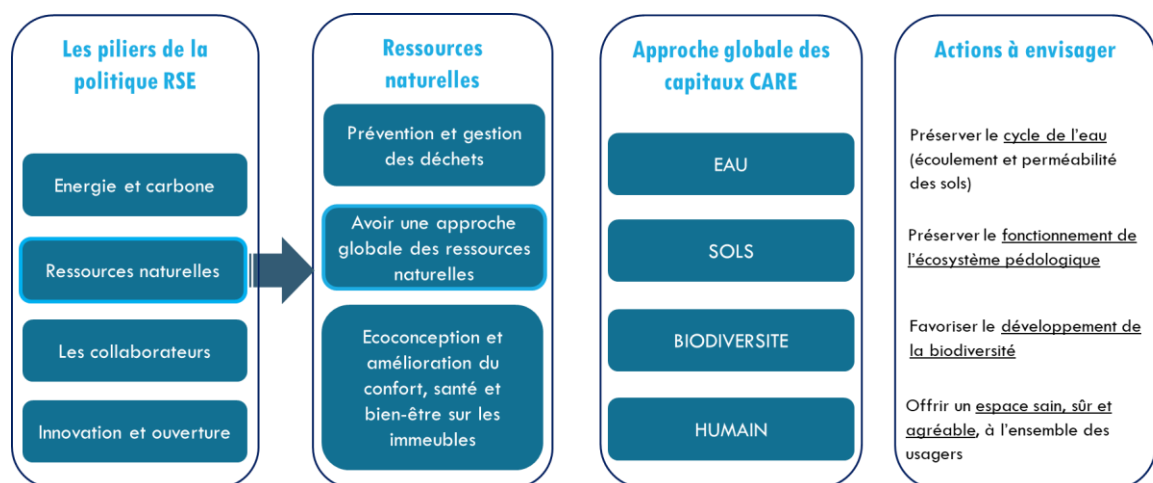


Figure 27 : Articulation entre la politique RSE et les capitaux CARE

Le second site visité est celui de Bonneuil-sur-Marne, dans la région Parisienne :

[15/11/2017]

Nous avons aujourd'hui visité une plateforme logistique du groupe La Poste avec Charlotte et Baptiste I. ainsi que SLG (Sébastien et Isabelle) et Marianne D.

Le site se trouve dans une zone industrielle importante. Les routes traversent des hangars, des entrepôts, des monticules de sable, de gravas... La zone est austère. Pour nous qui étions là pour les espaces verts, cela prenait une tournure dérisoire.

L'endroit ne présentant aucun espace vert, on comprend que Marianne D. s'est trompée de site. Elle s'attendait à voir un bâtiment datant d'une dizaine d'années, or celui-ci est vieux d'un an et demi. La personne qui nous le fait visiter est très sympathique mais notre présence et nos questions doivent lui paraître étranges. Les points de vue exprimés par notre petite délégation doivent très éloignés de son quotidien.

Le bâtiment prend un maximum de place sur le terrain : optimisation de l'espace. Maximisation de l'espace intérieur. L'extérieur est avant tout perçu comme un risque pour la sécurité. L'espace vert est considéré comme une contrainte par le gérant du site à cause de la nécessité d'entretenir des portions de zones sous-optimisées.

Particularité du lieu : la présence involontaire d'une double clôture qui empêche l'entretien d'une bande de moins d'un mètre de large. Erreur, maladresse, mauvaise gestion du projet ? Résultat : quelques arbres d'espèces invasives ont poussé. Marianne D. se réjouit de cette verdure non maîtrisée au milieu de cette grande zone artificialisée [...].

Avec ce troisième site, nous disposons d'un panel diversifié et représentatif des sites de Poste Immo. La suite de la mission devait mener SLG à rédiger une notice générale destinée à constituer une base de réflexion pour mettre en œuvre CARE. Mais les choses se sont passées autrement.

2.2. La reddition des comptes CARE

Sous l'impulsion de Baptiste I., CD va tout de suite définir des plans d'action pour maintenir les capitaux et ainsi les valoriser. Mais un débat s'ouvre alors en interne : quels objectifs écologiques retenir ? Quels scénarios envisager ?

Baptiste I. va déterminer pour chaque capital des recommandations auxquelles sont associés des indicateurs et des objectifs (cf. Figure 28)

Capital	Recommandations	Indicateur	Objectif
EAU	Ne pas arroser pour préserver les nappes phréatiques	Volume d'arrosage	0
EAU	Infiltrer les eaux de pluie des toitures dans les sols	Taux d'infiltration estimé	25%
SOLS	Remplacer l'utilisation des produits phytosanitaires	Volume de produits	0
SOLS	Broyer les déchets et pailler	Prestation d'entretien	Oui
BIODIVERSITE	Atteindre une emprise végétale compatible avec la conservation de la biodiversité	Taux d'emprise végétale	30% - 50%
BIODIVERSITE	Mettre en place un plan d'aménagement différencié		Oui
HUMAIN	Proposer un espace de convivialité et un projet de valorisation aux salariés		Oui

Figure 28 : Détermination des capitaux de Poste Immo

Mais les objectifs ne sont pas tous réalistes, en particulier celui concernant le taux d'emprise végétale pour le site de Bonneuil. L'estimation de surface végétalisée par SLG Paysage pour ce site est de 12 % ; passer à un minimum de 30 % suppose des travaux très importants. Baptiste I. évoque l'hypothèse de désimperméabiliser le « quai fer » qui ne sert



Figure 29 : Plan du site de Bonneuil-sur-Marne (source : SLG Paysage)

plus depuis que le train n'est plus utilisé par La Poste pour transporter le courrier. Or la dalle de béton utilisée ici a été pensée pour supporter le poids d'un train, elle est donc épaisse d'au moins deux mètres. Un chantier de désimperméabilisation semble donc tout à fait invraisemblable. Une seconde

hypothèse est proposée qui consiste à utiliser le quai fer comme parking afin de transformer l'actuel parking en espace vert. Cela suppose de réaménager les voies de circulation sur le site et pose question quant aux normes de sécurité, car cet emplacement est une « Installation Classée pour la Protection de l'Environnement » (ICPE). Pour cette hypothèse également, la réalisation semble peu crédible. De toute manière, le site a été pensé pour que les camions tournent autour du bâtiment et ne pas avoir à faire de manœuvres, ce qui rend invraisemblables les deux propositions.

Mais Baptiste I. estime qu'il s'agit d'une situation intéressante :

[04/12/2017]

Discussion entre Baptiste I. et Corinne Z. sur Poste Immo : [...] Baptiste I. affirme que « pour Bonneuil les travaux ne sont pas envisageables à moins de refaire le site » ce qui lui permet de conclure que « ça fait apparaître des dettes importantes » ce qui en fait un argument pour maintenir le site dans le panel, car ainsi on montre l'importance de respecter le cahier des charges.

Cette approche donne lieu à des discussions, car selon l'approche CARE-TDL, telle que défendue par Alexandre Rambaud notamment, un capital ne peut être reconnu que si le scénario a de bonnes chances d'être réalisé. D'où la boucle conditionnelle permettant de s'assurer de l'adéquation entre la définition du capital et le scénario de maintien retenu que nous avons intégré au processus d'opérationnalisation de CARE à la suite des travaux menés en interne (cf. chap. 4 — section 1 — partie 1.3). Mais Baptiste I. estime que cette approche conduit à une vision qui n'est pas assez contraignante pour les entreprises.

[12/12/2017]

[...] J'ai également eu une discussion avec Baptiste I. pour Poste Immo sur la façon dont on définit les capitaux avec CARE. Cette discussion nous a amenés à parler de l'appropriation de la méthode par les opérationnels et savoir ce qu'il est possible de proposer et comment on fait pour être à la fois exigeant et réaliste. Lui vise une ambition forte et moi, l'appropriation par une approche réaliste (donc moins ambitieuse).

Cette situation conduit à un renouvellement des questionnements concernant l'opérationnalisation de CARE.

[18/12/2017]

[...] J'ai eu une discussion avec Baptiste I. sur Poste Immo et les questions qui se posent sont assez révélatrices des difficultés rencontrées en tentant de se mettre d'accord sur un mode opératoire de la méthode CARE. [...]

Corinne Z. approuvera la démarche de Baptiste I. et nous engagera ainsi dans la phase de détermination de scénarios et de leur valorisation. Je suis chargé de la valorisation du capital humain, autrement dit la valorisation de travaux pour l'aménagement d'un espace de convivialité. Au terme de cette étape, nous obtenons la valeur des capitaux selon CARE.

2.3. La communication des résultats

Le jeudi 21 décembre 2017, nous avons rendez-vous au siège de Poste Immo pour faire un point d'avancement sur la mission.

[21/12/2017]

Réunion d'avancement Poste Immo ce matin avec SLG et Marianne D. La réunion se révèle assez étonnante. SLG commence par présenter son travail qui consiste à faire en sorte que la notice soit lue et appropriée par les acteurs du groupe en utilisant des formulations d'encouragement et d'incitation plutôt que des contraintes. Toutefois, cette approche ne passe pas du tout auprès de Marianne D.

Par ailleurs, SLG se montre aussi très clair sur le fait que Poste Immo ne pourra jamais prétendre à une préservation de la biodiversité. Penser l'inverse est une ineptie, à moins d'acheter 2 fois la superficie dont ils ont besoin pour leur plateforme, ce qui est économiquement inimaginable. Dans leur pré-rapport ils concluent concernant la PPDC de Bonneuil :

« Le pourcentage de surface végétale est très faible : 11,5 % et n'apporte pas de qualité à la plateforme de Bonneuil-sur-Marne. La plateforme est optimisée pour l'exploitation, mais n'a pas de potentiel qualitatif sur le végétal du fait de l'absence de place ».

Là où le travail de SLG se montre pondéré et modeste, les propositions de CD sont irréalisables mais propose une vision ambitieuse de la transition écologique. En

proposant des scénarios complètement déconnectés de la réalité (ce qui déclenche d'ailleurs quelques sarcasmes de la part de SLG), on réussit toutefois à plaire à Marianne D. qui nous dit à propos de rendre perméable 50 % de la superficie « *On n'y sera jamais ! [...] ça ne sera jamais appliqué. Mais ce n'est pas grave* » et pour Corinne Z. de poursuivre : « *Pour CARE, le possible n'est pas un problème* ».

[...]

De mon point de vue cela montre que personne ne croit en ces politiques RSE, pas plus les personnes engagées que les personnes raisonnant de manière classique. L'objectif pour les personnes engagées est donc de faire agir les autres, de trouver des moyens, n'importe lesquels, pour diffuser les idées. Peu importe alors la réalité, on s'arrange, on demande beaucoup pour avoir un petit peu. D'ailleurs, Marianne D. dit souvent : « *Ce n'est pas grand-chose, mais c'est une petite victoire* ». Elle veut « donner un coup de pied dans la fourmilière » pour obtenir ne serait-ce qu'un symbole. Le travail de SLG lui semble sans doute trop modeste, pas assez ambitieux et pas suffisamment capable de faire changer les choses.

Baptiste I. ne s'est donc pas trompé, Marianne D. attend effectivement de cette mission qu'on soit force de propositions en rupture avec la situation actuelle. On garde donc les scénarios tels que proposés par Baptiste I., mais la question de la valorisation reste fortement discutée entre nous. De mon point de vue, on peut éventuellement mettre en annexe l'information concernant les scénarios, mais il n'est pas raisonnable de faire apparaître des passifs qui ne reflètent aucun engagement. Dès le lendemain, nous échangeons par téléphone avec Corinne Z. et Baptiste I. :

[22/12/2017]

Petite réunion par téléphone avec Baptiste I. et Charlotte pour Poste Immo. On a discuté de la façon dont on doit définir les scénarios et les capitaux. Alors que Corinne Z. commence à abandonner l'approche des scénarios irréalisables, Baptiste I. nous dit explicitement : « *Ce qui m'emmerde c'est que ce n'est pas ma vision de CARE* ». Je comprends ainsi que pour lui ce qui compte c'est l'effet que peut procurer la lecture de CARE : il souhaite montrer des dettes importantes afin de permettre une prise de conscience de l'importance des atteintes à la biodiversité.

Au regard des discussions que nous avons en interne et avec la cliente, on traitera principalement le cas d'Angers qui est un cas dont des aménagements crédibles sont possibles. Les autres sites seront pris comme exemples sans être trop précis sur les modalités de la valorisation et sur leur crédibilité. Ils servent avant tout d'illustrations, des situations emblématiques montrant comment la performance « *est le résultat d'une spoliation des ressources naturelles* ». De même, afin d'être les plus réalistes possible, nous ne valorisons pas ce qui est du ressort du locataire et donc qui échappe au périmètre de responsabilités de Poste Immo. Ainsi, le capital sol et le capital humain ne sont pas intégrés à notre analyse, car les actions qu'ils supposent ne sont pas du ressort de Poste Immo. Dès lors, nous ne valorisons que le capital eau et le capital biodiversité (cf. figure 13).

Capital	Recommandations	Indicateur	Objectif	Action	Valeur k€
EAU	Ne pas arroser pour préserver les nappes phréatiques	Volume d'arrosage	0	Atteint	0
EAU	Infiltrer les eaux de pluie des toitures dans les sols	Taux d'infiltration estimé : 10%	25%	Aménager les gouttières et le sol	4
SOLS	Remplacer l'utilisation des produits phytosanitaires	Volume de produits	0	Responsabilité du locataire	0
SOLS	Broyer les déchets et pailler	Prestation d'entretien	Oui	Responsabilité du locataire	0
BIODIVERSITE	Atteindre une emprise végétale compatible avec la conservation de la biodiversité	Taux d'emprise végétale: 27%	30% - 50%	Perméabiliser une partie des voiries pour atteindre 30%	60
BIODIVERSITE	Mettre en place un plan d'aménagement différencié		Oui	Mettre en place un plan d'aménagement différencié	39
HUMAIN	Proposer un espace de convivialité et un projet de valorisation aux salariés		Oui	Responsabilité du locataire	0

Figure 30 : Valorisation des capitaux

Le 17 janvier 2018, nous avons une nouvelle réunion au cours de laquelle nous présentons notre valorisation. Toutefois, le départ du cabinet de Corinne Z. conduit à attiser les tensions entre les protagonistes :

[17/01/2018]

Les tensions se cristallisent La réunion a été très tendue et pas spécialement intéressante. Marianne D. s'est principalement attardée à discuter de la notice proposée par SLG, et estime que ce qui est proposé dans cette notice ne constitue qu'un verni. A contrario, elle trouve très intéressantes les propositions improbables que nous lui faisons. Elle n'a aucun avis concernant nos valorisations, mais elle valide notre travail à ce stade et attend la présentation des comptes CARE.

Une dernière réunion est organisée pour se mettre d'accord sur les comptes annuels qu'on souhaite présenter. Il s'agit toujours uniquement du site d'Angers, pour lequel j'ai réalisé deux bilans : un bilan avec réalisation des scénarios de maintien (cf. Figure 31) et un bilan en cas de non-respect (cf. Figure 32).

Bilan N - clôture avec respect (k€)					
Actif			Passif		
	Brut	A&D	Net		
Immobilisations corporelles	3030	172	2858	Fonds propres	1171
- terrain	220		220	Résultat net	41
- constructions	2479	153	2326	Dettes financières *	1859
- aménagements	228	14	214		
- nouveaux aménagements	103	5	98		
Trésorerie			213		
Actifs naturels	103	0	103	Capital naturel	
- Altération du cycle de l'eau	4	0	4	Résultat	0
- Reconstitution du cycle de l'eau	0	0	0	Engagements	103
- Emprise végétale	60	3	57		
- Reconstitution de la biodiversité	0	-3	3		
- Aménagement espaces verts	39	2	37		
- Gestion différenciée	0	-2	2		
Total actif étendu			3174	Total passif étendu	3174

* financement des nouveaux aménagements par endettement

Figure 31 : Bilan CARE du site d'Angers en cas de respect des scénarios de maintien

Bilan N - clôture avec non respect (k€)					
Actif			Passif		
	Brut	A&D	Net		
Immobilisations corporelles	2927	167	2760	Fonds propres *	1171
- terrain	220		220	Résultat net	47
- constructions	2479	153	2326	Dettes financières	1756
- aménagements	228	14	214		
Trésorerie	214		214		
Actifs naturels	103	5	98	Capital naturel	
- Altération du cycle de l'eau	4	0	4	Résultat	-5
- Emprise végétale	60	3	57	Engagements	103
- Aménagement des espaces	39	2	37		
Total actif étendu			3072	Total passif étendu	3072

* structure financière ouverture : 40% fonds propres / 60% endettement

Figure 32 : Bilan CARE du site d'Angers en cas de non-respect des scénarios de maintien

La présentation des bilans suscite une réaction de la part de Marianne D. qui ne me surprend plus. Elle semble étonnée qu'on ne parle que de coûts, alors qu'elle aimerait montrer les gains réalisés par l'application d'une stratégie ambitieuse. Mais au travers de son discours, on comprend qu'elle s'inquiète du fait que la politique de développement durable soit perçue comme source de coûts. Elle craint que ces bilans puissent être utilisés pour remettre en question cette politique. Pour Corinne Z. cette inquiétude s'explique par l'inexpérience de Marianne D. en matière comptable, car « *tous les financiers de Poste Immo connaissent le coût de la politique RSE, ça ne sera donc pas une nouvelle donnée pour eux* ».

[05/02/2018]

[...] La présentation des bilans a suscité la même réaction que d'habitude : de l'incompréhension ; on voit que ça dégrade les comptes mais « *on ne voit pas les côtés positifs* »

Par certains aspects, cette dernière réunion préparatoire fait penser aux échanges que nous avons pu avoir avec FDA. La volonté d'être ambitieux et exigeant d'un point de vue écologique se mélange avec une interprétation néoclassique qui n'est *a priori* pas compatible.

La réunion finale aura lieu le lundi 5 mars 2018 :

[05/03/2018]

[...] Aujourd'hui, c'était la réunion de présentation finale à Poste Immo. Celle-ci s'est révélée assez intéressante. Marianne D. s'inquiétait beaucoup des résultats de notre travail. Elle craignait qu'en montrant les coûts, nous puissions faire peur et remettre en cause *in fine* son travail. Craintes qui nous semblaient assez peu légitimes, car tout le monde sait très bien que la politique RSE implique des coûts, il n'y avait donc pas tellement de surprises de ce côté-là. Cela a été confirmé, car à aucun moment dans la réunion ce type de remarque n'a été formulée.

Étaient présents : une personne de la maîtrise d'ouvrage, une personne des achats (qui venait au titre de sa fonction au comité d'innovation), deux comptables, le directeur régional et enfin un client (DTC).

Dans l'ensemble, la présentation s'est plutôt bien passée. On peut dire que notre travail a été bien perçu, si on se place d'un point de vue général.

On a traditionnellement retrouvé un sceptique, avec son lot de cynisme, les moues habituelles et le sarcasme cinglant. Les comptables se sont révélés assez intéressés, fait assez marquants : ils se sont attachés principalement à la technique. Par ailleurs, ils connaissaient relativement bien la politique RSE. Le niveau des échanges était assez élevé et toujours très technique.

[...]

Au final, CARE a été jugé comme un très bon outil, mais dont ils ne voient pas bien ce qu'ils pourraient en faire. Ils se demandent notamment si ça vaut le coup de collecter autant de données (essentiellement faire en sorte que la saisie intègre de nouveaux codes pour identifier les dépenses liées à la préservation) pour faire un bilan que personne ne lirait. [...]

Cette réunion conclut ainsi une nouvelle expérimentation du modèle CARE. On peut y voir, malgré certaines faiblesses, l'opérationnalisation la plus proche de ce qu'on peut attendre du modèle. Toutefois, cette expérimentation aura permis de mettre en lumière une interprétation « militante » de la méthode CARE.

SYNTHÈSE DU CHAPITRE IV

Au cours de ce chapitre, nous avons présenté le terrain de recherche. La subjectivité — caractérisée par l'utilisation de la première personne — est forte, car, plus qu'une simple observation sur le terrain, cette recherche est un parcours personnel. Le travail réalisé au sein de Compta Durable et ce qui a été vécu par l'auteur de ces lignes débordent amplement le périmètre de cette recherche. Il nous a donc fallu réduire, simplifier, peut-être parfois grossir les traits, pour faire état de ce qui nous intéresse dans le cadre de cette recherche : l'appropriation d'une méthode de comptabilité socio-environnementale. Nous avons donc proposé de considérer trois phases, renvoyant à des contextes, à des approches de recherches et des missions différentes.

La première phase se veut la restitution de la découverte de la méthode. Celle-ci passe en particulier par la participation à un groupe de travail au sein du CSOEC, nous obligeant à approfondir la compréhension de CARE avec l'aide des concepteurs de la méthode. Ce faisant, des modifications sont proposées au processus d'opérationnalisation, sans que celles-ci soient systématiquement adoptées par le cabinet. Par ailleurs, l'arrivée d'un nouveau collaborateur viendra également apporter un autre regard et des transformations. Cette première phase est également associée à la première expérimentation du modèle CARE avec le réseau de crèches, *Crèches Vertes*. Cette mise en œuvre est marquée par des « bidouillages », des « improvisations » pour tenter de produire un travail fidèle aux principes de CARE et en même temps satisfaire les demandes du client. Alors que notre projet de recherche consistait à étudier l'appropriation au sein d'une entreprise, cette phase est d'abord vécue comme l'opportunité d'apprendre la méthode et de trouver de nouveaux clients. Les notes dans le journal de bord sont donc peu nombreuses et pauvres en contenu.

La seconde phase correspond au cas Fermes d'Avenir. L'objectif de la mission Fermes d'Avenir est d'implémenter une CSE afin de « rendre visible la véritable richesse des fermes ». Elle nécessite donc des adaptations de CARE pour y intégrer des paiements pour services écosystémiques. Très simple en pratique, cette hybridation soulève néanmoins de nombreuses interrogations théoriques et révèle une ambiguïté entre le discours profondément écologique de nos interlocuteurs et leur approche néoclassique de la valeur des fermes. Cette ambiguïté aura néanmoins tendance à se réduire au cours de la fin de la mission, à force de pédagogie et grâce à l'intervention du comité scientifique. Cette phase

correspond à une première adaptation de l'objet de recherche. Cependant, il reste encore mal défini et les enjeux mal identifiés.

La troisième et dernière phase relate le cas Poste Immo. Les conditions particulières liées à cette mission permettent d'envisager la mise en œuvre de CARE sans adaptation et sans attentes contraignantes de la part du client. Cette mission permettra de matérialiser une approche plus militante de la méthode, qui alimentera des débats importants et structurants concernant l'approche de la mission. Cette phase est associée également à une meilleure compréhension des enjeux du terrain, améliorant la collecte des données de ce qui se joue entre les acteurs. Cette phase peut donc être perçue comme plus aboutie autant en ce qui concerne la mise en œuvre de CARE que dans la recherche.

C'est à partir de ce récit que nous proposons d'analyser notre terrain dans le chapitre suivant.

Chapitre V – La méthode CARE victime de *hijacking* en raison des préjugés néoclassiques

« *Les hommes font leur propre histoire, mais ils ne la font pas arbitrairement, dans les conditions choisies par eux, mais dans des conditions directement données et héritées du passé.* »

Karl Marx, 1851, *Le 18 Brumaire de L. Bonaparte*

INTRODUCTION

Après la présentation chronologique des études de cas au cours du chapitre précédent, nous proposons une analyse approfondie à la lumière de la littérature. Parmi les difficultés à mettre en œuvre une CSE véritablement tournée vers un objectif de soutenabilité, la littérature met en avant l'opposition qui existe entre la logique financière et la logique de soutenabilité. Notre travail se donne pour objectif de montrer que cette opposition n'est qu'un cas particulier de la difficulté à transformer radicalement les cadres d'interprétation de l'action dans les organisations. En effet, nous montrons que la communauté d'acteurs fédérée autour de CARE se retrouve autour de la logique de soutenabilité et partage même l'objectif de résister à une vision *mainstream* du DD. Pourtant, la mise en œuvre de CARE ne se fait pas sans tensions et difficultés, comme nous avons commencé à le percevoir dans le chapitre précédent. Nous proposons de voir dans ces tensions la manifestation de différentes interprétations de ce que doit être une CSE, et donc de CARE en particulier. Ces différentes interprétations jouant un rôle majeur dans l'appropriation de la méthode par les acteurs. Or, certaines de ces appropriations conduisent à reproduire en partie la

soutenabilité néoclassique, pourtant critiquée et contre laquelle la méthode CARE a été conçue. Nous en déduisons donc que même les tenants d'une logique de soutenabilité écologiques peuvent favoriser une soutenabilité faible. Ces expérimentations de CARE illustrent donc une forme de détournement – que nous nommerons à la suite de Gangi, Méric *et al.* (2020) *hijacking* – de la part des managers.

Ces résultats vont dans le sens de travaux récents mettant en avant l'importance des tensions et conflits lors de la mise en œuvre de CSE (Frostenson et Helin, 2017). L'originalité de notre travail tient à l'intérêt que nous portons au processus d'interprétation pour comprendre ces tensions. En effet, les différentes compréhensions de ce que devrait être la soutenabilité ou le rôle de la science sont moteurs dans le processus d'appropriation. La discussion de ces résultats se concentre donc sur l'étape herméneutique initiant l'appropriation.

La discussion de notre travail questionne donc le rôle de l'interprétation dans l'usage d'une CSE, ou plus largement d'un outil de gestion. À partir de là, nous suggérons de concevoir une dimension herméneutique à l'appropriation. La mobilisation du cadre de l'herméneutique — et en particulier du concept de préjugé de Gadamer — permet de faire entrer l'histoire dans la compréhension de l'appropriation. Pour paraphraser Marx, ce travail permet de penser que les acteurs font leur propre appropriation à partir de cadres interprétatifs donnés et hérités du passé. Cette approche permet de considérer le rôle des préjugés néoclassique dans les mises en œuvre de CARE.

SECTION 1 – RÉSULTATS : UN PROJET DE RÉSISTANCE

MENACÉE PAR DES TENTATIVES DE *HIJACKING*

Comme exposé précédemment (cf. chapitre 1), la littérature s'accorde sur le fait qu'une des difficultés à la mise en œuvre d'une CSE tient à la confrontation entre la logique de soutenabilité et la logique financière. Pourtant, dans cette section, nous montrons que les acteurs partagent une logique de soutenabilité et que cela n'empêche pas l'émergence de tensions et de débats. Partant de là, nous constatons que CARE permet de fédérer une forme de résistance au *mainstream* (sous-section 1). Cependant, leurs compréhensions de ce que doit être une CSE diffèrent, de telle sorte que des débats apparaissent entre les acteurs au sujet de certains aspects techniques. Malgré le partage de convictions, les acteurs s'approprient donc la méthode CARE de manière différente. Certaines de ces appropriations conduisent même à reproduire des approches théoriques néoclassiques, opposées à ce que les acteurs défendent. Cette situation provoque des débats qui constituent des formes de régulations de contrôle conduisant à trouver un consensus concernant la mise en œuvre de CARE (sous-section 3).

Sous-section 1 – L'union des résistances face au *mainstream*

Comme nous avons pu le montrer dans le chapitre II, la méthode CARE s'inscrit dans une vision orphique du monde. En cela, elle s'oppose à la représentation *mainstream* — c'est-à-dire prométhéenne — et intègre donc une logique de soutenabilité écologique. Les acteurs rencontrés sur le terrain partagent et adhèrent à cette vision du monde. CARE permet en effet de fédérer les acteurs autour d'un projet de transformation du monde (1.). Toutefois, tous les acteurs ne partagent pas les mêmes vues de la problématique. Car en tant que projet politique, les approches du sujet sont partagées entre une éthique de conviction et une éthique de responsabilité (Weber, [1919] 2006). On peut donc parler d'union dans la différence des formes de résistance.

1. Le projet commun de changer le monde

Dans cette partie, nous montrons que les acteurs rencontrés sur le terrain ont en commun la volonté de transformer les organisations vers des modes de production plus durables. Ils inscrivent leur démarche dans une dynamique de résistance à l'égard du *mainstream*, ce qui inclut à la fois le système de production tel qu'il est et la RSE en tant que pratique

destinée à maintenir ce système. Ils trouvent alors dans CARE le moyen d'instrumenter leur démarche, car les principes de cette méthode comptable sont compatibles avec leurs représentations du monde. Ce qui nous amène à considérer CARE comme un projet de transformation. La nature politique de la comptabilité en fait nécessairement un projet politique, mais l'origine académique des travaux de conception en fait également un projet scientifique (1.1.). Ce projet de transformation passe alors par l'adhésion et la volonté de diffusion des principes de soutenabilité écologiques (1.2.). Mais la particularité de CARE est de tenter de réaliser cet objectif en se réappropriant le langage comptable (1.3.).

1.1. CARE : un projet scientifique et politique de transformation

Dès son origine, la méthode CARE a une vocation de transformation. Ainsi, dans l'introduction de l'ouvrage de 2012, J. Richard explique : *« le but de cet ouvrage est de prendre au sérieux les thèses d'El Serafy et d'essayer de prouver qu'une certaine conception de la comptabilité d'entreprise, une comptabilité environnementale adaptée à la conservation des capitaux humain et naturel, pourra seule permettre de régler vraiment la question environnementale mais, aussi, de montrer que cet objectif va trouver sur son chemin l'opposition des "matérialistes", partisans de la théorie économique néo-classique, qui vont proposer un autre modèle de comptabilité environnementale totalement antinomique »* (Richard, 2012, p. 11). CARE s'inscrit donc dans une volonté forte et explicite de changer les pratiques comptables ainsi que les organisations et de s'opposer à la théorie néoclassique. Cette intention est à l'origine de choix techniques tels que la conception du capital, opposée aux représentations néoclassiques (Rambaud, 2015 ; Rambaud et Richard, 2015 ; Richard, 2012), ou la méthode de détermination des capitaux, inspirée du parlement des choses proposé par Latour (Rambaud, 2015 ; Rambaud et Richard, 2015). La méthode CARE est donc fondée sur un travail théorique qui en fait un projet scientifique. (Le Moigne, 2012). En cela, contrairement aux travaux historiques de normalisation comptable (cf. annexe A), la production de connaissance n'a pas pour objectif de simplement « mieux » décrire la réalité, mais de permettre une transformation des organisations. La réflexion que proposent les concepteurs de CARE sur la comptabilité n'est pas qu'une compréhension de ce qu'est cette pratique, elle organise le projet en lui-même. Ce projet scientifique se poursuit d'ailleurs au-delà de la seule sphère des concepteurs d'origine. En effet, ce travail doctoral, réalisé au sein d'un cabinet comptable, atteste de l'importance accordée à la dimension scientifique du projet.

Mais au-delà des auteurs à l'origine de la méthode, les cas étudiés montrent que les acteurs en entreprise sont également motivés par une intention transformatrice. Pour preuve : les expérimentations auxquelles il nous a été donné de participer échappent à ce que la littérature appelle la capture managériale. En effet dans les trois situations, la comptabilité CARE ne sert pas à légitimer l'inaction de l'organisation, pas plus qu'à la présenter sous des aspects favorables. Autrement dit, CARE ne sert pas ici de cheval de Troie destiné à pérenniser le modèle économique actuel (cf. chapitre I). Au contraire, les acteurs sont impliqués dans le projet de transformation. Ainsi Crèche Verte est une entreprise dont le modèle d'affaires repose sur le développement durable. Les investissements et les pratiques pour réduire le plus possible les déchets et les émissions sont déjà mis en œuvre. Il ne s'agit donc pas pour son dirigeant de tromper le lecteur par une comptabilité CARE, il veut participer à la transformation de l'entreprise vers une approche plus soutenable. Les fermes avec lesquelles nous travaillons au cours de la mission FDA sont soit déjà en agroécologie soit en transition. Donc ici encore, l'objectif de l'expérimentation CARE n'est pas d'améliorer l'image environnementale des fermes, mais bien de concourir à une transition. À ce titre, les acteurs de FDA semblent avoir deux objectifs fortement reliés. Premièrement, ils souhaitent transformer la représentation comptable des fermes pour démontrer leur performance. Deuxièmement, ils souhaitent transformer les modes de productions agricoles en France, ce qui passe par la démonstration de la performance du modèle agroécologique. FDA s'inscrit donc explicitement dans un projet de transformation. Enfin, Poste Immo est un cas pour lequel le politique RSE est plus conventionnel et dont on pourrait penser que l'utilisation d'une CSE le soit également. Mais le pilote du projet (Marianne D.) est en revanche très engagé, et les propos qu'elle tient montrent qu'elle appelle de ses vœux une transformation au sein de son entreprise (par exemple lorsqu'elle évoque les « *petites victoires* » qu'elle arrive à obtenir face à sa direction). Au travers de ces trois cas, il nous paraît clair que les acteurs rencontrés sur le terrain sont également investis dans un projet de transformation. Ils souhaitent la transformation des modes de production économiques et ils trouvent dans la méthode CARE un outil qui leur semble adapté.

On retrouve donc ici la fonction téléologique de la comptabilité que nous avons identifiée dans notre modélisation constructiviste (cf. chapitre I). En effet, la méthode CARE est employée dans un but bien défini par les acteurs. Par ailleurs, nous avons indiqué que cette fonction téléologique renvoyait à une fonction de rappel à l'ordre social (Jubé, 2011 ; Vollmer, 2003), ce qui fait de la comptabilité un outil politique (Burlaud et Colasse, 2010 ;

Chantiri-Chaudemanche et Kahloul, 2019 ; Chiapello et Medjad, 2007). Le projet de transformation lié à CARE s'inscrit donc également dans un projet politique. Les acteurs en ont parfaitement conscience et mobilisent la comptabilité comme un outil au service de leurs intentions. Nous sommes donc face à une situation peu étudiée par la littérature, car la volonté de transformation est aussi explicite dans la méthode que chez les acteurs qui souhaitent la mettre en œuvre. Cette situation permet d'ailleurs de confirmer empiriquement que le projet de réforme de la CSE n'est pas impossible comme le suggère Gorz ([1988] 2004). Bien que la situation soit exceptionnelle, elle est la manifestation que la comptabilité peut être considérée comme le bon outil pour insuffler le changement (cf. remarques du Chapitre I).

Finalement, on constate que la méthode CARE s'inscrit dans un projet de transformation du monde. Conformément au principe de la CSE, la fonction de rappel à l'ordre social est modifiée afin d'encourager une nouvelle rationalité. Dans le cas de CARE et des expérimentations étudiées, cette nouvelle rationalité est celle de la soutenabilité écologique.

1.2. La soutenabilité écologique et CARE comme résistance au *mainstream*

Nous constatons que l'ensemble des acteurs rencontrés se montrent critiques à l'égard du système économique actuel. Que cette critique soit formulée de manière explicite ou non, se trouve chez eux l'idée selon laquelle la logique financière actuelle conduit nécessairement à une dégradation de nos conditions de vie sur Terre à long terme. On trouve également l'idée que notre système économique serait absurde et sous-performant, car il requiert toujours plus d'énergie pour produire autant. Cette idée est explicitée par Maxime de Rostolan lorsqu'il évoque la production agricole : « *En 50 ans on a divisé par 25 notre efficacité énergétique pour produire notre alimentation* » (Maxime de Rostolan). Les agriculteurs rencontrés s'inquiètent également de l'état des sols qui sont moins fertiles en raison de la perte de biodiversité dans les sols. Ces éléments les amènent à considérer que le système productif actuel n'est plus viable, car il lui faut sans apporter des intrants qui sont pourtant la cause des problèmes cités. Si cette critique est particulièrement forte chez FDA, on la retrouve aussi chez Poste Immo, au travers de Marianne D. qui n'hésite pas à dénoncer notre modèle productiviste qui a conduit à construire des centres de tri sans prendre en compte l'environnement. Mais aussi chez Crèche Verte au travers de son dirigeant qui estime que le système actuel n'est pas assez résilient et favorise des pratiques insoutenables. Ces critiques conduisent même à douter de la pertinence des plans d'action « RSE ». Ces derniers étant identifiés comme une réponse de la part du système

économique actuel pour se maintenir. Dès lors, la RSE apparaît comme une imposture visant à pérenniser l'absurdité du modèle. Les acteurs évoquent donc de manière sous-jacente une critique de la soutenabilité néoclassique. Pour eux, il ne s'agit pas simplement de faire de bonnes actions, mais de s'assurer que la consommation/pollution de ressources est pérenne. Autrement dit, les acteurs partagent cette idée, propre à la soutenabilité écologique, qu'il n'est pas possible de substituer les capitaux entre eux, et *a fortiori* les capitaux extra-financiers par un capital manufacturé.

Comme nous l'avons montré (cf. chapitre II), la soutenabilité écologique suggère de préserver l'ensemble des entités humaines et non-humaines là où la soutenabilité néoclassique (faible ou forte) ne vise à maintenir qu'une capacité de production (cf. Tableau 6). Par ailleurs, l'objectif de la soutenabilité écologique est de s'assurer que le système économique s'inscrive en cohérence avec les contraintes biophysiques de l'environnement, on parle alors de coévolution. Cette conception amène à considérer comme nécessaire la décroissance de la consommation/pollution de ressources, ce qui en l'état actuel du système économique revient à envisager la décroissance. La soutenabilité écologique est donc le terreau d'une critique radicale du système économique capitaliste. Cette approche se matérialise notamment dans des expressions comme « *On doit réinventer un monde qui respecte la terre et les hommes* » (Lucie T.) ou encore « *faire mieux en utilisant de manière plus intelligente les ressources* » (Maxime de Rostolan). Mais cette critique n'est pas passive, puisque les acteurs agissent pour diffuser leur conception de la soutenabilité — chacun à son échelle. Le dirigeant de Crèche Verte souhaite diffuser auprès des nouveaux actionnaires, les membres de FDA veulent diffuser auprès des pouvoirs publics et Marianne D. de Poste Immo cherche à diffuser auprès de sa direction. Mais il ne s'agit uniquement de défendre une certaine idée de la soutenabilité plutôt qu'une autre, mais plus généralement, de défendre une certaine conception du monde — en l'occurrence une conception orphique. Précisons cependant que le terme de soutenabilité écologique n'est jamais employé par les acteurs et il leur préfère le terme de « *soutenabilité forte* ». Pourtant, ce qui est entendu comme soutenabilité forte renvoie bien à une soutenabilité écologique, comme en atteste la Figure 33 qui montre une présentation commerciale de CARE représentant (et citant) le travail de R. Passet comme modélisation de la soutenabilité forte et la définissant comme la non-substitution des capitaux.



Figure 33 : extrait d'une présentation commerciale de CARE montrant les cercles concentriques de la soutenabilité écologique (source : CD)

Pour instrumentaliser cette soutenabilité, la méthode CARE apparaît comme pertinente aux acteurs rencontrés. En effet, ces derniers font preuve d'une véritable volonté de maîtrise des ressources extra-financières. Mieux suivre leur consommation, pour mieux les gérer. Mais aussi et surtout connaître les limites de leur exploitation, pour pouvoir les préserver. Or la méthode CARE répond à cette demande, elle intègre même la soutenabilité écologique au cœur de ses principes d'identification et d'évaluation du capital. La non-substituabilité des capitaux est souvent affirmée et les collaborateurs du cabinet CD prouvent à chaque présentation commerciale comment la méthode CARE rend impossible la compensation. Car la soutenabilité écologique est au cœur des préoccupations des prospects, elle devient finalement un argument de vente pour le cabinet. Ainsi, au-delà du concept lui-même (cf. Figure 33), les présentations commerciales intègrent des éléments concernant les seuils biophysiques (ou « *limites planétaires* ») (cf. Figure 34). Et la présentation de l'opérationnalisation de CARE insiste sur la manière dont la méthode CARE rend visible le maintien ou non des capitaux.

Le respect des limites planétaires

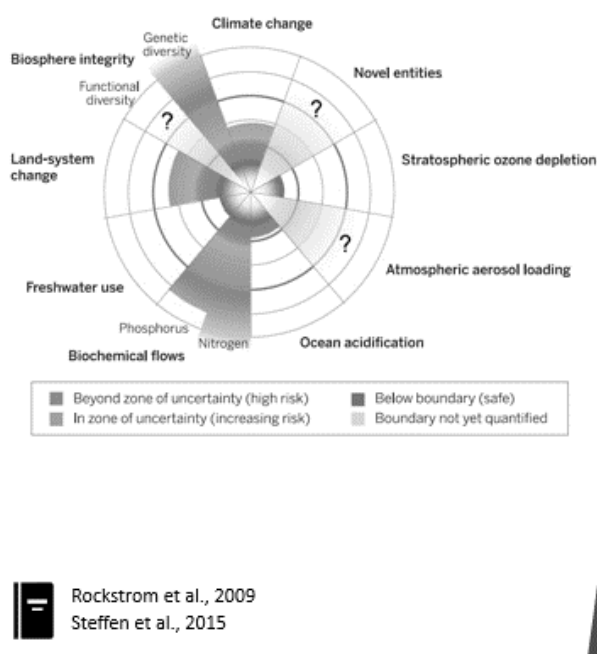


Figure 34 : extrait d'une présentation commerciale de CARE présentant l'importance de la science : avec des sources scientifiques et des schémas issus de travaux scientifiques (source : CD)

1.3. Une réappropriation oprhique du langage comptable

Le choix de mobiliser la méthode CARE n'est pas seulement motivé par la volonté d'instrumenter la soutenabilité écologique. La mise en œuvre de CARE relève également d'une réappropriation du langage comptable. Autrement dit, il s'agit d'une façon pour les acteurs de relire, de détourner ou encore de bricoler la comptabilité financière classique pour y intégrer la soutenabilité écologique. La logique sous-jacente est que la comptabilité financière permet de diffuser des idées au sein des organisations (cf. chapitre 1), dans la mesure où elle constituerait un langage commun à tous les acteurs¹³⁷. En effet, le fait de valoriser les ressources extra-financières et de les considérer au prisme de la comptabilité permet de mobiliser des concepts bien implantés dans les organisations et donc de diffuser plus simplement la stratégie RSE. Lors d'un rendez-vous, la directrice DD d'un grand groupe français reconnaît par ailleurs que la valorisation permet d'avoir une unité de mesure homogène plus simple à faire comprendre (malgré l'abstraction sous-jacente) que

¹³⁷ Cette hypothèse ne se vérifie pas, mais constitue malgré tout le point de départ de la réflexion des acteurs.

des données environnementales en unités physiques. Le langage comptable est donc un outil de diffusion de la RSE et CARE permet la mobilisation de ce langage. Dans les échanges au cours des différentes expérimentations plusieurs concepts comptables reviennent régulièrement. On peut citer par exemple la notion de coût ou de solvabilité qui sont mobilisés par la méthode CARE. Mais c'est logiquement le couple amortissement/résultat qui revient le plus souvent. Car, c'est au travers de la dotation aux amortissements que la méthode CARE intègre dans le calcul du résultat la consommation des ressources extra-financière. Cette volonté d'utiliser le langage comptable pour diffuser la stratégie RSE se trouve explicitement formulée par le dirigeant de Crèche Verte lorsqu'il nous dit : « *cela permet de leur expliquer avec leur vocabulaire ce qu'on veut dire [...] un EBITDA, un ROI ça leur parle. Alors que si je parle en GES je suis perdu, on ne m'écouterait pas* » (le dirigeant). De même chez FDA, le langage comptable doit permettre de dialoguer avec les financeurs. Cette réappropriation de la comptabilité est une forme particulièrement accentuée d'assimilation par les dirigeants des contraintes imposées pour trouver du financement (Chalayer, Perez et Teyssier, 2005). En effet, il ne s'agit pas ici d'une simple adaptation de la structure financière de l'organisation aux contraintes imposées par les banques, mais d'une transformation des états financiers pour tenter de respecter ces contraintes.

Par ailleurs, le langage comptable est supposé permettre de structurer les pratiques gestionnaires. En effet, en touchant au résultat, donc au dividende, il apparaît évident aux acteurs que le modèle CARE permet de transformer les pratiques. L'expression « *Il faut toucher au portefeuille pour que les choses changent* » revient parfois et décrit bien cette volonté d'influencer au travers du résultat comptable. De manière intuitive, les acteurs sont cohérents avec la littérature comptable qui tend à montrer l'importance de la comptabilité dans le fonctionnement des organisations. Notamment, ils considèrent qu'affecter le résultat est un bon moyen de permettre la déclinaison de la RSE à l'ensemble des managers puisque leurs objectifs seront déterminés sur cette base. Pour autant, les acteurs ont tendance à voir la CSE comme ce qu'on pourrait appeler un *nudge*. En effet, il s'agit pour eux d'influencer le comportement des managers afin de les orienter à agir en cohérence avec le développement durable. Cette approche se retrouve en particulier dans la réflexion, qui est récurrente lors de la présentation de CARE, selon laquelle la méthode est surtout utile pour les entreprises qui ne se sont pas encore engagées dans une démarche de durabilité.

Car la méthode CARE ferait apparaître un résultat inférieur qui influencerait les managers à prendre des décisions plus en cohérence avec les objectifs de soutenabilité.

La particularité de cette réappropriation est qu'elle fait l'objet d'un travail de conception, ce qui nécessite d'apporter des précisions quant à l'emploi du terme « réappropriation ». En effet, chez de Vaujany (2005) la réappropriation renvoie à ce moment du processus appropriatif par lequel les parties prenantes Dominées par les régulations de contrôle (Reynaud, 1988) se mettent à « *“jouer” avec les règles de gestion, détourner les outils de gestion proposés par la régulation de contrôle, éviter l'utilisation de certains objets de gestion, inventer des objets de gestion complémentaires afin de pallier à des insuffisances du système...* » (de Vaujany, 2005, p. 25). Autrement dit, la méthode CARE est une manière de « *jouer* » avec les règles comptables et de les détourner pour y intégrer la soutenabilité écologique. Cette méthode n'est d'ailleurs qu'une proposition parmi d'autres au sein de ce mouvement de réappropriation. Mais au sein même de ce mouvement, il y a également un processus de conception, avec des régulations de contrôle et autonomes et donc un potentiel de réappropriation. Autrement dit, il faut distinguer d'une part le projet de réappropriation de la comptabilité financière et d'autre part les projets de mise en œuvre de CARE qui donnent lieu à des appropriations spécifiques, avec des concepteurs et des utilisateurs (cf. Figure 35). Par ailleurs, les appropriations que nous relatons sont remarquables par le fait que les concepteurs et les utilisateurs sont très proches et ont même parfois l'occasion de se rencontrer et d'échanger.

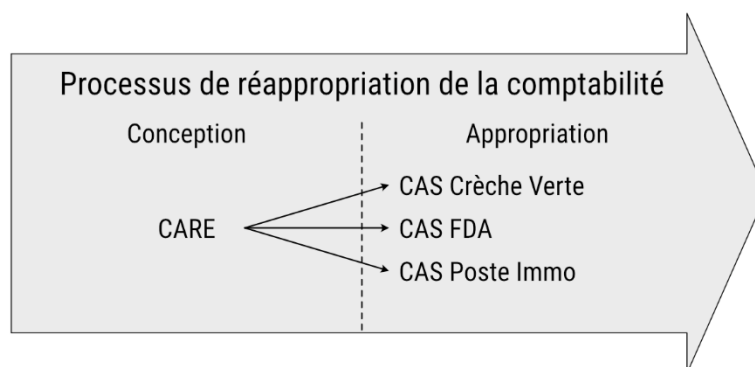


Figure 35 : Schéma de l'imbrication des cas d'appropriation au sein du mouvement de réappropriation de la comptabilité (source : auteur)

2. Des formes de résistances hétérogènes

Alors que nous venons de montrer que les acteurs rencontrés font preuve de résistance, il est néanmoins nécessaire de préciser que cette résistance n'est pas homogène. En effet, les acteurs ne sont pas impliqués de la même façon dans le projet de transformation du monde. Pour comprendre la particularité de chacune de ces démarches et parce que nous venons de voir qu'elles sont en partie politiques, nous reprenons la distinction de Weber ([1919] 2006) entre éthique de responsabilité et éthique de conviction que nous avons utilisée pour analyser la littérature en CSE (cf. chapitre I). Pour rappel, nous avons identifié une littérature qui s'accommode de changements mineurs pour favoriser le développement de la CSE, que nous avons associé à l'éthique de responsabilité. S'opposant alors à une littérature qui est attachée à ce que la CSE provoque un changement substantiel des pratiques, que nous avons alors associé à l'éthique de conviction. Mais conformément à la notion d'idéal type chez Weber, chacune de ces stratégies renvoie en réalité à une situation archétypale qui n'existe pas en situation réelle. Dans un contexte donné, les acteurs combinent ces deux positions et en privilégient une plutôt qu'une autre. Ce sont ces configurations d'éthiques qui nous intéressent ici, afin de restituer la profondeur des acteurs impliqués dans les cas étudiés. Au sein de la communauté CARE, les acteurs ont tendance à mobiliser plus régulièrement une éthique de conviction. Les principes en font un modèle comptable exigeant et pouvant difficilement servir un discours de *greenwashing*. Cependant, chaque situation renvoie à des positionnements spécifiques. Nous proposons d'étudier successivement le cabinet Compta Durable (1.1.), le cas Crèche Verte (1.2.), le cas FDA (1.3.) et le cas Poste Immo (1.4.).

1.1. Compta Durable : lieu de rencontre entre science et politique

L'expert-comptable et dirigeant de CD affiche le plus souvent une éthique de responsabilité. Sa motivation se trouve moins dans le désir de transformation écologique des entreprises que le développement du cabinet. Précisons que cela ne signifie pas que le dirigeant de CD est dans une démarche uniquement commerciale. Cela signifie seulement que la motivation à l'origine de ses actions non routinières (au sens de Giddens) se trouve dans la volonté de développer son cabinet. Or la plupart des clients¹³⁸ et prospects ne s'inscrivent pas dans une démarche écologique. Son éthique politique se mêle donc à sa stratégie commerciale : faire en sorte que la CSE se développe, même si cela nécessite d'y

¹³⁸ La clientèle du cabinet étant principalement liée aux audits de rapport RSE.

aller par étapes. Cette éthique de responsabilité se traduit par le fait que le dirigeant de CD souhaite faire de CARE un outil au service des entreprises pour les accompagner dans leurs stratégies RSE. Ainsi, il se montre sceptique à l'égard de certaines présentations commerciales qu'il juge trop tournées vers l'écologie et pas assez vers les entreprises. Il reproche notamment le manque de messages positifs pour des managers, car « *on ne voit pas où est la valeur ajoutée, ce qu'apporte la méthode* » (dirigeant de CD). On retrouve dans cette approche la combinaison entre la volonté de faire progresser le sujet du développement durable et la volonté de rester cohérent avec le discours managérial. Cette combinaison est caractéristique de la littérature identifiée comme relevant de l'éthique de responsabilité. On retrouvera d'ailleurs cette éthique chez Corinne Z, elle aussi principalement motivé par le développement du cabinet.

En opposition à cela, les employés affichent plutôt une éthique de conviction. Cette éthique de conviction se manifeste de plusieurs façons. Premièrement, par une résistance au cours des missions face aux demandes des clients qui sont contraires à leurs convictions. En témoigne par exemple l'énergie déployée pour maintenir la notion de coûts lors de la mission FDA. Deuxièmement, par la déception ressentie à la fin de mission lorsque celle-ci n'est pas à la hauteur de ce que l'on pouvait espérer, ce qui se manifeste notamment avec le cas *Crèche Verte*. Ces situations attestent de l'importance accordée par les employés à une approche ambitieuse de CARE. Il ne s'agit pas seulement de mettre en place CARE, il s'agit de faire en sorte que la méthode soit appliquée de manière à provoquer le changement. C'est typiquement ce qui se passe avec Poste Immo, lorsque l'équipe décide de retenir des scénarii de maintien improbables, pour encourager une prise de conscience de l'insoutenabilité du site de Bonneuil-sur-Marne.

Mais surtout, le cabinet est en relation avec les concepteurs de la méthode CARE. Il y a donc la possibilité de régulation de contrôle de la part de ces derniers. Comme le montrent les allers-retours entre la production du cabinet et les concepteurs lors du groupe de travail au sein du CSOEC, les écarts trop importants par rapport à la méthode sont mis en lumière et retravaillés. C'est ainsi que le cabinet a intégré avec l'aide des concepteurs l'évolution de CARE vers CARE/TDL. Nous pouvons donc associer le cabinet à un lieu de rencontre entre la dimension scientifique et la réalité politique du projet.

Cette situation pourrait conduire à une forme d'équilibre entre l'éthique de conviction et l'éthique de responsabilité. L'éthique de conviction prend malgré tout le dessus pour

plusieurs raisons. Tout d'abord, cela est probablement dû au fait que les employés ont un rôle essentiel dans la communication du cabinet et dans la réalisation des missions. Ensuite parce que le choix de vendre des missions CARE relève nécessairement d'un positionnement « radical ». Comme nous l'avons dit, par ses principes, CARE défend une approche ambitieuse du développement durable, dès lors le cabinet se doit de la défendre. L'éthique de conviction se révèle dans les nombreux appels à une « *soutenabilité forte* »¹³⁹ en cherchant à « *maintenir strictement les capitaux de manière indépendante* » (propos tenu dans une proposition commerciale). Par ailleurs, cette défense d'une certaine approche de la soutenabilité est associée à une critique des autres méthodes de CSE. Il en va de l'EP&L, le Reporting Intégré ou encore le principe même de l'actualisation des flux de services sont régulièrement mentionnés dans le discours du cabinet pour en dénoncer l'incapacité à parvenir à une réelle soutenabilité. Une forme de militantisme qui se retrouve dans les articles du blog du cabinet que sont rédigées, avec en arrière-plan la défense de CARE et la critique du courant *mainstream* en économie et en finance¹⁴⁰. Finalement, l'éthique de conviction de Compta Durable prend parfois la forme d'un argument commercial, de différenciation face aux concurrents qui ne vendraient que des suppléments d'âme.

1.2. Le cas *Crèche Verte* : une ambition écologique dictée par l'audace entrepreneuriale

Au premier abord, le dirigeant de *Crèche Verte* peut être associé à une éthique de la responsabilité. Se définissant lui-même comme un « *serial entrepreneur* », il semble que selon lui l'engagement écologique relève d'un défi entrepreneurial. Il se montre donc promoteur d'un changement graduel par prise en compte progressive des différentes contraintes environnementales et sociales par l'innovation technique mais aussi managériale. D'ailleurs, l'opération d'intégration de CARE relève entre autres d'une logique entrepreneuriale. Par celle-ci, il souhaite montrer qu'une PME peut mettre en place une CSE et que cela n'est pas réservé aux grands groupes. Il accorde d'ailleurs une

¹³⁹ La communication du cabinet évoque systématiquement la soutenabilité forte même si cela fait théoriquement écho à la soutenabilité écologique (cf. chapitre 2).

¹⁴⁰ À ce titre, on peut constater que la tradition des articles engagés perdure dans un article du 17 juin 2020. Ainsi peut-on y lire : « [...] *Pouvons-nous continuer à imaginer que nous allons surcompenser nos faiblesses natives par rapport à l'environnement avec des capitaux substituables à l'infini ? Ou ne faut-il pas plus prudemment compter séparément ces derniers en fonction de leur forme matérielle et rester dans les limites planétaires. Car le risque serait de voir nos économies devenir des châteaux de sable face à des processus environnementaux ayant pris des directions inconnues pour toute l'espèce humaine. C'est ici que le modèle CARE intervient : la soutenabilité forte du modèle implique pour les entreprises une prudence et un certain scepticisme face aux capacités des systèmes techniques à s'adapter aussi vite que la dérégulation des processus environnementaux... »*

importance au fait que ce soit la première mise en œuvre de CARE. Pour ce dirigeant, l'expérimentation de CARE relève en partie d'un défi entrepreneurial¹⁴¹. Par ailleurs, on retrouve dans son discours des éléments correspondant à la volonté de faire intégrer les questions de soutenabilité par le langage des gestionnaires. Cela est d'autant plus vrai que la mission doit permettre de valoriser son entreprise auprès de ses actionnaires qui ne semblent pas particulièrement concernés par le DD. En cela, on peut affirmer que le dirigeant de *Crèche Verte* se retrouve dans l'éthique de responsabilité.

Son projet n'en est pas moins ambitieux. Loin d'une démarche purement cosmétique, ce dirigeant a fait le choix de bâtiments HQE pour certaines de ses crèches et a obtenu pour l'ensemble de son réseau la certification ISO 14001. On peut interpréter sa démarche entrepreneuriale comme une réponse à l'intuition que les choses pourraient changer. En tant qu'entrepreneur, il n'hésite pas à transgresser les règles du capitalisme conventionnel et à en proposer de nouvelles. Mais il doit alors éviter que sa démarche ne soit associée à une forme de *greenwashing*. Il est en quelque sorte contraint de prouver la sincérité de son engagement. C'est pour cela qu'il est non seulement prêt à réaliser la transition écologique de son entreprise, mais aussi à défendre la nécessité de changer les règles du système économique et en particulier les règles comptables¹⁴². On peut donc affirmer que la conviction dont il fait preuve est la conséquence de son audace entrepreneuriale, de son intuition que les choses vont changer et qu'il préfère être proactif que passif. Nous proposons donc d'en conclure que même si c'est un acteur dont l'éthique d'origine est une éthique de responsabilité, il s'est engagé dans une dynamique qui le contraint à agir sans compromission. On peut l'associer également à l'éthique de conviction.

1.3. Le cas Ferme d'avenir : la modération des convictions pour faciliter l'adoption

Parmi les agriculteurs, il ne fait aucun doute que tous partagent une éthique de conviction. Ils s'engagent dans la permaculture dans l'espoir de pouvoir faire changer le secteur de l'agriculture. Ils sont parfois déjà agriculteur, parfois néoruraux, dans tous les cas le quotidien qu'ils partagent témoigne de la difficulté de leur choix. Alors que les aides européennes mettent plusieurs années à être versées, leurs revenus sont faibles, voire inexistantes, au début de leur activité. La rudesse de leur vie traduit leur engagement et leur volonté de changement. On retrouve également très clairement cette éthique de conviction

¹⁴¹ On apprendra quelques mois plus tard qu'il intégrait un groupe de conseil pour développer la branche RSE. À ce titre, il espérait pouvoir promouvoir la méthode CARE.

¹⁴² Il se rendra disponible pour intervenir lors d'une table ronde organisée par le CSOEC ou encore pour participer à la conférence professionnelle lors du congrès de l'AFC 2017

dans la charte du réseau FDA qui exige des fermes qu'elles s'engagent pour « *la régénération des écosystèmes et de la biodiversité en utilisant des pratiques agroécologiques, notamment l'agroforesterie et la préservation des sols vivants* ». Par ailleurs, certains agriculteurs du réseau se définissent comme étant des payculteurs. Ce néologisme cherche à rendre compte de la diversité des missions qu'ils se donnent et notamment le fait de participer au développement sur leur territoire d'une « *Agriculture qui protège le capital naturel* » (d'après une présentation de FDA). Les agriculteurs rencontrés sont donc pour certains membres d'associations locales, de syndicats agricoles ou encore font visiter leur ferme aux écoles ou au grand public. Ces convictions se retrouvent finalement dans leur questionnement sur la possible marchandisation de la nature au travers de la comptabilité lorsque nous présentons CARE.

Dans le même temps, ces agriculteurs doivent parfois faire preuve de modération dans leurs convictions lors de négociations et donc mobiliser une éthique de responsabilité. On retrouve cette situation lorsqu'ils évoquent les difficultés rencontrées avec certains agriculteurs voisins ne partageant pas leur vision. En pondérant leurs convictions, ils essaient de maintenir le dialogue avec les autres acteurs de la profession. De même, lorsqu'ils sollicitent des financements, ils font appel à une éthique de responsabilité pour montrer que leur engagement ne se fait pas en contradiction avec les objectifs de solvabilité et de rentabilité de leur ferme. On peut d'ailleurs comprendre leur volonté de mettre en place CARE comme le souhait d'argumenter ce discours. D'ailleurs, chez eux, CARE, qui reste une comptabilité dont leur compréhension est limitée, ne relève donc pas de convictions, mais plutôt de leur responsabilité.

En ce qui concerne le groupe SOS, c'est-à-dire le personnel de FDA et les consultantes d'Auxilia, il est plus difficile de trancher *a priori*. Dans tout ce que nous avons relaté concernant la mission, les consultantes et le directeur du développement de FDA font davantage preuve d'éthique de responsabilité que de conviction. En effet, en nous demandant de valoriser les PSE ils ont en tête la négociation avec des financeurs, des collectivités ou autres acteurs nécessaires au projet dont les convictions ne sont pas aussi fortes que chez les agriculteurs, voire simplement absentes. En soi, le groupe SOS est le soutien à l'éthique de responsabilité des agriculteurs et les accompagne dans la démarche de dialogue avec l'ensemble des acteurs de la filière agricole et alimentaire. On peut résumer la situation du groupe SOS par la figure de Maxime de Rostolan (fondateur de FDA). Lui qui s'est lancé dans le projet de changer la production agricole, on ne peut que

lui prêter une éthique de conviction. Mais il rappelle souvent que son objectif est de *changer d'échelle*, autrement dit de diffuser ses idées le plus largement possible dans la société. Or pour réaliser ce changement d'échelle, il est nécessaire de passer par quelques compromissions. On ne s'étonnera donc pas de voir qu'un des plus importants projets de FDA actuellement — un projet de ferme agroécologique sur 75 ha à Brétigny-sur-Orge — soit financé par le groupe Casino.

1.4. Le cas Poste Immo : des convictions envers et contre tous

Il ne fait pas de doute que Marianne D. se fait l'écho d'une éthique de conviction. Elle conçoit en effet des projets écologiques ambitieux et pour lesquels elle se montre intransigeante. Cette attitude s'illustre lorsqu'au cours de la mission elle privilégie les propositions irréalistes d'aménagement des espaces verts formulés par CD, à celles plus concrètes de SLG. Elle reconnaît par ailleurs ne pas se contenter d'une politique de petits pas et se montre très critique à l'égard de projets qui pourraient être faussement « verts ». Ainsi, elle se montre sceptique à l'égard des projets éoliens ou de ruches d'entreprises qui pourraient donner l'impression d'agir alors même que les problèmes restent présents. Au-delà de ses ambitions, elle se caractérise par son absence de compromis comme nous le montre l'échange au cours de la visite du site d'Angers. Visite au cours de laquelle, elle fait part de ses regrets concernant l'incapacité des chauffeurs de poids lourds à réaliser leur manœuvre en deux temps qui pourrait libérer de l'espace pour la biodiversité. Pour résumer, Marianne D. souhaite faire avancer la question du développement durable et cela passe chez elle par une lutte sans compromis possibles pour les intérêts de la Terre.

Au cours de la mission Poste Immo, cette éthique de conviction est contrebalancée par la présence du comité d'innovation qui adopte pour sa part une éthique de responsabilité. Précisons cependant tout de suite que notre analyse exclut le membre du comité qui se révèle cynique. Nous pourrions éventuellement considérer ce cynisme comme une forme de conscience des risques dissimulée par un humour noir, comme le suggère Giddens ([1990] 1994), toutefois cela ne nous aide pas à percevoir une quelconque éthique. Pour les autres membres, on constate que les objectifs opérationnels et financiers restent une priorité. En ce sens, ils ne considèrent la pertinence de la méthode CARE qu'au travers de sa capacité à concilier le développement durable avec ces objectifs. Le directeur comptable manifeste cette considération quand il se demande si cette méthode pourrait être utile, car bien qu'intéressante, elle ne serait sans doute pas beaucoup mobilisée par les acteurs. Dans le cas de Poste Immo les deux éthiques ne sont pas synthétisées dans une approche

commune. La mission étant réalisée avec Marianne D. comme interlocutrice privilégiée, on peut affirmer qu'elle a été menée selon une éthique de conviction, même si en arrière-plan planait l'éthique de responsabilité du comité innovation.

**

Finalement, la méthode CARE permet de réunir diverses formes de résistance. Si tous les acteurs s'opposent fermement au *mainstream* et à la soutenabilité néoclassique, ils n'ont pas tous les mêmes motivations. L'union des résistances est donc aux prises avec des postures contradictoires. Ainsi, certains privilégient le dialogue, le compromis, l'avancement par étape pour avancer (éthique de responsabilité), alors que d'autres encouragent une vision plus radicale, refusant de compromettre les ambitions écologiques du projet (éthique de conviction). Mais surtout, chaque acteur est lui-même en proie à cette contradiction et passe d'une éthique à l'autre au grès des situations.

Sous-section 2 – Quand le *mainstream* infiltre la résistance

La méthode CARE permet de fédérer la résistance à la soutenabilité néoclassique, mais elle ne se décrète pas pour autant. Cette deuxième sous-section montre qu'elle peut être l'objet d'un détournement. Cela s'explique tout d'abord par le fait que l'hétérogénéité des résistances conduit à l'apparition de débats scientifiques et politiques concernant certains principes théoriques et techniques de CARE (1.). Ensuite, on constate finalement que des projets différents composent la résistance (2.). L'appropriation de CARE est donc soumise à des controverses qui désamorcent la portée critique de la méthode, rendant alors nécessaires des régulations de contrôles (3.).

1. L'apparition de débats scientifiques et politiques

Sur le terrain, les acteurs ont parfaitement conscience des éthiques que nous venons de présenter. Autant dans les échanges informels que formels deux termes reviennent presque systématiquement : « *Bullshit* » et « *Bisounours* ». Le premier terme est proféré à l'encontre des discours jugés peu ambitieux et qui concourraient donc au *statu quo*. En ce sens, on peut dire que ce terme est utilisé comme marqueur de l'éthique de responsabilité. Le second terme est employé pour dénigrer une vision trop naïve. Autrement dit, une approche de la soutenabilité qui ne serait pas réaliste concernant les défis auxquels font face les organisations. Cette fois-ci, ce terme est utilisé comme marqueur de l'éthique de

conviction. Ces deux situations archétypales sont donc à éviter pour rester crédibles. D'où l'usage régulier de ces termes pour se démarquer de l'un ou de l'autre.

Dans le contexte des expérimentations de la méthode CARE, cette volonté de ne s'inscrire dans aucune de ces approches archétypales se retrouve dans les débats qui émergent. Ces débats sont de nature scientifique et politique. Il s'agit autant de savoir qu'elle est la « meilleure » façon de faire comptablement, que de questionner l'impact que pourrait avoir les différents choix techniques pouvant être pris. Ces débats concernent : la notion de limite scientifique (1.1.), les paiements pour services écosystémiques (1.2.), la valeur du capital (1.3.) et la notion de coût (1.4.). Bien que ces débats ne se soient pas manifestés à chaque expérimentation, ils sont révélateurs des divergences d'appréciation, voire des oppositions.

1.1. La notion de limite scientifique : entre limite scientifique et enquête ontologique

Le premier débat qui est apparu sur le terrain concerne la façon de déterminer la consommation/pollution maximale qui peut être acceptée concernant un capital. D'un côté, est suggérée l'utilisation d'une limite définie scientifiquement, c'est-à-dire à partir de l'étude de la capacité maximale de régénération/absorption de chaque ressource. De l'autre, l'utilisation d'une description ontologique du capital est préférée, autrement dit la description fine de tout ce que peut être la ressource pour l'ensemble du réseau d'acteurs dans lequel elle s'inscrit. La notion de limite scientifique a toujours été présente dans le corpus théorique de CARE. On la retrouve d'ailleurs dès 2012 : « *La détermination de l'existence d'impacts (significatifs) sur le capital naturel et le capital humain nécessite une confrontation des inputs (outputs) avec des limites environnementales* » (Richard, 2012, p.140). Cette notion implique de pouvoir mesurer la consommation/pollution et d'être en mesure de déterminer une limite au-delà de laquelle le capital serait en danger. Lorsque ces conditions sont réunies, il devient alors facile de déterminer objectivement si l'entreprise respecte les contraintes environnementales. Ce que cette notion de limite scientifique suppose implicitement est que le capital dispose de qualités intrinsèques mesurables. *A contrario*, la notion de description ontologique, que l'on retrouve dans l'article de Rambaud et Richard (2015), permet une approche plus qualitative. Celle-ci permet de répondre à certaines faiblesses que l'on peut rencontrer avec la notion de limite tout en proposant un cadre théorique différent. Tout d'abord, la description du capital permet d'intégrer la notion de limite politiquement déterminée (comme c'est le cas concernant la limite de 2 °C pour le climat). Ensuite, la notion de description se prête mieux à des dimensions que l'on ne peut mesurer comme l'égalité homme/femme. La notion de description du capital permet

donc d'intégrer la compréhension scientifique que l'on peut avoir du capital, mais cherche à éviter de le réduire à cela. Cette approche permet donc de considérer le capital en fonction de ce que l'ensemble des acteurs concernés par celui-ci peuvent exprimer le concernant. Le débat émerge précisément sur ce dernier point, car si personne n'exprime la volonté de maintenir une ressource donnée, alors celle-ci n'est pas considérée comme capital, car elle n'est pas définie. S'en suit l'absence de préservation. Pour les acteurs défendant une approche par la limite scientifique, la notion de description peut donc conduire à l'absence de soutenabilité.

Ce débat s'est en particulier illustré dans les échanges que l'auteur de ses lignes a pu avoir avec Baptiste I. Avant l'arrivée de ce dernier dans l'équipe de CD, nous avons avancé vers une approche plus compatible avec CARE-TDL à partir de l'article de Rambaud et Richard (2015) et des sessions de travail que nous avons réalisé avec ces mêmes chercheurs. Ce travail se trouve notamment matérialisé par le processus incluant une boucle conditionnelle entre les engagements pris par l'entreprise et la définition du capital (cf. annexe I). Toutefois, Baptiste I. ne partage pas cette approche et considère qu'un tel processus est une porte ouverte au *greenwashing* dans la mesure où l'on pourrait associer la méthode CARE à des pratiques peu soutenables, voire insoutenables. Il insiste donc pour qu'on revienne sur la notion de limite scientifique. Il présentera même la notion de seuils écosystémiques. Cette notion permet de rendre compte de la dynamique des écosystèmes qui conduit à ne pouvoir déterminer une limite en particulier, mais plutôt d'une zone critique dans laquelle l'écosystème peut basculer d'un état à l'autre. Cette différence de point de vue donne lieu à plusieurs échanges symbolisant ce débat.

Ce débat peut être compris comme le résultat d'une vision différente du rôle de la connaissance scientifique dans la capacité à définir l'état désirable des capitaux. Pour les défenseurs de la notion de limite scientifique, l'étude scientifique est porteuse d'une objectivité et de véracité. Elle est considérée comme impartiale et donc seule juge pertinente pour dire si une ressource est durablement maintenue ou non. Pour les défenseurs de la notion de description ontologique du capital, la détermination scientifique de limite fait l'objet d'un doute épistémologique. En effet, ces limites sont quantitatives et ne reflètent pas la complexité des capitaux. Les « limites scientifiques » sont notamment aveugles sur les pratiques sociales (pratiques religieuses par exemple) qui peuvent être associées à un capital. CARE/TDL reprend ainsi de manière normative la théorie de l'acteur réseau (Rambaud et Richard, 2015), c'est-à-dire que la définition des capitaux doit laisser

place au débat public. La connaissance scientifique n'est qu'un des points de vue qui doit s'exprimer et être entendu.

1.2. Les Paiements pour Services Écosystémiques : le spectre de la théorie néoclassique

Le deuxième débat qui est apparu sur le terrain concerne l'utilisation des Paiements pour Services Écosystémiques (PSE). Les PSE sont des rémunérations accordées à des organisations en raison de leur gestion d'un écosystème, pérennisant ainsi certains services écologiques. Un des rares cas de mise en application de ces PSE est celui de Vittel qui rémunère des agriculteurs pour leur transition vers une exploitation biologique afin de conserver la qualité de la source exploitée. Pour les promoteurs des PSE, ces techniques permettent de tenir compte du fait que certaines organisations produisent des richesses qui ne sont pas valorisées sur un marché classique. Les PSE permettent donc de corriger cette anomalie et revaloriser l'organisation productrice de ces richesses. Par ailleurs, les PSE permettent d'encourager les pratiques soutenables dans les organisations dans la mesure où elles font alors l'objet d'une rémunération. Historiquement, le choix a été fait de sanctionner celles qui polluent le plus au travers du principe « pollueur-payeur », mais en l'absence de volonté politique forte ce principe reste inefficace. Les PSE permettent donc de faire valoir un autre principe qui est celui de « bénéficiaire-payeur ». De telle sorte que les organisations qui entretiennent ces services soient rémunérées et donc aidées dans leur démarche. En résumé, les PSE permettent d'encourager des pratiques durables profitables pour une communauté d'acteurs.

Néanmoins, plusieurs remarques peuvent être faites à leur endroit. Tout d'abord, il est nécessaire de contractualiser ces PSE avec un tiers. Sans contractualisation, il ne devrait pas être légitime d'enregistrer comptablement ces PSE. Ensuite, les PSE sont de nature à encourager une conception prométhéenne de la nature. En effet, dans la mesure où ils ne permettent de considérer que la capacité productive de la nature, les PSE concourent à actualiser une soutenabilité néoclassique. Les PSE encouragent les organisations à réaliser des arbitrages entre le paiement pour le maintien de services écologiques et la compensation de ces services par le capital manufacturé.

La controverse que l'on retrouve dans le cadre des expérimentations de CARE est similaire à celle qui anime les économistes de l'écologie. Ainsi retrouve-t-on d'un côté l'école des *New Environmental Pragmatists* qui promeuvent la notion de services écosystémiques pour

tenter de crédibiliser la gestion écologique au sein du *mainstream* et de l'autre celle des *Social Ecological Economists* qui cherchent à s'affranchir du *mainstream* (Spash, 2013).

Ce débat a été rendu visible au cours de la mission FDA. Dès la rédaction du plaidoyer (donc avant même la mission), on pouvait comprendre que l'objectif de la mise en œuvre de CARE n'était pas seulement de rendre compte de la soutenabilité des fermes, mais également — et nous pourrions ajouter *surtout* — de revaloriser financièrement les fermes et de démontrer leur performance. Pour FDA la mission devait amener à rendre visibles les services rendus à la société, mais qui ne font pas l'objet de rémunération. Dès lors, les PSE ont été considérés comme l'outil idéal pour parvenir à cet objectif. Et l'on ne s'étonne donc pas que lors de la mission, il ait été demandé au cabinet de revoir les valeurs des PSE à la hausse. Mais le cabinet s'est montré prudent sur ces valorisations, car l'équipe ne partage pas cet enthousiasme pour les PSE. C'est surtout J. Richard, en tant que membre du comité scientifique de la mission, qui s'est montré sceptique à l'égard de cette pratique. Relevant l'incohérence théorique avec le modèle CARE, il demande qu'une séparation soit opérée entre les deux méthodes. La mise en forme a donc évolué pour tenir compte de ces remarques et des précautions ont été prises, mais la notion de PSE est restée très présente, car sans cela FDA ne serait pas parvenue à son objectif.

Ce débat peut être compris comme la révélation de stratégies politiques différentes pour faire progresser les pratiques durables. Les défenseurs des PSE tentent de faire passer par la logique dominante une conception plus durable de l'économie. Mais ce faisant, ils actualisent et reproduisent une éthique anthropocentrée et utilitariste. À l'inverse, les critiques des PSE formulent la question du maintien des entités écologiques d'un point de vue non utilitariste, voire non anthropocentriste.

1.3. La valeur du capital : entre la tentation de sanctionner l'absence de préservation et la volonté de rendre compte des engagements

Le troisième débat apparu sur le terrain a trait à la valorisation du capital. Ce débat ne concerne pas la méthode de valorisation, car dans tous les cas il s'agit de valoriser le capital à partir des coûts de maintien, mais il concerne le niveau de coûts à intégrer. Pour certains, CARE doit valoriser les capitaux aux coûts de maintien idéal, c'est-à-dire à un niveau jugé satisfaisant en matière de durabilité. Pour d'autres, la valeur des capitaux doit refléter les engagements réellement pris par l'organisation.

Pour ceux qui estiment que la valeur des capitaux doit intégrer les coûts pour arriver à la situation idéale, l'objectif est d'utiliser CARE pour sanctionner des pratiques jugées insoutenables. En effet, dans le cas d'une organisation insoutenable, le scénario de maintien proposé peut être très onéreux. Dès lors, les charges intégrées au compte de résultat en sont d'autant plus importantes, réduisant ainsi le résultat et donc la capacité de distribution de dividende de l'entreprise. Cette technique permettrait également de traduire la « concurrence déloyale » des organisations insoutenables, puisque toutes les organisations auraient le même objectif de soutenabilité.

Mais pour ceux qui privilégient la valorisation des capitaux au niveau de l'engagement réel de l'organisation, il n'est pas envisageable de considérer un passif sans la reconnaissance d'une obligation de la part d'une organisation. En effet, un passif correspond à la somme de la perte de richesse que doit subir l'organisation pour répondre à une obligation. Dès lors, s'il n'y a pas d'engagements ou d'obligations de maintenir un capital, il n'est pas possible de le faire apparaître en comptabilité. Dans ces conditions, CARE conserve l'objectif historique de la comptabilité qui est de permettre de rendre compte du patrimoine de l'entreprise en considérant les actifs et les dettes à l'égard des tiers. Finalement, ce débat oppose une approche de CARE qui veut en faire un outil d'incitation et une approche qui veut conserver son rôle de reddition de la situation patrimoniale de l'organisation.

Ce débat s'est révélé à l'occasion de la mission Poste Immo. En effet, lorsque nous avons eu à travailler sur le site de Bonneuil-sur-Marne, nous nous sommes retrouvés dans une situation où la situation en matière de biodiversité était insoutenable. Bien qu'irréaliste Baptiste I. a souhaité valoriser des scénarii qui auraient permis d'améliorer l'emprise végétale sur le site. De tels capitaux permettent donc de venir réduire fortement le résultat. On passait ainsi d'un résultat net initial de -7 k€¹⁴³ à un résultat net de -34 k€. Cette importante perte devrait alors permettre de motiver les managers à prendre de meilleures décisions pour éviter que cette situation ne se reproduise. Cette approche est validée et appuyée par la directrice DD de Poste Immo, dans la mesure où cela lui permet d'appuyer ces demandes. Cependant, Corinne Z. et l'auteur de ces lignes ne partagent pas cette approche, dans la mesure où elle ne renvoie à aucun objectif concret. Le risque qui apparaît est de donner l'impression de fournir une information exubérante et donc de décrédibiliser tout le reste du travail. On utilisera donc Bonneuil-sur-Marne seulement comme illustration

¹⁴³ Ce chiffre est toutefois un calcul, car la comptabilité n'est pas tenue par site, mais par région. Ce résultat est donc après réintégration de certaines charges calculées.

de ce qu'on pourrait obtenir si des objectifs ambitieux en matière de biodiversité étaient pris.

On peut donc analyser ce débat comme le résultat d'une divergence politique sur le rôle de la comptabilité CARE. Mais on peut également le lire à un niveau plus théorique. Les tenants d'une valorisation aux coûts de la situation idéale tentent d'influencer les managers en internalisant les externalités. En effet, même si la méthode n'est pas la même qu'avec la théorie néoclassique, on comprend que cette approche traduit la volonté d'intégrer aux coûts de production les coûts de consommation/pollution de ressources environnementales. Dès lors, en dépit des intentions d'origines de la méthode CARE et des choix techniques qui en découlent, cette approche s'appuie sur la logique de l'analyse coûts-avantages propre à l'imaginaire prométhéen. Les tenants d'une approche valorisant les capitaux au niveau des engagements pris par les organisations conçoivent la méthode CARE comme une comptabilité plus classique dans son rôle de présentation du patrimoine. Mais en se limitant aux engagements, le risque est effectivement que les entreprises moins ambitieuses valorisent les capitaux à un niveau très faible et ne soient pas incitées à changer leurs pratiques.

1.4. La notion de coûts

Le quatrième et dernier débat concerne la notion de coûts de maintien, ou plus généralement l'utilisation du terme « coût » dans la méthode CARE. Ce concept de coût de maintien est pourtant présent dès l'origine de CARE et se retrouve également dans les différents développements plus récents comme l'article de 2015. On peut dire que d'un point de vue théorique, il y a un consensus concernant l'emploi de ce concept. Cela se justifie par la volonté de faire de CARE une méthode cohérente avec les principes comptables existants. Les passifs y sont valorisés « *pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation* » (PCG Art. 323-2). Il est donc tout à fait cohérent de parler de coûts. Par ailleurs, cette approche par les coûts de maintien permet d'éviter de mobiliser des évaluations néoclassiques (en général la méthode d'évaluation contingente), relevant d'une philosophie utilitariste. Toutefois, pour les gestionnaires sur le terrain, cette notion de coût n'est pas acceptée, car elle est négativement connotée. Dans la mesure où ils veulent défendre leur rôle dans l'organisation, ils ne souhaitent pas qu'on associe leurs choix en faveur de la soutenabilité à des coûts. D'autres tournures doivent être trouvées ou alors il faut les mettre en regard de produits.

Nous pouvons illustrer ce débat avec les trois missions, car elle s'est systématiquement manifestée au cours des expérimentations. On peut même dire qu'elle apparaît à chaque présentation de CARE. Au cours de la mission Crèche Verte, ce débat apparaît lorsque le dirigeant nous demande de revoir « *le wording* ». Il ne veut pas qu'on fasse trop explicitement apparaître certains termes et notamment la notion de coûts. Il préfère voir cela comme de la gestion de risques. Autrement dit, comme des charges qui évitent des coûts supérieurs à l'avenir. Au sein de FDA ce débat a pris une forme très explicite dans les échanges sur les termes à employer lors de la présentation. Pour rappel, un commentaire affirmait : « *un développement durable n'est pas plus coûteux... ce sont les postes de dépenses et qui les payent qui sont différents* ». Enfin lors de la mission Poste Immo, la directrice DD s'est inquiétée que les dirigeants réalisent ce que peut représenter comme coût la politique DD du groupe. Elle nous demande donc où se trouvent les produits pour compenser ces coûts et montrer qu'une politique DD peut être rentable. Dans toutes ces missions, le cabinet a maintenu le terme de coûts de maintien, mais cela a nécessité de la pédagogie.

On peut lire ce débat comme le résultat de la compréhension des activités d'une entreprise au travers du concept de centre de profit. Le développement durable est donc lui aussi vu comme une activité devant être profitable. Les gestionnaires ne peuvent donc se contenter de présenter seulement des coûts. Ils cherchent à montrer que ces coûts permettent soit d'éviter des risques et l'on peut les associer à des coûts d'opportunités, soit de générer des revenus permettent de compenser les coûts. De manière sous-jacente, ce débat révèle également un désaccord sur l'objectif de la mise en œuvre de CARE. Pour les uns, CARE doit permettre de communiquer et de mobiliser les acteurs concernant le DD avec le langage financier. Tandis que pour les autres, CARE recouvre essentiellement un objectif de reddition sociétal. Autrement dit, l'intention n'est pas de valoriser les organisations, mais de rendre compte rigoureusement de la soutenabilité de celles-ci.

2. Les différents projets de CARE

Alors que dans la première sous-section nous affirmions que les expérimentations de CARE s'inscrivaient dans un projet de résistance au *mainstream* et de transformation du monde, il nous faut désormais affiner cette compréhension. En effet, si ce projet existe bien, les acteurs rencontrés nous permettent d'identifier plusieurs projets sous-jacents, plusieurs formes de contribution, plusieurs approches de la problématique. Les points de débats que

nous avons identifiés permettent d'associer les acteurs à trois projets spécifiques. Nous identifions ainsi le projet ingénierique (2.1.), le projet managérial (2.2.) et le projet réflexif (2.3.), qui se déclinent chacun sur les quatre points de débats.

2.1. Le projet ingénierique : respecter les limites scientifiques des capitaux

Le premier projet que nous identifions est qualifié d'ingénierique. Selon cette interprétation, la soutenabilité écologique est comprise comme le respect des contraintes biophysiques pour préserver l'environnement. Car le problème de la crise écologique est perçu principalement au travers du dépassement des limites planétaires, autrement dit de l'excès de flux de consommation/pollution par rapport aux capacités de la Terre. Pour résoudre ce problème, les tenants de cette interprétation suggèrent de trouver un mécanisme par lequel ces limites planétaires s'opposent aux organisations. De cette manière, chaque organisation se conformerait à ses propres limites et en découlerait à l'échelle macroscopique l'adéquation du système économique aux contraintes biophysiques. Logiquement, cette interprétation fait la promotion de la notion de limites scientifiques. L'absence ou la marginalisation de ces limites sont suspectées de dissimuler une forme de *greenwashing*, car les organisations peuvent alors influencer en leur faveur la norme imposée. Le projet ingénierique renvoie donc le problème de la soutenabilité à une maîtrise des activités économiques ou de manière plus générale des activités humaines.

Selon ce projet, la connaissance scientifique concernant les capitaux est un critère de qualité de la mise en œuvre d'une CSE. De manière sous-jacente, il traduit l'idée que seule l'étude scientifique, c'est-à-dire l'étude instrumentée et méthodique des capitaux, est apte à décrire les entités écologiques et à fournir des indicateurs permettant de suivre l'état de ces entités de manière objective. Les connaissances scientifiques éclairent les acteurs dans leur compréhension des entités à préserver. Ne pouvant faire l'objet d'une négociation, il revient aux acteurs de respecter les limites fondées sur la science. Au sein de Compta Durable, un travail a été fourni pour tenter de mobiliser l'Initiative *Science Based Targets*¹⁴⁴ (SBT) au cours des missions CARE. Ainsi, concernant le capital atmosphère, les limites auraient pu être déterminées à partir des méthodes de calculs proposés par les SBT.

¹⁴⁴ L'emploi de l'appellation *Science Based Targets* est d'ailleurs révélateur en soi. Il s'agit de déterminer des objectifs à partir de la science. Mais en réalité, les SBT cherchent à déterminer des objectifs par entreprise pour limiter le réchauffement climatique à 2°C (et même 1,5°C conformément à l'accord de Paris). Or ces limites ne sont pas strictement scientifiques, elles sont davantage politiques compte tenu de

Ainsi, selon le projet ingénierique, seule la connaissance scientifique peut permettre de déterminer si l'activité d'une organisation respecte ou non les limites de chaque capital. Par ailleurs, elle permet d'être « objectif » quant aux stratégies de maintien à mettre en œuvre. La mobilisation de connaissance scientifique est en quelque sorte le garant de la qualité de la CSE et de l'absence de *greenwashing*.

Enfin, selon le projet ingénierique, la comptabilité doit être utilisée comme un instrument de régulation des flux de consommation/pollution. Pour se faire, elle doit permettre de sanctionner les dépassements des limites environnementales. Autrement dit, le dépassement des limites scientifiques identifiées doit amener logiquement à diminuer le résultat de l'entreprise. La comptabilité doit considérer les performances des entreprises en fonction de leur respect des contraintes biophysiques. En effet, moins une organisation est soutenable, plus son résultat doit être diminuer, permettant ainsi de corriger les résultats des entreprises de la concurrence déloyale des organisations ne respectant pas les limites environnementales et sociales.

Ce projet est qualifié d'ingénierique, car il tente avant tout de trouver une solution concrète au problème de la soutenabilité. Il accorde un rôle central à la connaissance scientifique, car c'est au travers de celle-ci que les capitaux sont définis et qu'une solution peut être jugée acceptable. Ce projet trouve sans doute son origine dans une certaine lecture de l'ouvrage de Jacques Richard *Comptabilité et développement durable* (2012). La notion de limite scientifique y est très importante et la CSE est présentée comme une solution pour permettre le redimensionnement des activités économiques aux limites planétaires. Sur le terrain, c'est surtout par l'intermédiaire de Baptiste I. que ce projet a été mis en œuvre, mais il est également présent chez le dirigeant de CD et chez Marianne D (Poste Immo).

2.2 Le projet managérial : prouver la performance globale de l'organisation

Le deuxième projet que nous identifions est qualifié de managérial. Celui-ci conçoit la soutenabilité écologique au travers de l'utopie de la *performance globale* (Capron et Quairel, 2006). Si l'obligation de respect des contraintes biophysique par les organisations est présente, le vocabulaire pour en parler diffère radicalement. En effet, les termes de contrainte ou de limites ne sont pas bien perçus parmi les porteurs de ce projet. Il ne s'agit pas de se limiter ou de se conformer à des normes, mais de gérer de manière rationnelle et éclairée. Les organisations respectant la soutenabilité écologique sont supposées générer des richesses pour les actionnaires, mais aussi pour la société. Elles peuvent apparaître

moins performantes que les entreprises conventionnelles, mais cela n'est qu'un trompe-l'œil. En effet, les entreprises conventionnelles ne génèrent des richesses que d'un point de vue financier, mais ce projet managérial appelle à prendre un point de vue plus holistique. C'est alors que les organisations soutenables devraient se révéler aussi performantes, voire plus, que les entreprises conventionnelles. La notion de soutenabilité écologique renvoie donc, selon ce projet, à l'idée que la performance n'est pas seulement financière et qu'il faut donc la prendre dans une approche beaucoup plus élargie que ce qu'elle est actuellement. Cette approche de la soutenabilité écologique est largement favorable à l'utilisation des PSE, même s'ils ne sont pas contractualisés auprès de tiers. En effet, ce mécanisme permet d'intégrer au résultat de l'organisation des services rendus à la société.

Les connaissances scientifiques sont ici mobilisées comme un moyen de légitimation et de détermination d'objectifs. Comme nous l'avons montré précédemment, l'éthique de conviction peut être source de moquerie dans le contexte des entreprises. Les acteurs peuvent donc craindre d'être décrédibilisés en affirmant leurs convictions sans justifications. C'est en ce sens que la science leur est utile, elle permet d'opposer des connaissances dont la critique peut être associée à une forme d'obscurantisme. De cette manière, les connaissances scientifiques permettent de justifier et légitimer les actions de développement durable envisagées par les acteurs. Elles permettent en particulier d'expliquer pourquoi tel ou tel scénario de maintien a été privilégié à d'autres.

Cette quête de légitimité se trouve notamment dans les propos tenus qui évoquent le « *sérieux* » de la méthode CARE en raison des connaissances scientifiques qu'elle exige. C'est également le cas lorsqu'on nous demande de faire une étude « *inattaquable* » pour pouvoir la défendre auprès d'actionnaires (cas Crèche Verte). La notion de limite scientifique est donc accueillie de manière très favorable par le projet managérial. Pourtant, son rôle n'est pas aussi central que pour le projet ingénierique. En effet, la connaissance scientifique doit faire l'objet d'une concertation avec les différents acteurs de l'organisation pour s'assurer de son acceptabilité au sein des équipes. La science conserve son rôle de juge pour déterminer ce qui est soutenable de ce qui ne l'est pas, mais des objectifs intermédiaires peuvent être définis. En ce sens, la science est utilisée comme horizon régulateur, comme objectif à plus ou moins long terme pour les organisations.

Enfin, selon le projet managérial, la comptabilité doit permettre la mesure de la richesse globale créée. Selon la logique de centre de profit, les actions mises en œuvre dans le cadre

du DD doivent être génératrices de revenus. La notion de coût est donc prise avec certaines précautions. Il est nécessaire d'expliquer en quoi ces coûts permettent de réduire les risques. Dans l'idéal, il faut identifier des produits en compensation, car ces coûts sont créateurs de richesses conformément à ce que nous avons identifié précédemment. Autrement dit, il est nécessaire de faire apparaître des PSE dans les comptes pour prouver que les actions entreprises sont bien justifiées. Par ailleurs, ce projet managérial donne également à la comptabilité l'objectif de rééquilibrer les performances des entreprises au regard de leur soutenabilité. Ainsi une organisation ne satisfaisant qu'aux contraintes de la performance financière, mais dégradant les autres richesses doit être pénalisée. On retrouve ici la même logique que dans le cadre du projet ingénierique. La valeur des capitaux est donc également envisagée à hauteur du maintien idéal de ces derniers. Finalement, le projet managérial envisage l'internalisation des externalités selon une représentation néoclassique afin d'étendre le domaine des richesses intégrées au résultat.

Ce projet est qualifié de managérial, car il correspond à une logique de rentabilité et de profitabilité, même adaptée au contexte de soutenabilité écologique. C'est au travers du concept de performance globale que le problème est compris, autrement dit la solution à la soutenabilité est la création de richesse pour l'ensemble de la société et non plus seulement pour les actionnaires.

2.3. Le projet réflexif : éviter les effets indésirables de la CSE

Le troisième et dernier projet que nous identifions est qualifiée de réflexif. Ce projet se donne comme objectif de permettre la co-viabilité des relations entre humains et non humains, en évitant que la comptabilité ne réifie celle-ci. Inspiré de l'écologie relationnelle, cette conception de la soutenabilité ne conçoit pas de normes écologiques *a priori*. Toutefois, elle rend nécessaire de faire apparaître le réseau de relations dans lequel s'inscrit une organisation. Et c'est avec ce réseau, c'est-à-dire l'organisation en concertation avec les capitaux et leurs porte-paroles, que doivent être définies les ressources considérées comme à maintenir. La gestion de ces ressources à mettre en œuvre découle alors logiquement de cette définition partagée de celles-ci. En conséquence, les connaissances scientifiques ne sont qu'une approche des ressources à maintenir, mais ne pouvant se substituer à une compréhension plus générale de ce que peut représenter les entités écologiques à maintenir. Pour résumer, cette approche de la soutenabilité nécessite la mise en réseau et l'articulation des acteurs humains et non-humains — représentés par des porte-

paroles — afin de déterminer et définir les entités écologiques à préserver. L'état de la préservation dépend alors de la définition qui sera partagée au sein du réseau.

Le projet réflexif s'appuie sur une compréhension sociologique des enjeux de développement durable, ce qui a deux conséquences. La première est que la manière dont un groupe d'acteurs parvient à s'accorder autour d'un consensus est considérée comme dépendant d'un processus social complexe. Or ce processus peut inclure les connaissances scientifiques, mais elle ne peut suffire à la résolution du problème d'origine. Cette interprétation estime que les scientifiques doivent prendre part aux débats, tout en sachant qu'elle pourrait être marginalisée par les acteurs du réseau. La seconde conséquence est que la science est conçue comme une pratique sociale parmi d'autres. En ce sens, elle est elle aussi soumise à des croyances, des mythes et à des formes d'idéologie. La compréhension historique des bouleversements écologiques contemporains amène d'ailleurs à questionner le rôle de la science dans le développement du dualisme nature-culture. Il est donc nécessaire, selon l'interprétation réflexive, de reconnaître la dimension politique de la science et de l'intégrer en connaissance de cause dans les débats. Autrement dit, la science ne parle pas plus de la nature que la politique de la société. De cette manière — peut-être — ne renforcera-t-elle pas le dualisme nature-culture ?

Aussi, le projet réflexif considère la comptabilité comme un mécanisme d'articulation, permettant aux acteurs du réseau de problématiser les maintiens des ressources jugées capitales. Par ailleurs, consciente de la réification possible des ressources extra-financière par la comptabilité, ce projet accorde un intérêt relativement faible aux comptes annuels. Ce qui apparaît fondamental ici est le processus de détermination et de valorisation des capitaux. La valeur informationnelle des comptes est à relativiser avec la grande richesse du processus ayant permis leur production. Il est d'ailleurs très souvent question des annexes dans lesquelles il serait pertinent de présenter toute l'information qui ne peut pas être intégrée aux comptes.

Enfin, selon ce projet, la comptabilité doit se donner pour objectif de rendre compte du consensus existant au sein du réseau et des engagements pris par l'entreprise. Dès lors, il est inenvisageable d'internaliser des externalités positives comme négatives. Les PSE ne peuvent donc être considérés en comptabilité que s'ils sont assortis d'un contrat avec un tiers. La valorisation de créances à l'égard de la société n'est donc pas souhaitée.

Ce projet est qualifié de réflexif, car à partir des connaissances acquises concernant la crise écologique et la comptabilité, les promoteurs de ce projet cherchent à éviter que CARE ne reproduise certaines erreurs. En particulier, ils mobilisent les sciences humaines et sociales pour tenter de décrire une opérationnalisation de CARE cohérente avec les processus de négociations concernant des entités écologiques observés empiriquement (par exemple Callon, 1986). Cette interprétation trouve son origine dans le travail d’Alexandre Rambaud, et l’article de 2015 mobilisant les travaux de la théorie de l’acteur réseau pour structurer CARE-TDL. Sur le terrain, ce projet est ponctuellement actualisé au sein du cabinet CD, notamment lors des discussions concernant les modalités d’opérationnalisation de CARE.

**

En conclusion de cette sous-section, les expérimentations de CARE nous enseignent que malgré l’alignement entre les intentions des acteurs et le modèle de soutenabilité inscrite dans CARE, des débats surgissent et configurent des projets divergents. Du projet de résistance initiale, plusieurs projets spécifiques émergent, avec chacun une conception bien définie de ce à quoi doit permettre CARE. Mais au-delà d’une simple divergence, on constate également que certains projets sont parfois en contradiction avec les intentions de départ. En effet, une lecture trop rapide des cas peut conduire à voir dans ces expérimentations des cas de déploiements exemplaires de ce qu’on pourrait attendre de la CSE en soutenabilité écologique. Mais dès lors que l’on s’intéresse de près aux pratiques et discours mis en œuvre, on peut montrer, comme nous venons de le faire, qu’une certaine confusion domine. Cela montre également que le grand dualisme concernant la soutenabilité proposée en chapitre II n’est adapté que d’un point de vue théorique. En pratique, les acteurs combinent les différentes approches et défendent parfois des points de vue théoriquement opposés.

3. Les trois phases d’appropriation de CARE : la résistance face au *hijacking*

En raison des différents projets qui animent les expérimentations de CARE, la trajectoire d’appropriation est le résultat de négociation entre les acteurs. Dans cette troisième partie, nous montrons donc que même si initialement l’objectif de CARE est partagé sans retenue par les acteurs (3.1.), la matérialisation de l’outil révèle les divergences entre les projets. En particulier, les promoteurs du projet managérial se trouvent acteurs bien malgré eux de

tentatives de *hijacking* de CARE (3.2.). Finalement, par le travail de régulation de contrôle, ce type de détournement est minimisé (3.3.).

3.1. Le consensus initial : un sens partagé de ce que la CSE doit être

L'initialisation d'une mission est permise par une certaine entente entre l'équipe du cabinet et celle de l'entreprise lors de la présentation commerciale de CARE. En effet, avant de mettre en œuvre CARE et même de prévoir les conditions de cette mise en œuvre, une présentation de la méthode est faite par le cabinet auprès des décideurs internes. Ce travail qui relève d'une approche commerciale n'en est pas moins essentiel dans la dynamique d'appropriation de CARE. En présentant la méthode, des concepts forts comme la soutenabilité écologique (présentés sous le vocabulaire « *soutenabilité forte* ») sont évoqués. C'est à ce moment que les rapports au monde et les approches de la soutenabilité se révèlent. Alors que ceux qui partagent une approche prométhéenne du monde et une soutenabilité néoclassique montrent leur réticence, FDA et Marianne D. (Poste Immo) ont montré leur enthousiasme¹⁴⁵. Mais le peu de temps qui est généralement disponible pour faire cette présentation amène à évoquer les concepts de CARE de manière très générale et peu de précisions techniques sont apportées. Cette simple évocation des concepts a pour conséquence que la compréhension de CARE est relativement vague, ce qui assure une grande flexibilité interprétative. Les acteurs parviennent donc à se mettre d'accord, malgré des interprétations potentiellement différentes des objectifs de la CSE. Ainsi, si l'on prend l'exemple de FDA, la toute première réunion a permis ce partage de convictions et une forte adhésion au modèle CARE alors même que la réalisation de la mission mènera à une modification substantielle de la méthode. Au cours de la mission Poste Immo, cette phase a duré tout le temps de la préparation de la mission.

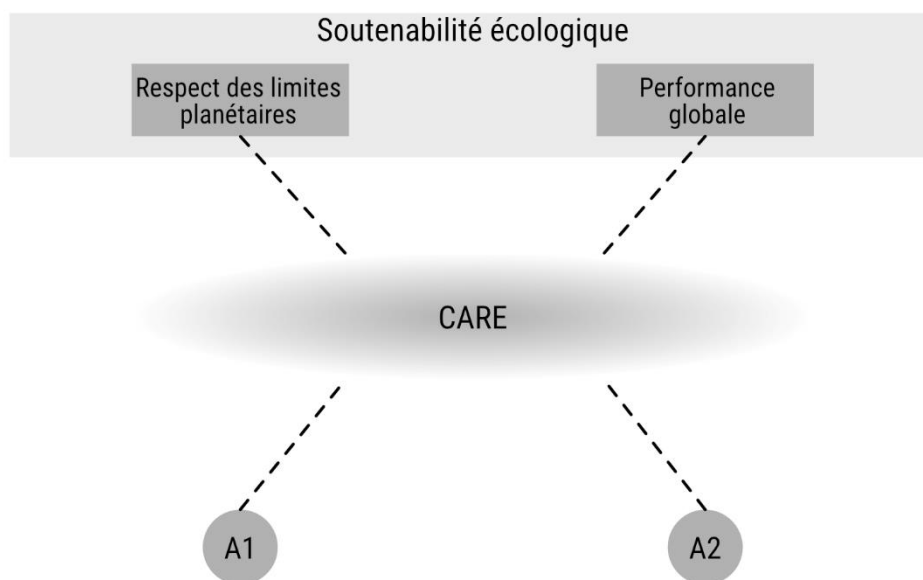
D'un point de vue théorique, on peut comprendre cette phase comme un processus de *sensemaking* par lequel les acteurs de l'organisation enrichissent leur compréhension par l'apport que constitue CARE (David, 2006 ; Weick, Sutcliffe et Obstfeld, 2005). Comme nous l'avons identifié dans le chapitre I, le fait de se représenter ce que peut faire un outil de gestion et identifier les bonnes raisons de le mettre en œuvre est en soi un processus de *sensemaking* et une forme d'appropriation.

À ce stade, c'est donc la perspective symbolique qui domine l'appropriation. Au cours de cette première phase, les acteurs s'intéressent essentiellement à reconnaître dans la méthode

¹⁴⁵ Nous n'évoquons pas le cas Crèche Verte, car nous n'étions pas encore présents au début de la mission.

un sens prescrit compatible avec leur projet de résistance. La soutenabilité prescrite par CARE est donc sélectionnée par les acteurs, car elle est compatible avec leur propre compréhension de la soutenabilité. À ce stade, l'appropriation consiste uniquement à se reconnaître dans une certaine vision du monde. Mais cela permet de constituer une compréhension partagée de départ et une cohésion entre les acteurs.

Le fait de ne présenter que succinctement la technique engendre une souplesse interprétative qui permet aux acteurs de comprendre CARE en faisant référence à leurs propres schémas intellectuels. Autrement dit, les modalités du structurel étant encore mal définies, elles ne sont pas contraignantes et donc le discours de présentation commerciale peut être compris à partir de propriétés du structurel différentes (cf. Figure 36). Ainsi, l'interprétation ingénierique conçoit CARE comme un instrument au service de la rationalité écologique. L'interprétation managériale va comprendre CARE comme un outil de valorisation de la performance globale. Et enfin, l'interprétation réflexive va appréhender CARE comme un moyen de mise en réseau de l'organisation avec l'ensemble de ses capitaux. Chaque acteur est satisfait par sa compréhension de l'outil et rassuré par les convictions des autres acteurs. CARE trouve alors son sens dans l'objectif partagé qui est d'orienter les organisations vers plus de soutenabilité, en refusant les approches *mainstream* jugées pas assez ambitieuses.



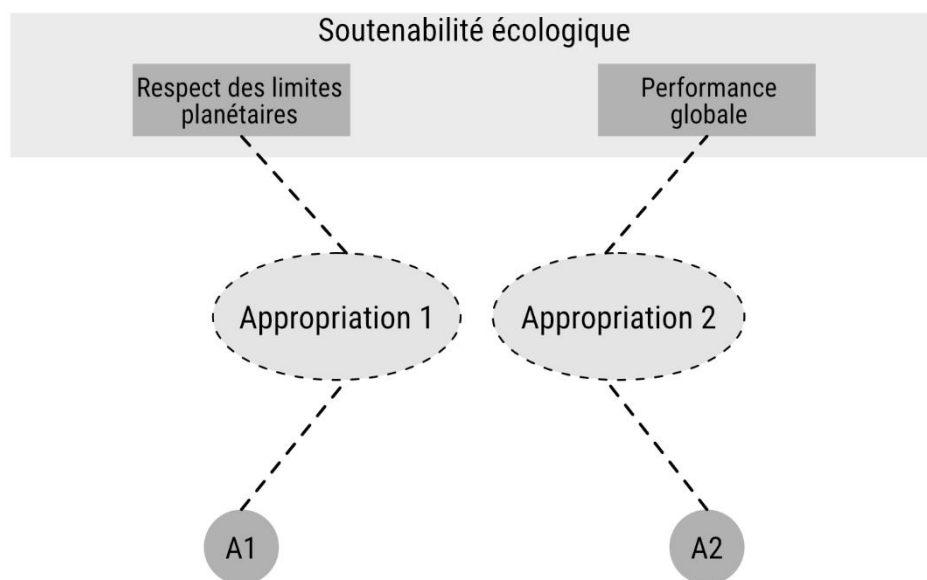
A1 et A2 étant des acteurs

Figure 36 : dialectique entre les acteurs et les propriétés du structurel au travers de la méthode CARE encore mal définie (source : auteur)

3.2. Le développement de l'outil et les tentatives de *hijacking*

La mise en œuvre de la méthode CARE permet de matérialiser la technique comptable, ce faisant les débats apparaissent. Précisons tout d'abord que lorsque nous parlons de mise en œuvre, il ne faut pas entendre uniquement la période où les comptes sont produits ni même que la mission est en cours. La mise en œuvre est à comprendre de manière très générale et inclut donc les négociations concernant la lettre de mission. Ce fut par exemple le cas avec FDA, où des dissensions sont apparues dès les négociations sur la mission à réaliser.

Dès lors que l'on commence à évoquer concrètement ce qui sera mis en œuvre au cours de la mission, le substrat technique de CARE prend forme et devient tangible pour les acteurs. Alors la souplesse interprétative s'estompe et les potentiels écarts d'interprétation deviennent sensibles (cf. Figure 37). Cela se manifeste par les débats que nous avons identifiés qui permettent des trajectoires appropriatives originales. Il est à noter que lorsque l'on parle d'acteurs cela ne revient pas à opposer d'une part le client et d'autre part le cabinet, mais bien à reconnaître des divergences chez chaque acteur. Ainsi, même au cabinet des dissensions peuvent apparaître.



A1 et A2 étant des acteurs

Figure 37 : dialectique entre les acteurs et les propriétés du structurel selon deux appropriations différentes de CARE (source : auteur)

Au cours de cette phase, l'appropriation de CARE prend une trajectoire qui échappe aux analyses présentes dans la littérature. En effet, la mise en œuvre de CARE ne rencontre

aucune résistance de la part des acteurs, la méthode n'est pas détournée pour servir les intérêts de l'organisation et préserver le *statu quo* (Cho et Patten, 2007 ; Deegan, 2002 ; Milne et Patten, 2002). La *managerial capture* (Adams et Larrinaga-González, 2007 ; Baker, 2010 ; O'Dwyer, 2003) n'a donc pas lieu. Cela s'explique notamment par le fait que ce ne sont que des expérimentations (avec une diffusion limitée dans l'organisation), mais aussi par le profil engagé des acteurs avec qui nous avons travaillé. Ce résultat est en soi conforme avec la littérature montrant un lien positif entre l'engagement des acteurs et la nature du *reporting* extra-financier (Adams, 2002 ; Larrinaga-Gonzalez et Bebbington, 2001). Pour autant, la dimension critique de la méthode CARE semble être atténuée au cours des expérimentations. En dépit de la volonté de tous les acteurs de résister face au *mainstream*, il réapparaît inopinément et invariablement au cours des missions.

Selon Gangi, Méric *et al.* (2020) cette difficulté tient à la nature fondamentalement pragmatique de la connaissance managériale. Le « *peu d'espace laissé pour l'incohérence entre les idées et les faits, les représentations et les actions* » (Gangi, Méric *et al.*, 2020, p.4) contraint les théories critiques à adopter des hypothèses issues du courant dominant pour pouvoir être mises en œuvre et surtout être acceptées par les praticiens. Cette situation s'apparente à une forme de *hijacking* que Gangi, Méric *et al.* (2020) dépeignent comme le processus violent et moralement répréhensible par lequel une théorie critique est détournée afin de nourrir le *mainstream*. Le *hijacking* se distingue ainsi de la récupération dans la mesure où celle-ci est le résultat de l'évolution du *mainstream* pour assimiler la critique. Dans les cas étudiés, le *hijacking* pourrait aisément devenir le résultat de l'appropriation de la méthode CARE par les acteurs. Il apparaît que les débats scientifiques et politiques tenus par les promoteurs de la critique limitent considérablement ce risque.

En effet, les tenants du projet managérial défendent leurs convictions orphiques en montrant qu'elles ne s'opposent pas à une gestion responsable et performante. L'objectif consiste non seulement à se légitimer mais aussi à trouver des relais dans l'organisation ou auprès de tiers pour appuyer leur démarche. Dans cette perspective, la méthode CARE est utilisée pour montrer le sérieux et la performance de leur gestion. Ainsi Marianne D. trouve dans CARE le moyen de diffuser sa stratégie RSE auprès de sa direction et FDA estime que la comptabilité en triple capital inspiré de CARE doit permettre aux agriculteurs de trouver des financements. D'ailleurs, FDA précise explicitement que cette comptabilité est une forme de lobby pour défendre leur projet. De manière symétrique, les managers pensent pouvoir mobiliser la vision de la performance prescrite par CARE pour montrer que les

pratiques gestionnaires conventionnelles sont finalement moins performantes qu'il n'y paraît. On peut donc dire que la méthode CARE est utilisée par les managers comme un argument dans le débat idéologique animant le développement durable.

Par ailleurs, l'appropriation de CARE permet aux managers d'appuyer le sérieux de leur démarche. En effet, CARE est supposée être un outil légitime dans les organisations en raison de la rationalité que les managers lui accordent. Toutefois, cette rationalité n'est pas attachée à des choix techniques – qui ne sont d'ailleurs pas toujours maîtrisés –, mais à des symboles. Sont ainsi régulièrement évoqués les travaux académiques à l'origine de CARE et les articles académiques — « *dans des publications internationales* » — qui ont suivi. De même, le fait que la méthode requiert que les capitaux soient déterminés à partir de connaissances scientifiques est souvent mis en avant. Enfin, certains acteurs n'hésitent pas à jouer de l'image austère et hermétique que peut avoir la comptabilité auprès du grand public pour souligner indirectement la rigueur (le courage ?) dont ils font preuve dans ce projet de mise en œuvre de CARE. Ce souci de prouver la respectabilité de leur démarche se voit également dans la volonté de mettre en place un comité scientifique lors de la mission FDA ou la référence à des partenariats académiques chez Compta Durable. Finalement, en raison de son origine académique, des publications académiques qui y font référence, ou plus simplement du fait que ce soit une comptabilité, CARE permet aux managers de se parer du sérieux et de la rigueur dont leurs partenaires pourraient suspecter l'insuffisance en raison de leurs convictions.

Autrement dit, l'appropriation de CARE par les promoteurs du projet managérial passe essentiellement par la dimension symbolique (Grimand, 2012). En effet, la méthode CARE est pour eux un vecteur de légitimité et la preuve de la performance de leur management. Mais ce faisant, ils font entrer le *mainstream* dans le débat et désamorcent en parallèle la critique de CARE. En effet, en se mesurant à la gestion « normale », ils sont obligés de reprendre le vocabulaire et les concepts du *mainstream*. Les cas étudiés montrent par exemple que les managers considèrent la performance d'une entreprise à partir du compte de résultat ou du capital compris dans sa forme néoclassique (c'est-à-dire comme une richesse) – cas FDA. Dans le même ordre d'idées, les scénarii de maintien sont reconceptualisés de manière à les comprendre comme des réductions de risques – cas Crèche Verte. Cette volonté de rapprocher CARE du *mainstream* crée une certaine confusion qui neutralise la critique contenue dans CARE puisqu'elle devient soluble dans l'approche standard.

Cette situation est rendue d'autant plus nécessaire selon les promoteurs du projet managérial, qu'il leur faut rester compatibles avec les autres acteurs. Que ce soit pour les actionnaires, la direction ou encore les financiers, CARE est utilisée par les managers pour les aider à justifier leur choix. Ils ne peuvent donc pas être en rupture totale avec le *mainstream*. Ils évacuent alors les notions d'ontologie du capital, de porte-parole des capitaux ou encore d'écologie relationnelle. Ils cherchent également à minimiser l'importance que peut avoir la notion de coûts et évitent systématiquement que le résultat ne s'en trouve trop diminué. Ils font enfin part du fait qu'il n'est pas évident que respecter intégralement les contraintes écologiques soit viable. Selon eux, si leur production dégrade certaines ressources, elle permet néanmoins de satisfaire d'autres besoins. L'arbitrage entre les différents capitaux ne serait donc pas si simple. En témoigne cette phrase que l'on retrouve sous différentes formes : « *Pour être sûr de maintenir l'humain, il ne faudrait pas le faire travailler, pourtant le travail est aussi source de satisfaction* » (un manager de Poste Immo).

Les managers se réclament donc d'un certain *pragmatisme* qui se traduit par un affaiblissement de la portée critique de CARE. C'est l'éthique de responsabilité qui s'exprime ici, elle cherche à faire progresser la situation des entreprises le plus rapidement possible, quitte à subvertir quelques principes. Il n'y a pas de résistance à la mise en œuvre de CARE mais un *hijacking*. Toutefois, celui-ci ne passe pas inaperçu et les acteurs investis dans les projets ingénierique et réflexif prennent de la distance. La cohésion au sein de l'équipe projet, pourtant excellente au début, se délite. Les débats commencent à se faire plus vifs.

3.3. La résistance au *hijacking* par des régulations de contrôles

Face au *hijacking* qui s'opère, une résistance s'organise. Une résistance au sein même de la résistance. Des débats apparaissent à l'initiative des acteurs s'inscrivant dans le projet ingénierique ou le projet réflexif. Ils se font les défenseurs de la dimension rationnelle de CARE. Ils cherchent à ce que les principes au cœur de CARE s'expriment normalement afin que le potentiel de rationalisation de la décision opère de manière optimale. Ils mettent alors en œuvre des régulations de contrôle (Reynaud, 1988) à l'égard de l'appropriation en cours chez les managers.

Tout d'abord, les ingénieurs voient dans l'internalisation des externalités positives la mise à mal le mécanisme d'incitation à la soutenabilité écologique. En effet, dès lors que les

externalités intégrées au résultat sont supérieures à la charge issue du non-respect des limites environnementales, la gestion apparaît soutenable dans les comptes alors même que certains capitaux peuvent être non maintenus. Cette critique est abondée par les réflexifs qui y ajoutent une remarque concernant l'incohérence théorique entre les visions du monde. En effet, la notion d'externalité renvoie comme nous l'avons vu (cf. chapitre II) à une éthique anthropocentrée et utilitariste. Concevoir les ressources naturelles de cette manière c'est donc avant tout les considérer uniquement pour leur valeur d'utilité à l'économie, ce qui est souvent contraire au projet défendu par les managers. La préparation de la présentation des résultats donne donc lieu à des échanges permettant de clarifier ces différents enjeux pour faire accepter de réduire l'importance accordée aux externalités.

L'influence que ces échanges ont sur la réalisation d'une mission s'illustre en particulier au cours de la mission FDA. En effet, dans la mesure où la communication des résultats a fait l'objet d'une présentation au grand public, la régulation a pris une ampleur particulière. L'équipe de Compta Durable a donc dû faire preuve de pédagogie pour essayer de faire comprendre les enjeux théoriques qui se jouaient. Mais c'est surtout l'intervention du comité scientifique et en particulier de Jacques Richard qui a permis de faire avancer le débat et donc réguler en faveur d'une limitation du rôle des externalités. Concrètement, cela se remarque dans la marginalisation de l'information concernant les PSE dans le compte de résultat. D'autres aménagements au niveau du discours ont été opérés, dans cette tentative de minorer les PSE. De cette manière, les ingénieurs et les réflexifs sont parvenus à réduire la confusion entourant la notion d'externalité au cours de cette mission, sans toutefois la supprimer totalement.

**

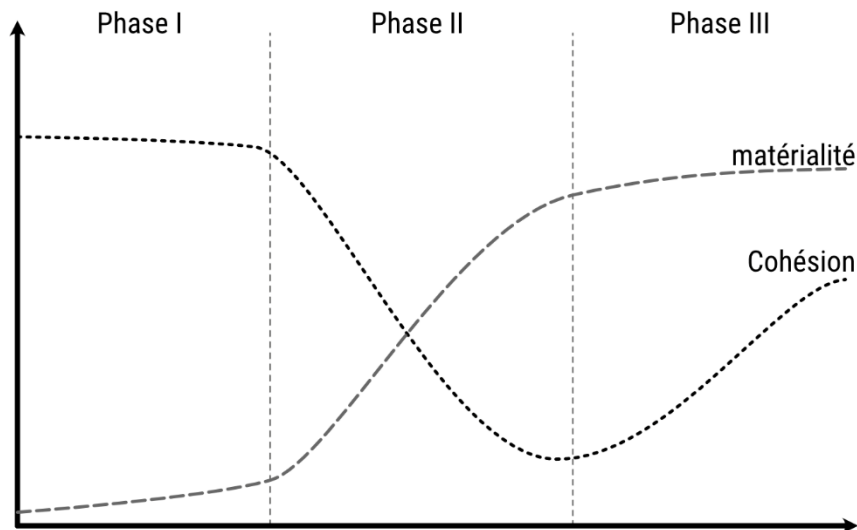


Figure 38 : relation dans le temps entre la matérialité de CARE et la cohésion dans l'équipe (source : auteur)

Avec ces trois phases, nous avons essayé de rendre compte de la dynamique générale d'appropriation de la méthode CARE. Ainsi pour résumer : la première phase renvoie essentiellement à une appropriation psycho-cognitive permettant aux acteurs de se représenter la méthode CARE et ainsi de s'assurer de la cohérence des convictions. La seconde phase correspond à la matérialisation et à l'expression des différents projets, menant de la part des managers à une forme de *hijacking*. Finalement, la troisième phase correspond à la régulation de contrôle du projet managérial par le débat pour tenter de minimiser le détournement. Bien évidemment, comme tout découpage, celui-ci a sa part d'arbitraire. Il peut y avoir des régulations dès la seconde phase et la matérialisation ne s'achève pas strictement au cours de la deuxième phase. Mais cela permet de mettre en avant le rôle de la matérialisation de la mission et le niveau de cohésion entre les membres. En effet, plus la mission se matérialise, moins la compréhension de la méthode est partagée, d'où la nécessité de mettre en œuvre des régulations de contrôle afin de retrouver une cohésion minimale (cf. Figure 38). C'est cette importance du sens partagé qui va nous intéresser dans la suite de ce chapitre.

SECTION 2 – DISCUSSION : EXPLORATION DE LA DIMENSION HERMÉNEUTIQUE DE L'APPROPRIATION

Les résultats que nous avons précédemment décrits permettent de montrer que l'appropriation de CARE amène à des conceptions différentes de la méthode. C'est en particulier le cas des managers qui tentent de prouver leur performance au travers de la réappropriation du langage comptable que constitue CARE. Cet objectif se traduit finalement par le *hijacking* de la méthode qui nécessite des régulations de contrôle. Dans cette discussion, nous nous intéressons au processus interprétatif sous-jacents qui conduit les acteurs à détourner la méthode vers une compréhension néoclassique. Cela nous amène à considérer une dimension herméneutique à l'appropriation. Celle-ci permet de mettre en lumière le rôle des cadres pré-interprétatifs des différents acteurs au processus d'appropriation et également de rendre compte du poids de l'histoire dans la construction d'un outil de gestion.

Sous-section 1 – La double herméneutique comptable sous l'influence des préjugés néoclassiques

Afin de comprendre l'appropriation de CARE dans les différents cas étudiés, nous proposons le concept de double herméneutique comptable (1.). L'objectif est de rendre compte que CARE fait l'objet d'une interprétation par les acteurs selon des cadres d'interprétations qui ne sont pas nécessairement ceux des concepteurs de la méthode. Or, la domination de la théorie néoclassique conduit à ce qu'elle soit involontairement motrice de l'appropriation (2.). Ces quelques considérations nous amèneront finalement à considérer une dimension herméneutique à l'appropriation (3.).

1. Mettre en lumière la double herméneutique comptable

Dans le cadre des expérimentations présentées au cours de ce travail, il apparaît assez clairement que, malgré le partage des convictions, les compréhensions du modèle CARE divergent. Alors que les auteurs d'origine de la méthode ont proposé une comptabilité opposée aux modèles néoclassiques (1.1.), on peut constater que certains acteurs détournent la méthode pour tenter d'y faire entrer des représentations néoclassiques (1.2.). Cet état de fait permet de mettre en lumière ce que l'on propose de nommer la double herméneutique

comptable (1.3.) : le normalisateur produit une interprétation du monde au travers des règles comptables, que les utilisateurs vont interpréter avec leurs propres cadres.

1.1. L'opposition aux théories néoclassiques proposée par CARE

La méthode de comptabilité CARE propose une interprétation du monde bien différente de l'interprétation néoclassique, nous pouvons même dire qu'elle a été construite comme une réponse à ce modèle dominant. En effet, les travaux de Jacques Richard, présentés dans l'ouvrage de 2012 *Comptabilité et Développement Durable*, sont fondés sur une critique des théories néoclassiques. En atteste cette citation : « *L'internalisation des coûts des dommages (des externalités), au sens où l'entendent les économistes environnementaux néo-classiques, mène automatiquement à une catastrophe écologique et donc doit être rejetée par principe* » (Richard, 2012, p.74). La méthode CARE est pensée pour s'assurer de la préservation des ressources naturelles et humaines et non pour valoriser ces ressources. Cette critique sera poursuivie avec le concours d'Alexandre Rambaud, et même explicité dans l'article de 2015 : « *CARE est une méthode comptable qui consiste à remplacer la courbe de demande du modèle néoclassique avec une ligne verticale qui exprime une contrainte physique imposée par la société à l'économie pour maintenir la viabilité d'une fonction environnementale donnée* » (Rambaud et Richard, 2015). En opposition donc aux théories néoclassiques, CARE s'inscrit davantage dans la continuité des travaux des économistes écologiques et propose ainsi une logique orphique, comme vue dans le chapitre II. Il s'agit de permettre à l'économie de s'adapter aux limites planétaires et permettre une coviabilité entre les humains et leur environnement. Dans le cas de CARE, ce choix est conscient et explicite.

Concrètement, cette interprétation orphique du monde se traduit par des choix techniques forts. Nous avons déjà évoqué ces concepts précédemment, mais qu'il nous soit permis ici de revenir sur la notion de capital pour montrer comment celle-ci oriente l'interprétation de la méthode. Le capital est compris dans CARE comme un capital monnaie, c'est-à-dire un passif à rembourser à terme. En cela, il s'oppose au capital *fundiste* qui représente les actifs à exploiter pour engendrer des richesses. CARE propose donc une valorisation aux coûts de maintien, puisqu'il s'agit des coûts correspond aux « remboursement » des capitaux extra-financiers, autrement dit à leur remise en état. Cette méthode de valorisation suppose donc de déterminer en amont un état souhaitable des ressources considérées. Et cette détermination s'appuie (plus ou moins en fonction des interprétations) sur les connaissances scientifiques. Ensuite, si l'entreprise maintient ses capitaux c'est qu'elle est

solvable et ses actifs extra-financiers sont égaux au passif extra-financier. Mais si l'entreprise ne maintient pas ses capitaux alors le mécanisme d'amortissement permet de faire apparaître un passif supérieur à l'actif, ce qui se traduit par un résultat négatif. Il n'est donc pas question d'internalisation des externalités ni dans la valorisation financière des entités pour elles-mêmes. Jacques Richard affirme d'ailleurs : « *Le vrai respect de la valeur d'un capital ne réside pas dans sa mise à prix mais dans l'assurance des moyens de sa conservation effective* » (Richard, 2012, p.154). Il y a donc de la part des concepteurs d'origine de la méthode une ferme opposition à l'internalisation des externalités. Cette opposition se manifesterait d'ailleurs lors de la mission FDA, lorsque Jacques Richard montrera des réserves à l'hybridation entre CARE et le système de PSE qui consiste en une internalisation des externalités positives.

C'est donc sur ces fondements théoriques et sur une interprétation orphique du monde que CARE a été proposée à l'origine par les chercheurs.

1.2. Les représentations néoclassiques des acteurs

Nous avons précédemment montré que CARE fait l'objet de détournement de la part des managers. Mais au-delà du processus de *hijacking* que nous avons décrit, nous souhaitons désormais mettre en lumière que ce détournement est le résultat d'une interprétation de la soutenabilité reposant sur des principes néoclassiques. L'approche de la soutenabilité par la performance globale conduit les managers à vouloir montrer les « richesses créées » par leur gestion. Techniquement, nous avons montré comment ils privilégient le recours aux PSE afin de faire apparaître ces richesses. Le champ lexical de la maîtrise des risques est également employé pour associer leur gestion à des coûts d'opportunité et éventuellement un investissement. Ces détournements trahissent une vision néoclassique du développement durable. On peut en effet citer la remarque d'une des consultantes sur la mission FDA : « *le terrain s'il est plein de nutriments il devrait valoir plus cher que s'il a été appauvri par des années de produits phytos* » (Lucie T.). Autrement dit, si le terrain est bien maintenu alors il est plus rentable ce qui devrait donc se négocier plus cher. Ce qui sous-entend que la valeur du terrain dépend de sa capacité à produire. En fait, la notion de rentabilité est omniprésente dans le cadre de l'interprétation managériale. « *Le kilo de tomate devrait logiquement apparaître comme plus rentable si on le vend à un prix qui couvre les charges et en plus permet de générer de la valeur à l'ensemble de la société* », affirme par exemple une employée du groupe SOS lors d'une réunion préparatoire à une deuxième mission FDA. Ce tropisme pour le concept de rentabilité est conforme à

l'approche de la performance globale, mais nécessite d'étendre le périmètre de la mesure à la société. Dans cette approche, les ressources naturelles sont considérées comme des actifs, sources de valeurs économiques pour les fermes et la société. On comprend donc ici que l'appropriation de CARE par l'interprétation managériale réintègre des concepts néoclassiques.

Si le *hijacking* est particulièrement visible chez les managers, il existe aussi d'une certaine façon chez les ingénieurs. Il est cependant plus difficile à analyser, car il n'est pas directement néoclassique. En effet, le projet ingénierique est *a priori* incompatible avec la théorie néoclassique en raison de l'importance accordée au respect des limites scientifiquement déterminées pour chaque ressource. Mais c'est au travers de la méthode de valorisation des capitaux que se cache une forme d'intégration des externalités. On a pu précédemment montrer que les ingénieurs plaident pour que les capitaux soient valorisés à la valeur de maintien idéal. De ce fait, l'organisation la plus durable voit son résultat moins diminuer qu'une entreprise qui ne maintiendrait pas ses capitaux. Nous avons associé cette technique à la volonté de faire de la comptabilité une technique au service de la régulation des activités économiques et de réduction de la concurrence déloyale rendu possible par l'exploitation des ressources naturelles et humaines. Si la valorisation aux coûts de maintien ne renvoie pas au raisonnement néoclassique, car déconnecté de l'utilité marginale de la ressource concernée, le fait de valoriser à la valeur de maintien idéal renvoie à une forme d'intégration des externalités. Dans la mesure où ces valeurs sont déconnectées des engagements pris par l'organisation, il s'agit d'une taxe pigouvienne déguisée. Et de la même façon que ces taxes, elles peuvent faire l'objet d'arbitrage et finalement provoquer le sentiment d'avoir payé — par la prise en compte de dotation aux amortissements — pour le maintien des ressources. Autrement dit, le rapport aux ressources extra-financières n'est en rien changé par cette approche, seulement au lieu d'être gratuit, un prix leur est associé. On peut donc dire que les ingénieurs proposent également un détournement néoclassique de CARE.

1.3. Le concept de double herméneutique comptable

À partir des interprétations du monde mises en lumière précédemment nous suggérons d'utiliser le concept de double herméneutique comptable dans le cadre de la comptabilité. Giddens affirme : « *Il existe une réciprocité d'interprétation, une « double herméneutique », entre les scientifiques des sciences sociales et les sujets qui font partie de leurs objets d'étude. D'un côté, les théories et les 'découvertes' des scientifiques des*

sciences sociales ne peuvent être tenues hors de l'univers de significations et des actions de ceux et celles qui en sont l'objet. De l'autre, ces acteurs qui font partie des objets des sciences sociales sont eux aussi des théoriciens du social, et leurs théories contribuent à la constitution des activités et des institutions qui sont les objets d'études des scientifiques des sciences sociales » (Giddens, [1984] 2012, p.43). Cette compréhension générale de l'interaction entre sciences sociales et acteurs sociaux peut être reprise dans le contexte de la comptabilité. D'un côté, les chercheurs en comptabilité normative proposent des techniques comptables qui sont le résultat d'une interprétation du monde, d'une certaine compréhension des interactions entre acteurs et même entre acteurs et environnement dans le cas de la CSE. De l'autre, les utilisateurs de ces normes comptables – préparateurs ou analystes – qui vont interpréter ces normes (directement pour les préparateurs et indirectement pour les analystes) pour se construire une compréhension de la réalité proposée par la comptabilité. Toute cette construction interprétative échappe en grande partie à la volonté originale des concepteurs. L'alignement entre les deux interprétations ne peut résulter que de l'utilisation du même cadre interprétatif. Or cette situation ne peut être qu'un cas particulier, car le niveau interprétatif n'est pas le même selon les deux types d'acteurs. Le normalisateur se situe à un niveau méta-interprétatif, c'est-à-dire qu'il est réflexif dans l'interprétation qu'il propose. Il a conscience de son interprétation et du cadre interprétatif mobilisé. Tandis que l'utilisateur se situe à un niveau pré-réflexif, son interprétation dépend de cadre interprétatif acquis par l'expérience passée, mais dont la mobilisation est inconsciente. De manière très schématique, on peut dire le normalisateur propose un cadre comptable avec certains objectifs et en fonction de la compréhension de ce cadre par les utilisateurs ainsi que d'éventuels changements du contexte, des aménagements doivent être proposés. D'ailleurs, la CSE peut être lue comme le résultat de la réflexivité interprétative des normalisateurs comptable, face aux changements écologiques de notre époque.

Cette approche de la comptabilité est parfaitement compatible avec la théorie de l'appropriation (Grimand, 2012 ; de Vaujany, 2006), mais appelle cependant à des clarifications sur la relation entre concepteurs et utilisateurs. D'après ce que nous venons d'exposer, la théorie de la mise en acte semble pertinente pour décrire le processus d'appropriation. Celle-ci peut être vue comme le résultat de régulations conjointes mais séquencées entre les deux types d'acteurs. Toutefois, il nous semble qu'il s'agirait là d'une lecture hâtive de cette double herméneutique. Dans la mesure où l'interprétation conduit à

produire ou reproduire des cadres interprétatifs du monde économiques, la séparation entre normalisateur et utilisateur n'est pas assimilable à concepteurs et utilisateurs. Le normalisateur, comme l'utilisateur, est à la fois concepteur et utilisateur de cadres, la différence entre les deux tenant au niveau interprétatif mobilisé. La théorie de la conception à l'usage (de Vaujany, 2005, 2006) est donc plus pertinente pour comprendre ce processus de double herméneutique comptable.

Dans le cadre des études de cas présentées, on peut constater que les cadres interprétatifs entre normalisateurs et utilisateurs ne sont pas alignés. Au cours de la phase de découverte et d'apprentissage de CARE, les utilisateurs sont parfois perturbés par certains concepts qu'ils ne comprennent pas. On peut, à titre d'illustration, évoquer la notion de résultat naturel ou humain qui ne peut être qu'inférieur ou égal à zéro. Lorsque de telles incompréhensions sont ressenties, on peut parler de rupture interprétative, pour reprendre le vocabulaire de l'herméneutique. C'est-à-dire qu'il y a quelque chose d'étrange, un sens inconnu, qui ne peut être compris immédiatement à partir des cadres disponibles chez l'acteur (Michel, 2017). C'est dans ces conditions problématiques qu'est rendue visible l'interprétation des acteurs, car ils vont tenter de résoudre cette rupture interprétative. Parmi les acteurs qu'il nous a été permis de rencontrer, cette résolution intrasubjective passe presque exclusivement par la traduction. C'est-à-dire que les acteurs vont traduire le concept inconnu à partir d'un cadre qui leur est familier afin de le rendre intelligible. C'est ainsi que le concept de capital est sujet à de multiples interprétations et parfois à des contresens comme en atteste cet extrait de la présentation des résultats lors de la mission FDA : « grâce à la méthode CARE, on augmente d'environ 35 % la valeur du capital des fermes » (Delphine S.). Nous pouvons donc lire le *hijacking* de CARE comme le résultat de la domination des représentations néoclassiques.

2. L'hégémonie néoclassique au cœur de l'appropriation

Pour comprendre le *hijacking* de CARE de la part des acteurs, il nous faut reconnaître l'importance de la représentation néoclassique du monde. En tant que théorie dominante dans la science économique, elle concourt à structurer les représentations des acteurs et peut être considérée comme un préjugé (2.1.). Mais cela a également pour conséquence que ces mêmes préjugés sont supposés chez les acteurs tiers qui sont supposés lire les documents produits. L'appropriation est donc pensée en regard de cette anticipation des

interprétations des acteurs (2.2.). Nous montrons finalement que la conséquence non intentionnelle de ces préjugés et de renforcer le paradigme néoclassique (2.3.).

2.1. Les préjugés néoclassiques

Le *hijacking* de CARE par les acteurs révèlent les préjugés néoclassiques de ces derniers. Le concept de préjugé renvoie à ces préconceptions présentes chez chaque acteur comme le montre Gadamer ([1960] 2018). Dans le cas de CARE, ces préjugés se révèlent dans le paradoxe qui apparaît entre d'une part l'opposition au modèle standard de développement durable et ces détournements. D'un côté, les acteurs qui se rassemblent autour de CARE partagent une éthique de conviction et une approche orphique de leur rapport à leur environnement. De l'autre, ces mêmes acteurs mobilisent des cadres théoriques opposés à leurs convictions et détournent un instrument de gestion qui est pourtant conçu pour que sa philosophie gestionnaire soit compatible avec un projet orphique. Ce paradoxe nous empêche d'imaginer que les acteurs privilégient finalement la logique financière à la logique de soutenabilité. Il n'est pas non plus acceptable de concevoir un découplage entre le discours et les pratiques, car que l'on pense aux fermes ou aux crèches, les pratiques de durabilité sont déjà en place. En fait, comme nous l'avons démontré précédemment ces traductions ne sont pas le résultat de choix conscients. Les utilisateurs interprètent CARE, de manière pré-réflexive, et la mobilisation de cadres néoclassiques n'est que la révélation des cadres interprétatifs dont ils disposent. Autrement dit, on peut imaginer que l'école néoclassique est le principal cadre interprétatif détenu par les acteurs concernant la soutenabilité des entreprises. Ce résultat est d'ailleurs cohérent avec le fait que le paradigme néoclassique est omniprésent dans les discours, en tant que paradigme dominant de la science économique. Finalement, nous en déduisons que les détournements de CARE sont le résultat de préjugés au sens de Gadamer (2018). Le cadre néoclassique, en raison de sa domination, est acquis comme pré-compréhension des raisonnements économiques. Non remis en question, ils fondent néanmoins le socle interprétatif de nos activités. Dans le cas de l'appropriation de CARE, cela conduit donc à traduire des concepts pour tenter de les rendre intelligibles selon la grille de lecture néoclassique.

Ces préjugés néoclassiques ne s'expriment cependant pas de la même façon selon les projets. Ces différences trouvent leur origine dans les combinaisons de cadres interprétatifs mobilisés. Autrement dit, les différents projets que nous avons identifiés ne mobilisent pas que le cadre néoclassique, mais également des cadres interprétatifs spécifiques influençant alors l'appropriation de CARE. Le projet managérial est immergé dans le contexte des

organisations, avec leurs contraintes, règles explicites et implicites et leurs mythes. Il intègre donc également un ou des cadres interprétatifs liés à des concepts comme la rentabilité et la performance. C'est ce que traduit le dirigeant de Crèches Vertes lorsqu'il dit que CARE « *permet de leur expliquer avec leur vocabulaire ce qu'on veut dire [...] un EBITDA, un ROI ça leur parle. Alors qui si je parle en GES je suis perdu, on ne m'écouterait pas* » (le dirigeant). C'est en raison de ces cadres interprétatifs spécifiques au management que la soutenabilité est perçue au travers du concept de performance globale. Par ailleurs, cela implique que les ressources sont considérées comme des richesses. Le projet managérial est donc très proche du cadre néoclassique sans que cela ne soit une actualisation de ce seul cadre interprétatif. Concernant le projet ingénierique, il est également, et même principalement, en prise avec un cadre écologiste. Mais on retrouve malgré tout le cadre néoclassique dans la volonté d'intégrer les externalités négatives.

Nous concluons que les préjugés néoclassiques ne sont qu'un cadre parmi d'autres. Mais leur influence est suffisante pour que les acteurs s'approprient CARE en y intégrant des dimensions néoclassiques.

2.2. L'anticipation des interprétations

Nous venons de montrer que les cadres interprétatifs des acteurs influencent l'appropriation de CARE. Il serait cependant réducteur de ne considérer que le périmètre des acteurs engagés dans le processus d'appropriation. En effet, lors des mises en œuvre de CARE, il est souvent fait mention des acteurs à qui sont destinés les comptes CARE. Ainsi dans le cas Crèche Verte les nouveaux actionnaires sont régulièrement mentionnés. Dans le cas Poste Immo, il est souvent question de la direction. Et dans le cas FDA, la mission est intégralement destinée à produire des comptes pour trouver des financements. Même au sein du cabinet, il est évidemment question de la manière dont on parle de CARE aux prospects et clients. D'une certaine manière, l'appropriation de CARE est fortement liée à des acteurs tiers, non identifiés lors de sa mise en œuvre. Leurs influences sont sensibles, notamment dans certains échanges comme celui-ci : « *Si on prend le temps de faire cette compta là il faut que je puisse aller le présenter ensuite à mon CER ou à mon banquier* » (un agriculteur lors de la mission FDA). En fait, il ne s'agit pas tant de mettre en place une comptabilité pour aider les acteurs directement que d'en faire un outil de promotion de leur gestion. On retrouve alors l'idée d'un « cheval de Troie » que nous avons évoqué concernant le détournement de la CSE (cf. chapitre I). Mais cette fois-ci la supercherie n'est pas destinée à maintenir le *statu quo*, mais au contraire à privilégier les pratiques

soutenables. On retrouve dans cette logique la notion de *sensegiving* (Weick, Sutcliffe et Obstfeld, 2005). Les acteurs s'appropriant CARE anticipent donc l'interprétation des tiers pour s'assurer que leur réception soit favorable.

On peut donc également comprendre l'appropriation de CARE comme une anticipation du cadre interprétatif néoclassique chez les acteurs tiers. En effet, que ce soient les actionnaires, les financeurs ou une direction générale, les acteurs accordent systématiquement aux tiers une approche néoclassique. Or, les managers s'assurent que la compréhension des comptes puisse être partagée avec les tiers. Cela nécessite donc de mettre en place des opérations de cadrages. Nous distinguons deux formes d'opérations de cadrages destinés à assurer la compatibilité des missions CARE avec les tiers. La première renvoie au fait que pendant la mission les managers vont s'assurer que la comptabilité CARE soit compréhensible aux tiers — selon eux — en négociant le contenu ainsi que la forme des résultats finaux des missions. La seconde forme fait quant à elle référence à la communication mise en œuvre lors de la présentation des résultats pour éviter l'incompréhension. C'est ainsi que la présentation des résultats de la mission FDA s'accompagne d'une conférence, de questions-réponses et d'une documentation — dont la note politique — afin de clarifier le projet. Cette mise en avant de l'anticipation des acteurs permet de relativiser l'importance de leurs préjugés néoclassique. Il est en effet impossible de quantifier le rôle des préjugés et de l'anticipation, et donc déterminer l'importance de l'un ou de l'autre.

2.3. Renforcement involontaire des théories néoclassiques

Que les préjugés soient propres aux acteurs ou anticipés chez des tiers, ils contribuent à reproduire les conceptions néoclassiques du monde. Si l'on se reporte au modèle proposé dans le chapitre I (cf. Figure 39), les préjugés néoclassiques doivent être compris comme des traductions économiques pré-comprises par les acteurs.

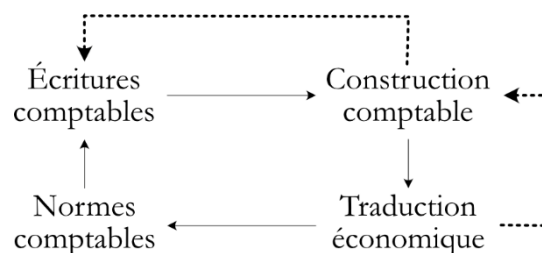


Figure 39 : schémas des interactions comptables (source : auteur)

Ils lisent donc les constructions comptables avec ces préjugés ce qui a pour incidence que la préparation comptable doit se conformer à ces préjugés. L'appropriation renvoie donc aux aménagements entre la volonté du normalisateur et cette préparation pour partie déterminée par les préjugés. Chaque appropriation contribue donc à actualiser les théories néoclassiques, ce qui selon la théorie de la structuration concourt à les reproduire également. On peut donc dire qu'en souhaitant contribuer à transformer l'économie vers une soutenabilité écologique les acteurs reproduisent les théories néoclassiques. Conséquences non intentionnelles de l'appropriation d'une CSE à partir des préjugés néoclassiques.

3. Le fondement herméneutique de l'appropriation

Au terme de cette première analyse, nous constatons que la théorie de l'appropriation telle que présentée par la littérature est insuffisante pour rendre compte des cas étudiés. En effet, selon la littérature, l'appropriation d'un outil de gestion doit conduire à optimiser localement l'outil pour en tirer avantage. On peut évidemment lire dans les appropriations observées une forme d'optimisation de CARE visant à en faire un levier auprès de tiers (financeurs, dirigeants ou actionnaires). Mais on ne peut ignorer que dans le même temps, les acteurs concourent à renforcer une relation au monde qu'ils ne partagent pas et contre laquelle on peut même dire qu'ils luttent. L'appropriation telle que présentée dans la littérature se conçoit dans le périmètre de l'organisation ce qui n'est pas adapté dans notre cas. Il nous faut en effet comprendre l'appropriation dans le cours de la construction socio-historique de la comptabilité.

Ajouter à l'appropriation une dimension herméneutique peut alors permettre de rendre compte du contexte plus général dans lequel elle se situe. L'appropriation suppose une interprétation de la part des acteurs et celle-ci est déjà une forme d'appropriation. Interpréter permet de résoudre les plus ou moins grandes ruptures d'interprétation en actualisant les cadres interprétatifs disponibles chez les acteurs. L'interprétation est donc à l'origine d'aménagements et de transformations, qui ne sont cependant pas toujours compris comme tel par les acteurs, car il s'agit là de leur compréhension de l'outil de gestion. Pour schématiser, on peut comparer l'appropriation d'un outil de gestion à l'appropriation d'une théorie présentée dans un ouvrage. Avant de pouvoir en tirer les conclusions concernant sa propre construction intellectuelle, le lecteur doit lire et interpréter le texte. Si le texte est écrit dans une langue inconnue au lecteur, il ne pourra en

tirer quoique ce soit, car il ne possède pas le cadre interprétatif adéquat. Il y a là une rupture interprétative trop grande pour la résoudre. Si elle est rédigée dans une langue connue mais dont la maîtrise n'est pas parfaite, des contresens pourraient surgir, car l'effort de traduction induit des approximations. On est ici dans le cas où le cadre interprétatif est connu mais insuffisamment pour que la compréhension se fasse sans ruptures. L'interprétation se fera de manière plus immédiate si le texte est écrit dans la langue natale du lecteur, même si quelques ruptures peuvent néanmoins apparaître, car le stock interprétatif est nécessairement différent de celui de l'auteur. Dans tous les cas, l'interprétation du texte est préalable à tout enrichissement ou critique, donc avant toute appropriation. Mais également coextensive, car lorsqu'il tente de résoudre les ruptures d'interprétation le lecteur rend intelligible la théorie au regard de ses besoins de compréhension, et donc constitue déjà une forme d'appropriation.

Autrement dit, l'interprétation peut être considérée comme la première étape fondamentale de l'appropriation. Par ailleurs, à partir de la notion de préjugé selon Gadamer, on doit reconnaître l'importance des cadres pré-réflexifs acquis de l'histoire dans l'appropriation. Nous en concluons que l'appropriation se fait à partir de cadres issus de la construction socio-historique (nous reviendrons sur ce point dans la sous-section 3).

Pour approfondir la relation entre interprétation et appropriation, nous proposons de décrire le rôle de l'interprétation au niveau de chaque perspective appropriative. Les perspectives rationaliste et socio-politique peuvent être facilement associées au processus d'interprétation. En effet, c'est en ayant compris le fonctionnement de l'outil de gestion, c'est-à-dire sa philosophie gestionnaire, son substrat technique et sa modélisation simplifiée des relations entre acteurs (Hatchuel et Weil, 1992), que la potentielle rationalité ou ses effets socio-politiques peuvent apparaître aux acteurs. La perspective symbolique mérite cependant plus d'attention. On pourrait se dire que dans la mesure où la perspective symbolique renvoie à la construction de sens à partir de l'outil, cette perspective est assimilable à la dimension herméneutique que nous défendons. Mais cette perspective renvoie selon nous à la manière dont l'outil aide les acteurs à trouver du sens dans leur pratique. C'est par exemple ce que nous avons mis en lumière lorsque nous évoquions que CARE permet de fédérer une communauté d'acteurs promouvant la soutenabilité écologique. La méthode permet de donner du sens et un symbole à cette communauté. Dans une perspective herméneutique, il s'agit là bien d'un processus d'interprétation qualifié de symbolisation. Il s'agit de déployer un surplus de sens à l'outil de gestion. Enfin, la

perspective psycho-cognitive, qui renvoie à l'apprentissage — apprentissage de l'outil par la pratique et de la pratique par l'outil — est une perspective profondément interprétative. Dans le cadre de cette perspective, la quasi-totalité des techniques d'interprétation est mobilisée. Cependant, la dimension psycho-cognitive de l'appropriation se distingue de l'étape d'interprétation initial par le fait qu'elle se révèle chemin faisant. C'est au contact de l'instrument de gestion que les acteurs apprennent sur l'outil et leur propre pratique modifiant alors l'un et l'autre.

Sous-section 2 – La dimension herméneutique de l'appropriation et la vie sociale des outils de gestion

À partir de la proposition d'une dimension herméneutique de l'appropriation, nous souhaitons désormais montrer comment le sens d'un outil de gestion — et en particulier d'une comptabilité — est produit par les acteurs (1.). Par ailleurs, nous nous intéressons également à l'interaction entre ce sens produit et les acteurs (2.). De cette manière, nous précisons comment nous concevons la dimension herméneutique par rapport aux autres modèles existants et ainsi nous montrons sa cohérence avec la littérature sur les outils de gestion.

1. La dynamique interprétative comme vecteur d'innovation

Dans cette partie, nous souhaitons montrer que la dynamique d'interprétation concourt à l'innovation ordinaire des acteurs. En effet, afin de s'assurer qu'ils partagent une compréhension minimale, ils sont obligés de mettre en œuvre certaines stratégies d'interprétations qui, prises dans leur ensemble, contribuent à former une dynamique (1.1.). Or cette dynamique permet de produire un nouvel outil, conçu comme une adaptation de l'outil d'origine pour répondre aux besoins de compréhension partagée minimale (1.2.).

1.1. Les opérations de cadrages nécessaires au partage de l'interprétation

On peut considérer les régulations conjointes que nous avons identifiées comme des opérations de cadrages visant à assurer une interprétation partagée minimale entre les acteurs impliqués dans les projets de mise en œuvre de CARE. Nous avons précédemment montré qu'en début de mission, lorsque la méthode CARE est présentée pour la première fois, les acteurs se montrent particulièrement favorables à la méthode. Il y a, à ce moment, une interprétation intersubjective fortement partagée, mais nous avons également montré à

quel point celle-ci reposait sur peu de choses : quelques concepts flous et surtout des convictions. En fait, on peut dire qu'à ce stade de la mission, cette interprétation partagée est possible en raison du faible nombre de cadres interprétatifs affichés et de la souplesse interprétative laissée aux caractéristiques de la méthode. Autrement dit, les quelques cadres interprétatifs liés aux convictions sont partagés et les autres sont laissés à la libre interprétation des acteurs. Au cours de la première phase de la mission, la matérialisation de la méthode permet de rendre visible les cadres interprétatifs utilisés, mais aussi et surtout les ruptures interprétatives. L'interprétation à l'échelle d'un collectif ne va pas de soi et il est donc nécessaire de mettre en place les mécanismes de régulations que nous avons identifiés. En fait, dès lors que les ruptures d'interprétation sont trop grandes, elles menacent la cohésion du collectif, car cette dernière repose sur une interprétation partagée minimale. En dessous de cette compréhension minimale, les signes, symboles, signifiants contenus dans l'outil sont compris de manières trop différentes pour permettre une coopération.

Pour maintenir l'interprétation partagée minimale, les acteurs sont donc obligés de mettre en œuvre des opérations de cadrages. Est appelé opération de cadrage la reconfiguration de sens pour faire avancer le consensus (Michel, 2017). Ces opérations de cadrages ne vont pas sans traduction et ajustement des cadres pré-existants. La première opération consiste à clarifier, c'est-à-dire éclaircir une situation qui peut sembler confuse. C'est logiquement la première opération utilisée, car elle ne présuppose pas que les acteurs mobilisent des cadres interprétatifs différents. Ils espèrent simplement que l'incompréhension est le fruit d'une mauvaise expression et qu'il est donc nécessaire d'apporter des précisions pour rendre le discours plus clair. Ensuite vient l'explication, qui consiste à montrer la causalité, autrement dit à expliquer pourquoi une approche est retenue plutôt qu'une autre. Les acteurs supposent dans ce cas qu'il y a bien une rupture d'interprétation liée à des cadres différents, mais ils imputent cette différence à un manque de connaissance sur le sujet. Ainsi lorsque la notion de capital est débattue, il peut arriver d'expliquer que la valorisation se fait aux coûts de maintien parce en raison de sa qualité de passif. Or, selon le PCG, la valeur d'un passif est égale au coût de remboursement. Ce type d'explication fait appel à la logique de l'acteur interprétant. Enfin, la dernière opération de cadrage mise en œuvre est celle du dévoilement. Il s'agit de révéler ce qui est sous-jacent, autrement dit justifier les choix techniques par ce qu'ils supposent de manière implicite. C'est typiquement cette stratégie qui est utilisée pour motiver la résistance à employer les PSE, car ils renvoient à

une approche utilitariste des ressources naturelles et humaines. De la même façon, les consultantes d'Auxilia utilisent également la stratégie de dévoilement pour justifier ces mêmes PSE en raison de leur capacité à financer des projets et donc développer l'agroécologie. Le dévoilement fait donc ici appel aux convictions des acteurs et se joue sur la stratégie à employer pour les faire valoir.

Toutes ces opérations, constitutives d'une véritable dynamique, se manifestent au cours de négociations et permettent donc d'aligner les cadres d'interprétations. Ce qui signifie donc que la compréhension intersubjective finale ne correspond finalement à aucun des cadres pré-existants. Pour faire avancer le consensus, tous les acteurs ont dû faire des concessions.

1.2. Alignement des cadres interprétatifs et médiatisation du sens partagé

L'alignement des cadres est au cœur de l'appropriation et concourt à l'émergence d'un outil de gestion original. C'est évidemment avec le cas de FDA que cette émergence est la plus visible, puisque cette mission a conduit à proposer une nouvelle méthode comptable baptisée « Compta en triple capital ». Cette méthode inspirée de CARE s'en éloigne à de multiples égards, comme nous l'avons déjà signalé. Dans les autres missions, l'alignement des cadres a conduit également à produire une comptabilité originale, bien que plus proche de la méthode d'origine. En particulier, dans le cas de Crèche Verte une dimension liée à la gestion des risques est ajoutée, même si elle n'est que discursive. Il est cependant nécessaire de mettre en lumière le fait que cet alignement des cadres reste imparfait. L'harmonie du collectif du début ne se retrouve jamais au cours de la mission, car même si des efforts sont consentis pour partager une interprétation minimale, les cadres interprétatifs pré-existants demeurent. On peut donc imaginer que tout au long de sa vie, l'outil va être au centre d'une dynamique d'alignement des cadres entre les acteurs. D'autant que la vie des organisations est faite d'arrivées et de départs de personnel, soit autant de moments au cours desquels s'expriment de nouveaux cadres interprétatifs, comme en attestent les mouvements au sein de CD. Cette approche confirme et généralise l'idée selon laquelle la dimension herméneutique de l'appropriation s'inscrit dans une théorie de la conception à l'usage. En effet, l'expression d'un outil de gestion dépend des acteurs interprétant son rôle dans l'organisation et des efforts produits pour aligner leurs cadres d'interprétation.

On peut donc conclure que la mise en œuvre et le maintien d'un outil de gestion, en l'occurrence une comptabilité (qui n'est pas soumise à une réglementation), relèvent d'une dynamique interprétative. Celle-ci est rendue nécessaire, car :

- L'outil doit prendre une forme suffisamment floue au départ afin de permettre au collectif de se construire autour — une forme trop précise pourrait avoir comme conséquence de ne pas permettre la mobilisation des acteurs nécessaires ;
- Les cadres interprétatifs des acteurs sont le résultat de leur expérience et sont donc propres à chaque acteur ;
- Il est nécessaire de maintenir une interprétation partagée.

Il en résulte que le sens intersubjectif donné à l'outil est nécessairement contingent, et ne peut être ni maîtrisé ni rationnel. Comme l'appropriation de manière générale la dimension interprétative concourt à l'innovation ordinaire des acteurs. Toutefois, ce travail permet de montrer que cette dynamique ne conduit pas nécessairement à la forme la plus adaptée pour les acteurs.

2. Le sens intersubjectif en interaction avec les acteurs

Nous venons de montrer comment la dynamique interprétative intervenait dans l'innovation ordinaire et comment elle concourait à produire un sens contingent aux acteurs en place. Mais le sens intersubjectif n'est pas que le résultat passif des acteurs en place, il agit également sur les acteurs. On reconnaît deux effets aux outils de gestion que sont la performativité et la réification. Ces effets nous intéressent, car ils sont présents dans les stratégies d'appropriation de l'outil. Cela justifie selon nous de s'y intéresser et de montrer que le sens intersubjectif concourt à produire la réalité des acteurs (2.1.), mais que les acteurs mobilisent d'autres cadres interprétatifs pour interpréter le monde (2.2.)

2.1. La construction de la réalité par le sens intersubjectif

Compte tenu de l'interaction entre les acteurs et la comptabilité CARE, ou plus généralement un outil de gestion, le sens intersubjectif construit la réalité. En effet, par les nouvelles informations et interprétations permises par CARE, une nouvelle réalité est rendue visible. Par exemple, la plateforme de courrier d'Angers respecte mieux la biodiversité que la plateforme de Bonneuil-sur-Marne en raison de son emprise végétale. Cette information ignorée précédemment et non reliée à une question de biodiversité, mais plutôt d'efficacité du parc foncier, est rendue visible et compréhensible par CARE. La

notion de capital prend donc une nouvelle réalité au travers du sens partagé et médiatisé par CARE. C'est par cette mise en lumière des capitaux que ceux-ci deviennent visibles et peuvent donc être intégrés au management. Autrement dit, CARE permet donc de montrer qu'une autre gestion doit être envisagée dès lors que l'on présente les choses autrement. Les acteurs ont conscience de cet aspect et c'est d'ailleurs un effet recherché. En ce sens, on peut dire qu'ils intègrent parfaitement la performativité du système comptable. Les consultantes de FDA se montrent d'ailleurs critiques à l'égard du modèle comptable actuel qui favoriserait un capitalisme irresponsable. Face à celui-ci, les acteurs proposent donc de se réapproprier la comptabilité pour produire une nouvelle réalité et faire réagir des personnes tierces — investisseurs, banquiers, managers... Selon la terminologie d'Austin, il s'agit donc là d'un acte perlocutoire destiné à provoquer une réaction à partir du sens produit par CARE. Cette conscience de la performativité est en particulier visible lorsque les acteurs décident de faire des comparaisons entre deux sites (une crèche HQE et une crèche standard ou un site de Poste Immo bon et un site mauvais) pour montrer les effets de CARE sur les comptes. En effet, de cette manière ils insistent sur le nouveau sens produit et donc la nouvelle réalité qui s'opposent désormais aux managers.

Selon cette conception, l'outil est la réalité plus qu'un simple intermédiaire de celle-ci. Ou plus exactement, la réalité n'a de sens qu'au travers de l'outil et donc du sens intersubjectif (Revellino et Mouritsen, 2015). En effet, la considération pour les ressources naturelles ou humaines ne précède pas l'instrumentation. La biodiversité, pour reprendre cet exemple, ne peut être intégrée dans les processus de gestion si l'on s'en tient à l'expérience des individus composant celle-ci. La perception immédiate des capitaux en eux-mêmes ne constitue pas une réalité suffisante pour permettre leur gestion et donc leur préservation. Ce n'est que la conceptualisation de ces différents individus, d'abord comme biodiversité, puis comme indicateur de gestion, que la réalité devient sens-ible. D'un point de vue herméneutique, cette situation peut se comprendre comme l'impossibilité de trouver un sens dans la perception immédiate d'une chose. Il est en effet nécessaire de mobiliser des cadres interprétatifs, acquis au fur et à mesure de son expérience personnelle ou de ce que l'on apprend d'une figure d'autorité. Ainsi, les planètes se sont révélées en tant que telles par leur observation répétée dans le temps, permettant d'identifier que leur mouvement n'avait rien de similaire à celui des étoiles. C'est cette expérience acquise qui permet aujourd'hui de les identifier et de leur donner un sens au-delà de leur simple présence parmi les autres astres brillants de la nuit étoilée. Concernant la biodiversité ou tous les autres

capitaux, il en est de même. Sans expérience directe ou transférée, les choses ne peuvent avoir de sens. Ceci explique d'ailleurs pourquoi certains capitaux vont intéresser plus que d'autres certaines personnes en raison de leur sensibilité pour ce sujet. Autrement dit, elle possède déjà une réserve d'interprétation pour trouver du sens à ces capitaux en particulier. Mais pour que les capitaux prennent du sens d'un point de vue managérial, il est nécessaire de trouver un sens partagé entre les acteurs et médiatisé afin de créer un support à cette interprétation. Or nous avons montré dans quelle mesure cette opération nécessite de faire des consensus pour concilier les différents cadres d'interprétation disponibles. Dans le contexte des organisations, le cadre d'interprétation sans doute le plus répandu et en tout cas dominant est celui de la finance. CARE permet justement de rendre intelligibles les capitaux en reprenant — mais aussi en amendant — ce cadre interprétatif de la finance. Le directeur de Crèche Verte ne dit pas autre chose quand il explique que pour parler avec les actionnaires il lui faut venir avec des indicateurs de type EBITDA ou ROI plutôt que des tonnes équivalent CO₂. Finalement, les processus de cadrage conduisent donc non pas seulement à produire un sens nouveau et partagé, mais également une réalité.

2.2. La difficile réduction du sens intrasubjectif au sens intersubjectif

Si le sens intersubjectif permet de gérer et donc de préserver les capitaux, il est également source d'inquiétude. En effet, certains acteurs craignent que l'outil amène à ignorer la chose pour elle-même. En fait, les acteurs montrent ici leur conscience de la réification, ils craignent que l'outil ne se substitue à la chose qui est pourtant ce que l'on estime capital. Cette conscience est particulièrement visible chez les agriculteurs de FDA lorsqu'ils nous demandent si la comptabilité CARE ne serait pas une façon de marchandiser la nature. Mais on la retrouve également dans des discussions au cabinet ou avec des prospects¹⁴⁶. On peut comprendre cette crainte de la réification de la chose capitale par l'outil par l'anticipation que le sens produit par l'outil ne soit pas à la hauteur de ce qu'est la chose. Ainsi, prendre l'humain comme capital et en faire une description au travers d'indicateurs apparaît nécessairement réducteur. D'ailleurs, au-delà du fait que quelques indicateurs ne peuvent pas rendre compte d'une chose capitale, il y a également l'idée selon laquelle on ne peut tout simplement pas rendre compte de cette chose. En effet, celle-ci aurait quelque chose d'ineffable, qui dépasserait l'entendement et la raison humaine. Autrement dit, les acteurs expriment ici l'idée que la réalité est bien supérieure à ce que l'outil peut permettre de dire.

¹⁴⁶ Il est intéressant de remarquer que cette inquiétude intervient toujours en début de mission et ne revient jamais par la suite. Comme si l'engagement dans la mission supposait d'accepter cette réification.

Ainsi, concernant le sol, on peut certes identifier quelques pratiques de maraîchages favorables à sa préservation, éventuellement quelques critères concernant son état, mais comme le sous-entendent certains agriculteurs on ne peut rendre compte du fait qu'un sol soit aussi de la vie, une relation particulière avec un terroir et la possibilité de nourrir et donc faire vivre d'autres personnes. En fait contrairement à ce que nous suggérions précédemment, le sens de la réalité n'est pas contenu dans l'outil, il viendrait au contraire le réduire. D'une certaine façon, on retrouve ici la critique selon laquelle la comptabilité ne peut permettre l'écologie, car elle ne permet pas de sortir du paradigme de la valeur (cf. chapitre 1).

Cette opposition entre un outil qui construit la réalité et un outil qui réduit la réalité appelle à interroger la relation entre le sens de la chose à travers l'outil et le sens de la chose chez les acteurs. Car pour autant que l'outil donne sens à la réalité, il n'en réduit pas moins le sens pré-existant chez certains acteurs. Comme nous l'avons déjà exposé, le sens intersubjectif par l'outil est un consensus, résultat d'opération de cadrage. Autrement dit, non seulement cela nécessite des cadres interprétatifs préalables, mais de plus cela signifie que le sens final n'est celui de personne en particulier. Certains acteurs qui ont une grande réserve interprétative concernant le capital peuvent alors estimer que le sens partagé à travers l'outil est réduit. Pour le dire autrement, les opérations de cadrages ont conduit cet acteur à abandonner des interprétations qu'il a du capital. On pourrait toutefois objecter que la nature ineffable des choses rend de toute façon impossible le fait de rendre compte correctement d'un capital au moyen d'un outil de gestion. En somme, il ne s'agit pas que d'un problème de cadre interprétatif mobilisé par le consensus, mais justement le manque de cadre interprétatif pour exprimer ce que sont les choses. Or la dimension herméneutique de notre travail nous permet de formuler l'hypothèse suivante : on peut considérer avec Audier (2017) qu'il existe un préjugé romantique alimenté par le transcendantalisme américain d'Emerson et de ses disciples. Autrement dit, l'ineffable, pour être perceptible, requiert le cadre interprétatif du romantisme. Finalement, l'expérience de la chose en elle-même ne permet pas de la connaître et ce sont les cadres interprétatifs qui façonnent notre réalité. Le sens accordé à un capital dépend donc bien des cadres interprétatifs des acteurs et une rupture peut apparaître entre ce sens propre à chaque acteur et le sens intersubjectif. Mais c'est bien au travers de ce sens intersubjectif que les acteurs sont pris au jeu de la réalité, puisque c'est celui-ci qui les engage dans le collectif.

Sous-section 3 – La dynamique historique de l'appropriation

La motivation à intégrer une dimension herméneutique à l'appropriation se trouve dans l'intention de montrer comment celle-ci s'intègre dans le cours de l'histoire. Alors que l'appropriation a tendance à ne considérer que le périmètre de l'organisation, nous proposons de la considérer au regard de la dynamique historique des idées. Ce faisant, nous constatons qu'à un niveau individuel, les préjugés sont à la fois habilitants et contraignants (1.). À un niveau collectif, le cours des choses semble difficilement modifiable (2.).

1. Au niveau individuel : des préjugés habilitants et contraignants

À l'échelle des individus, les préjugés permettent d'inscrire les acteurs dans leur propre historicité. Au lieu de penser l'appropriation uniquement comme une réponse d'un acteur à une situation donnée, le préjugé de Gadamer permet de penser l'acteur pris dans son histoire. À ce titre, les préjugés tiennent un double rôle antagoniste. D'un côté, ils contraignent les acteurs à négocier avec les cadres interprétatifs issus de l'histoire (1.1.). De l'autre, ils peuvent être moteurs du changement (1.2.).

1.1. Les outils de gestion façonnés par le poids de l'histoire

Les outils de gestion, et *a fortiori* la CSE, s'inscrivent dans la dynamique de l'histoire collective. Précisons que chaque auteur d'une méthode s'inscrit évidemment dans le cours de l'histoire de manière plus ou moins consciente. En l'occurrence concernant CARE, Jacques Richard inscrit explicitement et volontairement sa méthode dans une dynamique particulière de l'histoire qui est celle de l'économie écologique. Toutefois, ce qui nous intéresse ici est le rôle des préjugés dans la construction d'un outil. Lorsque Gadamer propose le terme de préjugé, c'est pour sortir l'herméneutique de l'approche psychologique de Schütz. Les préjugés sont le fruit de notre appartenance à un collectif et donc de son histoire et de ses traditions. Ils nous sont transmis sans pouvoir y porter un jugement réflexif. L'interprète actualisant des préjugés issus de cette histoire se situe donc dans l'espace-temps. Dès lors, lorsqu'un acteur interagit avec d'autres pour définir ce que devrait être un outil de gestion, il intègre le poids de l'histoire. Il amène avec lui les traditions, les mythes et les logiques hérités des collectifs qu'il intègre. Et on peut alors dire que l'histoire est en quelque sorte une force appropriative des outils de gestion. Sous cet angle, les outils de gestion perdent encore un peu plus de leur rationalité et de leur fidélité aux faits

observés. Résultat d'une histoire, leur contenu n'était qu'un possible de la dynamique historique.

Les acteurs sont donc contraints par l'histoire en raison des préjugés qu'elle impose. Dans leurs pratiques quotidiennes, ils actualisent ces cadres et permettent donc leur reproduction. Non seulement, comme nous l'avons vu, ils intègrent ces cadres historiques mais ils interagissent avec d'autres acteurs et avec des outils qui intègrent des cadres interprétatifs issus de l'histoire. Dès lors, même lorsqu'on sort des pratiques quotidiennes, ce qui est le cas lorsqu'on décide de mettre en place un outil, ces cadres s'imposent systématiquement aux acteurs. Pour essayer de proposer une nouvelle interprétation du monde, ils devront nécessairement négocier avec les préjugés. Autrement dit, ils devront mettre en place des opérations de cadrages qui permettront de ne pas reproduire strictement les anciens cadres, mais ne pourront s'en affranchir totalement. Il n'y a donc pas de déterminisme, puisque les acteurs peuvent proposer de nouvelles interprétations, mais une contrainte systématique, souvent inconsciente, celle du poids de l'histoire. Les expérimentations de CARE que nous avons étudiées illustrent clairement cette contrainte. Alors que les acteurs souhaitent renouveler la vision que la comptabilité propose de la performance d'une entreprise, les cadres engagés dans les opérations de cadrages s'opposent à un renouvellement radical. Parfois opposés à la rationalité discursive des acteurs, les cadres déployés pour construire le sens intersubjectif contribuent à façonner des mises en œuvre qui ne s'affranchissent pas des représentations utilitaristes et néoclassiques. C'est dans ce paradoxe que se révèle la force de l'histoire dans l'appropriation d'un outil.

1.2. Les préjugés : moteurs de la dynamique historique

En dehors des contraintes que peuvent représenter les préjugés, ces derniers se révèlent également habilitants. Tout d'abord, ils permettent la compréhension, ensuite ils sont des supports privilégiés de la critique et enfin, ils fournissent des motivations pour produire de nouveaux cadres.

Le premier aspect habilitant des préjugés est donc leur capacité à permettre l'intercompréhension des acteurs. Car en tant que produit de l'histoire collective des acteurs, les préjugés sont maîtrisés par tous au sein d'un collectif donné. Bien qu'il y ait évidemment plusieurs échelles possibles pour déterminer le collectif : le service comptable, l'organisation, le secteur économique ou encore le pays. Toutes ces échelles de collectif ont leurs propres préjugés qui ne peuvent être interprétés immédiatement que pour les

membres. Dans les cas des missions de mise en œuvre de CARE, un collectif est créé et ce dernier partage un certain nombre de cadres interprétatifs, à commencer par une certaine idée de la soutenabilité. Ce constat nous amène alors à relativiser les ruptures d'interprétations que nous mentionnons ci-dessus. Ces ruptures existent en raison de la volonté des auteurs de la méthode de transformer la situation ; ils sont donc conscients du point de départ. Concernant le capital naturel par exemple, ils suggèrent de l'enregistrer au passif tout en étant parfaitement conscient que les autres méthodes le considèrent comme un actif. Il n'y a donc incompréhension que du point de vue des autres acteurs, les auteurs ou l'équipe du cabinet vont pour leur part déployer leur opération de cadrage sur la base du préjugé pré-compris à la fois par eux et leurs interlocuteurs. Donc les ruptures d'interprétation ne sont pas toujours « complètes », ainsi on peut distinguer les ruptures d'interprétation « partielles » parce qu'elle résulte de l'incompréhension d'un acteur alors que cette même incompréhension est comprise par son interlocuteur. Et les ruptures d'interprétation « complète » où les deux acteurs sont dans l'inter-incompréhension. Ni l'un ni l'autre ne comprend ce qui se joue. Dans le cas de CARE, il s'agit d'une rupture partielle et à ce titre, une base de compréhension est donc disponible, même si elle fait l'objet d'une controverse. Précisons au passage que ce travail se concentre sur les ruptures d'interprétation, mais il est évident que de nombreux préjugés ont été mobilisés de manière inconsciente et ont été parfaitement partagés, rendant possible la réalisation de ces missions.

Le second élément habilitant des préjugés est leur capacité à rendre possible la critique. Cela est rendu vrai, car nous avons différents préjugés qui peuvent se révéler incompatibles entre eux. L'examen attentif de nos compréhensions peut révéler des paradoxes et une forme de dissonance cognitive propice à questionner ces pré-compréhensions. Ainsi le préjugé romantique et les préjugés néoclassiques peuvent coexister et provoquer un examen critique de l'un ou de l'autre ou des deux. Par ailleurs, les préjugés constituent le socle de la critique permettant de s'en éloigner. Car compte tenu du fait qu'ils permettent une compréhension commune, les acteurs vont appuyer leur argumentaire sur cette base. Ainsi, certaines opérations de cadrage mobilisent les préjugés néoclassiques afin de démontrer la pertinence de la critique. Ainsi des opérations d'explication sont utilisées pour montrer logiquement que la soutenabilité ne peut être atteinte à partir des théories néoclassiques. Des opérations de dévoilement sont également employées pour montrer ce que présuppose certaines pré-interprétations. Les préjugés sont donc au cœur de l'argumentaire des

promoteurs de CARE et constituent donc un support de la critique permettant de générer le changement.

Enfin, le troisième élément habilitant des préjugés est leur capacité à motiver les acteurs à briser leur routine. En effet, selon la théorie de la structuration les activités quotidiennes et routinières n'ont pas besoin d'être motivées. Toutefois, pour briser cette routine il est nécessaire de trouver des motifs, c'est-à-dire « *des désirs qui inspirent* » (Giddens, [1984] 2012, p. 54) le changement. Or les préjugés peuvent remplir ce rôle. Il est en effet possible que certains acteurs soient encouragés à briser leur routine afin d'être plus en cohérence avec un cadre pré-interprétatif. Ainsi, la mise en œuvre de CARE chez les agriculteurs peut être motivée par leur préjugé romantique.

On peut donc conclure qu'à l'échelle des individus, les préjugés sont à la fois contraignants et habilitants. Ils sont à la fois à la source d'une forme de résistance et moteur du changement. À un niveau collectif, cet équilibre est moins favorable à l'inscription de la CSE dans une perspective d'économie écologique.

2. Au niveau collectif : la dynamique globale de la CSE vers le *statu quo*

Cette partie est un peu plus spéculative que les précédentes et s'appuie, au-delà des trois études de cas, sur l'ensemble des missions réalisées au sein de Compta Durable et des personnes rencontrées à ces diverses occasions. Il s'agit de rendre compte ici de la dynamique globale dans laquelle s'inscrit la CSE. Nous avons montré que la littérature s'inquiète de la *managerial capture* de la CSE en raison de la logique financière qui domine dans les organisations. Notre propos consiste à réévaluer cette analyse à l'aune de l'approche herméneutique que nous avons développé. Nous montrons donc que la CSE, en raison de son développement et de sa diffusion toujours plus large, a vocation à faire l'objet de nombreuses négociations. Les préjugés néoclassiques sont évidemment présents, mais ils ne sont pas les seuls avec lesquels la CSE doit composer (2.1.). Nous en concluons que pour les approches critiques doivent accepter un certain nombre d'incompréhensions pour pouvoir exister face aux approches financières dominantes (2.2.).

2.1. L'absence de préoccupations concernant la soutenabilité dans les organisations

Quand on s'intéresse aux acteurs rencontrés en dehors de la communauté de conviction que nous avons décrite précédemment, on ne peut que constater que les préjugés néoclassiques, et donc une approche prométhéenne de la soutenabilité, ne sont pas les seuls et même

certainement pas les plus dominants dans les organisations. En effet, si le seul élément à entraîner une résistance à la mise en place d'un REF orienté vers une soutenabilité écologique était les préjugés néoclassiques, alors on devrait s'attendre à avoir des débats sur la nature de la soutenabilité, sur les valeurs éthiques à accorder à telle ou telle entité ou encore sur la substituabilité des capitaux. Par ailleurs, la mise en place d'un suivi des consommations et des pollutions des ressources serait acceptée sans aucune difficulté puisque cela serait de toute manière nécessaire, quelle que soit la soutenabilité dans laquelle le reporting s'intègre. Mais il n'en est rien, les débats occasionnés sont moins sur la nature de la soutenabilité que sur l'utilité que cela peut avoir pour l'organisation. C'est précisément ce point qui est mis en lumière par le directeur comptable de Poste Immo lors de la présentation finale : « [...] *Après c'est savoir ce qu'on veut en faire et là c'est une question de stratégie* ». Mais c'est aussi ce que l'on retrouve chez les responsables du REF lors des audits du rapport RSE. C'est également ce que l'on retrouve au travers du cynisme d'un manager d'un groupe d'assurance lors d'une mission de conseil, qui après avoir fait des propositions d'indicateurs à suivre avec des objectifs nous interpelle et demande : « *Qu'est-ce qu'on fait quand on a fini de remplir la liste au père Noël ?* ». On comprend que chez de nombreux managers le REF est inutile, car il ne sera pas suivi d'effets. On en déduit finalement que les cadres de compréhension des managers sont tout simplement très loin des enjeux de soutenabilité, même comprise selon le cadre néoclassique.

Bebbington *et al.* (2007) affirment que les acteurs n'ont pas le même discours entre le week-end et la semaine, sous-entendu entre leur vie personnelle et leur vie professionnelle. Les observations menées vont également dans ce sens. Les personnes peuvent être sensibles au développement durable à titre personnel, mais à titre professionnel elles se montrent plus sceptiques et n'envisagent pas de l'intégrer dans leurs pratiques. La CSE apparaît bien souvent comme une contrainte de plus à respecter pour les managers. En poursuivant notre analyse herméneutique, on peut en déduire que l'entreprise possède donc ses propres traditions et donc ses propres cadres de pré-interprétation. Ces derniers sont bien évidemment hérités de la modernité et sont donc comparables à ce qui peut être analysé dans la société dans son ensemble, mais ils se trouvent renforcés et amendés dans l'entreprise. La stratégie, la finance, le marketing, tout place l'entreprise devant l'exigence d'être rentable, productive et surtout meilleur que les autres entreprises. Une généalogie de la pensée managériale pourrait être intéressante pour déterminer ces préjugés existants dans les organisations et qui s'opposent à la soutenabilité. Dans tous les cas, pris dans une

perspective collective, l'aspect habilitant des préjugés se fait plus discret. En revanche, on perçoit clairement leur capacité à produire de la résistance. Il faut bien admettre que la pensée managériale emprunte davantage à l'objectivisme d'Ayn Rand qu'au convivialisme d'Ivan Illich.

2.2. Les CSE critiques face au *mainstream* : un *hijacking* à l'échelle macroscopique

Compte tenu de ce que nous venons de présenter, nous ne sommes pas surpris de constater que plus la CSE se développe et se diffuse, plus son contenu écologique et critique est désamorcé. On retrouve donc une situation de *hijacking* (Gangi, Méric *et al.*, 2020) mais à l'échelle de la société et non d'une seule organisation. Ce constat s'appuie en particulier sur le renouvellement du domaine depuis 2015. Que l'on pense au discours du gouverneur de la Banque d'Angleterre, l'<IR>, le TCFD ou encore le rapport *The green swann* de la Bank for International Settlements, toutes ces initiatives s'inscrivent dans une démarche financière. Elles sont motivées par l'inquiétude de voir les valeurs boursières s'effondrer en raison du changement climatique. Il n'est donc pas question de soutenabilité écologique, mais simplement de préservation du capital des actionnaires. Si ces méthodes appellent à une forme de résilience, le concept est réduit aux aspects financiers. Quoi qu'il en soit, ces initiatives reposent sur une éthique anthropocentrée et utilitariste, ainsi qu'une logique néoclassique. Or ces cadres sont plus facilement acceptables par les managers. Autrement dit, la rupture d'interprétation est moins grande et peut facilement être levée avec des opérations de cadrages. Finalement, on peut donc dire que plus la CSE se diffuse plus les opérations de cadrages se feront en faveur d'une approche financière et donc moins la CSE peut être de nature à accompagner la transformation écologique des entreprises.

Cela révèle la difficulté à changer de pratiques, à briser les routines en raison du structurel qui encadre les représentations et donc les actions. Lorsqu'un acteur souhaite apporter un changement, deux attitudes opposées mais complémentaires peuvent être mobilisées : la négociation ou l'affrontement (Michel, 2017). La négociation suppose d'accepter que les opérations de cadrages déployées puissent modifier la proposition d'origine pour la rendre plus acceptable, c'est-à-dire plus interprétable. L'affrontement consiste au contraire à ne procéder qu'à des opérations de cadrages dans le but de prouver la supériorité de son propre propos. Dans le premier cas, le risque est de diluer son propos et que le résultat final ne soit qu'une moyenne des compréhensions présente lors des négociations. Dans le second cas, le risque est de n'être jamais compris et donc de voir sa pensée marginalisée. On retrouve ici la distinction entre éthique de responsabilité et éthique de conviction (Weber, [1919]

2006), posée de manière herméneutique. La stratégie à adopter entre les deux peut alors être formulée de la manière suivante : quel niveau de rupture d'interprétation peut-on accepter pour permettre le changement ? Parce que les acteurs dans les organisations sont pris dans leur routine, le changement pour une soutenabilité écologique est difficile. S'ils n'acceptent aucune rupture d'interprétation, le changement est impossible. Nous en déduisons donc que les incompréhensions font partie du changement.

SYNTHÈSE DU CHAPITRE V

Le contexte de notre recherche nous amène à travailler avec des acteurs qui souhaitent participer à la mise en œuvre d'une soutenabilité écologique. On retrouve chez ces acteurs de fortes convictions et l'envie de changer le monde. On peut affirmer que d'un point de vue général, ils partagent un imaginaire orphique, ce qui en fait une communauté de résistants face à l'imaginaire prométhéen dominant. Néanmoins, cette résistance est hétérogène et chaque acteur trouve des motivations qui lui sont propres. Aussi trois projets peuvent-ils être identifiés. Le projet managérial, dont la motivation première est de montrer que leurs convictions ne sont pas en contradiction avec une gestion performante. Le projet ingénierique, dont l'intention est de trouver une solution pragmatique à l'insoutenabilité des activités économiques. Et enfin le projet réflexif, plus marginal, dont la volonté est de permettre l'articulation entre les différents acteurs et les entités écologiques.

Si initialement le sens prescrit par la méthode CARE s'accorde parfaitement avec les convictions des acteurs, la matérialisation de la méthode au cours de la mission révèle des dissensions. Des débats font leur apparition en même temps que des détournements. En particulier, certains montrent la volonté de transformer les coûts de maintien en coût d'opportunité, de prise en compte de PSE (non contractualisés) ou encore de recourir à une forme d'intégration des externalités. Non compatibles avec la méthode CARE telle qu'elle est pensée par les concepteurs, nous qualifions ces détournements de *hijacking*. Les préjugés néoclassiques et la volonté de rendre compatible la méthode avec les hypothèses du *mainstream* concourent à réduire la portée critique de CARE et nourri finalement le courant dominant. Il apparaît cependant que les débats contradictoires que ces détournements occasionnent permettent des régulations de contrôle et permettent ainsi de réduire le *hijacking*.

Ces résultats nous amènent à proposer la notion de **double herméneutique comptable**. Ce concept permet de traduire le fait que le normalisateur produit des normes à partir de l'interprétation qu'il a du monde et en particulier de la manière dont les acteurs interagissent avec la comptabilité. De l'autre côté, les utilisateurs comprennent la comptabilité à partir de leur propre interprétation du monde. De telle sorte que chacun des deux contribue à produire du sens pour l'autre.

Pour bien comprendre le rôle de l'interprétation dans la construction des comptabilités, nous suggérons également de considérer un **fondement herméneutique** à

l'appropriation. Celui-ci permet de rendre compte du fait qu'une comptabilité ou plus largement un outil de gestion fait avant tout l'objet d'une interprétation, mais que celle-ci est déjà en soi une forme d'appropriation. Nous avons notamment montré comment les perspectives appropriatives identifiées par la littérature pouvaient être associées à cette herméneutique. L'intérêt de mettre en lumière cette étape initiant l'appropriation est de rendre compte du fait que les acteurs peuvent modifier l'outil de manière contraire à leur intérêt en raison de leurs préjugés.

Par ailleurs, nous avons montré comme **l'interprétation participe de l'innovation ordinaire.** Dans la mesure où de manière générale l'appropriation concourt à l'innovation ordinaire, il n'y a là rien de surprenant. Toutefois, cela permet de rendre compte que les acteurs parviennent à instituer une CSE au travers d'opération de cadrage qui conduisent à créer un nouveau sens dont l'outil est le support. Ce sens, que nous avons qualifié de **sens intersubjectif**, est partagé et accepté par tous même s'il ne recouvre pas l'interprétation de chaque acteur. Il construit donc une réalité avec laquelle les acteurs sont pris au jeu.

Cette approche des outils de gestion permet de comprendre la réification comme le décalage entre ce que chaque acteur comprend du monde à partir de ses propres cadres d'interprétations et le sens intersubjectif. Nous montrons également que même la valeur incommensurable et la nature ineffable des capitaux extra-financiers relèvent d'un cadre de pré-interprétation lié au romantisme importé dans la pensée écologiste par Emerson.

La mise en lumière du fondement herméneutique de l'appropriation nous permet enfin de considérer la construction des outils de gestion dans le cours de l'histoire. En effet, en raison des préjugés issus de la construction collective et historique, **l'appropriation des outils de gestion est marquée par le poids de l'histoire.** Même si les acteurs veulent bousculer les routines, ils seront amenés à négocier les nouveaux cadres interprétatifs produits avec les anciens. Autrement dit, le sens intersubjectif ne peut s'éloigner radicalement du sens préjugé actuel. Dans un premier temps, ce constat nous permet non seulement d'expliquer la forte influence des cadres de REF ne faisant valoir qu'une résilience financière. Dans un second temps, il permet également de reformuler d'un point de vue herméneutique la grande distinction entre éthique de conviction et éthique de responsabilité qui est au cœur de la stratégie des acteurs.

Conclusion générale

Alors que le champ de la CSE peut être qualifié de « *foisonnant* » en raison des nombreuses initiatives concurrentes, ce travail se donnait pour objectif d'étudier la dynamique par laquelle ces pratiques s'institutionnalisent. Autrement dit, il s'agissait pour nous de comprendre pour quelles raisons une forme de CSE pourrait s'imposer plutôt qu'une autre. C'est en cela que notre thèse propose d'étudier *le reporting extra-financier en voie de se faire*. Ce projet nous amène alors à considérer deux dimensions interdépendantes : d'une part l'appropriation au niveau des organisations d'une méthode de CSE, et d'autre part la construction socio-historique de champ de pratique. Aussi, il nous semblait qu'au regard des expériences que nous avons pu avoir, il était nécessaire de s'intéresser en particulier au rôle des représentations du monde sous-jacentes aux pratiques des acteurs. À partir de ces prémisses, nous avons alors formulé la problématique suivante : Comment l'appropriation d'une comptabilité socio-environnementale s'inscrit-elle dans la construction socio-historique des représentations comptables du monde ?

Pour synthétiser notre travail de manière générale, cette recherche permet de répondre à notre problématique de la manière suivante : l'appropriation d'une CSE s'inscrivant dans un imaginaire orphique donne lieu à une tentative de *hijacking* en raison des préjugés néoclassiques hérités de la construction socio-historique. Plus précisément, nous avons montré au cours de ce travail que deux imaginaires opposés structurent le champ de la CSE, l'imaginaire orphique et l'imaginaire prométhéen. Ces derniers ne peuvent se réconcilier, car ils résolvent de manière opposées les paradoxes de la modernité concernant notre rapport au monde. Or il se trouve que l'imaginaire prométhéen et l'école néoclassique qui en découle dans le champ économique sont dominants au sein de notre société. Notre travail montre qu'il est difficile pour les acteurs de s'en départir. La soutenabilité prométhéenne fait pourtant un pari discutable sur la capacité de l'humanité à trouver une solution à la crise écologique grâce à l'innovation technique. Des acteurs se montrent critiques à l'égard de

cet imaginaire et tentent à leur échelle de résister. La communauté d'acteurs que nous avons rencontrée organise une partie de cette résistance. Pourtant, ils conservent une vision néoclassique de la richesse d'une entreprise et donc une conception prométhéenne du monde. En effet, nous avons montré qu'ils préfèrent évoquer la notion de gestion des risques plutôt que celle de coûts de maintien, ils considèrent le capital au travers de sa capacité productive plutôt que selon une approche non utilitariste. Ils souhaitent enfin montrer que les services naturels qu'ils préservent par leurs pratiques vertueuses sont source de richesse. Autrement dit, ils s'approprient la CSE orphique (en l'occurrence la méthode CARE) tout en reprenant le discours du *mainstream*. Nous en concluons à une forme de *hijacking* par laquelle les acteurs vident en partie la portée critique de la CSE orphique pour y introduire des éléments néoclassiques et ainsi rester compatibles et se mesurer au *mainstream*. Nous associons ce détournement aux préjugés néoclassiques, c'est-à-dire aux connaissances présumées des acteurs et non remis en question. La compréhension qu'ils peuvent avoir de certains concepts (tel que le capital) peut être en opposition à des convictions qu'ils peuvent exprimer par ailleurs. Au passage, cela souligne l'importance des cadres d'interprétations des acteurs dans la dynamique du changement.

Dès lors, notre travail permet d'affirmer que la mise en œuvre de pratique de *reporting* s'inscrivant dans une soutenabilité écologique ne dépend pas seulement de la logique institutionnelle même si son rôle est essentiel (Frostenson et Helin, 2017 ; Narayanan et Adams, 2017). Par ailleurs, si les acteurs qui préparent le *reporting* ont un rôle essentiel, leur logique individuelle peut être mise en échec en raison des préjugés qu'ils intègrent. Il apparaît que l'analyse de la préparation du *reporting* et des tensions qu'elle occasionne révèlent la complexité des mécanismes sociaux à l'œuvre. Il semble que les cadres d'interprétation des acteurs soient particulièrement déterminants dans la trajectoire des CSE. Ces derniers sont déterminés par les préjugés des acteurs, hérités de la construction socio-historique, mais également des projets (managérial, ingénierique ou réflexif) dans lesquels ils s'inscrivent. Qui plus est, l'exigence de matérialité tend à imposer les schèmes de la pensée dominante. Finalement, ce n'est que par le débat scientifique et politique que l'on peut espérer franchir la clôture de l'imaginaire prométhéen.

À la suite de ces propos généraux, nous proposons de revenir plus précisément sur chacune des questions qui avaient été soulevées en introduction. Ainsi, la première question qui a guidé ce travail est :

Comment les pratiques comptables interagissent-elles avec les représentations du monde ?

Cette question nous a amené à la construction d'une modélisation constructiviste de la comptabilité. Ainsi, nous reconnaissons le caractère co-construit de la réalité comptable, dans la mesure où l'information comptable conduit à une représentation du système économique (Bryer, 1993 ; Carruthers et Espeland, 1991 ; Chiapello, 2007) qui à son tour influence la pratique comptable (Chiapello, 2007 ; Suzuki, 2003). La réalité qui est présentée dans les comptes n'est donc pas une réalité objective et indépendante du comptable, mais suit un principe de représentabilité (Le Moigne, 1995). Par ailleurs, la production d'informations comptables répond à un besoin, à une finalité. Le résultat calculé par le comptable n'est pas la conséquence d'une longue chaîne de causalité, mais de choix opérés plus ou moins consciemment pour organiser l'activité économique (Miller et O'Leary, 1987 ; Miller et Rose, 1990 ; Rose, 1991). Nous affirmons donc que la comptabilité a une fonction de rappel à l'ordre social (Jubé, 2011), et que cette fonction est d'ailleurs sans doute la seule constance que l'on peut identifier dans les systèmes comptables à travers l'histoire. Ainsi la connaissance comptable apparaît subjective et associée à un système social.

Par ailleurs, nous avons montré que l'écriture comptable ne peut être considérée comme le plus petit élément à partir duquel la modélisation comptable se construit. Bien au contraire, l'écriture comptable détermine la construction comptable, c'est-à-dire le rapport final qui influence la compréhension du monde économique, qui influence à son tour les normes comptables, qui finalement influencent les écritures comptables. Bien que cette boucle (cf. Figure 40) ne relève pas d'une causalité mécanique et que chaque élément soit influencé par d'autres paramètres, elle permet de rendre compte du caractère systémique de la comptabilité. Par ailleurs, nous avons également montré que la compréhension du système économique influence la communication financière des entreprises et donc les écritures comptables (flèches en pointillés sur le schéma).

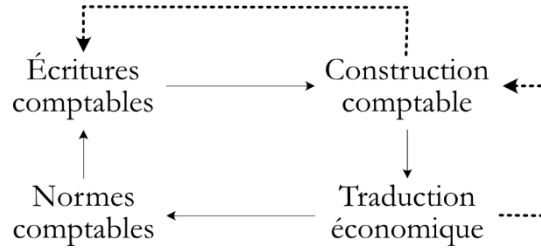


Figure 40 : Schéma des interactions comptables (source : auteur)

Nous avons également rappelé que la comptabilité permet d’agir et se trouve donc être le contexte de sa propre existence (Burchell *et al.*, 1980 ; Mouritsen et Kreiner, 2016). Cette situation rend impossible la neutralité axiologique que l’on accorde d’ordinaire à la comptabilité.

Enfin, nous avons appuyé l’idée que l’information comptable n’est pas acceptée en raison de la véracité et de la pertinence du résultat qu’elle permet de calculer, mais en raison d’un contrat social qui en fait une institution partagée. Ces différents éléments (cf. Tableau 11) permettent donc de formuler un modèle constructiviste-sociale de la comptabilité

Questions épistémologiques	Réponses constructivistes	Conséquences comptables
Question gnoséologique	Hypothèse phénoménologique	L’information comptable construit les représentations économiques qui en retour influencent l’information comptable
	Hypothèse téléologique	La comptabilité s’inscrit dans un objectif de production et reproduction des normes sociales
Question méthodologique	Modélisation systémique	On ne peut postuler l’existence de parties élémentaires tenues pour vraies, au contraire l’ensemble des éléments de la comptabilité interagissent
	Principe d’action intelligente	La connaissance élaborée à partir de l’information comptable relève d’heuristiques plus ou moins formelles dans le but de trouver des solutions convenables
Question éthique	Critère de la connaissance enseignable	La validité est supposée (et non testée empiriquement)

Tableau 11 : Synthèse de la modélisation constructiviste de la comptabilité (source : auteur)

Sous cette lecture de la comptabilité, la CSE peut être considérée comme un refus du contrat social sur lequel est échafaudé le système comptable actuel. L'objectif de la CSE est de renouveler celui-ci pour permettre un nouvel ordre social qui soit plus compatible avec les objectifs de durabilité (quel que soit le sens dans lequel est compris ce terme). En cela, la CSE est un projet de transformation des pratiques sociales dans l'intention de changer les représentations du système économique. La CSE rend utile le fait de s'intéresser aux interactions entre comptabilité et société.

D'ailleurs, les travaux portant sur l'introduction d'une CSE au sein d'organisations ont tendance à montrer de grandes difficultés. Si pour certains le problème vient de la comptabilité en elle-même (Gorz, [1988] 2004), d'autres mettent davantage en avant la logique institutionnelle et le contexte capitaliste (Cooper, 1992 ; Deegan, 2013 ; Everett, 2004 ; Lehman, 1996, 2001 ; Tinker, Neimark et Lehman, 1991) ou la résistance des comptables et des managers (Gray, Owen et Adams, 1996 ; O'Dwyer, 2003 ; Vough *et al.*, 2012). Mais c'est en étudiant les pratiques que nous comprenons mieux les difficultés que rencontrent les acteurs sur le terrain. En effet, plusieurs interprétations concurrentes existent au sein des organisations et il est difficile de trouver un consensus (Narayanan et Adams, 2017). Des tensions surgissent donc, même parmi les acteurs partageant la même logique (Frostenson et Helin, 2017).

Partant de ce constat, nous avons présenté la théorie de l'appropriation. En effet, ce cadre théorique permet de considérer les outils de gestion (et donc la comptabilité) à partir de sa mise en œuvre par les acteurs. Elle considère par ailleurs l'interaction entre les caractéristiques de l'outil et les pratiques. Enfin, ce cadre postule que l'appropriation est un processus long, contingent et aléatoire (Grimand, 2012 ; de Vaujany, 2006). Mais c'est en particulier la théorie de la conception à l'usage qui nous intéresse. En effet, selon cette théorie, la conception d'un outil est consubstantielle de son usage. Ou plus exactement, l'outil s'insère nécessairement dans les propriétés du structurel préexistantes (Giddens, [1984] 2012). Autrement dit, l'outil n'est que la manifestation matérielle des propriétés du structurel afin de réguler les pratiques. Mais dans le même temps, l'outil éclaire d'une nouvelle lumière la pratique. Le changement que doit permettre la CSE est donc supposé préexistant à sa mise en œuvre, mais l'outil se révèle également vecteur de changement.

Enfin, nous avons développé la dimension interprétative de l'appropriation avec l'herméneutique philosophique. En mobilisant la boucle herméneutique de Heidegger (Michel, 2017), nous en arrivons à la conclusion que la connaissance est toujours précédée par une autre connaissance. Dès lors, la notion de cadre d'interprétation devient fondamentale, car c'est par de tels cadres que nous percevons le monde. En suivant la thèse de Michel (2017) selon laquelle l'interprétation est un mode de dévoilement du quotidien et donc pas uniquement réservé à la science, nous déduisons alors quelques aspects fondamentaux à mettre en lien avec l'appropriation. Tout d'abord, l'interprétation est nécessaire dès lors qu'un individu est face à une rupture de sens. L'interprétation cherche donc à réduire cette rupture au moyen d'opérations de cadrage. Mais pour se faire, il ne peut mobiliser que des éléments déjà acquis. À ce titre, Gadamer ([1960] 2018) montre l'importance des préjugés. Ces derniers sont des connaissances que chaque acteur dispose de manière pré-réflexive. Autrement dit, il s'agit d'un stock de connaissances qui ne fait pas l'objet d'un questionnement et d'une compréhension avisée : c'est une connaissance avant instruction, autrement dit un pré-jugement. Par ailleurs, ces préjugés sont selon Gadamer le résultat d'une construction socio-historique qui échappe largement aux acteurs. Dès lors, l'herméneutique philosophique nous permet de reconsidérer l'appropriation selon une dimension sociale et historique.

En conclusion, cette étude théorique nous amène à considérer que la comptabilité est mise en pratique à partir de préjugés hérités du passé et ainsi reproduit les représentations du monde sous-jacentes. Pourtant la CSE tient à modifier ces représentations, il revient alors aux acteurs de tout mettre en œuvre pour réduire le plus possible les ruptures interprétatives qui en résultent.

La deuxième question que notre problématique appelle concerne les normes de soutenabilité et les représentations inscrites dans les méthodes. Ces normes et représentations qui font justement l'objet de tension lors des mises en œuvre des CSE comme nous venons de le voir. Ainsi notre question est :

Quelles sont les représentations de la soutenabilité inscrite dans les méthodes de comptabilité socio-environnementale ?

Cette deuxième question nous a amené à questionner la notion de soutenabilité. La mythologie du développement durable propose une histoire simple et linéaire selon laquelle la soutenabilité consiste à réconcilier le financier avec la planète et les hommes. Mais

l'analyse de la notion révèle rapidement des faiblesses. Le développement durable est finalement un concept flou et vague permettant à chacun de s'en réclamer malgré des approches très différentes. Pour comprendre les différentes approches de la soutenabilité, nous avons étudié les paradoxes entretenus par la modernité entre l'humanité et son environnement. La constitution de l'individualité moderne marquée par l'émergence du sujet en opposition aux objets a permis ce que Descola appelle le grand partage du monde (Descola, 2005). Ainsi d'un côté les sujets sont libres et volontaristes tandis que les objets sont déterminés par leur nature et sont passifs. Cette relation entre ces deux pôles conduit à faire de l'environnement le support passif des activités humaines, ce qui marque selon certains auteurs l'origine de l'anthropocène (Latour, 2010). Mais dans le même temps, une nouvelle forme du souci de la nature se met en place. La quête de la nature des choses permet de faire émerger les relations au monde. Certains naturalistes, et plus tard écologues, se montrent particulièrement attentifs aux grands équilibres du monde et s'inquiètent déjà des conséquences écologiques des activités humaines. Finalement, si la modernité a profondément bouleversé le rapport des humains à leur environnement, on retrouve malgré tout deux visions de la nature qui traversent les âges : la vision prométhéenne et la vision orphique (Hadot, 2008). Ces deux visions que Hadot identifie dès l'âge antique se perpétuent dans la modernité sous une nouvelle forme. Par ailleurs, dans la mesure où nous n'évoquons pas seulement la nature, mais aussi l'humain, il paraît pertinent d'élargir notre compréhension de ces visions pour y intégrer la dimension sociale. En résulte notre proposition d'imaginaire prométhéen et d'imaginaire orphique. Selon le premier imaginaire, la science et la technique doit permettre de faire advenir un monde meilleur. Le second imaginaire fait appelle au respect de l'harmonie entre les entités pour une vie meilleure.

C'est sur la base de cette opposition que nous avons alors étudié quelques concepts nécessaires à la compréhension de la CSE : le risque, la responsabilité et l'éthique. Le risque comme la responsabilité sont des concepts profondément modernes. Le risque est une tentative de maîtrise de l'avenir. Toutefois, lui aussi fait l'objet d'une lecture dialogique. D'un côté, le risque est perçu comme positif, car il est associé à l'aventure permettant d'engendrer un éventuel profit (Jardat et Pesqueux, 2011 ; Méric, Pesqueux et Solé, 2009 ; Piron, 2004). De l'autre, le risque produit (Duclos, 1996 ; Giddens, 1999 ; Le Breton, 2012) traduit le sentiment de l'impuissance de la technologie, car pour chaque problème qu'elle résout, elle en engendre de nouveaux. Ainsi le risque fait dialoguer

opportunité et catastrophe. La responsabilité est au cœur de la notion de comptabilité, puisqu'en écho à notre modélisation constructiviste Ricœur voit dans l'imputation l'origine de la responsabilité moderne. Ainsi, la responsabilité suppose une comptabilité, c'est-à-dire une tenue des actions positives ou négatives imputables à une personne. Aussi, la personne responsable doit-elle à la fin de *rendre des comptes* sur la chose placée sous sa garde. Et il n'est donc pas anodin de voir la responsabilité mise en tension entre une approche fondée sur la faute et une approche fondée sur le risque. Dans le premier cas, est jugée responsable une personne qui avait la capacité d'éviter le préjudice au moment où ce dernier s'est produit. Dans le second cas, une personne est jugée responsable en raison des risques qu'elle a fait prendre au regard des connaissances dont elle disposait au moment des faits. Mais il faut alors définir une éthique pour délimiter le périmètre de responsabilité. Cette fois-ci, on peut — de manière très simplifiée — considérer que l'imaginaire prométhéen suppose une éthique anthropocentrée, tandis que l'imaginaire orphique repose sur une éthique écocentrée. Autrement dit, l'imaginaire prométhéen accorde de la valeur aux entités uniquement en raison de l'usage que l'humain peut en faire. Alors que l'imaginaire orphique accorde une valeur intrinsèque à chaque entité.

À partir de ces quelques éléments, nous avons étudié les courants de pensée économique afin de faire apparaître les différents modèles de soutenabilité. Nous trouvons alors que l'imaginaire prométhéen se traduit dans la pensée néoclassique. L'espoir que des solutions techniques puissent un jour répondre à la crise écologique (Stiglitz, 1974) invite à maximiser la capacité de flux de trésorerie, quelle que soit sa forme. L'enjeu n'est donc pas de maintenir des ressources spécifiques, sauf dans le cas de la soutenabilité forte où certaines ressources jugées indispensables doivent être préservées. L'imaginaire orphique est pour sa part actualisé dans l'économie écologique. Ce courant est remarquable par son utilisation de théorie issue des sciences physiques pour appréhender le système économique. Sont ainsi reprises les premières lois de la thermodynamique pour justifier l'impossibilité du système économique à consommer ou polluer plus de ressources que la Terre est capable de produire (Boulding, 1966 ; Georgescu-Roegen, 1981). Ou encore la coévolution pour décrire le système économique idéal (Kallis et Norgaard, 2010). À partir de là, le courant de l'économie écologique suggère une préservation des entités écologique selon une éthique écocentrée. Cette approche que nous qualifions de soutenabilité écologique constitue donc la deuxième grande approche de la soutenabilité et qui est notamment présente dans le rapport *Halte à la croissance* (Meadows et al., 1972).

Finalement, nous avons étudié les différentes méthodes de CSE afin de montrer comment les choix techniques renvoient à un imaginaire ou à un autre. Par ailleurs, afin de différencier les différentes approches nous avons également mis en évidence le principe de prudence inscrit. Ces résultats sont présentés dans le tableau ci-dessous :

Approche	Principe de prudence	Imaginaire	Soutenabilité
Inventaire	Transparence et délibération	Orphique	Dépend de la délibération
Pression environnementale	Respect de contraintes prédéterminées	Orphique	Ecologique
Capital fundiste	Optimisation des ressources	Prométhéen	Faible
Capital monnaie	Respect de contraintes prédéterminées	Orphique	Ecologique
Finance	Anticipation de perte de valeur	Prométhéen	Absence de soutenabilité

Tableau 12 : synthèse des conceptions de la prudence selon les approches de CSE (source : Auteur)

Finalement, notre dernière question est :

Dans quelle mesure une comptabilité peut-elle concourir à faire advenir une représentation du monde différente de celle du cadre d'interprétation dominant ?

Cette troisième question trouve sa réponse dans l'étude empirique que nous avons menée. Dans la mesure où nous travaillions avec la méthode CARE, nous avons pu observer la mise en œuvre d'une comptabilité orphique. Nous avons montré que conformément à ce que la littérature peut avancer, les acteurs souhaitant mettre en œuvre une telle méthode sont eux-mêmes engagés dans une logique de soutenabilité, on peut même ajouter qu'ils ont le projet de changer le monde. Toutefois, on ne peut pas les réduire en la seule figure du militant écologiste. L'analyse de leurs motivations montre qu'ils se retrouvent dans le projet de battre en brèche la soutenabilité prométhéenne pour des raisons diverses. Pour certains, c'est l'aventure entrepreneuriale qui les a amenés à s'engager, quand pour d'autres c'est une véritable conviction forte et ancrée dans leur vie.

Au sein de cette communauté d'acteurs engagés, nous avons constaté que l'entente de départ s'érode au fur et à mesure de la matérialisation de la méthode. En effet, des points de tensions apparaissent et des débats scientifiques et politiques s'en suivent. À partir de ces derniers, nous identifions trois projets distincts. Le premier est qualifié d'ingénierique, il correspond à la volonté de trouver une solution comptable à la crise écologique. La connaissance scientifique est considérée comme la seule à pouvoir trancher si l'entreprise

maintient ou non les ressources qu'elle mobilise dans son processus de production. Par ailleurs, afin d'influencer les décideurs, le projet ingénierique suggère de systématiquement valoriser les capitaux à partir de l'ensemble des coûts nécessaires au maintien des ressources. De cette manière, plus l'entreprise est éloignée des objectifs définis par les connaissances scientifiques, plus son résultat est diminué. Le second projet est qualifié de managérial, car il est motivé par la volonté de montrer que la performance obtenue par une gestion durable est au moins aussi bonne que celle obtenue par une gestion conventionnelle, mais à condition d'élargir le spectre de la performance (d'où l'allusion régulière à la performance globale). Partant de là, le projet managérial souhaite d'une part que le profit calculé soit maximisé, d'où l'usage de PSE, et d'autre part que la notion de coût soit effacée, afin de conserver un message positif. Enfin, le troisième projet est qualifié de réflexif. Il est beaucoup plus marginal et s'explique par la proximité des concepteurs d'origines de la méthode. Ce projet cherche avant tout à faire de la méthode CARE un espace d'articulation entre les différents acteurs humains et non humains impliqués dans le cycle de production de l'organisation.

Selon nous, le projet ingénierique et le projet managérial, pour des raisons différentes, tentent de *hijacker* (Gangi, Méric *et al.*, 2020) le modèle CARE en y intégrant une logique néoclassique. En effet, le projet managérial, en souhaitant montrer que leur gestion durable est au moins tout aussi performante que la gestion conventionnelle, se trouve à réemployer le vocabulaire néoclassique. Cela se manifeste particulièrement dans l'intention de prendre en compte les PSE. Le projet ingénierique, en souhaitant influencer les décideurs, est obligé de rester compatible avec la pensée néoclassique. Ainsi, la volonté de valoriser les capitaux à partir du coût de maintien idéal est très similaire à une forme d'internalisation des externalités.

Finalement, grâce aux débats que suscite ce détournement, des régulations de contrôle permettent d'éviter que la méthode CARE ne soit intégralement *hijackée*. En effet, en argumentant les choix à l'origine de CARE, certains acteurs reviennent sur leur représentation du monde. Alors, la mise en œuvre d'une comptabilité orphique n'est pas seulement une démarche gestionnaire, mais aussi d'ouverture sur ses propres compréhensions de sa relation à l'environnement.

Partant de ces résultats nous en déduisons l'existence de préjugés néoclassique. Les préjugés sont pour Gadamer ([1960] 2018) des connaissances pré-réflexives, c'est-à-dire

qu'elles ne font pas l'objet d'une analyse préalable, elles sont prises pour acquies en particulier lorsqu'elles sont transmises par des personnes d'autorités (un enseignant par exemple). Ces préjugés participent du cadre interprétatif des acteurs et donc même des acteurs les plus engagés. Ainsi au sein même de la résistance contre la domination néoclassique, des brèches s'ouvrent et rendent possible le détournement.

L'importance que peuvent avoir les préjugés dans l'intégration d'une CSE révèle une étape d'interprétation qui est à la fois première et consubstantielle de l'appropriation. En effet, l'interprétation est nécessairement la première étape à toute appropriation. Mais l'interprétation est en même temps déjà une forme d'appropriation, car elle configure le sens à partir duquel un outil peut être approprié.

Il faut alors remarquer un découplage entre plusieurs sens. Il y a d'une part le sens prescrit par la méthode de CSE retenue. Ce sens dépend essentiellement du cadre d'interprétation des auteurs de la méthode. Il y a d'autre part le sens intersubjectif de la CSE. Il s'agit du sens produit par l'outil en situation et sur lequel les acteurs en place s'accordent. Et enfin, le sens intrasubjectif, ce sens est celui que chaque acteur possède en raison de ses sensibilités. Ce découplage prend une dimension particulière dans le cas de la CSE. En effet, les acteurs engagés s'accordent sur une éthique écocentrée dans le cadre du sens intrasubjectif, mais l'appropriation d'une comptabilité à partir de préjugés néoclassiques conduit à préférer une éthique anthropocentrée. Cela permet d'affirmer qu'en dépit de la performativité des outils de gestion, les acteurs conservent une relation qui leur est propre avec les différentes entités intégrées à la comptabilité.

Enfin, la dimension socio-historique apparaît dès lors que l'on considère que toute proposition en rupture avec le cadre dominant donne lieu à des négociations avec les préjugés issus de l'héritage collectif. Les acteurs proposant un cadre interprétatif nouveau au travers d'une CSE doivent nécessairement dialoguer avec des cadres d'interprétations hérités du passé. Ce dialogue peut alors mener à des débats scientifiques et politiques de nature à réduire la rupture d'interprétation.

Contributions théoriques

Notre recherche permet de contribuer au champ disciplinaire d'un point de vue théorique en affirmant que **la comptabilité peut être comprise comme une double herméneutique prise dans la construction sociale et historique**. D'un côté, les normes comptables sont le résultat d'une compréhension du monde hérité des représentations passées. De l'autre, les utilisateurs de la comptabilité s'approprient la comptabilité selon leurs propres cadres d'interprétation. Cette contribution peut être précisée en ajoutant que :

- **Dans ce contexte, la conception à l'usage permet de comprendre la dynamique d'évolution de la comptabilité.** En effet, cette théorie permet de rendre compte de la dialectique entre normalisateur et utilisateur, chacun prenant une part à la conception des normes comptables.
- **L'appropriation est initiée par une étape d'interprétation.** L'interprétation permet de produire le premier sens qu'un acteur accorde à un outil de gestion. Cette interprétation constitue toutefois déjà une appropriation, car le sens perçu par un acteur peut être différent du sens prescrit par l'auteur.
- **Les préjugés jouent un rôle majeur dans la reproduction des pratiques héritées du passé.** En effet, les préjugés contribuent à déterminer les cadres d'interprétations des acteurs, mais ils ne font l'objet d'aucune réflexion et concourent à reproduire les interprétations existantes. En raison de cela, l'opposition théorique entre imaginaire prométhéen et imaginaire orphique n'est en rien applicable pour comprendre la pratique.
- **Le débat politique et scientifique sert d'opération de cadrage et permet de réduire les ruptures d'interprétations.** Comme toute rupture d'interprétation, le changement comptable nécessite des opérations de cadrage. Si celle-ci est mise en œuvre, cela concourt à créer un sens intersubjectif qui ne correspond pas à l'idéal intrasubjectif. Mais si elles ne sont pas mises en œuvre, l'absence de sens partagé conduit à l'inutilisation de la comptabilité mise en place.

Contributions pratiques

D'un point de vue de la pratique, notre travail a plusieurs implications. De manière générale, **elle invite à accepter la multiplication des interprétations de la comptabilité.**

De manière plus précise, nous considérons que :

- **La tentative de détournement d'une comptabilité orphique est inévitable.** Compte tenu de ce que nous venons de mentionner plus haut, il semble impossible d'éviter cette difficulté. Les consultants et chercheurs doivent donc être prêts à travailler avec.
- **Les débats scientifiques et politiques peuvent permettre de dépasser la clôture de l'imaginaire prométhéen.** En l'occurrence, lorsque le débat a lieu avec des personnes engagées dans le projet orphique, le dévoilement de l'imaginaire sous-jacent à la compréhension néoclassique du monde peut contribuer à réguler l'appropriation. Comme le souligne Detchessahar (2003) la communication est nécessaire à l'évolution des organisations. Il apparaît donc nécessaire de laisser la possibilité de créer des espaces de discussion au sein même des missions d'implémentation des méthodes de CSE.
- **Les notions de valeur et de capital doivent faire l'objet d'un enseignement favorisant la pluralité des représentations.** Les préjugés peuvent provenir des enseignements reçus et à ce titre les enseignements de finance posent systématiquement la valeur d'un point de vue néoclassique. Il semble alors nécessaire de rendre visibles d'autres formes de valeur.
- **Il revient aux chercheurs en comptabilité de clarifier les enjeux et les fondements des débats qui ont lieu afin de les faciliter.** Il apparaît que les préjugés faussent les débats, il est alors nécessaire de les dévoiler afin d'en faire ressortir le sens fondamental. Cette contribution s'inscrit dans la continuité de ce que Max Weber attribue comme objectif aux chercheurs en sciences sociales : « *Les savants peuvent -- et doivent -- encore vous dire que tel ou tel parti que vous adoptez dérive logiquement, et en toute conviction, quant à sa signification, de telle ou telle vision dernière et fondamentale du monde* » (Weber, [1919] 2006, p. 113).

Contributions méthodologiques

Notre travail permet également de contribuer à la méthode de l'*engagement research*. Cette méthode, ou plutôt cette démarche méthodologique, est spécifique à un projet scientifique : étudier la CSE dans son contexte sans être instrumentalisé par le terrain. Notre travail permet de fournir des éléments afin de structurer cette démarche. Tout d'abord, le choix d'une méthodologie inspirée de la *grounded theory* permet de faire ressortir les enjeux les plus marquants du terrain. Toutefois, quelques précautions sont à prendre concernant l'interaction avec le terrain. En effet, dans la mesure où la mise en place d'une CSE peut faire l'objet de détournement, il semble impossible d'éviter l'instrumentalisation du chercheur. Il ne s'agit donc pas de faire de la mise en œuvre de la méthode un projet de recherche en tant que tel, mais d'utiliser celle-ci comme prétexte pour observer les acteurs et faire émerger du terrain un questionnement original sur les dynamiques sociales à l'œuvre en comptabilité.

Par ailleurs, il nous semble que réaliser des études longitudinales en temps réel de cas enchâssés depuis un cabinet présente plusieurs avantages. Tout d'abord, le fait de ne pas faire partie de l'organisation dans laquelle est implantée la CSE permet de conserver une distance critique suffisante. Ensuite, cela donne l'occasion d'observer des cas différents tout en conservant une base commune. En particulier, cela permet de comparer les cas entre les membres de l'équipe projet, et ainsi confirmer ou infirmer le ressenti du chercheur. Enfin, le statut de chercheur, même s'il est assumé, reste dissimulé derrière le statut de consultant auprès des clients. Cela contribue à réduire les biais qu'implique une observation classique.

Le dernier aspect que nous souhaitons mettre en avant est que l'*engagement research* ne peut se passer de l'étude des normes de responsabilité et de soutenabilité prescrite par les CSE. En effet, les cas que nous avons rencontrés montrent que les acteurs peuvent se montrer favorables à une méthode, mais en détourner le sens. Dès lors, si le chercheur se contente d'observer les comportements il constatera une coopération, là où se joue un *hijacking*. Seule la compréhension de la soutenabilité prescrite par l'outil permet au chercheur de rester vigilant à l'égard des comportements de détournement.

Limites et perspectives

Notre travail est à notre connaissance une des premières tentatives d'intégration de l'herméneutique philosophique dans le champ de la comptabilité. Cela ne va pas sans limites. En effet, notre exploration de ce courant est à ce jour relativement limitée, bien qu'il montre déjà ses capacités à faire émerger des conceptualisations pertinentes aux regards des problématiques rencontrées dans la discipline. Ne dit-on pas que la comptabilité est l'arithmétique du droit ? Alors que le droit est un sujet de prédilection de l'herméneutique, il ne serait pas surprenant que la comptabilité puisse en tirer profit également. Il nous faudra donc explorer d'autres auteurs et notamment certains concepts comme l'herméneutique critique qui, à certains égards, semble permettre une continuité de notre travail en raison du lien profond qui est fait entre l'action et l'histoire : « *Nous survenons, en quelque sorte, au beau milieu d'une conversation qui est déjà commencée et dans laquelle nous essayons de nous orienter afin de pouvoir à notre tour y apporter notre contribution* » (Ricoeur, 1998).

La deuxième limite que nous identifions concerne la méthodologie. En effet, en raison de notre terrain, nous avons étudié que des acteurs très engagés dans la soutenabilité. Pour étendre notre compréhension des interactions entre pratiques comptables et société, il nous faut également élargir les types d'acteurs rencontrés. De cette manière, nous rencontrerons des cadres d'interprétations et des projets différents. Cet élargissement a en partie été permis lors de nos missions d'audit de la DPEF, mais elle reste insuffisante à ce jour.

Une troisième perspective se dégage de ce travail, celle-ci consiste à développer la notion d'herméneutique dans son approche classique pour analyser cette fois-ci la littérature en comptabilité. Cette analyse se donnerait pour objectif de dévoiler les mythes prométhéens qui sont au cœur de la doctrine comptable et pas seulement la CSE. Cette perspective s'explique par la nécessité de mieux comprendre le corpus comptable et la fabrique de l'imaginaire comptable.

Enfin, une quatrième perspective peut être envisagée à partir des résultats produits par cette recherche. En effet, nous pourrions explorer les débats scientifiques et politiques au sein des instances de normalisation. Il s'agirait alors d'identifier si le normalisateur partage les mêmes débats et comment ceux-ci s'organisent. Alors que nous avons étudié la fabrique de la comptabilité par la pratique des utilisateurs, il s'agirait de l'étudier par la pratique des concepteurs.

Bibliographie

Acquier A. (2007). « RSE et outils de gestion : perspectives pour l'analyse des marchés de l'évaluation extra financière », *Revue de l'organisation responsable*, Vol. 2, n° 2, p. 5-15.

Adams C.A. (2002). « Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting: Beyond current theorising », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15, n° 2, p. 223-250.

Adams C.A. (2004). « The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17, n° 5, p. 731-757.

Adams C.A., Larrinaga C. (2019). « Progress: engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32, n° 8, p. 2367-2394.

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

Adams C.A., McNicholas P. (2007). « Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20, n° 3, p. 382-402.

Aho J.A. (1985). « Rhetoric and the Invention of Double Entry Bookkeeping », *Rhetorica*, 3, n° 1, p. 21-43.

Allard-Poesi F., Perret V. (2003). « La recherche-action », dans GIORDANO Y. (dir.), *Conduire un projet de recherche : Une perspective qualitative*, Éditions EMS, p. 85-132.

Allard-Poesi F., Perret V. (2014). « Fondements épistémologiques de la recherche », dans *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, p. 14-46.

Alter N. ([2000] 2015). *L'innovation ordinaire*, PUF, Paris (6, avenue Reille 75685).

Antheaume N., Christophe B. (2005). *La comptabilité environnementale: Des outils pour évaluer la performance écologique*, e-theque.

Argyris C. (1952). *The impact of budgets on people*, Controllership foundation.

Armstrong P. (1994). « The influence of Michel Foucault on accounting research », *Critical perspectives on accounting*, 5, n° 1, p. 25-55.

Arndt H.W. (1981). « Economic Development: A Semantic History », *Economic Development and Cultural Change*, 29, n° 3, p. 457-466.

Arnold P.J. (2012). « The political economy of financial harmonization: The East Asian financial crisis and the rise of international accounting standards », *Accounting, Organizations and Society*, 37, n° 6, p. 361-381.

Arrow K.J., Fisher A.C. (2000). « Environmental Preservation, Uncertainty, and Irreversibility », dans GOPALAKRISHNAN C. (dir.), *Classic Papers in Natural Resource Economics*, Palgrave Macmillan UK, London, p. 76-84.

Audier S. (2019). *L'âge productiviste: hégémonie prométhéenne, brèches et alternatives écologiques*.

Bacon F. ([1627] 1983). *La nouvelle Atlantide*, traduit par LLASERA M., LE DOEUFF M., Payot, Paris.

Baker M. (2010). « Re-conceiving managerial capture » L. BURRITT R., SCHALTEGGER S. (dirs.), *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23, n° 7, p. 847-867.

Barbier E.B. (1987). « The Concept of Sustainable Economic Development », *Environmental Conservation*, 14, n° 2, p. 101-110.

Barbier E.B., Markandya A. (1990). « The conditions for achieving environmentally sustainable development », *European Economic Review*, 34, n° 2, p. 659-669.

Baribeau C. (2005). « L'instrumentation dans la collecte de données », *Recherches qualitatives*, n° 2, p. 98-114.

Baumard P., Ibert J. (2014). « Quelles approches avec quelles données ? », dans *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, p. 105-128.

Bebbington J., Brown J., Frame B., Thomson I. (2007). « Theorizing engagement: the potential of a critical dialogic approach » A. ADAMS C., LARRINAGA-GONZÁLEZ C. (dirs.), *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20, n° 3, p. 356-381.

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

Bebbington J., Larrinaga C., Moneva J.M. (2008). « Corporate social reporting and reputation risk management », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21, n° 3, p. 337-361.

Beck U. (1992). *Risk society: towards a new modernity*, Sage Publications, London ; Newbury Park, Calif (Theory, culture & society).

Beck U. (1996). « World Risk Society as Cosmopolitan Society?: Ecological Questions in a Framework of Manufactured Uncertainties », *Theory, Culture & Society*, 13, n° 4, p. 1-32.

Becker S., Green D. (1962). « Budgeting and Employee Behavior », *The Journal of Business*, 35, n° 4, p. 392-402.

Bégout B. (2002). « Le transcendant et le transcendantal : une lecture croisée de Coleridge et d'Emerson », *Revue française d'études américaines*, no91, n° 1, p. 61-79.

- Bentham J. (1989). « Les calculs des plaisirs et des peines », *Les calculs des plaisirs et des peines*, n° 5, p. 69-75.
- Bentham J. ([1789] 2011). *Introduction aux principes de morale et de législation*, traduit par CHAMPS E. DE, CLÉRO J.-P., Vrin, Paris.
- Berger P.L., Luckmann T. ([1966] 2018). *La construction sociale de la réalité*, traduit par SINGLY F. DE.
- Berland N., Pezet A. (2009). « Quand la comptabilité colonise l'économie et la société. Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit », dans *Les études critiques en management, une perspective française*, Presses Universitaires de Laval, p. 131-162.
- Bernstein P.L. (1998). *Plus forts que les dieux: la remarquable histoire du risque*, traduit par HOFFENBERG J., Flammarion, Paris.
- Berry M. (1983). *Une technologie invisible - L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*.
- Bessire D., Onnée S. (2010). « Assessing corporate social performance: Strategies of legitimation and conflicting ideologies », *Critical Perspectives on Accounting*, 21, n° 6, p. 445-467.
- Blanc A., Drucker-Godard C., Ehlinger S. (2014). « Exploitation des données textuelles », dans *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, p. 551-573.
- Blasco J.L., King adrian (2017). « The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017 », KPMG.
- Boiral O. (2013). « Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26, n° 7, p. 1036-1071.
- Boland L.A., Gordon I.M. (1992). « Criticizing positive accounting theory* », *Contemporary Accounting Research*, 9, n° 1, p. 142-170.
- Bontems P., Rotillon G. (2013). *L'économie de l'environnement*, La Découverte, Paris.
- Boulding K.E. (1966). « The economic of the coming spaceship earth », dans *Environmental quality in a growing economy*.
- Bouleau N. (2018). *Le mensonge de la finance: les mathématiques, le signal-prix et la planète*, Éditions de l'Atelier-Éditions Ouvrières, Ivry-sur-Seine.
- Bourdieu P. (2015). *Esquisse d'une théorie de la pratique: précédé de Trois études d'ethnologie kabyle*, Éditions Points, Paris.
- Boutaud A., Gondran N. (2018). *L'empreinte écologique*, Nouvelle édition, La Découverte, Paris (Collection Repères Écologie).
- Brown J. (2009). « Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: Taking pluralism seriously », *Critical Perspectives on Accounting*, 20, n° 3, p. 313-342.

Brown J., Dillard J. (2013). « Agonizing over engagement: SEA and the “death of environmentalism” debates », *Critical Perspectives on Accounting*, 24, n° 1, p. 1-18.

Brown J., Dillard J. (2014). « Integrated reporting: On the need for broadening out and opening up » PROFESSOR CHARL DE VILLIERS P.J.U. AND D.L.R. (dir.), *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27, n° 7, p. 1120-1156.

Brown J., Dillard J. (2015). « Dialogic Accountings for Stakeholders: On Opening Up and Closing Down Participatory Governance », *Journal of Management Studies*, 52, n° 7, p. 961-985.

Bryer R.A. (1993). « Double-Entry Bookkeeping and the Birth of Capitalism: Accounting for the Commercial Revolution in Medieval Northern Italy », *Critical Perspectives on Accounting*, 4, n° 2, p. 113-140.

Bryer R.A. (1999). « Marx and Accounting », *Critical Perspectives on Accounting*, 10, n° 5, p. 683-709.

Burchell S., Clubb C., Hopwood A.G. (1985). « Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom », *Accounting, Organizations and Society*, 10, n° 4, p. 381-413.

Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hughes J., Nahapiet J. (1980). « The roles of accounting in organizations and society », *Accounting, Organizations and Society*, 5, n° 1, p. 5-27.

Burlaud A., Colasse B. (2010). « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », *Comptabilite - Controle - Audit, Tome 16*, n° 3, p. 153-175.

Byrch C., Milne M.J., Morgan R., Kearins K. (2015). « Seeds of hope? Exploring business actors’ diverse understandings of sustainable development » PROFESSOR JUDY BROWN P.J.D. AND P.T.H. (dir.), *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28, n° 5, p. 671-705.

Callicott J.B. (2007). « La valeur intrinsèque dans la nature : une analyse métaéthique », dans *Ethique de l’environnement nature, valeur, respect*, J. Vrin, Paris, p. 187-225.

Callicott J.B. (2013). *Thinking like a planet: the land ethic and the earth ethic*, Oxford University Press, New York.

CALLICOTT, J.B., FRODEMAN, R. (dirs.) (2009). *Encyclopedia of environmental ethics and philosophy*, Macmillan Reference USA, Detroit.

Callon M. (1986). « Éléments pour une sociologie de la traduction : La domestication des coquilles Saint-Jacques et des marins-pêcheurs dans la baie de Saint-Brieuc », *L’Année sociologique*, 36, p. 169-208.

Cambourg P. de (2019). « Garantir la pertinence et la qualité de l’information extra-financière des entreprises : une ambition et un atout pour une Europe durable », Paris, ANC.

Capron M. (2005). *Les normes comptables internationales: instruments du capitalisme financier*, La Découverte, Paris.

Capron M., Quairel F. (2003). « Reporting societal: limites et enjeux de la proposition de normalisation internationale " global reporting initiative " », p. CD-Rom.

Capron M., Quairel F. (2006). « Évaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale », *Revue de l'organisation responsable*, Vol. 1, n° 1, p. 5-17.

Carmona S., Ezzamel M., Gutiérrez F. (2002). « The relationship between accounting and spatial practices in the factory », *Accounting, Organizations and Society*, 27, n° 3, p. 239-274.

Carruthers B.G., Espeland W.N. (1991). « Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality », *American Journal of Sociology*, 97, n° 1, p. 31-69.

Castoriadis C. ([1975] 2006). *L'institution imaginaire de la société*, Nachdr., Éd. du Seuil, Paris (Points Essais).

Chalayer S., Perez M., Teyssier C. (2005). « L'appropriation des outils comptables et financiers par les pme », dans *De la conception à l'usage: vers un management de l'appropriation des outils de gestion*, Éditions EMS, management & société, Colombelles, France.

Chandler A.D. (1988). *La main visible des managers: une analyse historique*, traduit par LANGER F., Economica, Paris.

Chantiri-Chaudemanche R., Kahloul A. (2019). « Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique ? », dans *Normaliser la comptabilité des entreprises: enjeux socio-organisationnels et jeux d'acteurs*, p. 225-261.

Charreire Petit S., Durieux F. (2014). « Explorer et tester : les deux voies de la recherche », dans *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, p. 76-104.

Chevalier A. (1978). *Le Bilan social de l'entreprise*, FeniXX.

Chiapello E. (2007). « Accounting and the birth of the notion of capitalism », *Critical Perspectives on Accounting*, 18, n° 3, p. 263-296.

Chiapello È. (2012). « La construction comptable de l'économie », dans *Comptabilité, société, politique: mélanges en l'honneur du professeur Bernard Colasse*, Économica, Paris.

Chiapello E. (2017). « Critical accounting research and neoliberalism », *Critical Perspectives on Accounting*, 43, p. 47-64.

Chiapello È., Desrosières A. (2006). « La quantification de l'économie et la recherche en sciences sociales : paradoxes, contradictions et omissions. Le cas exemplaire de la positive accounting theory », dans *L'économie des conventions, méthodes et résultats*, Découverte, Paris (Collection « Recherches »).

Chiapello È., Gilbert P. (2013). *Sociologie des outils de gestion: introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation de gestion*, La Découverte, Paris.

Chiapello E., Gilbert P. (2016). « l'« agence » des outils de gestion », dans *Théories des organisations: nouveaux tournants*, Economica, Paris.

Chiapello E., Medjad K. (2007). « Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne », *Sociologie du travail*, 49, n° Vol. 49-n° 1, p. 46-64.

Cho C.H., Patten D.M. (2007). « The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: A research note », *Accounting, Organizations and Society*, 32, n° 7, p. 639-647.

Choumert J., Travers M. (2010). « La capitalisation immobilière des espaces verts dans la ville d'Angers », *Revue économique*, Vol. 61, n° 5, p. 821-836.

Christophe B. (1995). *La comptabilité verte: de la politique environnementale à l'écobilan*, De Boeck Université.

Chua W.F. (1986). « Radical Developments in Accounting Thought », *The Accounting Review*, 61, n° 4, p. 601-632.

Ciriacy-Wantrup S.V. (1968). *Resource Conservation: Economics and Policies*, University of California Press.

Citot V. (2005). « Le processus historique de la Modernité et la possibilité de la liberté (universalisme et individualisme) », *Le Philosophoire*, n° 25, n° 2, p. 35-76.

Clarkson P.M., Li Y., Richardson G.D., Vasvari F.P. (2008). « Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis », *Accounting, Organizations and Society*, 33, n° 4, p. 303-327.

Clausius R. (1865). « Sur diverses formes facilement applicables qu'on peut donner aux équations fondamentales de la théorie mécanique de la chaleur. », *Journal de Mathématiques Pures et Appliquées*, p. 361-400.

Colasse B., Lesage C. (2013). *Introduction à la comptabilité*, Economica, Paris.

Cooper C. (1992). « The Non and Nom of Accounting for (M)other Nature », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5, n° 3.

Cooper C., Coulson A.B. (2014). « Accounting activism and Bourdieu's 'collective intellectual' – Reflections on the ICL Case », *Critical Perspectives on Accounting*, 25, n° 3, p. 237-254.

Costanza R., Arge R. d', Groot R. de, Farber S., Grasso M., Hannon B., Limburg K., Naeem S., O'Neill R.V., Paruelo J., Raskin R.G., Sutton P., Belt M. van den (1997). « The value of the world's ecosystem services and natural capital », *Nature*, 387, n° 6630, p. 253-260.

Cramer J., Jonker J., Heijden A. van der (2004). « Making Sense of Corporate Social Responsibility », *Journal of Business Ethics*, 55, n° 2, p. 215-222.

Crozier M., Friedberg E. ([1977] 2014). *L'acteur et le système: les contraintes de l'action collective*, Points, Paris.

Cyrulnik B., Fontenay E. de, Singer P., Matignon K.L., Rosane D. (2013). *Les animaux aussi ont des droits*, Éditions du Seuil, Paris (Sciences humaines).

Dasgupta P., Sen A., Marglin S. (1972). *Guidelines for project evaluation.*, United Nation.

David A. (2006). « Sensemaking, outils de gestion et activités de conception: quatre rapprochements », D. Autissier & F. Bensebaa, *Les défis du sensemaking en entreprise. Karl Weick et les sciences de gestion. Paris: Economica.*

David A. (2012a). « Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées », dans *Les nouvelles fondations des sciences de gestion: éléments d'épistémologie de la recherche en management*, Presses des Mines, Paris, p. 83-109.

David A. (2012b). « La recherche intervention, cadre général pour la recherche en management », dans *Les nouvelles fondations des sciences de gestion: éléments d'épistémologie de la recherche en management*, Presses des Mines, Paris, p. 241-264.

De Scitovsky T. (1941). « A Note on Welfare Propositions in Economics », *The Review of Economic Studies*, 9, n° 1, p. 77-88.

Deegan C. (2002). « The legitimizing effect of social and environmental disclosures: a theoretical foundation », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15, n° 3, p. 282-311.

Deegan C. (2013). « The accountant will have a central role in saving the planet ... really? A reflection on 'green accounting and green eyeshades twenty years later' », *Critical Perspectives on Accounting*, 24, n° 6, p. 448-458.

Delannoi G. (2000). « Sagesse, prudence, précaution », *Revue juridique de l'Environnement*, 25, n° 1, p. 11-17.

Deléage J.-P. (1991). *Histoire de l'écologie: une science de l'homme et de la nature*, La Découverte, Paris (Histoire des sciences).

Deléage J.-P. (1992). « Aux origines de la science écologique : A propos de quelques ouvrages récents », *Revue d'histoire des sciences*, 45, n° 4, p. 477-490.

Deléage J.-P. (2005). « Paradoxes du développement durable », dans MARÉCHAL J.-P., QUENAULT B. (dirs.), *Le développement durable: une perspective pour le XXIe siècle*, Presses Univ. de Rennes, Rennes (Des sociétés), p. 83-90.

Denis H. (2008). *Histoire de la pensée économique*, 2. éd, Presses Univ. de France, Paris (Quadrige manuels).

Derks H. (2008). « Religion, capitalism and the rise of double-entry bookkeeping », *Accounting, Business & Financial History*, 18, n° 2, p. 187-213.

Descartes R. ([1637] 2000). *Discours de la méthode*, Flammarion, Paris (GF).

Descola P. (2005). *Par-delà nature et culture*, Gallimard, Paris.

Detchessahar M. (2003). « L'avènement de l'entreprise communicationnelle », *Revue française de gestion*, no 142, n° 1, p. 65-84.

Devillé H. (2010). *Économie et politiques de l'environnement: principe de précaution, critères de soutenabilité, politiques environnementales*, L'Harmattan, Paris.

DiMaggio P.J., Powell W.W. (1983). « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, 48, n° 2, p. 147-160.

Douai A., Plumecocq G. (2017). *L' économie écologique*, La Découverte, Paris (Repères Écologie).

Drucker-Godard C., Ehlinger S., Grenier C. (2014). « Validité et fiabilité de la recherche », dans *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, p. 105-128.

Duclos D. (1996). « Puissance et faiblesse du concept de risque », *L'Année sociologique (1940/1948-)*, 46, n° 2, p. 309-337.

Dumez H. (2016). *Méthodologie de la recherche qualitative*, 2^e édition, Vuibert, Paris.

Dupuy J.-P. (2012). « The precautionary principle and enlightened doomsaying », *Revue de métaphysique et de morale*, N° 76, n° 4, p. 577-592.

Egan M., Tweedie D. (2018). « A “green” accountant is difficult to find: Can accountants contribute to sustainability management initiatives? », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31, n° 6, p. 1749-1773.

Ehrlich P.R., Mooney H.A. (1983). « Extinction, Substitution, and Ecosystem Services », *BioScience*, 33, n° 4, p. 248-254.

Ehrlich P.R., Raven P.H. (1964). « Butterflies and Plants: A Study in Coevolution », *Evolution*, 18, n° 4, p. 586-608.

El Serafy S. (1997). « Green accounting and economic policy », *Ecological Economics*, 21, n° 3, p. 217-229.

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

Emerson R.W. ([1836] 2014). *La nature*, traduit par OLIVIERE LOSCOS P., Éd. Allia, Paris.

Espeland W.N., Stevens M.L. (1998). « Commensuration as a Social Process », *Annual Review of Sociology*, 24, n° 1, p. 313-343.

Everett J. (2004). « Exploring (false) dualisms for environmental accounting praxis », *Critical Perspectives on Accounting*, 15, n° 8, p. 1061-1084.

Ewald F., Gollier C., De Sadeleer N. (2008). *Le principe de précaution*, 2e éd. mise à jour, Presses universitaires de France, Paris (Que sais-je ?).

- Eynaoud P., Mallaurent J., Mourey D. (2016). « Comment penser les outils en sciences de gestion ? », dans *Théories des organisations: nouveaux tournants*, Economica, Paris.
- Ezzamel M. (1997). « Accounting, Control and Accountability: Preliminary Evidence from Ancient Egypt », *Critical Perspectives on Accounting*, 8, n° 6, p. 563-601.
- Ezzamel M. (2012). *Accounting and Order*, Routledge.
- Faucheux S., Froger G., Noël J.-F. (1995). « What forms of rationality for sustainable development? », *The Journal of Socio-Economics*, 24, n° 1, p. 169-209.
- Fauconnet P. (1928). *La responsabilité, étude de sociologie*, 2e édition, Félix Alcan, Paris (Bibliothèque de philosophie contemporaine).
- FAVEREAU, O. (dir.) (2016). *Penser le travail pour penser l'entreprise*, Presses des Mines, Paris (Économie et gestion).
- Feger C., Mermet L. (2017). « A blueprint towards accounting for the management of ecosystems », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30, n° 7, p. 1511-1536.
- Fergus A.H.T., Rowney J.I.A. (2005). « Sustainable Development: Lost Meaning and Opportunity? », *Journal of Business Ethics*, 60, n° 1, p. 17-27.
- Fincham R. (2002). « Narratives of Success and Failure in Systems Development », *British Journal of Management*, 13, n° 1, p. 1-14.
- Fisher S.L., Howell A.W. (2004). « Beyond user acceptance: An examination of employee reactions to information technology systems », *Human Resource Management*, 43, n° 2-3, p. 243-258.
- Flipo F. (2014). « Les trois conceptions du développement durable », *Développement durable et territoires*.
- Flower J. (2015). « The International Integrated Reporting Council: A story of failure », *Critical Perspectives on Accounting*, 27, p. 1-17.
- Foucault M. (2005). *Philosophie : anthologie*, Gallimard, Paris (Folio Essais).
- Frostenson M., Helin S. (2017). « Ideas in conflict: a case study on tensions in the process of preparing sustainability reports », *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 8, n° 2, p. 166-190.
- Gabriel P. (2005). « Interprétations et usages du concept de développement durable par les entreprises », dans MARÉCHAL J.-P., QUENAULT B. (dirs.), *Le développement durable: une perspective pour le XXIe siècle*, Presses Univ. de Rennes, Rennes (Des sociétés), p. 233-245.
- Gadamer H.-G. ([1960] 2018). *Vérité et méthode: les grandes lignes d'une herméneutique philosophique*.

Gallhofer S. (2018). « Going beyond western dualism: towards corporate nature responsibility reporting », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31, n° 8, p. 2110-2134.

Gallhofer S., Haslam J. (1994a). « Accounting and the Benthamites - or accounting's potentialities », *Accounting, Business & Financial History*, 4, n° 3, p. 431-460.

Gallhofer S., Haslam J. (1994b). « Accounting and the Benthamites: accounting as negotiation? », *Accounting, Business & Financial History*, 4, n° 2, p. 239-274.

Gallhofer S., Haslam J. (1997). « The direction of green accounting policy: critical reflections », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10, n° 2, p. 148-174.

Gangi F., Méric J. (2020). « A historical perspective on the hijacking of business responsibility towards society », dans *Business for society*, Routledge, Abingdon, Oxon ; New York, NY.

Gardiner S.M. (2006). « A Core Precautionary Principle », *Journal of Political Philosophy*, 14, n° 1, p. 33-60.

Garreau L., Bandeira-De-Mello R. (2010). « La théorie enracinée en pratique : vers un dépassement de la tension entre scientificité et créativité dans les recherches basées sur la théorie enracinée ? », p. 1-19.

Genard J.-L. (1999). *La grammaire de la responsabilité*, Cerf, Paris.

Gendron C. (2006). *Le développement durable comme compromis: la modernisation écologique de l'économie à l'ère de la mondialisation*, Presses de l'Université du Québec, Sainte-Foy (Collection Pratiques et politiques sociales et économiques).

Georg S., Justesen L. (2017). « Counting to zero: accounting for a green building », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30, n° 5, p. 1065-1081.

Georgescu-Roegen N. (1981). *The entropy law and the economic process*, 4. print, Harvard Univ. Pr, Cambridge/Mass. u.a.

Georgescu-Roegen N. (1995). *La Décroissance : Entropie, écologie, économie*, Sang de la Terre, Paris.

Gibbons M., Limoges C., Nowotny H., Schwartzman S., Scott P., Trow M. (1994). *The new production of knowledge: the dynamics of science and research in contemporary societies*, SAGE Publications, London ; Thousand Oaks, Calif.

Giddens A. (1987). *Social theory and modern sociology*, Stanford University Press.

Giddens A. ([1990] 1994). *Les conséquences de la modernité*, traduit par MEYER O.

Giddens A. (1999). « Risk and Responsibility », *The Modern Law Review*, 62, n° 1.

Giddens A. (2009). *The politics of climate change*, Polity Press, Cambridge.

- Giddens A. ([1984] 2012). *La constitution de la société: éléments de la théorie de la structuration*, traduit par AUDET M., Presses universitaires de France, Paris.
- Gilbert P. (1998). *L'Instrumentation de gestion: la technologie de gestion, science humaine?*, Economica, Paris (Collection Gestion. Série Politique générale, finance et marketing).
- Giordano Y. (2003). « Les spécificités des recherches qualitatives », dans GIORDANO Y. (dir.), *Conduire un projet de recherche: une perspective qualitative*, Editions EMS, Paris, p. 11-39.
- Glaser B.G., Strauss A.L. (2012). *La découverte de la théorie ancrée: stratégies pour la recherche qualitative*, Armand Colin, Paris.
- Godard O. (2000). « Le principe de précaution, un principe politique d'action », *Revue juridique de l'Environnement*, 25, n° 1, p. 127-144.
- Goldthwaite R. (2015). « The Practice and Culture of Accounting in Renaissance Florence », *Enterprise & Society*, 16, n° 3, p. 611-647.
- Gond G. (2016). *Par-delà le contrôle de gestion sociale, l'opportunité d'une coopération inter-fonctionnelle*, Thèse de doctorat, Université de Poitiers, Poitiers.
- Goodpaster K.E. (2007). « De la considération morale », dans *Ethique de l'environnement nature, valeur, respect*, J. Vrin, Paris, p. 61-91.
- Gorz A. (1991). *Capitalisme, socialisme, écologie: désorientations, orientations*, Galilée, Paris (Collection Débats).
- Gorz A. ([1988] 2004). *Métamorphoses du travail: critique de la raison économique*, Gallimard, Paris (Collection Folio Essais).
- Gorz A. (2019). *Éloge du suffisant*, Puf, Paris.
- Gray R. (1993). « Current practice in environmental reporting », *Social and Environmental Accountability Journal*, 13, n° 1, p. 6-8.
- Gray R. (2000). « Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestation: A Review and Comment », *International Journal of Auditing*, 4, n° 3, p. 247-268.
- Gray R. (2002). « The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique? », *Accounting, Organizations and Society*, 27, n° 7, p. 687-708.
- 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, n° 1, p. 47-62.
- Gray R. (2013). « Back to basics: What do we mean by environmental (and social) accounting and what is it for?—A reaction to Thornton », *Critical Perspectives on Accounting*, 24, n° 6, p. 459-468.

Gray R., Adams C.A., Owen D. (2014). *Accountability, social responsibility, and sustainability: accounting for society and the environment*, Pearson Education Limited, Boston.

Gray R.H. (1990). *The greening of accountancy: the profession after Pearce*, Certified Accountants Publications.

Gray R., Kouhy R., Lavers S. (1995). « Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8, n° 2, p. 47-77.

Gray R., Owen D., Adams C. (1996). *Accounting & accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall, London.

Gray R., Owen D., Maunders K. (1988). « Corporate Social Reporting: Emerging Trends in Accountability and the Social Contract », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1, n° 1, p. 6-20.

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, n° 3, p. 211-239.

Grenier C., Josserand E. (2014). « Recherches sur le contenu et recherches sur le processus », dans *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, p. 129-165.

Grey C. (2001). « Re-imagining Relevance: A Response to Starkey and Madan », *British Journal of Management*, 12, n° s1, p. S27-S32.

Grimand A. (2006). *L'appropriation des outils de gestion: vers de nouvelles perspectives théoriques ?*, Université de Saint-Etienne.

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*, n° 54, n° 4, p. 237-257.

Groleau C. (2003). « L'observation », dans GIODARNO Y. (dir.), *Conduire un projet de recherche: une perspective qualitative*, Éditions EMS, p. 211-244.

Guilbault A., Leautey E. (1900). *La science des comptes mise à la portée de tous : Traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole à l'usage des Capitalistes, des Commerçants en général, des administrateurs, des Comptables et des Professeurs de Comptabilité*, 23^e édition, Librairie comptable et administrative, Paris.

Guillarme B. (2008). « Usages de la responsabilité », *Revue française de science politique*, Vol. 58, n° 6, p. 873-875.

Hadot P. (2008). *Le voile d'Isis: essais sur l'histoire de l'idée de nature*, Gallimard, Paris.

- Hahn T., Preuss L., Pinkse J., Figge F. (2014). « Cognitive Frames in Corporate Sustainability: Managerial Sensemaking with Paradoxical and Business Case Frames », *Academy of Management Review*, 39, n° 4, p. 463-487.
- Hartwick J.M. (1977). « Intergenerational Equity and the Investing of Rents from Exhaustible Resources », *The American Economic Review*, 67, n° 5, p. 972-974.
- Hartwick J.M. (1978). « Substitution Among Exhaustible Resources and Intergenerational Equity », *The Review of Economic Studies*, 45, n° 2, p. 347-354.
- 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*, Economica, Paris.
- Healy P.M., Wahlen J.M. (1999). « A review of the earnings management literature and its implications for standard setting », *Accounting horizons*, 13, n° 4, p. 365-383.
- Hess G. (2013). *Éthiques de la nature*.
- Hicks J.R. (1939). « The Foundations of Welfare Economics », *The Economic Journal*, 49, n° 196, p. 696-712.
- Hicks J.R. (1943). « The Four Consumer's Surpluses », *The Review of Economic Studies*, 11, n° 1, p. 31-41.
- Hines R.D. (1988). « Financial accounting: In communicating reality, we construct reality », *Accounting, Organizations and Society*, 13, n° 3, p. 251-261.
- Hodgson G.M. (2014). « What is capital? Economists and sociologists have changed its meaning: should it be changed back? », *Cambridge Journal of Economics*, 38, n° 5, p. 1063-1086.
- Hodgson G.M. (1997). « Economics, Environmental Policy and the Transcendence of Utilitarianism », dans *Valuing nature? ethics, economics and the environment*, Routledge, London ; New York, p. 48-63.
- Hodgson G.M. (2015). *Conceptualizing capitalism: institutions, evolution, future*, The University of Chicago Press, Chicago ; London.
- Hofstede G. (1967). *The game of budget control-How to live with budgetary control and yet be motivated by them*, Koninklijke Van Gorcum & Comp., Assen, The Netherlands.
- Holland A. (1997). « Substitutability », dans *Valuing nature? ethics, economics and the environment*, Routledge, London ; New York.
- Hopwood A.G. (1983). « On trying to study accounting in the contexts in which it operates », *Accounting, Organizations and Society*, 8, n° 2, p. 287-305.
- Hopwood A.G. (1987). « The archeology of accounting systems », *Accounting, Organizations and Society*, 12, n° 3, p. 207-234.

- Hopwood A.G. (2000). « Understanding financial accounting practice », *Accounting, Organizations and Society*, 25, n° 8, p. 763-766.
- Igalens J., Peretti J.-M. (1997). *Le bilan social de l'entreprise*, Presses universitaires de France, Paris.
- IIRC (2013). « The International IR Framework »,.
- Jaeger M. (2009). « Du principe de responsabilité au processus de responsabilisation », *Vie sociale*, N° 3, n° 3, p. 71-81.
- Jardat R., Pesqueux Y. (2011). « Les multiples fronts de la pensée-gestion du risque », *Management Avenir*, n° 48, n° 8, p. 221-224.
- Jeanjean T., Piot C. (2012). « La théorie positive de la comptabilité : “je t’aime, moi non plus” », dans *Comptabilité, société, politique: mélanges en l'honneur du professeur Bernard Colasse*, Économica, Paris.
- Jeanjean T., Ramirez C. (2008). « Aux sources des théories positives : contribution à une analyse des changements de paradigme dans la recherche en comptabilité », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 14, n° 2, p. 5-25.
- Jevons W.S. (1879). *The theory of political economy*, Macmillan and Company.
- Jonas H. ([1979] 2003). *Le principe responsabilité: une éthique pour la civilisation technologique*, traduit par GREISCH J., Flammarion, Paris.
- Juan S. (2005). « L’historicité du développement durable », dans MARÉCHAL J.-P., QUENAULT B. (dirs.), *Le développement durable: une perspective pour le XXIe siècle*, Presses Univ. de Rennes, Rennes (Des sociétés), p. 69-81.
- Jubé S. (2011). *Droit social et normalisation comptable*, L.G.D.J, Paris (Droit et économie).
- Justesen L., Mouritsen J. (2011). « Effects of actor-network theory in accounting research » RICHARD BAKER C., CHIAPELLO E. (dirs.), *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24, n° 2, p. 161-193.
- Kaldor N. (1939). « Welfare Propositions of Economics and Interpersonal Comparisons of Utility », *The Economic Journal*, 49, n° 195, p. 549-552.
- Kallis G., Norgaard R.B. (2010). « Coevolutionary ecological economics », *Ecological Economics*, 69, n° 4, p. 690-699.
- Khan T., Gray R. (2016). « Accounting, identity, autopoiesis + sustainability: A comment, development and expansion on Lawrence, Botes, Collins and Roper (2013) », *Meditari Accountancy Research*, 24, n° 1, p. 36-55.
- Kingston K.L., Furneaux C., Zwaan L. de, Alderman L. (2019). « From monologic to dialogic: Accountability of nonprofit organisations on beneficiaries’ terms », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33, n° 2, p. 447-471.

- Koenig G. (2009). *Karl E. Weick-Une entreprise de subversion, évolutionnaire et interactionniste*, Éditions EMS.
- Krutilla J.V. (1961). « Welfare Aspects of Benefit-Cost Analysis », *Journal of Political Economy*, 69, n° 3, p. 226-235.
- Kuhn T.S. ([1962] 2018). *La structure des révolutions scientifiques*, traduit par MEYER L.
- Kuruppu S.C., Milne M.J., Tilt C.A. (2019). « Gaining, maintaining and repairing organisational legitimacy: When to report and when not to report », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32, n° 7, p. 2062-2087.
- Lamberton G. (2019). « Sustainability accounting—a brief history and conceptual framework », *Accounting Forum*.
- Larrinaga-Gonzalez C., Bebbington J. (2001). « Accounting change or institutional appropriation?—A case study of the implementation of environmental accounting », *Critical Perspectives on Accounting*, 12, n° 3, p. 269-292.
- Latour B. (2010). *Nous n'avons jamais été modernes: essai d'anthropologie symétrique*, Nachdr., Editions La Découverte [u.a.], Paris.
- Latour B., Woolgar S. (1996). *La vie de laboratoire*, La Découverte, Paris.
- Laufer W.S. (2003). « Social Accountability and Corporate Greenwashing », *Journal of Business Ethics*, 43, n° 3, p. 253-261.
- Laval C. (2006). « Jeremy Bentham et le gouvernement des intérêts », *Revue du MAUSS*, no 27, n° 1, p. 289-306.
- Le Breton D. (2012). *Sociologie du risque*, Presses universitaires de France, Paris.
- Le Moigne J.-L. (1990). « Epistémologies constructivistes et sciences de l'organisation », dans MARTINET A.C. (dir.), *Epistémologies et sciences de gestion*, Economica, Paris (Collection Gestion. Série Politique générale, finance et marketing), p. 81-140.
- Le Moigne J.-L. (1995). *Les épistémologies constructivistes*, 4^e édition, Presses universitaires de France, Paris (Que sais-je?).
- Le Moigne J.-L. (2012). « Les nouvelles sciences d'ingénierie sont sciences fondamentales », *Concevoir dans, et avec, la complexité*, p. 15.
- Lecourt D. (2018). *La philosophie des sciences*.
- Lehman G. (1996). « Environmental Accounting: Pollution Permits or Selling the Environment », *Critical Perspectives on Accounting*, 7, n° 6, p. 667-676.
- Lehman G. (2001). « Reclaiming the public sphere: problems and prospects for corporate social and environmental accounting », *Critical Perspectives on Accounting*, 12, n° 6, p. 713-733.

Lehman G., Kuruppu S.C. (2017). « A framework for social and environmental accounting research », *Accounting Forum*, 41, n° 3, p. 139-146.

Lélé S.M. (1991). « Sustainable development: A critical review », *World Development*, 19, n° 6, p. 607-621.

Lemarchand Y., Praquin N. (2005). « Falsifications et manipulations comptables. La mesure du profit, un enjeu social (1856-1914) », *Comptabilite - Controle - Audit*, Tome 11, n° 3, p. 15-33.

Levy D.L. (1997). « Environmental Management as Political Sustainability », *Organization & Environment*, 10, n° 2, p. 126-147.

Llewellyn S. (1994). « Managing the Boundary: How Accounting Is Implicated in Maintaining the Organization », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7, n° 4, p. 4-23.

Maréchal J.-P. (2005). « De la religion de la croissance à l'exigence de développement durable », dans MARÉCHAL J.-P., QUENAULT B. (dirs.), *Le développement durable: une perspective pour le XXI^e siècle*, Presses Univ. de Rennes, Rennes (Des sociétés), p. 31-50.

Marques J.C., Mintzberg J.C.M. and H. (2015). « Why Corporate Social Responsibility Isn't a Piece of Cake », *MIT Sloan Management Review*.

Martinet A.C., Pesqueux Y. (2013). *Epistémologie des sciences de gestion*, Vuibert, Paris.

Martinoia R. (2000). « Le surplus des consommateurs d'Alfred Marshall : une généalogie intellectuelle », *Cahiers d'Économie Politique*, 36, n° 1, p. 39-58.

Martuccelli D. (1999). *Sociologies de la modernité. L'itinéraire du XX^e siècle*, Gallimard, Paris.

Martuccelli D. (2017). « Les deux modernités occidentales et la géo-modernité actuelle », *Revue internationale de philosophie*, n° 281, n° 3, p. 349-367.

Mathews R. (2004). « Developing a matrix approach to categorise the social and environmental accounting research literature », *Qualitative Research in Accounting & Management*, 1, n° 1, p. 30-45.

Maunder K.T., Burritt R.L. (1991). « Accounting and Ecological Crisis », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4, n° 3.

McConnell K.E. (1997). « Does Altruism Undermine Existence Value? », *Journal of Environmental Economics and Management*, 32, n° 1, p. 22-37.

Meade J.E. (1952). « External Economies and Diseconomies in a Competitive Situation », *The Economic Journal*, 62, n° 245, p. 54-67.

Meadows D.H., Meadows D.L., Randers J., Behrens III W.W. (1972). *The Limits to growth: a report for the Club of Rome's project on the predicament of mankind*, Universe Books, New York.

- Melucci A. (1980). « The new social movements: A theoretical approach », *Information (International Social Science Council)*, 19, n° 2, p. 199-226.
- Mennicken A., Miller P. (2012). « Accounting, Territorialization and Power », *Foucault Studies*, p. 4-24.
- Méric J. (2010). *Les dynamiques de contrôle dans les organisations*, thesis, Université Paris Dauphine - Paris IX.
- Méric J., Pesqueux Y., Solé A. (2009). *La société du risque: analyse et critique*, Economica, Paris (Gestion).
- Michel J. (2017). *Homo interpretans*, Hermann, Paris.
- Milanesi J. (2010). « Éthique et évaluation monétaire de l'environnement : la nature est-elle soluble dans l'utilité ? », *VertigO - la revue électronique en sciences de l'environnement*, n° Volume 10 numéro 2.
- Milanesi J. (2011). « Une histoire de la méthode d'évaluation contingente », *Geneses*, n° 84, n° 3, p. 6-24.
- Miller P., O'Leary T. (1987). « Accounting and the construction of the governable person », *Accounting, Organizations and Society*, 12, n° 3, p. 235-265.
- Miller P., Power M. (2013). « Accounting, Organizing, and Economizing: Connecting Accounting Research and Organization Theory », *The Academy of Management Annals*, 7, n° 1, p. 557-605.
- Miller P., Rose N. (1990). « Governing economic life », *Economy and Society*, 19, n° 1, p. 1-31.
- Milne M.J., Patten D.M. (2002). « Securing organizational legitimacy: An experimental decision case examining the impact of environmental disclosures », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15, n° 3, p. 372-405.
- Mistry V., Sharma U., Low M. (2014). « Management accountants' perception of their role in accounting for sustainable development: An exploratory study » CHARL DE VILLIERS AND PROFESSOR CHRIS VAN STADEN P. (dir.), *Pacific Accounting Review*, 26, n° 1/2, p. 112-133.
- Mitcham C. (1995). « The concept of sustainable development: its origins and ambivalence », *Technology in Society*, 17, n° 3, p. 311-326.
- Moison J.C. (1997). *Du mode d'existence des outils de gestion*, Seli Arsla, Paris.
- Morales Belpaire J. (2013). *Environnement naturel et histoire de la pensée économique*.
- Morales J., Lambert C. (2013). « Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices », *Accounting, Organizations and Society*, 38, n° 3, p. 228-244.

Morin E. (1992). *La méthode. 3: La connaissance de la connaissance: anthropologie de la connaissance*. - (... ; 236), Éd. du Seuil, Paris (Points).

Morin E. (2005). *Introduction à la pensée complexe*, Édition du Seuil, Paris (Essais).

Mouritsen J., Kreiner K. (2016). « Accounting, decisions and promises », *Accounting, Organizations and Society*, 49, p. 21-31.

Müller-Wenk R. (1992). « „Ökologische Buchhaltung“ — Eine Einführung », dans *Umwelt und Ökonomie: Reader zur ökologieorientierten Betriebswirtschaftslehre*, 1. Aufl., Nachdr, Gabler, Wiesbaden, p. 257-274.

Musca G. (2006). « Une stratégie de recherche processuelle : l'étude longitudinale de cas enchâssés », *M@n@gement*, Vol. 9, n° 3, p. 153-176.

Næss A. (1973). « The shallow and the deep, long-range ecology movement. A summary », *Inquiry*, 16, n° 1-4, p. 95-100.

Næss A. (1989). *Ecology, community, and lifestyle: outline of an ecosophy*, traduit par ROTHENBERG D., Cambridge University Press, Cambridge ; New York.

Narayanan V., Adams C.A. (2017). « Transformative change towards sustainability: the interaction between organisational discourses and organisational practices », *Accounting and Business Research*, 47, n° 3, p. 344-368.

Neu D., Cooper D.J., Everett J. (2001). « Critical Accounting Interventions », *Critical Perspectives on Accounting*, 12, n° 6, p. 735-762.

Nikolaou I.E., Evangelinos K.I. (2010). « Classifying current social responsibility accounting methods for assisting a dialogue between business and society », *Social Responsibility Journal*, 6, n° 4, p. 562-580.

Nordhaus W. (2007a). « Critical Assumptions in the Stern Review on Climate Change », *Science*, 317, n° 5835, p. 201-202.

Nordhaus W. (2007b). « A Review of the Stern Review on the Economics of Climate Change », *Journal of Economic Literature*, 45, n° 3, p. 686-702.

Nordhaus W. (2019). *Le casino climatique: risques, incertitudes et solutions économiques face à un monde en réchauffement*.

Norgaard R.B. (2006). *Development betrayed the end of progress and a coevolutionary revisioning of the future*, Routledge, London; New York.

Norman W., MacDonald C. (2004). « Getting to the Bottom of “Triple Bottom Line” », *Business Ethics Quarterly*, 14, n° 2, p. 243-262.

Norton B.G. (1994). *Toward unity among environmentalists*, Oxford Univ. Press, New York.

Norton B.G. (2007). « L'éthique environnementale et l'anthropocentrisme faible », dans *Ethique de l'environnement nature, valeur, respect*, J. Vrin, Paris, p. 249-283.

- Notat N., Sénard J.-D. (2018). « L'entreprise, objet d'intérêt collectif », Paris, Ministres de la transition écologique et solidaire, de la justice, de l'économie et des finances du travail.
- O'Dwyer B. (2003). « Conceptions of corporate social responsibility: the nature of managerial capture », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16, n° 4, p. 523-557.
- Offe C. (1985). « New social movements: challenging the boundaries of institutional politics », *Social research*, 52, n° 4, p. 817.
- Osberg L., Sharpe A. (2002). « An Index of Economic Well-Being for Selected OECD Countries », *Review of Income and Wealth*, 48, n° 3, p. 291-316.
- Parker L.D. (2001). « Back to the future: the broadening accounting trajectory », *British Accounting Review*, 33, n° 4, p. 421-453.
- Parker L.D. (2005). « Social and environmental accountability research: A view from the commentary box », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18, n° 6, p. 842-860.
- Passet R. (1996). *L'économie et le vivant*, 2^e édition, Economica, Paris.
- Patten D.M. (2019). « Seeking legitimacy », *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, ahead-of-print, n° ahead-of-print.
- Pearce D.W., Atkinson G.D. (1993). « Capital theory and the measurement of sustainable development: an indicator of "weak" sustainability », *Ecological Economics*, 8, n° 2, p. 103-108.
- Pearce D.W., Atkinson G., Mourato S. (2006). *Analyse coûts-avantages et environnement: développement récents*, Organisation de coopération et de développement économiques, Paris.
- Pearce D.W., Markandya A., Barbier E.B. (1989). *Blueprint for a green economy*, Earthscan, London.
- Peretz H. (2004). *Les méthodes en sociologie. L'observation*, 2^e édition, La Découverte, Paris.
- Peterson M. (2006). « The Precautionary Principle Is Incoherent », *Risk Analysis*, 26, n° 3, p. 595-601.
- Piaget J. ([1942] 2012). *La psychologie de l'intelligence*, Armand Colin, Paris.
- Pigou A.C. (1920). *The economics of welfare*, Macmillan, London.
- Piron S. (2004). « L'apparition du résicim en Méditerranée occidentale, XIIe-XIIIe siècles », dans *Pour une histoire culturelle du risque. Genèse, évolution, actualité du concept dans les sociétés occidentales, sous la direction de E. Collas-Heddeland, M. Coudry, O. Kammerer, A. J. Lemaître, B. Martin*, Editions Histoire et Anthropologie, Strasbourg, France, p. 59-76.
- Pommier É. (2014). *Hans Jonas et le Principe Responsabilité*, Presses Universitaires de France.

Power M. (1992). « After calculation? Reflection on critique of economic reason by André Gorz », *Accounting, Organizations and Society*, 17, n° 5, p. 477-499.

Quattrone P. (2004). « Accounting for God: accounting and accountability practices in the Society of Jesus (Italy, XVI–XVII centuries) », *Accounting, Organizations and Society*, 29, n° 7, p. 647-683.

Quattrone P. (2015). « Governing Social Orders, Unfolding Rationality, and Jesuit Accounting Practices: A Procedural Approach to Institutional Logics », *Administrative Science Quarterly*, 60, n° 3, p. 411-445.

Raffournier B. (2018). *Théorie de la comptabilité financière*.

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

Rambaud A. (2018). « Aux origines du capital : Le capital chez Luca Pacioli, entre comptabilité et économie, entre mondes ancien et Moderne », *Transitions numériques et informations comptables*, p. cd-rom.

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, p. 92-116.

Randall A., Stoll J.R. (1983). « Existence Value in a Total Valuation Framework, Managing Air Quality and Science Resources at National Parks and Wilderness Areas, eds. Rowe, RD and Chestnut, LG », *RD Rowe, LG Chestnut, We-stview Press, Boulder, CO*.

Reichenbach H. (1935). « L'empirisme logique et la désagrégation de l'a priori in »,.

Revellino S., Mouritsen J. (2015). « Accounting as an engine: The performativity of calculative practices and the dynamics of innovation », *Management Accounting Research*, 28, p. 31-49.

Reynaud J.-D. (1988). « Les régulations dans les organisations: Régulation de contrôle et régulation autonome », *Revue française de sociologie*, 29, n° 1, p. 5-18.

Richard J. (1983). « Comptabilité pour l'autogestion: la comptabilité des entreprises yougoslaves », *Cahiers Français*, 210.

Richard J. (2005a). « Les trois stades du capitalisme comptable français », dans *Les normes comptables internationales: instruments du capitalisme financier*, La Découverte, Paris, p. 89-119.

Richard J. (2005b). « The concept of fair value in French and German accounting regulations from 1673 to 1914 and its consequences for the interpretation of the stages of development of capitalist accounting », *Critical Perspectives on Accounting*, 16, n° 6, p. 825-850.

Richard J. (2012). *Comptabilité et développement durable*, Economica, Paris (Gestion).

- Richard J., Bensadon D., Rambaud A.P. (2018). *Comptabilité financière: comptabilité écologique contre IFRS, normes IFRS internationales et françaises, perspectives critiques sur la comptabilité*.
- Ricœur P. (1994). « Le concept de responsabilité: Essai d'analyse sémantique », *Esprit*, p. 28-48.
- Ricœur P. (1998). *Du texte à l'action*, Éditions du Seuil, Paris (Points Essais).
- Robson K. (1992). « Accounting numbers as “inscription”: Action at a distance and the development of accounting », *Accounting, Organizations and Society*, 17, n° 7, p. 685-708.
- Rogers E.M. (1995). « Diffusion of Innovations: Modifications of a Model for Telecommunications », dans STOETZER M.-W., MAHLER A. (dirs.), *Die Diffusion von Innovationen in der Telekommunikation*, Springer Berlin Heidelberg, Berlin, Heidelberg (Schriftenreihe des Wissenschaftlichen Instituts für Kommunikationsdienste), p. 25-38.
- Rojot J. (2012). « Anthony Giddens : La théorie de la structuration », dans *Les grands inspireurs de la théorie des organisations - Tome 1*, EMS, (Grands auteurs).
- Rolston III H. (2007). « La valeur dans la nature et la nature de la valeur », dans *Ethique de l'environnement nature, valeur, respect*, J. Vrin, Paris, p. 153-186.
- Røpke I. (2004). « The early history of modern ecological economics », *Ecological Economics*, 50, n° 3, p. 293-314.
- Rosé J.-J. (2006). « Introduction », dans *Responsabilité sociale de l'entreprise : Pour un nouveau contrat social*, De Boeck Supérieur.
- Rose N. (1991). « Governing by numbers: Figuring out democracy », *Accounting, Organizations and Society*, 16, n° 7, p. 673-692.
- Rosset C. (2004). *Principes de sagesse et de folie*, Minuit, Paris.
- Rosset C. (2016). *L'anti-nature: éléments pour une philosophie tragique*, PUF, Paris.
- Routley R. (2007). « A-ton-besoin d'une nouvelle éthique, d'une éthique environnementale ? », dans *Ethique de l'environnement nature, valeur, respect*, J. Vrin, Paris.
- Rubenstein D.B. (1992). « Bridging the gap between green accounting and black ink », *Accounting, Organizations and Society*, 17, n° 5, p. 501-508.
- Russell S., Milne M.J., Dey C. (2017). « Accounts of nature and the nature of accounts: Critical reflections on environmental accounting and propositions for ecologically informed accounting », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30, n° 7, p. 1426-1458.
- Samuelson P.A. (1938). « A Note on the Pure Theory of Consumer's Behaviour », *Economica*, 5, n° 17, p. 61-71.

Schäfer P. (2016). *La dynamique d'appropriation de la responsabilité sociale à travers le prisme du déploiement de la norme ISO 26000*, Thèse de doctorat, Université de Poitiers.

Schaltegger S., Burritt R. (2000). *Contemporary environmental accounting: issues, concepts, and practice*, Greenleaf, Sheffield.

Schaltegger S., Burritt R.L. (2006). « Corporate sustainability accounting: a nightmare or a dream coming true? », *Business Strategy and the Environment*, 15, n° 5, p. 293-295.

Schipper K. (1989). « Earnings management », *Accounting horizons*, 3, n° 4, p. 91.

Schoun G., Saint-Front J. de, Saint-Front P. de, Veillard M. (2013). *Manifeste pour une comptabilité universelle*.

SEGRESTIN, B., LEVILLAIN, K. (dirs.) (2018). *La mission de l'entreprise responsable: principes et normes de gestion*, Presses des mines, Paris (Collection Économie et gestion).

Singer P. (1974). « Sidgwick and Reflective Equilibrium », *The Monist*, 58, n° 3, p. 490-517.

Solow R.M. (1991). « Sustainability: an economist's perspective », dans *Economics of the environment: Selected readings*, Norton & Company, New-York, p. 179-187.

Spash C.L. (2013). « The shallow or the deep ecological economics movement? », *Ecological Economics*, 93, p. 351-362.

Spence C. (2007). « Social and environmental reporting and hegemonic discourse » LLEWELLYN S., J. MILNE M. (dirs.), *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20, n° 6, p. 855-882.

Spence C. (2009). « Social accounting's emancipatory potential: A Gramscian critique », *Critical Perspectives on Accounting*, 20, n° 2, p. 205-227.

Spence C., Chabrak N., Pucci R. (2013). « Doxic sunglasses: A response to "Green accounting and Green Eyeshades: Twenty years later" », *Critical Perspectives on Accounting*, 24, n° 6, p. 469-473.

Spence C., Husillos J., Correa-Ruiz C. (2010). « Cargo cult science and the death of politics: A critical review of social and environmental accounting research », *Critical Perspectives on Accounting*, 21, n° 1, p. 76-89.

Spradley J.P. (2016). *Participant observation*, Waveland Press.

Stern N. (2008). « The Economics of Climate Change », *American Economic Review*, 98, n° 2, p. 1-37.

Stiglitz J. (1974). « Growth with Exhaustible Natural Resources: Efficient and Optimal Growth Paths », *The Review of Economic Studies*, 41, p. 123-137.

Sunstein C.R. (2003). « Beyond the Precautionary Principle », *University of Pennsylvania Law Review*, 151, n° 3, p. 1003-1058.

Suzuki T. (2003). « The epistemology of macroeconomic reality: The Keynesian Revolution from an accounting point of view », *Accounting, Organizations and Society*, 28, n° 5, p. 471-517.

Tarragoni F. (2018). *Sociologies de l'individu*, La Découverte, Paris (Collection Repères Sociologie).

Taylor P.W. (2007). « L'éthique du respect de la nature », dans *Ethique de l'environnement nature, valeur, respect*, J. Vrin, Paris, p. 111-152.

The Sigma Project (2003). « Sustainability Accounting Guide », London, The Sigma Project.

Thévenot L. (1996). « Les investissements de forme », dans *Conventions économiques*, Presses universitaires de France, Paris, p. 21-71.

Thibierge C. (1999). « Libres propos sur l'évolution du Droit de la responsabilité (vers un élargissement de la fonction de la responsabilité civile?) », *Revue trimestrielle de droit civil*, n° 3, p. 561-584.

Thompson G. (1991). « Is accounting rhetorical? Methodology, Luca Pacioli and printing », *Accounting, Organizations and Society*, 16, n° 5, p. 572-599.

Tietenberg T.H., Lewis L., Naccache P., Gallo J., Mauléon F. (2013). *Économie de l'environnement et développement durable*, Pearson, Montreuil.

Tinker A.M., Merino B.D., Neimark M.D. (1982). « The normative origins of positive theories: Ideology and accounting thought », *Accounting, Organizations and Society*, 7, n° 2, p. 167-200.

Tinker T., Neimark M., Lehman C. (1991). « Falling down the Hole in the Middle of the Road: Political Quietism in Corporate Social Reporting », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4, n° 2, p. 09513579110000504.

Touchelay B. (2005). « À l'origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté de contrôle d'un État dirigiste ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 11, n° 3, p. 61-88.

Touraine A. (1971). *The post-industrial society: tomorrow's social history: classes, conflicts and culture in the programmed society*, 1st American ed., Random House, New York.

Trébucq S. (2015). « De l'IR à l'« Integrated Risk Scorecard » ? Une analyse exploratoire à partir de deux études de cas », *Management Avenir*, N° 81, n° 7, p. 165-183.

Trist E.L., Bamforth K.W. (1951). « Some Social and Psychological Consequences of the Longwall Method of Coal-Getting: An Examination of the Psychological Situation and Defences of a Work Group in Relation to the Social Structure and Technological Content of the Work System », *Human Relations*, 4, n° 1, p. 3-38.

United Nations (1982). « Charte mondiale pour la nature », *A/RES/37/7*.

- Vandangeon-Derumez I., Garreau L. (2014). « Analyses longitudinales », dans *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, p. 389-417.
- Vandenberghe F. (2001). « Introduction à la sociologie (cosmo) politique du risque d'Ulrich », *Revue du MAUSS*, no 17, n° 1, p. 25-39.
- Vaujany F.-X. de (2006). « Pour une théorie de l'appropriation des outils de gestion : vers un dépassement de l'opposition conception-usage », *Management & Avenir*, 9, n° 3, p. 109-126.
- Vaujany F.-X. de (2005). *De la conception à l'usage: vers un management de l'appropriation des outils de gestion*, Éditions EMS, management & société, Colombelles, France.
- Vaujany F.-X. de, Grimand A. (2005). « Reflexion sur la place de la perspective appropriative au sein des sciences de gestion », dans *De la conception à l'usage: vers un management de l'appropriation des outils de gestion*, Éditions EMS, management & société, Colombelles, France.
- Vivien F.-D. (2007). *Le développement soutenable*.
- Vlaeminck J.H. (1979). *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Edition Pragnos, Vesoul.
- Vollmer H. (2003). « Bookkeeping, accounting, calculative practice: the sociological suspense of calculation », *Critical Perspectives on Accounting*, 14, n° 3, p. 353-381.
- Vough H.C., Cardador M.T., Bednar J.S., Dane E., Pratt M.G. (2012). « What Clients Don't Get about My Profession: A Model of Perceived Role-Based Image Discrepancies », *Academy of Management Journal*, 56, n° 4, p. 1050-1080.
- Walker S.P. (1998). « How to secure your husband's esteem. Accounting and private patriarchy in the British middle class household during the nineteenth century », *Accounting, Organizations and Society*, 23, n° 5, p. 485-514.
- Watts R.L., Zimmerman J.L. (1978). « Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards », *The Accounting Review*, 53, n° 1, p. 112-134.
- Watts R.L., Zimmerman J.L. (1979). « The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses », *The Accounting Review*, 54, n° 2, p. 273-305.
- Watts R.L., Zimmerman J.L. (1986). *Positive accounting theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs/N.J (Prentice-Hall international editions).
- Watzlawick P. ([1978] 2014). *La réalité de la réalité: confusion, désinformation, communication*, traduit par ROSKIS E., Éd. Points, Paris.
- Weber M. ([1919] 2006). *Le savant et le politique*, traduit par FREUND J., 10-18, Paris.
- Weber M. ([1922] 2008). *Economie et Société : Les Catégories de la sociologie*, Pocket, Paris (Agora).

- Weick K.E. (1995). *Sensemaking in organizations*, Sage Publications, Thousand Oaks (Foundations for organizational science).
- Weick K.E., Sutcliffe K.M., Obstfeld D. (2005). « Organizing and the Process of Sensemaking », *Organization Science*, 16, n° 4, p. 409-421.
- Westman W.E. (1977). « How Much Are Nature's Services Worth? », *Science*, 197, n° 4307, p. 960-964.
- Whittington G. (1987). « Positive Accounting: A Review Article », *Accounting and Business Research*, 17, n° 68, p. 327-336.
- Wildavsky A., Dake K. (1990). « Theories of Risk Perception: Who Fears What and Why? », *Daedalus*, 119, n° 4, p. 41-60.
- Wilmshurst T.D., Frost G.R. (2001). « The role of accounting and the accountant in the environmental management system », *Business Strategy and the Environment*, 10, n° 3, p. 135-147.
- World Commission on Environment and Development (1987). « Our Common Future ».
- Worster D. (1977). *Nature's economy: the roots of ecology*, Sierra Club Books, San Francisco.
- Worster D. (2009). *Les pionniers de l'écologie*, Sang de la terre, Paris.
- Yamey B.S. (2005). « The historical significance of double-entry bookkeeping: Some non-Sombartian claims », *Accounting, Business & Financial History*, 15, n° 1, p. 77-88.
- Yamey B.S. (1964). « Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart », *Journal of Accounting Research*, 2, n° 2, p. 117-136.
- Zardet V. (1997). « Bilan social et pratique de pilotage : points de vue de DRH »,.
- Zask J. (2015). *Introduction à John Dewey*, La Découverte, Paris (Repères).

Table des matières

Remerciements.....	i
Sommaire	v
Liste des acronymes.....	ix
Introduction générale.....	1
Chapitre I – Placer la comptabilité socio-environnementale dans son contexte socio-historique	15
<i>Introduction</i>	<i>15</i>
<i>Section 1 – Mettre la comptabilité au service de la soutenabilité : au-delà du défi technique.....</i>	<i>17</i>
Sous-section 1 – Modéliser la comptabilité : une approche constructiviste et sociologique.....	18
1. L’encastrement de la comptabilité dans la société.....	19
1.1. La construction phénoménologique de la comptabilité	19
1.2. La fonction de rappel à l’ordre social de la comptabilité.....	22
2. Des écritures comptables à l’action.....	25
2.1. Les interrelations complexes des <i>écritures comptables</i>	26
2.3. De l’information comptable à l’action.....	29
3. Le contrat social de la comptabilité.....	31
Sous-section 2 – La comptabilité socio-environnementale et le changement organisationnel.....	34
1. La comptabilité socio-environnementale : définition, programme et constats	35
1.1. Définitions et précisions lexicales	35
1.2. La CSE : un projet de réforme.....	37
1.3. La CSE : un projet détourné par les organisations.....	41
2. CSE et changement organisationnel.....	42
2.1. La CSE comme reproduction de l’insoutenabilité	43
2.2. L’impossible expression de la CSE dans le contexte socio-économique actuel	45
2.3. La résistance des comptables.....	46
2.4. La préparation du reporting au cœur de la dynamique de changement	48
<i>Section 2 – L’inscription de la soutenabilité dans les pratiques : une approche herméneutique</i>	<i>51</i>
Sous-section 1 – L’appropriation au cœur de la (re)production des pratiques	51
1. Lire la comptabilité au prisme de la théorie de l’appropriation.....	52
1.1. Comptabilité générale et outil de gestion	52
1.2. La théorie de l’appropriation comme cadre théorique.....	55
1.3. Les perspectives de l’appropriation	57

1.4. Le reporting extra-financier à l'aune de la théorie de la conception à l'usage	59
2. Appropriation et changement : une lecture structurationniste	61
2.1. Éléments généraux de la théorie de la structuration	62
2.2. Théorie de la structuration et outil de gestion.....	65
2.3. La routinisation des systèmes sociaux	67
2.4. L'appropriation au cœur de l'innovation ordinaire.....	68
Sous-section 2 – L'herméneutique : cadre d'analyse de la dimension sémantique des outils de gestion	70
1. <i>Sensemaking</i> et outil de gestion.....	70
1.1. Les apports du <i>sensemaking</i>	70
1.2. Le <i>sensemaking</i> : point de départ d'une analyse herméneutique des outils de gestion	73
2. Les apports de l'herméneutique sur la nature de l'interprétation	75
2.1. L'interprète et « <i>le dévoilement ordinaire du monde</i> ».....	75
2.2. L'interprète face à sa propre historicité	80
<i>Synthèse du chapitre I</i>	84
Chapitre II – Généalogie de la comptabilité socio-environnementale.....	87
<i>Introduction</i>	87
<i>Section 1 – Le développement durable : un concept en tension</i>	89
Sous-section 1 – Aux origines idéologiques du développement durable	91
1. Le paradoxe de la soutenabilité au sein de la modernité	92
1.1. L'esprit de la modernité et la naissance de l'individu	93
1.2. Le paradoxe du grand partage du monde.....	94
2. Les deux imaginaires de la soutenabilité	97
2.1. L'imaginaire prométhéen.....	97
2.2. L'imaginaire orphique	100
Sous-section 2 – Le risque, la responsabilité et l'éthique : à l'épreuve des tensions de la modernité	103
1. Le risque : entre projet de maîtrise et inquiétude cataclysmique.....	104
1.1. Les origines du risque.....	104
1.2. Les risques produits de la haute modernité.....	106
2. La responsabilité : d'une responsabilité reposant sur la faute à la responsabilité reposant sur le risque	108
2.1. Tentative de définition de la responsabilité	108
2.2. Le principe de précaution	112
3. L'éthique : la place de l'homme en question.....	116
3.1. Anthropocentrisme et pathocentrisme	118
3.2. Biocentrisme et écocentrisme	121
<i>Section 2 – L'intégration du développement durable dans le système économique</i>	125
Sous-section 1 – La soutenabilité économiques entre deux écoles de pensée.....	125

1. L'économie de l'environnement : une école prométhéenne	126
1.1. L'analyse coûts-avantages : une instrumentalisation de la soutenabilité.....	126
1.2. La soutenabilité prométhéenne	129
1.3. La valeur économique totale : extension du domaine de l'utilité	132
2. L'économie écologique co-évolutionnaire : une école orphique.....	137
2.1. La biophysique comme fondement de l'économie	139
2.2. L'harmonie comme modèle de soutenabilité.....	142
Sous-section 2 – Intégration comptable du développement durable	145
1. Les approches de la comptabilité socio-environnementale	147
1.1. L'approche par l'inventaire	147
1.2. L'approche par la pression environnementale	149
1.3. L'approche par les capitaux.....	150
1.4. L'approche financière.....	151
2. Des concepts comptables aux représentations du monde	153
2.1. Caractéristiques des CSE.....	153
2.2. Précisions sur le capital	156
2.3. Le principe de prudence : témoin des représentations du monde	157
<i>Synthèse du chapitre II</i>	161
Chapitre III – Une recherche engagée sur le terrain.....	165
<i>Introduction</i>	165
<i>Section 1 – Fondements méthodologiques de la recherche</i>	168
1. Positionnement constructiviste de la recherche.....	168
1.1. Une ontologie inspirée du constructivisme de P. Watzlawick.....	168
1.2. Construction de la connaissance : une démarche intersubjective	170
2. Démarche exploratoire de la recherche	172
2.1. Une recherche sur les processus et le contenu	173
2.2. Une recherche qualitative	174
2.3. Un bricolage méthodologique inspiré de la <i>grounded theory</i>	176
3. Cadrage d'une recherche participante sur le temps long	177
3.1. Considérations générales sur le terrain de recherche.....	177
3.2. Une étude longitudinale en temps réel de cas enchâssés	178
3.3. Une recherche entre observation participante et recherche intervention	181
<i>Section 2 – Mise en œuvre d'une observation participante de long terme</i>	184
1. La collecte de données	184
1.1. Les observations	184
1.2. La prise de notes : du journal de bord de recherche au journal de bord quotidien	186
1.3. L'utilisation de documents et de données secondaires	187
2. L'analyse critique des données.....	188

3. La validité de la recherche.....	189
<i>Synthèse du chapitre III</i>	191
Chapitre IV – Mettre en œuvre CARE : Entre pédagogie et adaptation.....	193
<i>Introduction</i>	193
<i>Section 1 – La découverte d’un nouveau continent.....</i>	<i>196</i>
1. Les premiers développements du modèle CARE.....	196
1.1. Les premières réunions : l’émergence des tensions.....	196
1.2. La construction d’un argumentaire.....	199
1.3. La difficile capitalisation du travail au sein du cabinet	204
2. Le cas Crèche Verte : « une improvisation sur le thème de CARE ».....	207
2.1. Le contexte de la mission	207
2.2. La réalisation de la mission : entre apprentissage et « bidouillages »	208
<i>Section 2 – Le cas Fermes d’Avenir : une adaptation réciproque</i>	<i>215</i>
1. Le contexte de la mission	215
2. La mission	217
2.1. L’accompagnement pour le plaidoyer	217
2.2. La proposition commerciale	220
2.3. La réalisation de la mission	223
2.4. La communication des résultats	230
<i>Section 3 – Le cas Poste Immo : la quête d’idéal</i>	<i>234</i>
1. Le contexte de la mission	234
2. La mission	235
2.1. La préparation de la mission.....	236
2.2. La reddition des comptes CARE	239
2.3. La communication des résultats	241
<i>Synthèse du chapitre IV</i>	248
Chapitre V – La méthode CARE victime de hijacking en raison des préjugés néoclassiques.....	251
<i>Introduction</i>	251
<i>Section 1 – Résultats : un projet de résistance menacée par des tentatives de hijacking</i>	<i>253</i>
Sous-section 1 – L’union des résistances face au <i>mainstream</i>	253
1. Le projet commun de changer le monde	253
1.1. CARE : un projet scientifique et politique de transformation.....	254
1.2. La soutenabilité écologique et CARE comme résistance au <i>mainstream</i>	256
1.3. Une réappropriation oprhique du langage comptable	259
2. Des formes de résistances hétérogènes.....	262
1.1. Compta Durable : lieu de rencontre entre science et politique	262

1.2. Le cas <i>Crèche Verte</i> : une ambition écologique dictée par l'audace entrepreneuriale	264
1.3. Le cas Ferme d'avenir : la modération des convictions pour faciliter l'adoption.....	265
1.4. Le cas Poste Immo : des convictions envers et contre tous	267
Sous-section 2 – Quand le <i>mainstream</i> infiltre la résistance.....	268
1. L'apparition de débats scientifiques et politiques	268
1.1. La notion de limite scientifique : entre limite scientifique et enquête ontologique	269
1.2. Les Paiements pour Services Écosystémiques : le spectre de la théorie néoclassique	271
1.3. La valeur du capital : entre la tentation de sanctionner l'absence de préservation et la volonté de rendre compte des engagements	272
1.4. La notion de coûts	274
2. Les différents projets de CARE.....	275
2.1. Le projet ingénierique : respecter les limites scientifiques des capitaux	276
2.2. Le projet managérial : prouver la performance globale de l'organisation.....	277
2.3. Le projet réflexif : éviter les effets indésirables de la CSE.....	279
3. Les trois phases d'appropriation de CARE : la résistance face au <i>hijacking</i>	281
3.1. Le consensus initial : un sens partagé de ce que la CSE doit être.....	282
3.2. Le développement de l'outil et les tentatives de <i>hijacking</i>	284
3.3. La résistance au <i>hijacking</i> par des régulations de contrôles	287
<i>Section 2 – Discussion : exploration de la dimension herméneutique de l'appropriation</i>	290
Sous-section 1 – La double herméneutique comptable sous l'influence des préjugés néoclassiques	290
1. Mettre en lumière la double herméneutique comptable	290
1.1. L'opposition aux théories néoclassiques proposée par CARE	291
1.2. Les représentations néoclassiques des acteurs.....	292
1.3. Le concept de double herméneutique comptable.....	293
2. L'hégémonie néoclassique au cœur de l'appropriation	295
2.1. Les préjugés néoclassiques	296
2.2. L'anticipation des interprétations	297
2.3. Renforcement involontaire des théories néoclassiques.....	298
3. Le fondement herméneutique de l'appropriation	299
Sous-section 2 – La dimension herméneutique de l'appropriation et la vie sociale des outils de gestion	301
1. La dynamique interprétative comme vecteur d'innovation	301
1.1. Les opérations de cadrages nécessaires au partage de l'interprétation	301
1.2. Alignement des cadres interprétatifs et médiatisation du sens partagé.....	303
2. Le sens intersubjectif en interaction avec les acteurs	304
2.1. La construction de la réalité par le sens intersubjectif.....	304
2.2. La difficile réduction du sens intrasubjectif au sens intersubjectif	306
Sous-section 3 – La dynamique historique de l'appropriation.....	308
1. Au niveau individuel : des préjugés habilitants et contraignants	308
1.1. Les outils de gestion façonnés par le poids de l'histoire	308

1.2. Les préjugés : moteurs de la dynamique historique	309
2. Au niveau collectif : la dynamique globale de la CSE vers le <i>statu quo</i>	311
2.1. L'absence de préoccupations concernant la soutenabilité dans les organisations.....	311
2.2. Les CSE critiques face au <i>mainstream</i> : un <i>hijacking</i> à l'échelle macroscopique	313
<i>Synthèse du chapitre V</i>	315
Conclusion générale	317
Bibliographie	333
Table des matières	359
Table des illustrations	365
Table des tableaux	367
Table des annexes	369

Table des illustrations

Figure 1 : Positionnement de l'engagement research dans la littérature (source : auteur) ..	9
Figure 2 : Schéma de l'architecture générale de la thèse	11
Figure 3: schéma de l'interaction comptable (source : auteur)	22
Figure 4: développement du schéma des interactions comptables (source : auteur)	28
Figure 5 : Prise en compte des feedbacks (source : auteur)	28
Figure 6 : Le processus de structuration (adapté de Nizet, 2007)	64
Figure 7 : les dimensions de la dualité du structurel (source : Giddens, 2012)	65
Figure 8 : Le développement durable d'après (source : Barbier 1987)	89
Figure 9 : représentation des services fournis par l'environnement (source : Tietenberg, 2013)	130
Figure 10 : types de valeurs incluses dans la VET (source : auteur)	133
Figure 11 : Articulation des différents courants de l'économie écologique (source : Spash, 2013)	137
Figure 12 : Organisation de dépendance des systèmes naturels, humains, et économiques (source : Passet, 1996)	141
Figure 13 : Processus de co-évolution (source : Norgaard, 1994)	144
Figure 14 : Synthèse des approches de CSE selon les concepts (adapté de Richard, 2012)	156
Figure 15 : Comparaison des typologies de réalités (source : Méric, 2010)	170
Figure 16 : les quatre types d'études de cas (source : Yin, 2015)	180
Figure 17 : chronologie des observations	185
Figure 18 : Evolution de la compréhension de CARE	203
Figure 19 : Chemin de réduction des émissions de GES	211
Figure 20 : Compte de résultat CARE de Crèche Verte	212
Figure 21 : Bilan final de Crèche Verte	213
Figure 22 : Tableau de bord CARE de Crèche Verte	214
Figure 23 : Schéma de l'organisation de la mission Fermes d'Avenir	217
Figure 24 : Bilans proposés par Fermes d'Avenir (source : plaidoyer Fermes d'Avenir)	219

Figure 25 : Adaptation du compte de résultat CARE	230
Figure 26 : Schéma de l'organisation de la mission Poste Immo	235
Figure 27 : Articulation entre la politique RSE et les capitaux CARE.....	237
Figure 28 : Détermination des capitaux de Poste Immo	239
Figure 29 : Plan du site de Bonneuil-sur-Marne (source : SLG Paysage).....	239
Figure 30 : Valorisation des capitaux	243
Figure 31 : Bilan CARE du site d'Angers en cas de respect des scénarios de maintien .	244
Figure 32 : Bilan CARE du site d'Angers en cas de non-respect des scénarios de maintien	245
Figure 33 : extrait d'une présentation commerciale de CARE montrant les cercles concentriques de la soutenabilité écologique (source : CD).....	258
Figure 34 : extrait d'une présentation commerciale de CARE présentant l'importance de la science : avec des sources scientifiques et des schémas issus de travaux scientifiques (source : CD).....	259
Figure 35 : Schéma de l'imbrication des cas d'appropriation au sein du mouvement de réappropriation de la comptabilité (source : auteur)	261
Figure 36 : dialectique entre les acteurs et les propriétés du structurel au travers de la méthode CARE encore mal définie (source : auteur)	283
Figure 37 : dialectique entre les acteurs et les propriétés du structurel selon deux appropriations différentes de CARE (source : auteur).....	284
Figure 38 : relation dans le temps entre la matérialité de CARE et la cohésion dans l'équipe (source : auteur)	289
Figure 39 : schémas des interactions comptables (source : auteur).....	298
Figure 40 : Schéma des interactions comptables (source : auteur).....	320

Table des tableaux

Tableau 1: Synthèse de la modélisation constructiviste de la comptabilité (source : auteur)	33
Tableau 2 : Les perspectives d'appropriation des outils de gestion (source : Grimand, 2012)	59
Tableau 3 : Descriptions des types de problématiques (à partir de Michel, 2017)	79
Tableau 4: Synthèse des valeurs de la VET (adapté de Rambaud, 2015)	135
Tableau 5 : Synthèse des méthodes de valorisation (source : auteur)	136
Tableau 6 : synthèse des soutenabilités (source : Auteur)	145
Tableau 7 : Comparatifs des deux modèles du capital (source : Richard, Bensadon et Rambaud, 2018)	157
Tableau 8: synthèse des conceptions de la prudence selon les approches de CSE (source : Auteur)	160
Tableau 9 : valorisation des services écosystémiques	225
Tableau 10 : détail de la valorisation des capitaux de la ferme de Layat	226
Tableau 11 : Synthèse de la modélisation constructiviste de la comptabilité (source : auteur)	320
Tableau 12 : synthèse des conceptions de la prudence selon les approches de CSE (source : Auteur)	325
Tableau 13 : épistémologie positiviste et conséquences comptables (source : auteur)	374
Tableau 14 : Quelques distinctions entre outil et instrument de gestion (source : Gilbert, 1998, p. 23)	379
Tableau 15 : Principales caractéristiques des paradigmes politiques (d'après Offe, 1985)	382

Table des annexes

Annexe A - L'approche normative historique en comptabilité	371
Annexe B - La révolution comptable : la Positive Accounting Theory	376
Annexe C - Outil ou instrument de gestion ? ce que le vocabulaire dit de nos conceptions.....	379
Annexe D - Les opérations de cadrages (d'après Michel, 2017)	380
Annexe E - Les nouveaux mouvements sociaux	381
Annexe F - Traduction de morceaux choisis de Müller-Wenk (1992)	383
Annexe G - Exemple de matrice de matérialité.....	385
Annexe H : Proposition de schéma du processus d'opérationnalisation de CARE .	386
Annexe I - Processus d'opérationnalisation de CARE	387
Annexe J - Présentation du processus dans les communications commerciales	388
Annexe K - Les capitaux identifiés à partir d'IDEA (mission FDA).....	389

Annexe A - L'approche normative historique en comptabilité

La longue histoire de la comptabilité est marquée par les tentatives d'en faire une technique scientifiquement fondée afin de permettre des décisions rationnelles. Celles-ci épousent parfaitement le discours rationaliste des gestionnaires du XXe siècle, avec en figures de proue les tenants de l'organisation scientifique du travail que sont Fayol et Taylor. D'ailleurs, pour Fayol, « *La comptabilité est l'organe de vision de l'entreprise. Elle doit permettre à tout instant de savoir où l'on en est et où on va. Elle doit donner sur la situation économique de l'entreprise des renseignements exacts, clairs et précis. Une bonne comptabilité, simple et claire, qui donne une idée exacte des conditions de l'entreprise, est un puissant moyen de direction* » (Fayol, 1941, *Administration Industrielle et Générale*, cité par (Vlaemminck, 1979)). Ainsi, la comptabilité ne saurait souffrir d'imperfections dans sa manière de présenter l'information, l'exactitude de la modélisation comptable est une condition nécessaire. La comptabilité est supposée rationnelle, dans le sens où, elle est le résultat de calcul rationnel et systématique.

C'est dans cette perspective que de nombreux comptables ont proposés des méthodes pour améliorer la fidélité de l'image présentée par les comptes. En témoignent l'ouvrage de Léautey et Guilbault *La science des comptes* (1900) dans lequel les auteurs développent une approche scientifique de la comptabilité. Ainsi pour ces auteurs : « *Tout compte reposant sur une ou plusieurs opérations arithmétiques, [...] il en découle que la comptabilité est une branche de la mathématique, c'est-à-dire de la science qui a pour objet l'étude rationnelle des grandeurs pouvant être dénombrées, mesurées, évaluées ; et les valeurs économiques sont elles-mêmes des grandeurs puisqu'elles sont susceptibles d'être diminuées ou augmentées* » (Guilbault et Léautey, 1900, p. 15). Pour fonder scientifiquement la comptabilité (Vlaemminck, 1979), les auteurs puisent donc dans le registre des mathématiques, science logique et rationnelle par excellence. D'autres auteurs comme René Delaporte¹⁴⁷ ou Dumarchey¹⁴⁸ tenteront également d'asseoir la comptabilité comme outil au service de la décision rationnelle.

Avec ces différents développements, la comptabilité s'inscrit historiquement dans une épistémologie positiviste. En reprenant les trois questions de l'épistémologie (Le Moigne, 1995) – gnoséologique, méthodologique et éthique – nous pouvons mieux comprendre les principes sous-jacents à cette approche de la comptabilité.

¹⁴⁷ Auteur de *Méthode Rationnelle de la Tenue des Comptes*, 1936

¹⁴⁸ Auteur de *La théorie positive de la comptabilité*, 1914

Tout d'abord, l'hypothèse ontologique retenue est celle du réalisme. Autrement dit, la réalité est considérée comme existant indépendamment de l'observation qui en est faite. Il est alors possible de connaître ou de décrire l'essence de la réalité au-delà de la diversité des observations réalisées. Dès lors, « *La connaissance représente la part de réalité qu'elle prétend décrire, fût-ce imparfaitement, auprès des tiers que sont ses interlocuteurs humains actuels et potentiels* » (Le Moigne, 1995). En découle une seconde hypothèse qui postule que l'accumulation des connaissances permet de se rapprocher de la réalité, quoi que potentiellement inatteignable.

Conformément à ces principes, les auteurs de l'approche historique de la comptabilité postulent que la réalité de l'activité de l'entreprise existe indépendamment et antérieurement à sa représentation comptable. Elle est ainsi mise au service de la « *représentation symbolique d'une réalité objective extralinguistique* » (Martinet et Pesqueux, 2013, p. 254). Est considérée comme valable une présentation comptable qui décrit fidèlement la réalité. Aussi, conformément au principe d'accumulation des connaissances, plus l'information sera fournie meilleure sera la connaissance de la réalité.

Ensuite, le positivisme admet également l'hypothèse déterministe selon laquelle « *Chaque effet de la réalité est produit par quelque cause* » (Le Moigne, 1995). « *Découvrir la vérité (et donc la Réalité, aussi voilée soit-elle) c'est découvrir les lois ou les déterminations qui la régissent. Il existe quelques longues chaînes de raisons toutes simples par lesquelles les effets observés sont reliés aux causes qui les expliquent* » (Le Moigne, 1990, p. 92). De là, il en résulte que la science comptable doit intégrer le *plan de câblage* de la réalité dans son fonctionnement interne. Le résultat n'étant que la conséquence de multiples causes, la comptabilité doit donc identifier l'ensemble des relations de causes à effets sous-jacentes.

Des réponses à la question gnoséologique, découle un certain nombre de principes concernant la méthodologie d'accès à la connaissance. Ainsi, le positivisme admet un principe d'objectivité (Le Moigne, 1990), car la réalité existant antérieurement et indépendamment de l'observation qui peut être faite d'un objet, l'observateur ne peut altérer la nature de cet objet. Il est cependant nécessaire de n'accepter aucun *a priori*, c'est-à-dire aucune connaissance antérieure à l'expérience. Pour les membres du cercle de Vienne, l'*a priori* du rationalisme (en particulier Kantien), « *exprime les prétentions de la raison de prescrire des règles à l'expérience* » (Reichenbach, 1935). Il en découle le nécessité de faire appel à la science mathématique et en particulier à la logique mathématisée (Lecourt, 2018) qui sont les vraies bases de la connaissance. Ainsi Auguste Comte appelle à connaître au travers de la logique naturelle, qui après les travaux de Carnap, Russel, Whitehead et Wittgenstein deviendra la logique formelle.

En concevant un langage formel et logiquement épuré, l'objectif est d'atteindre une connaissance universelle, évacuée de tout préjugé sur la nature des choses. Enfin, le positivisme applique ces trois principes selon une modélisation analytique, c'est-à-dire une décomposition de la chose étudiée en partie également réelles et connaissables (Le Moigne, 1995).

Comptablement, cette approche méthodologique de la connaissance construit l'image de neutralité, d'objectivité et de fidélité de la comptabilité. La pratique comptable n'est qu'une pratique d'enregistrement neutre n'influençant pas la réalité économique. Par ailleurs, la comptabilité est une technique qui semble vide de tout préjugé : avant la création de l'entreprise les comptes sont vides et ils sont renseignés au fur et à mesure des opérations. Il ne pourrait y avoir dans cette démarche de préjugés quant à la nature de la réalité économique. Aussi n'est-il pas surprenant de voir des auteurs comme Léautey et Guilbault défendre une conception mathématique de la comptabilité compte tenu de la neutralité axiologique présumé de cette science fondamentale¹⁴⁹. Finalement, le principe de modélisation analytique se trouve également respecté en considérant l'écriture comptable comme la monade élémentaire de la réalité économique.

Concernant la question éthique, le positivisme reconnaît une connaissance comme valable au travers du critère de *vérifiabilité*. Ce critère exige qu'une connaissance puisse être vérifiée empiriquement pour être jugée valable. Même si le principe a été révisé par Carnap avec le critère de *confirmabilité* puis par Popper avec le critère de *réfutabilité*, le principe reste fondamentalement le même : on s'assure que l'expérience empirique est bien conforme à la connaissance (Allard-Poesi et Perret, 2014). Comptablement cette question éthique est source de problème : comment s'assurer empiriquement que le résultat calculé est le bon résultat. Comme nous le verrons plus tard, cette difficulté sera à l'origine de nouvelles fondations pour la théorie comptable, mais dans l'approche historique la validité de l'information comptable a semble-t-il toujours été postulé dès lors que le comptable respecte rigoureusement les règles comptables.

¹⁴⁹ Vlaeminck présente de nombreux auteurs cherchant à s'inscrire dans les pas des mathématiques pour profiter de l'aura de sérieux de la discipline. Cependant Vlaeminck remarque à juste titre : « *Tout comme le langage, les mathématiques constituent un moyen d'expression de la pensée que l'on utilise couramment dans divers domaines des connaissances humaines. Pas plus que l'on ne rattache la correspondance commerciale à la philologie, à la linguistique ou à la littérature, sous prétexte qu'on y utilise la langue écrite, pas davantage ne relève-t-on des mathématiques lorsqu'on fait simplement usage de leur mode d'expression* » (Vlaeminck, 1979, p. 166).

Questions épistémologique	Réponse positiviste	Conséquences comptables
Question gnoseologique	Hypothèse réaliste	La réalité économique existe indépendamment et antérieurement à la représentation comptable
	Accumulation des connaissances	Plus d'informations comptables permet une meilleure représentation de la réalité économique
	Déterminisme	Le résultat d'une organisation est l'aboutissement d'une longue chaîne de causalités simples
Question méthodologique	Principe d'objectivité	Le comptable n'influence pas la réalité économique
	Absence d' <i>a priori</i>	La comptabilité ne doit pas intégrer de préjugés concernant la nature de l'activité économique
	Principe de naturalité de la logique	L'arithmétique comptable assure un raisonnement logique
	Modélisation analytique	Réduction de l'activité économique en opération comptable
Question éthique	Validation empirique	La validité est supposée (et non testée empiriquement)

Tableau 13 : épistémologie positiviste et conséquences comptables (source : auteur)

« Jusqu'à la fin des années 1960, la recherche en comptabilité a été purement normative. L'objectif sous-jacent à la plupart des travaux de l'époque était de mettre au point un système comptable idéal, permettant de mesurer le 'vrai' résultat économique de l'entreprise » (Raffournier, 2018, p. 19). En ce sens, la comptabilité constituait un champ institué en paradigme, où les controverses ne constituaient que des variations autour de principes solidement ancrés. Ainsi, le constat de Vlaemminck concernant les auteurs du XIXe siècle peut être étendu à l'ensemble des travaux de recherche comptable avant la deuxième moitié du XXe

siècle : « *Ils raisonnent sur le système comptable comme le minéralogiste raisonne sur le métal brut que la nature lui a livré tel quel* » (Vlaemminck, 1979, p. 186). La comptabilité pouvait donc être considérée comme une science normale. Pour Kuhn, « *La science normale désigne la recherche solidement fondée sur un ou plusieurs accomplissements scientifiques passés, accomplissements que tel groupe scientifique considère comme suffisants pour fournir le point de départ d'autres travaux* » (Kuhn, [1962] 2018, p. 37). Mais à la fin des années 1960 une critique des principes de la comptabilité se fait entendre et engendre une révolution comptable. Pour autant, cette révolution comptable, qui trouve son origine dans le milieu académique, n'a pas irrigué la société et l'approche historique est toujours présente parmi les non-spécialistes.

Annexe B - La révolution comptable : la Positive Accounting Theory

Selon Kuhn, les révolutions scientifiques sont « *des épisodes non cumulatifs de développement, dans lesquels un paradigme plus ancien est remplacé, en totalité ou en partie, par un nouveau paradigme incompatible* » (Kuhn, [1962] 2018, p. 159). C'est précisément ce qui va se passer au cours de la décennie 1970 en ce qui concerne la comptabilité (Jeanjean et Ramirez, 2008). Les travaux précédemment évoqués vont être délaissés au profit d'un nouveau paradigme (amené à devenir l'approche *mainstream* en comptabilité) : la *Positive Accounting Theory* (PAT). Cette théorie apparaît à la fin des années 1960 avec les travaux de chercheur introduisant des méthodes de finance empirique dans la recherche comptable (Chiapello et Desrosières, 2006 ; Raffournier, 2018). La théorie s'institutionnalise et devient un nouveau paradigme avec les publications de Watts et Zimmerman en 1978 et 1979 (Chiapello et Desrosières, 2006 ; Jeanjean et Ramirez, 2008).

Cette révolution scientifique va porter un coup décisif à une controverse qui était déjà présente depuis plusieurs décennies sur la nature même de la comptabilité. En effet, si de nombreux auteurs voyaient dans la comptabilité un outil de mesure neutre, d'autres ont perçus la nature sociale de la pratique comptable. Ainsi, au XIXe siècle déjà, Panglaou estimait que « *La comptabilité n'est pas cet extraordinaire appareil d'enregistrement auquel quelques idéalistes intempérants ont songé naguère. Si elle ne doit pas consigner (par quel prodige pourrait-elle le faire ?) le moindre atome qui tourbillonne dans l'entreprise, elle doit donc trier, sélectionner* » (Panglaou, *Introduction à la technique comptable*, 1829, cité par (Vlaemminck, 1979)). Le travail de sélection qu'évoque Panglaou – également mis en lumière par la définition du PCG – met en avant le fait que la comptabilité procède de choix, mettant à mal le principe d'accumulation des connaissances. Par ailleurs, ces choix ne sont pas neutres sur la manière de présenter la performance d'une organisation. Dès lors, le principe d'objectivité est également mis en échec. Enfin, si des choix doivent être opérés en amont, c'est que des *a priori* sur la nature de la performance financière sont mobilisés. En conclusion, la comptabilité ne peut être cette lunette qui permet d'observer la réalité économique en toute neutralité.

Les auteurs de la PAT vont effectivement ne plus considérer l'information comptable comme objective. « *Les auteurs ont renoncé à l'espoir d'une comptabilité qui serait 'neutre' et qui mesurerait de 'objective' les résultats économiques des entreprises. Ils nous donnent à voir une comptabilité orientée par les intérêts particuliers des entreprises* » (Chiapello et Desrosières,

2006). Inspiré par la théorie l'agence (Jeanjean et Piot, 2012), les auteurs considèrent la comptabilité comme un éléments de la courbe d'utilité des dirigeants. Ces derniers sont supposés exercé un lobbying sur la normalisation qui s'explique par leur volonté de maximiser leurs gains personnels (Watts et Zimmerman, 1978). Dans ce contexte, les théories normatives ne sont que des prétextes pour justifier le lobbying des dirigeants (Watts et Zimmerman, 1979). Par ailleurs, au sein des organisations les dirigeants profitent de « *leur latitude discrétionnaire dans les choix d'options comptables pour gérer les grandeurs comptables dans un sens qui soit conforme à leurs intérêts* » (Jeanjean et Piot, 2012).

Que ce soit à une échelle macro (influence sur la normalisation comptable) ou à une échelle micro (choix comptable), la PAT conçoit la comptabilité non plus comme des lunettes permettant d'observer la réalité, mais comme un instrument aux mains des dirigeants pour optimiser leurs gains. Depuis les premiers travaux, la PAT s'est considérablement développée avec notamment la constitution de plusieurs branches, mais le dénominateur commun demeure l'hypothèse selon laquelle les individus vont influencer la comptabilité pour maximiser rationnellement leurs intérêts (Chua, 1986).

Mais la différence la plus fondamentale par rapport à l'approche historique est l'importance de la réfutabilité des propositions (Whittington, 1987 ; Raffournier, 2018). Là où comme nous l'avons montré, l'approche historique ne valide pas de manière empirique la connaissance produite, la PAT impose aux chercheurs de formuler des propositions dont il est possible de tester empiriquement les prédictions afin de les infirmer¹⁵⁰ (Watts et Zimmerman, 1986). Dès lors, plus qu'une révolution épistémologique – puisque le positivisme reste le paradigme épistémologique de référence – c'est une révolution du statut et de la nature de la comptabilité.

Le rôle de la comptabilité se trouve effectivement renversé. D'outil de mesure de la réalité, il se trouve faire partie de la réalité et objet de recherche. « *Les chercheurs en comptabilité ne s'intéressent plus à ce que dit la comptabilité en termes métrologiques, mais à ce qu'elle fait, en générant des comportements stratégiques* » (Chiapello et Desrosières, 2006). Adhérant à l'individualisme méthodologique, l'objectif est de dévoiler les chaînes de causalités qui déterminent les choix comptables à partir des individus (Boland et Gordon, 1992). Si la PAT permet donc de concevoir la comptabilité comme un outil influencé par les acteurs, elle reste cependant aveugle sur l'influence de la comptabilité sur les acteurs.

¹⁵⁰ Watts et Zimmerman formulent ainsi leur projet : « *L'objectif de la théorie comptable est d'expliquer et prédire la pratique comptable* » (Watts et Zimmerman, 1986, p. 2)

Mais c'est dans son rapport aux marchés financiers que la PAT révèle toute l'ambiguïté de son approche épistémologique. En affirmant que la comptabilité ne peut être neutre, ils acceptent que la mesure de l'économie soit le fait de « conventions comptables », mais les mécanismes de marché semblent préservés de cet examen critique (Whittington, 1987 ; Chiapello et Desrosières, 2006). L'information comptable est jugée peu fiable en raison de sa construction sociale, mais ces mécanismes sociaux sont eux réputés « naturels » et substantiels à la nature humaine. Sorte de cogito néo-libéral selon lequel il est permis de douter de tout, sauf de la certitude fondamentale en la rationalité des individus dans leur volonté de maximiser leurs gains.

Les critiques présentées ici n'épuisent pas les nombreuses critiques qui ont formulées envers la PAT (sont notamment évoqué les méthodes de recherche, le cadre épistémologique, l'hypothèse de rationalité...).

Annexe C - Outil ou instrument de gestion ? ce que le vocabulaire dit de nos conceptions

Le terme outil de gestion est souvent utilisé - c'est notamment le terme le plus employé parmi les praticiens ou les journalistes de la presse spécialisée. C'est donc dans un souci de cohérence avec cette formulation que nous avons employé le terme d'outil sans y prêter plus grande attention. Toutefois, plusieurs auteurs questionnent ce vocabulaire (Eynaud, Mallaurent et Mourey, 2016 ; Gilbert, 1998), notamment en le confrontant avec le terme d'instrument. Le terme d'outil fait référence à ce qui permet d'agir sur la matière, ce qui permet d'agir directement dans la matérialité des expériences vécues (Gilbert, 1998). Par ailleurs, le mot « outil » peut ne renvoyer qu'à la dimension technique (Eynaud, Mallaurent et Mourey, 2016). Ainsi, la notion d'outil renvoie donc à un objet passif avec lequel on transforme le monde matériel directement. Or le cadre théorique que nous mobilisons dans cette thèse n'est pas compatible cette. Dès lors, la notion d'instrument semble plus appropriée. En effet, « *le terme d'instrument désigne un objet fabriqué servant à exécuter quelque chose, à faire une opération* » (Gilbert, 1998, p. 22). Les instruments sont des constructions non nécessairement destinées à agir sur le monde matériel. Gilbert propose une confrontation des deux concepts :

Tableau 14 : Quelques distinctions entre outil et instrument de gestion (source : Gilbert, 1998, p. 23)

	Outil	Instrument de gestion
Identification	Les caractéristiques physiques (longueur, largeur, poids, matières...)	Les caractéristiques idéologiques (concepts, savoirs, croyances...)
Objet	La matière	Les données, les personnes
Activation	La main	L'esprit
Utilisation	Artisan, métier	Gestionnaire, fonction
Principes d'action	Simple : fendre, couper, scier, percer...	Complexes : décrire, analyser, évaluer...

Conscient de cette différence, il nous semble toutefois que celle-ci est marginale et peu pertinente au regard du sujet qui nous intéresse dans le cadre ce travail.

Annexe D - Les opérations de cadrages (d'après Michel, 2017)

Les problématiques de sens appellent *des ethno-interprétations*, ou des opérations de cadrages qui sont des techniques ordinaires d'interprétations mais mobilisées dans des situations problématiques :

- La clarification : éclaircir une situation à l'origine confuse
- La simplification : décomposition en éléments plus simple
- L'explicitation : amplifier un sens déjà contenu
- L'explication : montrer la causalité
- L'exemplification : donner un cas particulier d'un énoncé général
- L'identification : retrouver la forme originale de la situation (exemple : retrouver une constellation dans le ciel)
- La catégorisation et la classification : aller chercher une abstraction permettant de subsumer la situation rencontrée
- Le dévoilement : aller chercher le sens réel qui est prétendument caché (cas radical : les complotistes)
- La symbolisation : déployer le surplus de sens
- La contextualisation : étendre la situation à un contexte plus large pour aider la compréhension
- La narration : cas particulier de la contextualisation mais qui suppose une intrigue
- Le déchiffrement : l'indice ne révèle pas d'emblée sa signification, il faut alors chercher des lois sous-jacentes pour en dégager le sens. C'est typiquement le travail du médecin qui ne comprend pas les symptômes observés
- La traduction

Annexe E - Les nouveaux mouvements sociaux

Les méthodes de CSE émergent au cours des années 1960 dans un contextes de renouvellement des revendications sociales (Melucci, 1980 ; Offe, 1985 ; Touraine, 1971). Ce que l'on appelle *Nouveaux mouvements sociaux* sont définis comme des « *Movements that do make a claim to be recognized as political actors by the wider community – although their forms of action do not enjoy the legitimacy conferred by established political institutions – and who aim at abjectives, the achievement of which would have binding effects for society as a whole rather than just for the group itself* » (Offe, 1985). Ces mouvements ne s'inscrivent ni dans les formes classiques de contestations, ni dans les oppositions politiques connues (gauche/droite, libéraux/conservateurs). Leurs principales revendications (cf. *Tableau 15*) concernent l'autonomie et le bien-être des individus. Ils s'opposent à ce titre à toute forme d'hétéronomie qu'elle soit issue de l'Etat comme du marché. En particulier, ces mouvements vont dissoudre la distinction entre sphère publique et sphère privée (Melucci, 1980 ; Touraine, 1971). Ce qui concerne la sphère privée devient l'objet de revendication collective. Melucci (1980) résume cette nouvelle configuration de la manière suivante : « *Sexuality and the body, leisure, consumer goods, one's relationship to nature - these are no longer loci of private rewards but areas of collective resistance, of demands for expression and pleasure which are raised in opposition to the instrumental rationality of the apparatuses of order* ». Ces revendications peuvent être lues comme une nouvelle ère de la société¹⁵¹ (Giddens, [1990] 1994 ; Touraine, 1971) qui rend toujours plus central la place des individus dans la société.

¹⁵¹ Même si ce changement fait l'objet de débats et qu'il n'existe pas de consensus sur le fait qu'il s'agit d'une nouvelle ère, les sociologues s'accordent pour reconnaître qu'un changement important a eu lieu dans les sociétés capitalistes occidentales après la seconde guerre mondiale (Giddens, [1990] 1994).

	« ancien paradigme »	« nouveau paradigme »
Acteurs	Groupes socioéconomiques agissant dans l'intérêt du groupe et impliqué dans le conflit de redistribution des richesses	Les groupes socio-économiques agissant non pas en tant que tels, mais au nom de collectivités contributives
Revendications	Croissance économique et redistribution ; sécurité militaire et sociale	Préservation de la paix, de l'environnement, des droits humain et contre les formes d'aliénation au travail
Valeurs	Liberté et sécurité de la consommation privée et progrès matériel	Autonomie et identité personnelle, en opposition au pouvoir central
Modes d'action	(a) Interne : organisation formelle, associations représentatives de grande échelle (b) Externe : intermédiation pluraliste or corporatiste ; compétition entre parti politique, règle de la majorité	(a) Interne : organisation informelle, spontanéité, faible degrés de différenciation horizontal et vertical (b) Externe : combats politiques menés sur la base de revendications principalement formulées en termes négatifs

Tableau 15 : Principales caractéristiques des paradigmes politiques (d'après Offe, 1985)

Annexe F - Traduction de morceaux choisis de Müller-Wenk (1992)

Le système de comptabilité écologique que je propose est un système de mesure de l'impact des comptes sur l'environnement naturel de manière globale, continue et selon un système défini de manière uniforme pour tous les comptes. Le système est complet en ce sens que tous les impacts environnementaux importants sont inclus et rendus commensurables. Le système est continu en ce sens que les impacts sont enregistrés en permanence et que des périodes comptables fixes sont utilisées pour la comptabilisation. L'impact environnemental doit être compris comme un terme générique pour tous les prélèvements de matériaux et d'énergie dans le milieu naturel, ainsi que pour tous les rejets de déchets et d'énergie dans le milieu naturel.

La comptabilité écologique mesure les différentes catégories d'impacts émanant du compte (consommation d'énergie, consommation de matières, eaux usées, dégagement de chaleur résiduelle) séparément pour chaque compte dans les unités de mesure physiques correspondantes telles que le poids, le volume, la quantité d'énergie. Cependant, les différentes quantités mesurées sont ensuite comparées et additionnées en pondérant la quantité unitaire respective avec un indicateur de la rareté écologique du type d'impact concerné. Cet indicateur est appelé le coefficient d'équivalence (CE) ; le calcul numérique du CE est un élément central du concept de comptabilité écologique.

En multipliant les quantités mesurées par type d'impact par le coefficient d'équivalence correspondant par compte, on obtient une mesure générale de l'impact environnemental, exprimé en unités de compte (ER). Si l'on additionne ces unités pour tous les types d'impacts ou de comptes en comptabilité écologique, le résultat est une mesure de l'impact total du compte sur le milieu naturel au cours de la période correspondante.

A l'aide de l'impact total par exercice comptable, exprimé en unités de compte (ER), il est désormais possible de comparer l'impact environnemental total de différentes entreprises entre elles ou de suivre l'évolution de l'impact environnemental total d'une seule et même entreprise d'année en année.

En revanche, si seules des données sur la consommation et les émissions quantitatives étaient disponibles, une comparaison ne serait normalement pas possible. En comparant deux exercices, il est tout à fait possible que, par exemple, la consommation d'électricité de l'entreprise ait augmenté alors que la charge en phosphate des eaux usées a diminué. La question

de savoir si ce changement - qui est peut-être le résultat des grands efforts de l'entreprise dans le domaine de la protection de l'environnement - est une amélioration ou une détérioration du milieu naturel ne peut être évaluée que lorsque l'électricité mesurée en kilowattheures et le phosphate mesuré en tonnes ont été "baptisés du même nom" en les pondérant avec les coefficients d'équivalence correspondants.

Les coefficients d'équivalence (CE) expriment la rareté écologique relative d'un type de matériau (matière première) ou d'un milieu de collecte de substances étrangères (eau, air, sol). Pour les matières premières, cette rareté dépend des quantités annuelles exploitées et de l'état des réserves connues non encore exploitées ("rareté cumulative"), pour les contaminants, elle dépend du taux d'entrée annuel de la substance étrangère dans le milieu et du taux d'entrée critique - ce qui entraîne des changements inacceptables dans le milieu ("rareté du taux"). Ceci est basé (prudemment) sur les taux, les techniques et les connaissances actuels, sauf à ne pas tomber dans le domaine de la spéculation.

Dans le cas d'une pénurie de taux, le coefficient d'équivalence (CEC) est déterminé conformément à

$$AeK = \frac{F}{F_k - F} \cdot \frac{1}{F_k}$$

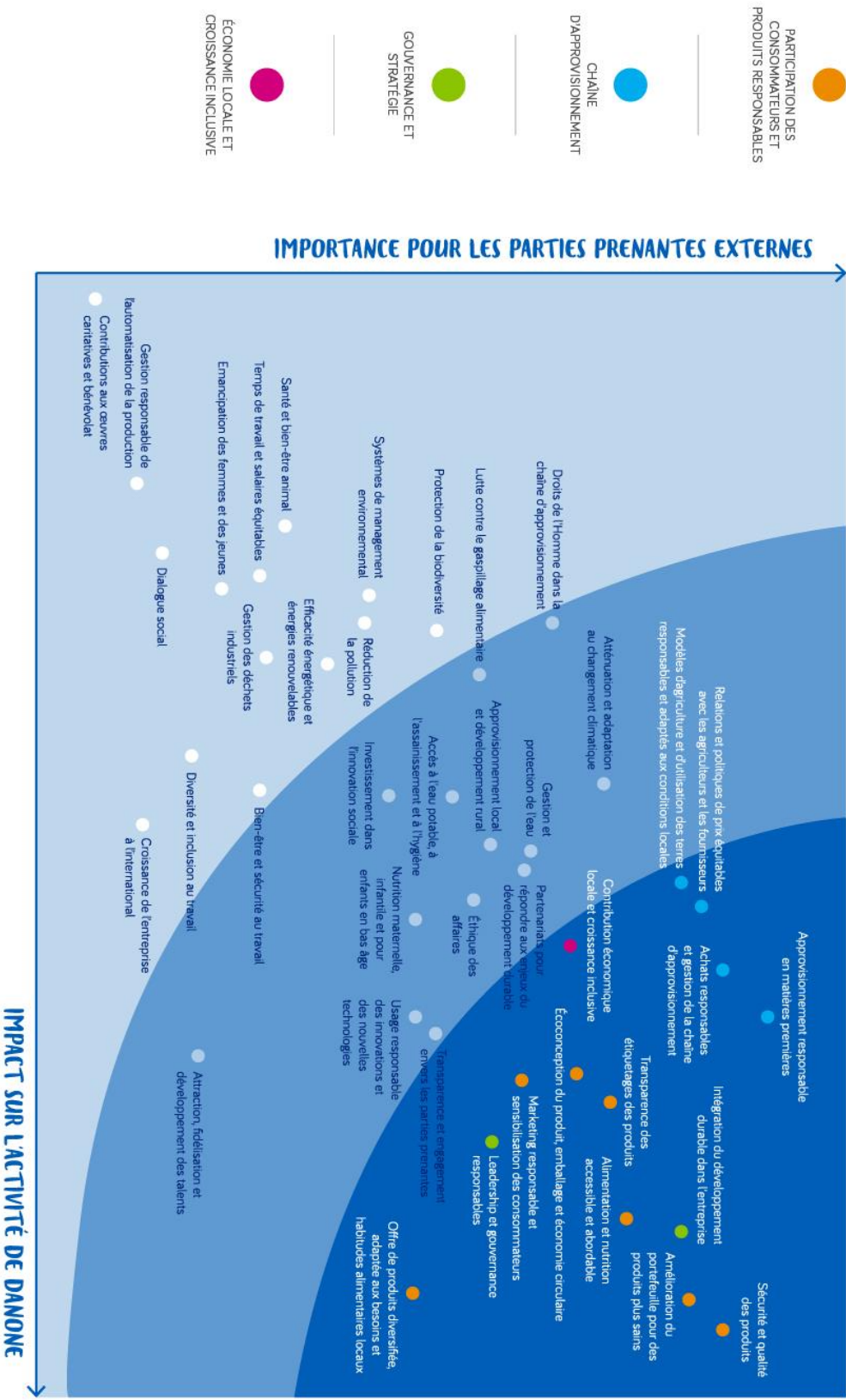
où F est le débit réel (taux de consommation, taux d'immission) et F_k est le taux de consommation critique ou le taux d'immission. Ainsi, si F est très petit, le coefficient d'équivalence devient pratiquement nul ; si F se rapproche de F_k, le coefficient d'équivalence augmente vers l'infini. Si F est supérieur F_k le CE n'est pas défini : Ces cas de pollution environnementale inacceptablement élevée pourraient être exclus par des interdictions.

Pour la rareté cumulative, le coefficient d'équivalence est déterminé selon la formule suivante:

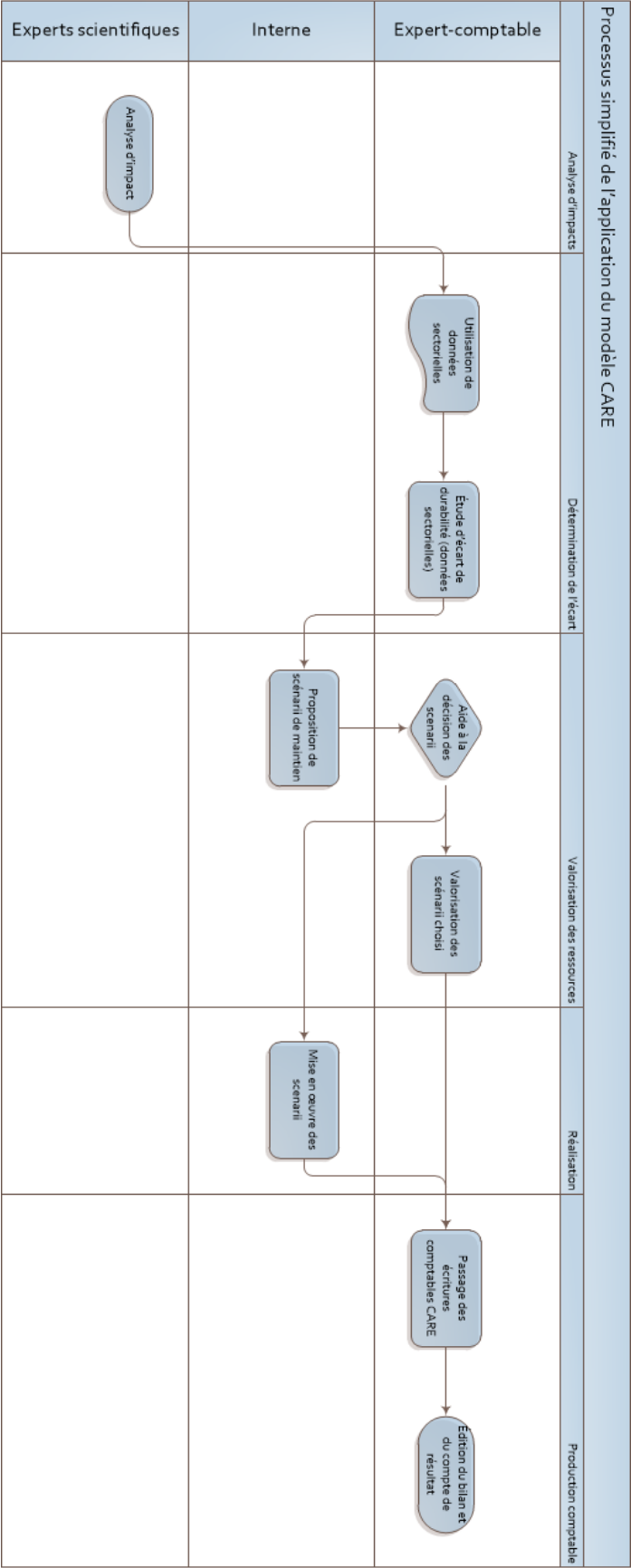
$$AeK = \frac{nF}{R - nF} \cdot \frac{1}{R}$$

où F est le débit annuel (consommation, émission), R est les réserves (ou capacités) connues et n est un horizon temporel à définir dans une norme. Ce dernier indique le nombre d'années pendant lesquelles les réserves R actuellement connues devraient couvrir le flux.

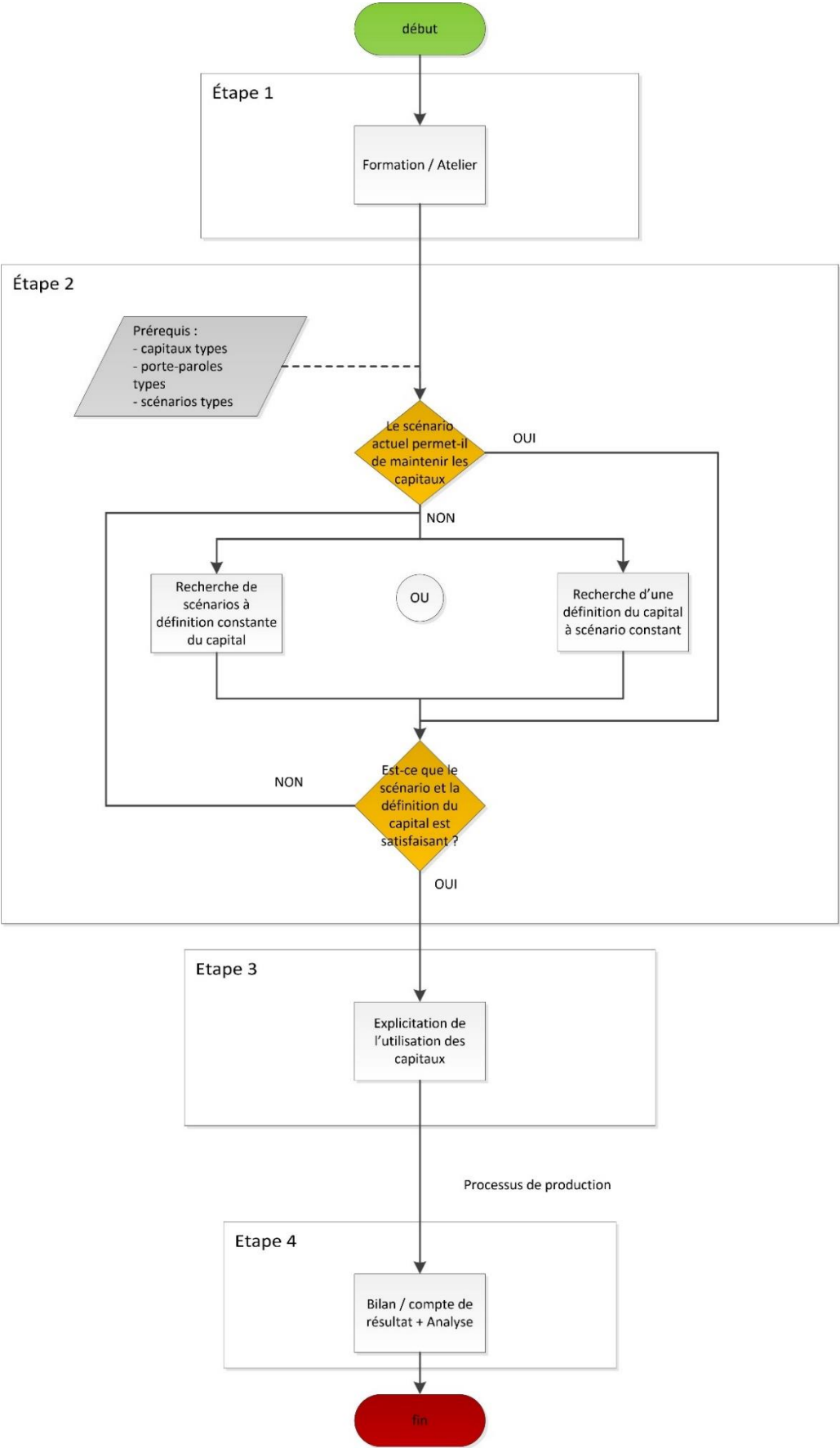
Annexe G - Exemple de matrice de matérialité



Annexe H : Proposition de schéma du processus d'opérationnalisation de CARE



Annexe I - Processus d'opérationnalisation de CARE



Annexe J - Présentation du processus dans les communications commerciales

A. Présentation initiale



B. Présentation finale



Annexe K - Les capitaux identifiés à partir d'IDEA (mission FDA)

	Capital	Pratiques
Capital naturel	Capital sol	Amendements
		Cultures pièges à nitrates
		Aménagement anti-érosifs
		Paillage
		Jachère
	Capital biodiversité	Diversité des espèces cultivées
		Superficie des parcelles
		Zone de régulation écologique
	Capital eau	Irrigation localisée
		Dispositifs de récupération des eaux de pluie
		Alternatives aux produits phytosanitaires
	Capital atmosphérique	Dispositif d'économie d'énergie
		Dispositif de récupération de chaleur
Energie renouvelable		
Capital humain	Capital patrimonial	Entretien du bâti ancien
		Aménagement paysager
		Entretien des chemins
		Aménagement des abords
	Capital social	Formation des exploitants
		Accueil des stagiaires
		Pratiques d'insertion
		Hébergement de la main d'œuvre
		Sécurité des installations
	Capital sociétal	Implication dans des structures associatives
		Vente directe
		Vente en filières courtes et de proximité
		Agrotourisme
		Dispositifs d'accessibilité au public
		Accueil de scolaire / grand public
		Travail en réseau

La reporting extra-financier en voie de se faire

Résumé

Le développement de la comptabilité socio-environnementale au cours des dernières années représente un profond changement dans le champ de la comptabilité. Ses promoteurs proposent d'intégrer des éléments concernant le développement durable dans la communication des entreprises. Cette situation offre la possibilité d'étudier les pratiques comptables à un moment où elles ne sont pas encore figées et font encore l'objet de controverses. Notre recherche profite de cette situation pour étudier les processus sociaux qui concourent à façonner les institutions comptables. Nous questionnons plus précisément l'intégration du processus d'appropriation de l'une de ces nouvelles méthodes comptables (la méthode CARE) dans la construction socio-historique. Cette recherche s'inscrit alors logiquement dans le cadre de la théorie de l'appropriation, à laquelle nous proposons d'ajouter une dimension herméneutique. En effet, c'est par cette dimension qu'il est possible d'étudier la compréhension d'un outil à partir des cadres d'interprétations hérités de l'histoire. Cette attention portée à l'historicité nous conduit à proposer une généalogie des méthodes de comptabilité socio-environnementale. Celle-ci nous permet de distinguer le cadre dominant de la comptabilité prométhéenne – qui a vocation à garantir le maintien d'une capacité de production – du cadre critique de la comptabilité orphique – qui permet de maintenir les entités écologiques pour elles-mêmes. À partir de cette compréhension théorique, notre étude empirique permet de montrer que, malgré la sensibilité écologique des acteurs, une comptabilité orphique fait systématiquement l'objet de tentative de détournement. Nous en déduisons l'importance des préjugés néoclassiques, c'est-à-dire des précompréhensions de certains concepts au travers du cadre dominant. Les débats scientifiques et politiques semblent toutefois permettre de réduire ces préjugés et conscientiser les choix opérés par les acteurs.

Mots clés : comptabilité socio-environnementale ; sociologie de la comptabilité ; théorie de l'appropriation ; herméneutique ; économie de l'environnement ; économie écologique