



HAL
open science

Comptabilité en soutenabilité forte: Freins et leviers à la mise en place d'une innovation comptable

Nathalie Hababou

► To cite this version:

Nathalie Hababou. Comptabilité en soutenabilité forte: Freins et leviers à la mise en place d'une innovation comptable. Gestion et management. Université Paris sciences et lettres, 2022. Français. NNT: 2022UPSLD057 . tel-04154054

HAL Id: tel-04154054

<https://theses.hal.science/tel-04154054>

Submitted on 6 Jul 2023

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.

Comptabilité en soutenabilité forte

Freins et leviers à la mise en œuvre d'une innovation comptable

Soutenue par

Nathalie HABABOU

Le 06 décembre 2022

Ecole doctorale n° ED 543

Ecole doctorale SDOSE

Spécialité

Sciences de Gestion



Composition du jury :

Elisabeth WALLISER

Professeure
IAE Nice

Présidente

Véronique BLUM

Maître de Conférences HDR
Université Grenoble Alpes

Rapporteure

Gérald NARO

Professeur
Université de Montpellier

Rapporteur

Didier BENSADON

Maître de Conférences HDR
Université Paris Dauphine, PSL

Examineur

Madina RIVAL

Professeure
Conservatoire National des Arts et Métiers

Examinatrice

Frédérique DÉJEAN

Professeure
Université Paris Dauphine, PSL

Directrice de thèse

Alexandre RAMBAUD

Maître de Conférences
Agro Paris Tech

Co-encadrant de thèse

L'Université Paris Dauphine- PSL n'entend donner aucune approbation ou improbation aux opinions émises dans cette thèse.

Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Mal nommer les choses c'est ajouter aux malheurs du monde

Albert Camus

¹³ « N'aie point dans ta bourse deux poids inégaux, un grand et un petit. ¹⁴ N'aie point dans ta maison deux mesures inégales, une grande et une petite. ¹⁵ Des poids exacts et loyaux, des mesures exactes et loyales, doivent seuls être en ta possession »

Deutéronome 25, 13 -15

Quand on veut protéger quelque chose du capitalisme, il faut en faire un capital

Fabien Muniesa

Remerciements

Ce travail s'achève après ces quatre années passionnantes mais aussi exigeantes, studieuses, faites de petites et de grandes avancées, de doutes ... Je ne remercierais jamais assez Frédérique Déjean qui a tout de suite cru en ce projet de thèse, l'a soutenu et m'a accompagnée tout au long de ces années, mêlant finement le haut niveau d'exigence académique et les encouragements, permettant à ce travail de prendre sa forme finale. Un immense merci également à Alexandre Rambaud, pour la qualité de ses conseils et sa vision exigeante de la recherche qui m'a guidée dans les moments clés de ce travail.

Je remercie vivement les membres du jury qui me font l'honneur d'accepter de lire et d'évaluer ce travail et d'y apporter leur jugement pour la soutenance de cette thèse. Merci en particulier à Véronique Blum et Didier Bensadon pour leurs relectures de versions intermédiaires et pour leurs conseils avisés.

Une thèse c'est aussi un écosystème inspirant de doctorants et d'enseignants chercheurs. Je remercie Véronique Perret pour son soutien et pour l'organisation sans relâche des séminaires MOST, espace privilégié d'échanges organisés et plus informels. Je remercie également les enseignants chercheurs du laboratoire pour leurs contributions et leurs commentaires toujours pertinents. Une pensée aussi pour tous les doctorants de cette promotion. Certains sont maintenant docteurs ! Clément, Elodie, Kirsty, Louis, Michelle, Pierre, Raphaël, Yaël... Ces moments passés à échanger sur nos travaux, à discuter nos papiers, à se soutenir seront des souvenirs émouvants et inoubliables de cette période.

Une thèse ne saurait exister sans le terrain. J'ai eu la chance de rencontrer des professionnels formidables dans l'équipe de Compta Durable. Un immense merci à Hervé Gbego qui a spontanément accepté de m'associer à l'expérimentation naissante de CARE et de me faire partager son témoignage et ses impressions au fil de l'eau. Grand merci également à tous les professionnels avec qui j'ai eu la chance d'échanger et de partager les moments de travail pendant ces longs mois : Isabelle Vissuzaine, Corinne Baudoin et bien sûr Mathieu Astic dont la ténacité et la disponibilité ont été exceptionnelles.

J'adresse également mes remerciements chaleureux à tous les professionnels des entreprises et associations, pilotes d'avant-garde, pour leurs témoignages et leurs partages sur leurs espoirs et leurs doutes. Leurs retours précieux et précis permettent de faire avancer la recherche pour compter ce qui compte vraiment. Je remercie également tous les intervenants du secteur associatif, professionnel et extra professionnel que j'ai eu la chance de rencontrer et qui ont pris le temps de témoigner de leurs engagements avec clairvoyance et précisions. Mes remerciements vont également à Jacques Richard pour l'entretien qu'il m'a consacré.

Une thèse ce sont aussi des moments infinis de labeur, des heures passées devant un écran, à lire et à écrire, des week-ends et du temps de repos mis à contribution. Je n'aurais jamais pu la mener si je n'avais pas été entourée d'une solide équipe de professionnels de la comptabilité. Leur engagement m'a permis d'avoir la sérénité suffisante pour que mon activité professionnelle et ma thèse restent compatibles et en équilibre toutes ces années.

Sans le soutien de ma famille et de mes proches, je n'y serai jamais arrivée. Merci à ma mère, ma sœur mon frère pour leur soutien sans failles et leurs encouragements tout au long de ces années. Merci également à mes amis pour leur attention discrète mais précieuse pour mon travail. Merci à Yamina pour son soutien sans failles depuis des années. Je remercie également Avi d'avoir accepté que je me lance dans ce projet. Enfin une pensée pour mes enfants qui ont suivi ce long cheminement avec patience. Ils sont mon souffle et mon inspiration. Ils incarnent ces générations futures qui motivent ce travail.

J'ai une pensée émue pour mon père qui est toujours là par le souvenir et le modèle qu'il inspire.

Enfin, je ne pourrais conclure ce travail sans remercier la Providence qui a guidé mes pas jusqu'à ce moment, m'accompagne au quotidien, me donne la santé pour tenir, l'énergie pour agir.

Table des matières

Introduction générale.....	13
Partie 1 – Problématique et cadrage théorique.....	19
Chapitre 1- CARE, un modèle comptable au cœur d’une approche multidisciplinaire.....	21
1.1. Notre objet de recherche le modèle comptable CARE, ses propositions.....	26
1.1.1. La soutenabilité forte de CARE face aux propositions des autres modèles de comptabilités environnementales et sociales (CES)	29
1.1.2. La dimension monétaire de CARE.....	35
1.1.3. CARE, un modèle comptable, qui interpelle la comptabilité traditionnelle .	39
1.2. Le modèle CARE et sa mise en œuvre.....	80
1.2.1. De l’outil à l’instrument de gestion.....	81
1.2.2. L’outil de gestion CARE.....	90
1.2.3. Outil de gestion et Innovation organisationnelle.....	91
1.2.4. Le modèle CARE, une innovation	98
Synthèse de la revue de littérature	112
Chapitre 2 – Comment aborder le modèle CARE ?	115
2.1. Origines et illustrations de l’Actor Network Theory (ANT).....	116
2.2. Principes généraux de l’ANT	119
2.2.1. Acteurs humains et non humains, les actants	119
2.2.2. Principe de symétrie	120
2.2.3. Traduction	121
2.2.4. Controverses.....	125
2.2.5. Boîte noire	127
2.3. Apports et limites du cadre de l’ANT	128
2.3.1. Auto-critique et critiques de l’ANT	129
2.3.2. Du bon usage de l’ANT	131
2.3.3. Double focale (double foyer) de l’ANT	132
2.3.4. Articulation entre le cadre de l’ANT & le modèle de Rogers.....	137
2.3.5. ANT et dimension humaine ?.....	140
Partie 2 – Méthodologie et terrain.....	143
Chapitre 3 – Méthodologie et terrain d’étude	145
3.1. Cheminement, positionnement et contributions possibles	147
3.1.1. Le cheminement de notre recherche.....	147
3.1.2. Notre positionnement	148

3.1.3.	Contributions possibles	150
3.2.	Méthodologie de recherche	155
3.2.1.	Philosophie et approche de recherche	156
3.2.2.	Une stratégie de recherche qualitative	159
3.2.3.	Design de recherche	160
3.2.4.	Données collectées : typologie, sources et analyses	168
3.2.5.	Méthode d'analyse des données	176
3.2.6.	Synthèse de la méthodologie.....	179
3.3.	Le terrain	181
3.3.1.	Les évènements autour de CARE avant notre thèse (2012-2018)	181
3.3.2.	L'accès au terrain de CARE au cours de notre observation.....	191
3.3.3.	L'expérimentation pilote	194
3.3.4.	Un écosystème en expansion, parallèle et décentré de l'expérimentation ..	199
3.3.5.	Analyse du terrain avec le cadre thorique de l'ANT.....	204
3.4.	Synthèse et conclusion de ce volet méthodologie et terrain.....	212
Partie 3 – Résultats et discussions.....		213
Chapitre 4 - CARE, un modèle innovant		215
4.1.	Introduction	215
4.2.	Etat des lieux du modèle CARE à fin 2018	218
4.3.	Les actions de diffusion de CARE : démarchage commercial, médiatisation directe et indirecte	220
4.3.1.	Le démarchage commercial laborieux des entreprises pilotes	222
4.3.2.	La médiatisation directe du modèle, centrée sur CARE	225
4.3.3.	La médiatisation indirecte de CARE.....	232
4.3.4.	Synthèse des événements médiatisant CARE dans l'écosystème	243
4.4.	Les perceptions des entreprises pilotes expérimentant CARE.....	246
4.4.1.	Les trois entreprises suivies, le cœur de notre terrain	246
4.4.2.	Les autres entreprises pilotes.....	267
4.4.3.	Le webinaire de restitution de l'expérimentation : une primo analyse des freins et leviers ressentis par les entreprises pilotes.....	282
4.4.4.	Les suite de l'expérimentation : pas de reconduction immédiate de CARE, mais des effets de réseau créant des porte-paroles potentiels	285
Chapitre 5 – La diffusion et la dissémination des idées de CARE complètent une mise en œuvre encore limitée		287
5.1.	Diffusion des pratiques.....	289
5.1.1.	De nouvelles expérimentations	289

5.1.2.	Les thèses sur CARE.....	292
5.2.	Dissémination des idées, des croyances, et des concepts.....	295
5.2.1.	Les publications d’ouvrage	297
5.2.2.	Les publications d’articles académiques	301
5.2.3.	Les formations à CARE	302
5.2.4.	La distillation des concepts de CARE : un succédané de modèle comptable dans des véhicules réglementaires ?	305
5.3.	Les transformations de CARE au fil de l’expérimentation et des mouvements de l’écosystème	311
5.3.1.	Evolutions sémantiques de CARE et alias : du nom propre au nom commun ?.....	311
5.3.2.	Transformation de contenu.....	319
5.4.	Analyse des acteurs et actants du terrain.....	331
5.4.1.	Alliés et porte-paroles directs de CARE	331
5.4.2.	Alliés et porte-paroles indirects de CARE	337
5.4.3.	Alliés et porte-paroles indirects de CARE issus d’expérimentations	343
5.4.4.	Les anciens alliés et les controverses	348
5.4.5.	Synthèse des actants du terrain.....	351
Chapitre 6 –	Retour d’expérience sur la mise en place de CARE.....	353
6.1	Les obstacles voisins de ceux rencontrés par les innovations.....	353
6.1.1.	Un manque de temps et de moyens humains amplifié par la crise sanitaire.....	354
6.1.2.	Et parfois les effets collatéraux de réorganisation	356
6.1.3.	Manque de soutien managérial ou politique	357
6.1.4.	Manque de données, manque de références scientifiques.....	358
6.1.5.	De la difficulté d’être en avance sur son temps, et seul sur la durée	359
6.1.6.	Concurrence d’autres visions, d’autres modèles de CES.....	361
6.2.	Les obstacles spécifiques à CARE.....	363
6.2.1.	Une expérimentation ambitieuse et complexe qui a pu mettre en risque un modèle comptable ambitieux et peu opérationnel, mais qui a su rebondir.....	363
6.2.2.	« <i>Compter ce qui compte vraiment</i> » le « <i>je vous ai compris !</i> » de la comptabilité ?.....	365
6.2.3.	De la difficulté paradoxale de CARE à s’imposer face à des approches RSE déjà ancrés ou face à des entreprises déjà actives dans les domaines environnemental et social	368
6.2.4.	Une communication complexe.....	372
6.2.5.	Complexité du modèle comptable, complexité de l’approche universitaire de CARE « <i>ils sont encore traumatisés par leur prof de maths</i> ».....	377

6.2.6.	Les freins des financiers face à CARE : « <i>y a plein de ça dépend !</i> »	378
6.2.7.	Maintien et dette, des concepts difficiles à imposer face à la dominance des externalités	382
6.3.	Les facteurs favorables : des éléments actifs aux facteurs potentiels	389
6.3.1.	L'évolution des leviers actifs entre deux périodes	389
6.3.2.	Les leviers actifs associés à des facteurs humains	392
6.3.3.	Les leviers actifs, issus de mouvements systémiques mais aussi spécifiques à CARE	397
6.3.4.	Les leviers potentiels : la certification pour valoriser un savoir-faire, la gestion en « <i>equity</i> » et l'intégration, le soutien de la profession comptable	408
6.4.	Synthèse de ce retour d'expérience, des obstacles face à des facteurs de dissémination	412
Chapitre 7 - Discussion		415
7.1.	Les contributions de notre recherche	415
7.1.1.	La complexité de CARE et de sa mise en place est associable à la robustesse de la comptabilité. Ces enjeux prolongent les risques connus de toute comptabilité : coûts de mise en place et risque bureaucratique	415
7.1.2.	La complexité de la modélisation monétaire et le risque de réification.....	417
7.1.3.	Le manque de données scientifiques et l'alliance des innovations comptables avec les outils et systèmes d'informations.....	419
7.1.4.	Les freins et leviers potentiels des financiers face à CARE, des enjeux théorisés sur les professionnels de la comptabilité et RSE	427
7.1.5.	Les freins corrélés à la modélisation en maintien de CARE tentent de renverser des paradigmes très enracinés sur la valeur et les intentions sous-jacentes.....	430
7.1.6.	Les freins associés au manque de temps et leurs corollaires : technicisation dans l'année comptable, délais d'adoption des innovations comptables.....	436
7.1.7.	Les freins associés à la vision exigeante de CARE, la recherche discrète d'une assise religieuse et ses enjeux	441
7.1.8.	Les freins associés à la modélisation CARE sur les enjeux de propriété. L'artefact comptable est-il suffisant pour les contourner ?	446
7.1.9.	Les freins associés à la modélisation par le maintien d'un capital et les enjeux potentiels de l'approche par les passifs.....	449
7.2.	Les limites de cette recherche, les perspectives	454
Conclusion.....		457
Bibliographie.....		463
Annexes.....		479

Introduction générale

Non seulement les chiffres gouvernent le monde mais encore nous montrent-ils comment il est gouverné ». Cette citation de Goethe tisse peut-être l'un des fils les plus puissants de la comptabilité. Elle pourrait expliquer le lien ténu fait depuis le sommet de Rome de 1972 entre la prise de conscience formelle des enjeux écologiques et la réflexion sur de nouveaux modes de calculs de la richesse. Les travaux de Nordhaus & Tobin (Nordhaus et Tobin 1973) se proposent ainsi de repenser le calcul de la richesse publique produite avec la *Sustainable Measure of Economic Welfare* (SMEW). Ils ont été suivis d'autres propositions dans la sphère publique comme l'*Indicator of Sustainable Economic Welfare ISEW* (Cobb et Daly 1989) ou encore le *Genuine Progress Indicator* (GPI) (Cobb et Halstead 1994).

Ces travaux dans la sphère publique ont peu à peu fertilisé la sphère privée. En 1992 Robert Gray écrivait qu'il est « *probable qu'aucune entreprise occidentale n'ait réalisé un profit soutenable depuis longtemps, voire jamais* »¹ (Gray 1992 p. 419). Il renouvelait dès lors son appel à développer en urgence un système de comptabilité pour veiller au suivi et à la maintenance des actifs environnementaux ² la *Sustainable Costs accounting* (SCA) (Gray 1990).

Vers la fin des années 90, les enjeux jusqu'alors scientifiques du développement durable prenaient une dimension économique sous l'influence du *World Business Council for Sustainable Développement* (WBCSD) de Schmidhery et de la Triple Bottom Line (TBL) d'Elkington (Quairel et Capron 2013). Ces travaux instillent dans l'opinion l'idée que le développement durable est à mettre sur le même plan que la sphère économique, que les entreprises ont leur rôle à jouer, et que leurs efforts sont générateurs de valeur et de profits. Le sommet de Johannesburg de 2002 consacre ce nouveau paradigme par l'engagement des représentants du monde des affaires à mettre en œuvre une « éthique d'entreprise » (Capron et Quairel-Lanoizelée 2015).

Cette vision « *profit able* » du développement durable, conjuguée à la laïcisation de la *Corporate Social Responsiveness* américaine issue de traditions religieuses, favorise la diffusion de la Responsabilité Sociétale des Entreprises sur le vieux continent (Acquier et al. 2012). Ce mouvement aboutit à la publication du Livre vert³ de la commission européenne de juillet 2001 intitulé « *Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises* ». La France, avec sa loi sur les Nouvelles Régulations Economiques (NRE) de mai 2001 est le premier pays à faire rentrer ce thème dans sa réglementation. Cette loi est à l'origine des rapports de développement durable ou rapports RSE, puis Déclaration de Performance Extra Financière (DPEF) qui ont pris peu à peu une large place dans les publications d'entreprise.

¹ The probability is that no Western company has made a "sustainable" profit for a very long time, if ever (Gray, 1992) – Revue AOS

² There is an urgent need to develop environmental asset accounting and maintenance systems: to develop, in fact, sustainable accounting (Gray, 1990)

³ <http://temis.documentation.developpement-durable.gouv.fr/document.html?id=Temis-0066723&requestId=0&number=7>

Depuis le sommet de Rome de 1972, les modèles dits de comptabilités environnementales n'ont cessé de foisonner et de susciter des débats importants quant à leur intérêt, leur mise en place, leurs effets sur la valeur des entreprises, leur caractère volontaire ou obligatoire. Mais ce foisonnement ne doit pas occulter les problématiques sous-jacentes. La complexité des modèles proposant une évaluation financière des enjeux conduit à ce qu'ils restent en général à l'état théorique. Les modèles proposant une évaluation extra financière n'ont commencé à se déployer que vers la fin des années 90, soit plus de 20 ans après les constats du sommet de Rome. Ces difficultés et les délais pour faire aboutir une modélisation qui fasse consensus interrogent finalement sur la capacité réelle et sincère des systèmes de mesure à rendre compte de l'empreinte de l'économie sur les ressources naturelles et humaines.

Ce foisonnement et le temps long écoulé depuis les premières modélisations interrogent également sur les raisons profondes de ces difficultés à imposer un standard qui fasse consensus. Ces difficultés n'ont pas échappé aux chercheurs en sciences de gestion. On observe ainsi depuis une vingtaine d'années un intérêt pour l'analyse des enjeux du développement durable à l'échelle des entreprises. (Benraiss, Nekka, et Perreti 2007)

Plus loin dans le temps, des recherches universitaires ont été menées sur la comptabilité et la manière dont elle oriente et conditionne l'activité économique. Des revues spécialisées dans ce domaine ont été fondées aux Etats Unis ainsi qu'en Europe. Elles ont permis de donner corps aux principaux courants de recherche critique en comptabilité. La revue *Accounting Organizations and Society* (AOS) fondée par Hopwood en 1975 propose une lecture large de ses enjeux. D'autres revues nées dans ce sillage proposent une vision plus ciblée, comme *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (1988) ou *Critical Perspectives on Accounting* (1990) considérée comme marxiste. (Berland et Pezet 2009). En France la fondation de la revue *Comptabilité Contrôle Audit* (CCA) dans les années 70, dans la dynamique de la création de l'Association Francophone de Comptabilité entérine l'importance de ce courant de recherche tout en reconnaissant qu'il n'est pas nouveau (Colasse 1999). C'est dans ce passé plus lointain que des recherches en comptabilité environnementale, disjointes des mouvements de la RSE ont également émergé. Citons notamment les travaux pionniers de Bernard Christophe dès les années 80, de Rob Gray (années 90), les publications discrètes du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables ou encore les bases techniques de l'Eco Bilan.

En 2012, l'ouvrage « *Comptabilité et Développement durable* » de Jacques Richard (Richard 2012) consacre une large part de ses 236 pages à l'inventaire et surtout à l'explication des modèles de comptabilités environnementales et sociales (CES) qui avaient foisonné depuis les années 70. Les différents formats de reporting extra financiers issues des approches RSE, y sont fustigés pour leur inefficacité due à une approche en soutenabilité faible. Les différences entre les approches financières et non financières sont enfin explicitées. L'ouvrage consacre une large part à déconstruire les modèles par la présentation de leurs ressorts sous-jacents. Il les interroge à l'aune de leur intention et de leur prise en compte sincère ou superficielle des enjeux du développement durable. L'ouvrage revisite également les fondements de la comptabilité traditionnelle et de l'économie néoclassique réalisant ainsi

un lien conceptuel entre comptabilité critique et comptabilités environnementales et sociales. Une partie minimale de l'ouvrage est ensuite consacrée à présenter la proposition de Richard : le modèle CARE.

La richesse de l'analyse de Richard inspirée d'une maîtrise de la comptabilité et des sciences économiques (Chambost 2017) couplée à un axiome de soutenabilité forte adossé à une structure comptable nous a spontanément intéressée et conduit à approfondir l'analyse de sa proposition de modèle.

L'originalité du modèle CARE est de s'inspirer des apports de la SCA initiée par Gray et de l'outillage de la comptabilité traditionnelle pour faire porter les enjeux de soutenabilité. Au-delà du modèle lui-même, l'originalité du travail de Richard est de conjuguer une analyse approfondie des différentes formes de modélisation des CES avec le prisme d'analyse fourni par la recherche en comptabilité critique. Cette double originalité constitue probablement l'un des facteurs clés de succès du modèle CARE. Celui-ci se propose de corriger la myopie du système comptable traditionnel incapable de percevoir et de représenter les enjeux du développement durable. CARE se positionne ainsi comme un outil comptable innovant, sa mise en œuvre visant à corriger des trajectoires économiques défailtantes. Sa structuration comptable lui confère un gage de robustesse méthodologique et de crédibilité technique.

Le pari sous-jacent à la modélisation comptable de CARE est de faire inscrire les enjeux écologiques et humains dans les comptes des entreprises sous la forme de capital naturel et humain à maintenir au même titre que le capital financier. Ce maintien vise à mettre en tension le système de production des entreprises et de réorienter le *pricing*. La proposition de CARE repose implicitement sur une temporalité de moyen terme, au fur et à mesure que les effets de ce nouveau système de représentation / comptage se propagent dans le tissu économique et réorientent l'action des entreprises.

En 2022, soit dix ans après cette publication fondatrice, la proposition principale de CARE, centrée sur le maintien de capitaux multiples est restée stable. Mais ses propositions circonstanciées ont évolué. Cette évolution est le fruit des apports de différentes expérimentations et d'une dynamique d'influence qui s'est peu à peu activée autour du modèle. Elle est caractéristique des innovations et plus spécifiquement des outils de gestion qui évoluent sous l'effet des organisations dans lesquelles ils sont déployés (Grimand et al. 2012)

Notre recherche s'inscrit ainsi dans le sillage des questionnements synthétisés par CARE, au carrefour de la comptabilité environnementale et sociale, de la critique de la comptabilité traditionnelle et de l'innovation.

La proposition de CARE nous a plongée dans les profondeurs d'une réflexion sur le sens de la mesure et des intentions qui peuvent la guider, de la manière dont une métrique mieux cadrée peut réorienter un système économique déviant. En tant que praticienne, nous avons bien nos propres doutes professionnels. Mais ceux-ci peinaient à se formaliser dans un quotidien saturé par la production de chiffres. L'accès à des recherches faisant la part belle aux lettres et théorisant des pratiques leur a donné matière à s'exprimer. La proposition de CARE a également ravivé notre intérêt ancien pour ce sujet. Celui-ci remontait au temps de

nos études en Master de comptabilité dans les années 90 quand les questions de comptabilité environnementale intéressaient encore bien peu de chercheurs et auxquelles quelques documents papier, difficilement accessibles, tentaient de donner corps.

Les premiers temps de cette redécouverte des CES furent consacrées à des lectures, à quelques démarches, puis à des contacts en vue d'une thèse plus approfondie. A la faveur de celles-ci, nous apprenions qu'une expérimentation pilote du modèle CARE se préparait avec des entreprises volontaires. Pour notre projet de recherche émergent, au cours de l'année 2018, cette expérimentation arrivait à point nommé.

Ces croisements providentiels entre le courant de recherche ouvert par CARE, nos interrogations sur notre pratique professionnelle, et ce terrain sont à l'origine de ce travail que nous avons eu l'honneur de mener.

Notre regard enthousiaste sur CARE a conditionné notre démarche la première année de cette recherche. Mais peu à peu, les échanges avec les penseurs du modèle, ses expérimentateurs, ce qui en parlaient ou n'en parlaient guère... nous ont forgé une représentation plus nuancée. Chemin faisant, nous prenions des distances avec notre objet de recherche pour mieux le comprendre. Notre question de recherche a émergé de cette distanciation. Elle porte sur les freins et leviers à la mise en œuvre d'un modèle de comptabilité à soutenabilité forte comme CARE dans un contexte favorable à la prise de conscience écologique. Cette question cristallise cette distanciation et nous a permis de nous positionner plus solidement face à un milieu environnant militant.

Nous sommes rentrée dans les exigences du modèle, de ses concepteurs, de l'esprit de ceux qui l'expérimentent pour tenter de saisir ce qui se joue quand un modèle comptable se présente face à un public, acquis ou pas à certaines causes.

Notre recherche ne s'est pas limitée à des aspects purement techniques mais s'est également orientée sur les mécanismes de perception. Perception tant individuelle que collective, à l'échelle des organisations. Nous avons suivi de près cette expérimentation pilote de CARE pour comprendre ce qui s'y construisait. Au fil de ce suivi, il s'est avéré que l'expérimentation ne pouvait suffire à elle seule à comprendre ce qui se jouait autour de CARE. Nous avons réglé la focale d'observation sur ce qui se passait autour. Nous avons dû « zoomer » sur les remous de l'environnement d'arrière-plan de cette expérimentation, activé par les promoteurs de CARE pour faire bouger les lignes. Cet élargissement progressif de nos observations nous a parfois donné l'impression de sortir de notre posture de chercheuse. Nous sommes souvent passée de l'observation microscopique d'un terrain expérimentant CARE à une vision macroscopique tentant de saisir des mouvements plus amples.

Au-delà d'une recherche classique avec un début et une fin, nous avons souvent l'intuition de participer ainsi à un travail de chronique. Cette double dimension a façonné notre démarche de recherche qui s'est trouvée insérée dans un temps informe, tâchant humblement d'en saisir une portion. Nous savions aussi que d'autres démarches de recherches voisines de la notre, et prenant CARE comme objet de recherche avaient commencé entre temps. Ces démarches participaient à la création d'une communauté de recherche étudiant le modèle, en lui permettant chemin faisant de monter en robustesse et de se faire connaître.

C'est toute cette complexité d'un terrain aux contours flous, inséré dans un temps long et dans lequel le chercheur est enrôlé qui nous a conduit à l'observer à l'aide du cadre de l'Actor Network Theory (ANT).

Les constats que dresse cette thèse portent sur les mouvements conjoints de ce modèle et du terrain, les freins et leviers observés. Ils observent également la dissémination du modèle avec et en dépit de ces leviers et freins. Ils valent pour cette tranche temporelle d'observations.

Les résultats d'autres thèses en cours confirmeront, renforceront ou minimiseront nos constats à la faveur de l'aplanissement des remous du présent que permet le temps long d'observation. Ces récits de recherche contribueront à enrichir la recherche sur les modèles de comptabilité environnementale et sociale, sur la comptabilité critique, sur les résistances concrètes au changement au-delà des effets discursifs.

Notre recherche suit un plan classique orienté entre des parties théorique et méthodologique, suivie par la présentation des résultats et leurs discussions.

La première partie pose les contours théoriques des notions de comptabilité et de soutenabilité. Elle adresse ses questions théoriques au modèle CARE, notre objet de recherche. Elle présente également le cadre théorique d'analyse de l'ANT que nous avons choisi pour l'étudier et discute ce choix.

La seconde partie présente la méthodologie et le terrain de recherche. Elle présente l'espace d'expérimentation du modèle tout en explorant l'espace environnant de médiatisation. Un développement spécifique présente brièvement l'état de notre objet de recherche au démarrage de notre thèse, pour le positionner dans ce temps long caractéristique.

Enfin, la dernière partie de notre thèse présente et discute le résultat de nos observations. Cette présentation comporte une description du déroulé des expérimentations auprès des entreprises pilotes sous forme d'études de cas. Elle met l'accent sur les ressentis, freins obstacles et leviers soulevés par les entreprises participantes. Elle comporte également une analyse des transformations de CARE au fil de ces expérimentations et des mouvements de l'écosystème environnant en réponse à ces perceptions. Elle analyse également les alliances nouées par le modèle pour permettre ces mouvements et se disséminer. L'ensemble de ces résultats donne ensuite lieu à un retour d'expérience sur les obstacles et leviers rencontrés par le modèle. La discussion les met en dialogue avec la littérature, notamment celles portant sur les innovations comptables. Elle met en lumière, par contraste avec ce qui est déjà connu, les points spécifiques soulevés par la modélisation proposée par CARE, les enjeux et aspects sous-jacents que ce modèle permet de faire émerger. Elle s'achève par une présentation des nouveaux axes de recherche qui pourraient être envisagés.

Partie 1 – Problématique et cadrage théorique

Chapitre 1- CARE, un modèle comptable au cœur d'une approche multidisciplinaire

L'urgence climatique et la dégradation de bon nombre d'indicateurs du bien-être social conduisent gouvernements et institutions à adopter çà et là des mesures dont l'efficacité reste souvent à démontrer (Ripple et al. 2017).

Ce succès relatif pourrait évoquer non sans humour la parabole du réverbère : *le passant cherchant ses clés au pieds d'un réverbère non pas parce qu'il les a perdues à cet endroit mais parce que c'est là qu'il y a de la lumière....* Une blague simple mais porteuse d'un message subtil qui évoque ces approches « à côté » des problèmes par crainte de s'aventurer vers la boîte noire qui fonde notre modèle socio-économique chahuté (Chiappello 2008). Si Gray et Bebbington n'ont pas forcément comparé la comptabilité à une boîte noire, ils n'hésitent cependant pas à affirmer que la comptabilité financière est probablement l'une des causes les plus probables de la profanation de l'environnement (Gray 2013). Ils reprennent également à leur compte l'idée que le capitalisme n'est pas écologiquement durable (Gray et Bebbington 1998)

Ces affirmations constituent l'un des points de départ de cette thèse et invitent tout d'abord à préciser les notions de soutenabilité et de comptabilité.

Soutenabilité

La soutenabilité est une traduction directe de l'anglais *sustainability*. Elle prend son origine dans le rapport des Nations Unies, « *Notre futur à tous* » (Brundtland 1987) définissant un idéal de *sustainable development*, (développement durable). Ce terme sera retenu pour la suite parce qu'il semble couvrir un spectre plus large que la notion de « *durabilité* » évoqué pour la première fois par Von Carlowitz en 1713 et Jefferson (Berkowitz et Dumez 2014).

Le développement durable associé au concept de soutenabilité porte à la fois l'idée que l'activité humaine fait peser des contraintes sur l'environnement, et qu'elle ne doit pas dépasser les capacités de l'environnement à les accueillir sans se dégrader. Cet enjeu de soutenabilité couvre également le champ humain, puisqu'il s'agit de s'assurer que l'activité économique n'altère pas les êtres humains qu'elle mobilise.

La représentation généralement admise du développement durable est celle d'une intersection étroite entre trois sphères : celle de l'économie, de l'environnement et du social.

Elle se traduit par la formule « œuvrer à un monde vivable, sur une planète viable, avec une société équitable » (Capron et Quairel-Lanoizelée 2015).

De la soutenabilité à la RSE

Le développement durable est souvent associé à la responsabilité sociétale des entreprises (RSE). Néanmoins, cette association avec l'approche microéconomique des entreprises n'allait pas de soi. Elle résulte de l'action d'influence d'acteurs comme le *World Business Council for Sustainable Développement* (WBCSD) de Schmidheiny et la Triple Bottom Line de Elkington qui ont largement contribué à coupler l'enjeu international de développement durable à l'activité des entreprises. (Quairel et Capron 2013). Ceci a conduit à dessiner un consensus sur le rôle central des entreprises dans cet enjeu. En 2002, il a également mené la Commission Européenne à définir la RSE comme « *la contribution des entreprises au développement durable⁴* ». La responsabilité sociétale d'entreprise ou RSE est ainsi devenue la déclinaison opérationnelle du développement durable de façon à en apporter un guide micro économique à l'échelle d'une entreprise (Capron et Quairel-Lanoizelée 2015).

La faiblesse des cadres législatifs à l'échelle internationale et les pressions du monde économique ont largement contribué à ce mouvement de déclinaison. La RSE porte cependant des faiblesses ontologiques. La compétition mondiale et le dumping par les prix ne favorisent pas les entreprises les plus engagées supportant les surcoûts de leurs engagements RSE. De plus, les entreprises ont longtemps eu tendance à pratiquer le greenwashing, en mettant en valeur leurs engagements RSE sans nécessairement distinguer le pertinent de l'accessoire. Ces critiques ont alimenté une abondante littérature favorisant la prise de conscience des écueils de la RSE. L'un de ses enjeux est notamment de se doter d'un standard de référence pour rentrer dans la catégorie des « *hard law* » et gagner en légitimité. (Lauriol 2004).

En France, ces constats ont conduit le Ministre de l'Economie et des Finances à missionner une étude sur le renforcement des standards en matière de RSE plus connue sous le nom de « *Rapport de Cambourg* ». Celle-ci s'est donné « *pour objet d'étudier les pistes d'une consolidation du développement du reporting extra-financier des entreprises, afin qu'à terme, ce dernier évolue vers un statut comparable à celui de l'information financière* » (De Cambourg et al. 2019 p. 21)

⁴ Communication de juillet 2002 de la Commission Européenne

De manière plus technique, la représentation des actions RSE d'une entreprise donne lieu à des démarches orientées autour du principe de « l'*accountability*⁵ ». L'*accountability* est à comprendre comme un comptage d'indicateurs au sens large. L'*accountability* élargit le périmètre de comptage de la comptabilité traditionnelle et normée ou « *accounting* » comme le précisent Hoarau et Burlaud (Burlaud et Hoarau 2017) « *ne pouvant plus additionner des valeurs monétaires, les listes d'indicateurs renvoient à une comptabilité qui sort de son champ traditionnel pour correspondre plus au concept d'accountability (être comptable de) que d'accounting (rendre des comptes) ».*

Comptabilité

Le terme Comptabilité évoque l'approche traditionnelle de la reddition de comptes, permettant la représentation de la valeur produite par des métriques financiers. Cette mesure est basée sur un système de normes nationales ou internationales. Dans un sens plus élargi, le terme Comptabilité peut désigner l'ensemble de la chaîne de cette reddition de comptes : normes, acteurs, processus, systèmes d'informations, états Financiers. (Chiappello 2008). Ces chaînes sont généralement associées à la notion d'*accounting* et constituent la représentation spontanée de la comptabilité des professionnels du chiffre (expert comptables, comptables, normalisateurs) voire des fiscalistes.

La vision très technique des professionnels dissimule néanmoins des processus complexes, historiques et politiques qui ont mené à cette image d'Épinal de la comptabilité

Le courant des recherches critiques en comptabilité (Chiappello 2008; Colasse 2007; Richard 2012) a largement contribué à lever le voile sur cette discipline. Elle n'est plus considérée sous l'angle d'une « *done* » technique stable et posée mais bien davantage comme un construit socio-politique aux conséquences techniques. Ces dévoilements invitent à reconsidérer l'image de cette technique aride et froide. Derrière la technique se dissimulent les effets de débats et de controverses humaines vifs, à l'œuvre, en amont, avant le « *courage technique* » dans la stricte norme. Utilisant les apports des travaux de Latour (Latour 1987), certains auteurs (Chiappello 2008; Eyraud 2004) n'hésitent pas à faire rentrer la comptabilité dans la catégorie des « *boîtes noires* ». Elle serait devenue au fil du temps et des controverses un construit si complexe que l'on hésiterait à l'ouvrir. Refaire le chemin en sens inverse pour remonter à la source des controverses est dès lors un chemin de crête. La dimension technique rendant complexe le décryptage des flux sociaux à l'œuvre aux origines de cette discipline. La solidité du confinement technique couvrant de sa chappe épaisse les fils souples du construit social noué dans les fondations de cette matière.

L'analyse socio technique de Callon aide ainsi à comprendre comment les dispositifs techniques prennent à un moment le pas sur les débats sociaux lors de controverses et imposent ensuite un verrouillage agissant sur les acteurs (Callon 1981). Au-delà des controverses, Capron (Capron 2006) souligne les effets des enchaînements de considérations techniques. La comptabilité jouait un rôle initial de mémoire des transactions et de moyens de preuve. Ce rôle s'est vu se superposer de nouvelles fonctions : surveillance des entreprises et support de la base fiscale de calcul des impôts. Enfin, la comptabilité est devenue un

⁵ Terme intraduisible en français, évoquant l'idée « d'être comptable de »

instrument de reddition de l'activité face aux actionnaires depuis le développement du capitalisme industriel.

Comptabilité et capitalisme

Plus largement, la littérature ancienne ou plus récente a établi un lien entre comptabilité et capitalisme. Weber, cité par Lemarchand (Lemarchand, Pineau-Defois, et Mewatters 2011) serait l'un des premiers auteurs à avoir mis en évidence un lien entre comptabilité et capitalisme. Il relie ainsi rationalité capitaliste, partie double, compte capital et calcul du profit :

« Il y a capitalisme là où les besoins d'un groupe humain qui sont couverts économiquement par des activités professionnelles le sont par la voie de l'entreprise, quelle que soit la nature du besoin ; plus spécialement, une exploitation capitaliste traditionnelle est une exploitation dotée d'un compte de capital, c'est-à-dire une entreprise lucrative qui contrôle sa rentabilité de manière chiffrée au moyen de la comptabilité moderne et de l'établissement d'un bilan. » (Weber 1991, p. 295)

Werner Sombart⁶ pousse ce raisonnement plus loin encore :

« l'essence même de la comptabilité en parties doubles tient sans aucun doute dans cet objectif : suivre à la trace le cycle complet du capital dans une entreprise, le quantifier et le constater par écrit [...] Pour la première fois grâce à ces deux nouveaux éléments (compte "capital" et compte "pertes et profits"), la tenue des comptes en parties doubles permet d'appréhender sans discontinuité le cycle complet du capital : du compte capital aux comptes d'inventaire, puis au compte de pertes et profits, pour retourner enfin au compte capital »

Plus récemment encore, Chiappello (Chiappello 2008, p.33) affirme que *« le capitalisme est impensable sans le substrat abstrait de ses formes comptables qui le structure et le finalise »*

Comptabilité légale et comptabilité de gestion

Ces caractéristiques évoquent implicitement les caractéristiques de la comptabilité légale, également appelée comptabilité générale, voire financière. Cet implicite rend utile de clarifier les généralisations souvent établies entre comptabilité de gestion et comptabilité légale.

La comptabilité légale ou financière est produite à des fins d'information financière et de nature publique. Elle est soumise à un cadre normatif et à audit légal si l'entreprise dépasse certains seuils. Elle sert également de socle à la détermination de la base fiscale d'imposition des entreprises. Ses évolutions sont limitées par ce cadre. La littérature critique en

⁶ Sombart (1919), traduit par Nikitin (1992), in Lemarchand (2011, p. 8)

comptabilité évoque d'ailleurs l'expression de connexion entre comptabilité et fiscalité pour décrire cette intrication (Blum et Laffort 2015; Richard, Bensadon, et Rambaud 2018a).

La comptabilité de gestion est utilisable en interne à l'entreprise. Elle apporte notamment une information sur la construction des coûts et des marges du fait de la structure de l'entreprise. Elle n'est pas soumise à des règles légales et fiscales aussi coercitives que la comptabilité légale. Elle n'a pas vocation à être normée.

Le lien entre les deux est à comprendre par la temporalité entre le primo calcul d'un résultat, témoin de la valeur financière produite, et sa répartition. Le résultat produit est déterminé selon les règles de la comptabilité légale. Sa répartition entre centres de coûts, de profits ou son utilisation à des fins de pilotage repose sur les techniques de comptabilité de gestion.

Cette distinction entre comptabilité légale et financière, à des fins de production du résultat constitutif de la base fiscale et la comptabilité de gestion à des fins de pilotage interne n'est pas systématiquement précisée dans les recherches en comptabilité. Les auteurs désignant généralement par comptabilité un choix de représentation financière, que la finalité soit externe, à des fins légales de présentation d'un résultat, ou interne à des fins de pilotage et de répartition de ce résultat.

Pour clarifier les apports des deux disciplines, nous proposons de citer la définition d'Henri Bouquin sur les différences fondamentales entre les deux types de comptabilités⁷ :

La comptabilité de gestion est l'information comptable destinée aux managers. Elle n'a pas vocation à être publiée, contrairement à la comptabilité générale, destinée à toutes les parties intéressées par la performance économique d'une entreprise ou d'une organisation. On substitue aujourd'hui, de plus en plus fréquemment, l'appellation de comptabilité financière à celle de comptabilité générale, pour signifier qu'il s'agit d'une production comptable destinée aux marchés financiers, et donc organisée pour répondre à leurs préoccupations majeures. La comptabilité financière est normalisée. La comptabilité de gestion, elle, n'est pas destinée à être normalisée car elle est propre à chaque entreprise et conçue pour répondre aux besoins des managers. Mais elle repose sur des principes communs, que chacun va adapter à sa propre organisation, à sa propre activité.

Si la comptabilité financière est encadrée par une normalisation forte, elle repose à l'inverse sur une modélisation minimale : il est impossible à la fois de disposer d'un modèle unique de présentation des informations comptables et de le détailler ensuite pour rester fidèle aux caractéristiques de l'entreprise à laquelle on applique ce modèle. La comptabilité financière a donc choisi d'ignorer le modèle économique propre à l'activité de l'entreprise qu'elle décrit, pour s'organiser sur un modèle patrimonial passe-partout, qui fait de la situation nette la différence entre actifs et dettes. À l'inverse, peu normalisée, la comptabilité de gestion se doit d'épouser le modèle économique de l'entreprise, faute de quoi elle n'apportera pas au management l'information spécifique qu'il en attend

⁷ <https://www.universalis.fr/encyclopedie/gestion-financiere-comptabilite-de-gestion/>

C'est un questionnement critique sur la comptabilité de nature légale ou financière qui nous a peu à peu mené à cette recherche. Sa genèse a été nourrie de notre propre expérience professionnelle, de nos questionnements pratiques et inductifs sur le sens des mesures produites dans notre quotidien, puis de nos lectures théoriques à la faveur de rencontres dans les sphères académiques. Peu à peu l'idée de s'interroger sur ce qui permettrait de la faire évoluer vers une meilleure prise en compte des enjeux de soutenabilité s'est frayé un chemin dans notre quotidien saturé par la technique.

1.1. Notre objet de recherche le modèle comptable CARE, ses propositions

Nos lectures spontanées sur les thèmes de comptabilité, au sens légal, et soutenabilité nous ont menée à la lecture de l'ouvrage de Richard (Richard 2012) qui dressait une analyse problématisée des différents modèles de comptabilités environnementales et sociales. Allant au-delà de l'inventaire technique, son analyse dévoilait les sous-jacents des différents modèles étudiés, et en particulier la ligne de clivage entre soutenabilité forte et faible. Son analyse fustigeait également les modèles complexes basés sur une approche néo-classique, tentant de donner une valeur à la nature. Elle réhabilitait des approches conceptuellement plus simples basées sur le maintien d'un capital.

Dans une démarche itérative entre analyse et modélisation in extenso, le travail de Richard a abouti à formuler sa propre proposition : le modèle CARE *Comprehensive Accounting in Respect of Ecology*⁸. Le modèle CARE s'appuie sur des structures et mécanismes comptables que Richard considère comme ayant déjà fait la preuve de leur efficacité dans le développement du capitalisme (Richard 2012). Il repose sur la mobilisation des enjeux de capital à maintenir, d'amortissement, de structure comptable.

L'architecture du modèle CARE est fondée sur le principe d'une soutenabilité forte. Celle-ci postule que les différents capitaux nécessaires à l'activité de l'entreprise (capitaux financiers, humain, environnemental) ne sont pas interchangeables entre eux et doivent être maintenus séparément. Dans ses premiers développements, le modèle stipule également que l'activité de l'entreprise doit tenir compte de limites scientifiques de manière à définir les limites d'usage de ces différents capitaux.

Les travaux fondateurs de Richard ont été poursuivis et codéveloppés peu après par et avec Rambaud (Rambaud et Feger 2020; Rambaud et Richard 2015, 2016b, 2018b, 2018b, 2018a). L'inventaire établi par Richard en 2012 l'avait conduit à identifier des critères de soutenabilité forte ou faible des comptabilités socio environnementales et à identifier les caractéristiques de ce que devrait être un modèle pertinent.

L'ouvrage de 2012 « *Comptabilité et développement durable* »(Richard 2012) pose ainsi la première brique théorique du modèle CARE. Ce texte pré fondateur a été suivi d'un article coécrit avec Rambaud et publié en 2015 consolidant ce premier socle théorique (Rambaud

⁸ Acrostiche utilisée à partir de 2019 - La désignation initiale de 2012 était Comptabilité Adaptée au Respect de l'Environnement

et Richard 2015). Ces deux publications furent suivies de plusieurs autres au cours de la période 2016 – 2018 (Rimbaud 2018; Rimbaud et Richard 2016b, 2018b, 2018a; Richard et al. 2018a) et nous ont peu à peu menée à la question qui guide notre recherche.

Ces publications permettaient déjà de positionner CARE à l'intersection entre l'analyse des comptabilités environnementales et des recherches en comptabilité critique. Cette double empreinte conduisait à une modélisation en « soutenabilité forte » permise par une fine description des dérives des modèles traditionnels de comptabilité et une connaissance des intentions sous-jacentes. Richard souligne ainsi très tôt l'importance de l'intention dans son ouvrage (Richard 2012, p.38) :

« Toute comptabilité s'assigne un but, un objectif général. Longtemps on a cru déceler dans la comptabilité traditionnelle une espèce d'immuabilité, comme si cette technique était au-dessus des passions des hommes et pouvait transcender le temps ; mais au cours de la deuxième moitié du 20^{ème} siècle, les historiens de la comptabilité non environnementale ont montré que celle-ci avait fortement évolué (...) en liaison avec la transformation du capitalisme : on ne peut donc pas parler de Comptabilité non environnementale avec un grand C mais de multiples comptabilités poursuivant des objectifs très différents. Il en est de même en matière de comptabilité environnementale »

Notre expérience personnelle de professionnelle de la comptabilité n'était pas indifférente à une telle démarche. Nous avons déjà spontanément et vaguement intuité que quelque chose n'allait pas dans les formats actuels de la comptabilité. Les travaux de Richard et Rimbaud ont donné à nos questionnements inductifs l'éclairage théorique qui leur manquait.

La question de l'influence d'un modèle théorique comme CARE et de sa capacité à faire bouger, concrètement les représentations de l'activité économique d'une entreprise restait cependant entière. Cette question a rencontré une proposition en cohérence avec nos habitudes professionnelles : celle de participer à une expérimentation du modèle auprès d'entreprises pilotes et de construire une recherche autour de ce projet. Mais cette proposition enthousiasmante s'est enrichie d'une dimension qui nous faisait sortir de notre « zone de confort » professionnelle : Le modèle CARE évoluait au fur et à mesure d'expérimentations passées et des avancées de la littérature sur le sujet. Cette dynamique créait un inconfort dans notre représentation traditionnelle de la comptabilité, et surtout de son appareil opérationnel. Le modèle n'était pas fini, prêt à l'emploi, mais en train de se faire. L'étude de ce modèle nécessitait de dépasser notre regard de professionnelle et d'enrichir notre vision de « lunettes » théoriques et d'un œil de chercheuse.

Peu à peu, la question de recherche s'est ainsi dessinée. Il s'agissait de comprendre quelles étaient les possibilités pour ce modèle construit sur l'ossature de la comptabilité légale, inscrit dans une vision exigeante de la soutenabilité, et suivant un mouvement propre aux innovations, d'être mis en œuvre. Notre question de recherche s'est ainsi progressivement polie jusqu'à aboutir à la formulation suivante :

Quels sont les freins et leviers à la mise en œuvre d'une innovation comptable modélisant une soutenabilité forte ?

Des recherches avaient déjà exploré la manière dont des modèles de comptabilité environnementales et sociales pouvaient être appréhendés ou mis en pratique.

Citons ainsi la recherche récente de Taïbi sur la mise en place d'un outil de mesure de la soutenabilité au sein d'une entreprise engagée. Elle s'achevait sur le constat d'échec de l'expérimentation en raison notamment de la prédominance culturelle d'une vision de la soutenabilité basée sur l'approche de Brundtland (Taïbi 2019)

Citons également la recherche plus ancienne de Antheaume. Il s'interrogeait sur la place de la comptabilité dite sociale (traditionnelle) parmi les autres systèmes d'information de l'entreprise. La méthode d'évaluation portait spécifiquement sur la question de l'évaluation des coûts externes. En synthèse de ses travaux, l'auteur posait des constats à la fois conceptuels et pratiques. Il rejetait l'hypothèse que des méthodes d'évaluation de coûts externes puissent traduire fidèlement des impacts de toute activité économique et considérait non scientifique toute décision de gestion reposant sur l'utilisation des coûts externes à des fins d'évaluation et de comparaison des impacts environnementaux. Il concluait qu'il était utopique de chercher à mettre en place un système d'information unique couvrant une comptabilité générale étendue à tous les impacts de l'activité de l'entreprise. Il jugeait plus opportun de laisser « *se développer différentes formes de comptabilité sociale, indépendantes de la comptabilité générale* » (Antheaume 1999, p.6)

Notre thèse se propose ainsi de compléter les apports de tels travaux de recherche d'expérimentation de modèles comptables. Sa proposition est d'observer les effets de la mise en œuvre d'un modèle construit sur l'architecture de la comptabilité légale pour consolider les connaissances sur les freins et leviers qu'une modélisation en soutenabilité forte peut rencontrer auprès des entreprises qui l'expérimentent.

Au-delà du seul cercle de telles entreprises, cette recherche explore les effets de l'écosystème environnant du modèle pour tenter d'appréhender les freins et leviers dans une dimension élargie, plus systémique.

Cette proposition de combiner la dimension micro d'une expérimentation avec une dimension macro et systémique répond dans une certaine mesure à l'appel de Aggeri, Labatut. Ceux-ci appellent à considérer les articulations entre les outils et les espaces d'actions rendus possibles par les évolutions de l'environnement de l'entreprise (marchés, nouveaux champs d'activité, évolutions des normes et de la réglementation etc.) Les auteurs soulignent notamment que la construction durable dépend non seulement du développement de nouveaux matériaux ou de technologies mais aussi de la mise en place d'un ensemble de normes permettant de « *rendre visibles et économiquement soutenables les innovations*

envisagées » (Aggeri et Labatut 2010 , p.22). Dans cette même approche systémique, l'analyse de la mise en œuvre des instruments de notation extra financière nécessite d'être articulée avec les chaînes environnantes : calculabilité et instruments de certification et d'audit. Ces appels font également écho aux travaux de Power (Power 1996) sur l'audit. Ils montrent que le caractère auditable d'une information, d'un produit, n'est pas une propriété in extenso mais la résultante d'un processus de légitimation œuvrant dans l'environnement des entreprises. Il donne lieu à la constitution de réseaux favorables à l'auditabilité qui en favorisent la diffusion.

Notre recherche englobe également la question sensible de la représentation monétaire des enjeux. Elle s'insère dans le champ de la comptabilité critique et se propose de confronter un modèle à des innovations comptables passées. Plus largement, elle se propose d'enrichir le champ des travaux qui questionnent la capacité d'un système comptable traditionnel, monétaire à intégrer la dimension sociétale.

Notre revue de littérature est ainsi structurée autour des thèmes de notre question de recherche. Elle nous conduit dans une première partie à analyser les caractéristiques de la modélisation en soutenabilité forte proposée par CARE. Son positionnement par rapport aux modèles de comptabilités socio environnementales et les influences des recherches en comptabilité critiques seront donc exposés de manière descriptive dans cette première partie. Ceci permettra d'explicitier les propositions ontologiques de CARE par ses caractéristiques intrinsèques : vision comptable, soutenabilité forte et approche monétaire. Une seconde partie présentera CARE dans sa perspective dynamique. Les freins et leviers à la mise en œuvre du modèle seront considérés à l'aide des éclairages théoriques sur les outils de gestion et les innovations.

1.1.1. La soutenabilité forte de CARE face aux propositions des autres modèles de comptabilités environnementales et sociales (CES)

Pour comprendre le positionnement de CARE au regard des autres modèles, nous proposons de reprendre la classification établie par Antheaume (Antheaume 1999). Celle-ci distingue les modèles descriptifs des modèles intégratifs. Bien qu'ancienne, cette classification nous semble avoir le mérite de poser clairement la ligne de partage entre les modèles proposant une représentation de la soutenabilité par indicateurs extra financiers et ceux qui en proposent une représentation monétaire, donc unifiée.

1.1.1.1. Les modèles descriptifs

Les modèles descriptifs incluent essentiellement les différentes formes de reporting à caractère environnemental et social. Dans cette catégorie figurent aussi bien le reporting RSE devenu Déclaration de Performance Extra Financière depuis 2017, le Global Reporting Initiative, l'Integrated reporting (<IR>), l'Analyse du Cycle de Vie et ses déclinaisons

comme le bilan des émissions de Gaz à Effet de Serre, ou encore l'Indicateur de Durabilité des Exploitations Agricoles (IDEA). Le bilan social relève également de cette catégorie. Ces documents se caractérisent par une présentation extra financière de l'information selon un cadre plus ou moins normé. Ils sont parfois associés à la communication financière de l'entreprise dans le cadre d'un Document Unique d'Enregistrement, parfois présentés isolément. Ils sont généralement accessibles en consultation libre sur les sites web des entreprises.

De manière générale, le classement initial de Richard (Richard 2012), figurant en annexe 4, considère que ces modèles sont associés à une vision faible de la soutenabilité car ils se limitent à une vision descriptive d'indicateurs sans poser d'objectifs de maintien des écosystèmes validés scientifiquement ou parce qu'ils acceptent des substitutions entre les enjeux à maintenir.

Les lignes décrites par Richard en 2012 ont cependant bougé sur ce point. Les évolutions constatées sur le reporting RSE, puis la DPEF ces dernières années semblent traduire des mouvements en tension : le paradigme d'une approche instrumentale de la RSE est confronté à une prise de conscience montante bien qu'insuffisante de cette limite.

En France, le reporting RSE, a ainsi évolué en 2017 vers la Déclaration de Performance Extra Financière issu de la directive Européenne *Non Financial Reporting Disclosure (NFRD)*. Celle-ci repose sur le postulat d'un lien entre politique RSE et contributions au modèle d'affaires de l'entreprise qu'il s'agit de démontrer⁹. Cette évolution semble s'inspirer de l'approche de l'Integrated Reporting, adossé au principe d'une contribution de la RSE à la valeur pour l'entreprise. Cette connexion recherchée entre politique RSE et création de valeur s'inspirerait dès lors d'une vision instrumentale de la RSE couplée à la vision traditionnelle du développement durable et inséré à l'intersection entre les sphères économique, social et environnementale.

On observerait également une montée qualitative dans les pratiques. Le baromètre des pratiques RSE des entreprises publié depuis 2010 par le cabinet Mazars soulignait ainsi certaines évolutions qualitatives au regard des référentiels : 81% des DPEF intègrent une table de concordance en 2019 contre 39% en 2018. Etablissant un bilan sur 10 ans, le même baromètre soulignait que « 60 % des entreprises ont associé à leurs KPI des objectifs quantitatifs sur un horizon temporel défini en ligne avec la recommandation AMF » (Mazars 2020 , p.8) contre 31% en 2010. Il souligne également la tendance croissante à la prise en compte du changement climatique. En 2020, ce risque est considéré comme un risque RSE important par 95% des entreprises du panel contre seulement 48% en 2010. Il souligne également la montée en considération du risque biodiversité, évoqué par 20% des entreprises.

⁹ Analyses extraites de l'étude PWC (2019) communiquée lors d'une matinale de l'Association des Professionnels Directeurs de la Comptabilité de mai 2019 et des remarques lors de l'analyse des dossiers de concours aux trophées RSE de l'ordre des Experts comptables.

Plus généralement, et même si ces reporting ont permis de faire progresser les consciences et les pratiques des entreprises, les pratiques actuelles en matière de RSE sont insuffisantes pour amorcer une vraie transition écologique. Plusieurs aspects illustrent ces limites.

La Déclaration de Performance Extra Financière ne s'impose qu'à des entreprises dépassant certains seuils¹⁰. Les PME, TPE et entreprises de 0 à 9 salariés ne les appliquent donc pas ou que de manière volontaire alors qu'elles représentent plus de 96% des 4.7 millions d'entreprises du pays (Insee 2020). Le nombre d'entreprises de plus de 250 salariés serait quant à lui de 6300 (soit 0.1% des entreprises) et parmi celles-ci, 3800¹¹ seraient concernées par les seuils de publication de la DPEF.

Ensuite, la structuration de politiques RSE traditionnelles, à partir de l'approche par les parties prenantes de Freeman (Freeman et Reed 1983) crée un biais conduisant à ne considérer que très imparfaitement les attentes des générations futures. Cette limite à la représentation d'une partie prenante abstraite avait déjà été souligné par Jonas (Jonas et Greisch 1991) et fait régulièrement l'objet d'une mise en scène par le « *Tribunal des Générations Futures* », événement militant imaginé par Usbsek et Rica, magazine trimestriel en ligne.

D'un point de vue macroéconomique, les efforts des entreprises décrits à travers ces reporting semblent également contredits, ou du moins marginalisés, par les évolutions des indicateurs à des niveaux macroéconomiques. Godard et Hommel (Godard et Hommel 2005) soulignent ainsi le contraste criant entre le contenu des rapports de développement durable des entreprises et la dégradation régulière des indicateurs globaux de la situation écologique depuis 1990.

Enfin, et plus récemment, une analyse de l'association Carbone 4 (Dugast et Soyeux 2019) sur les leviers de réduction de l'empreinte carbone d'un français met en lumière les limites des actions individuelles citoyennes « héroïques » : celles-ci ne contribueraient au mieux qu'à réduire l'empreinte de 5 à 25% à l'horizon 2050 alors que le besoin pour atteindre l'objectif de « Zéro Emission Nette » est de – 80%¹². Si elle met l'accent sur les actions potentielles des particuliers, cette étude souligne que celles-ci ne sauraient suffire à résoudre le défi du changement climatique. Elles doivent être insérées dans des programmes de fonds de transformation des infrastructures de production, de transport et d'énergies, de rénovations des logements. Ces programmes de fonds nécessitent des investissements conséquents de l'Etat voire d'entités supranationales et dépassent donc les actions individuelles. Un tel constat sur les limites d'actions individuelles peut s'étendre aux actions des entreprises compte tenu des effets de structure de l'économie (Amalric 2021). Cette étude, publiée par le cabinet Square souligne que la transition écologique passe par une re

¹⁰ Les entreprises soumises à DPEF doivent être cotées sur un marché réglementé et atteindre deux des trois seuils suivant : CA > 40 M€, Effectif > 500 salariés et total bilantiel > 20 M€. Les autres sociétés sont soumises à DPEF si le total de leur bilan > 100 M € ou leur CA est > 100 M € et si par ailleurs leur effectif est > 500 salariés.

¹¹ Source ministère de la Transition écologique Cf. « Le rapportage extra-financier des entreprises » (ecologie.gouv.fr), rapportée sur le site du cabinet KPMG.

¹² L'atteinte de l'objectif de zéro Emission nette est de passer d'une empreinte moyenne de 11 tonnes de Eq. CO2 / citoyen français à 2 tonnes à l'horizon 2050

modélisation des facteurs économiques, distinguant les enjeux d'activité et de structure de l'économie. Ces derniers sont à la fois lourds et longs à transformer tout en ayant des effets démultipliateurs sur l'activité économique. Une telle modélisation est absente des politiques RSE basées sur une vision statique de l'économie et des comportements des acteurs et considérant peu ou pas les effets démultipliateurs de certaines industries.

Ainsi, tant pour des raisons de périmètre, d'approches, que du fait d'exigences systémiques, ces reporting dits descriptifs n'auraient qu'un impact limité. Ils sont associés à une vision réformiste *-business as usual-* du modèle actuel de développement fondés sur la mise en équivalence des sphères économique, sociale et environnementale, alors que les enjeux de développement durable exigeraient des approches transformatives (Jabot 2020).

Au-delà de ces insuffisances, les politiques RSE ont dès leur origine été exposées au risque utilitariste. Les entreprises auraient tendance à instrumentaliser le discours sur le développement durable. Des actions RSE à la cohérence et à la portée limitée deviennent un instrument de communication parmi d'autres. Les écueils connus de ces dérives sont la gestion d'impression et le *greenwashing* (Alcouffe et Ismail 2016 , Capron et Quairel-Lanoizelée 2015).

La distinction entre les informations RSE choisies pour les publications et l'outillage de collecte peut également expliquer la faiblesse de ces approches. Caron, (Caron et Fortin 2010) n'hésite pas ainsi à distinguer le « *côté jardin* » de la RSE du « *côté cour* » pour souligner les écueils d'une communication orientée ou parcellaire.

Plus généralement, Déjean & Rival (Déjean et Rival 2014) expliquent les faiblesses de ces modèles par le manque de consensus sur les concepts théoriques sous-jacents à ces modèles de représentation. Cette faiblesse dans le génome des modèles descriptifs se propage ensuite dans les choix techniques de mesure et de mode de représentation créant les effets décrits.

1.1.1.2. Les modèles intégratifs

Leur particularité est de s'arrimer au modèle d'affaires des entreprises via une représentation monétaire des enjeux. Ils se posent ainsi comme des modèles « alternatifs » ou complémentaires des états financiers traditionnels en proposant une autre approche de la valeur financière générée par une entreprise. En l'état actuel, ils ne remplacent pas les états financiers traditionnels mais visent à présenter une information totalement ou partiellement comparable à ceux-ci. L'objectif de ce type de modèle est d'apporter une réponse aux questions de lisibilité et de « raccord » entre données extra financières et financières.

Ce type de modèle de comptabilités environnementale a vu le jour au cours des trente dernières années. Ils prolongent des approches macro-économiques comme le GPI (Cobb et Halstead 1994) ou le SMEW (Nordhaus et Tobin 1973). Ils sont plus complexes que les modèles descriptifs car ils requièrent une démarche de valorisation financière des enjeux socio-environnementaux au-delà des étapes de collecte d'indicateurs techniques. Nous

pourrions également qualifier ces représentations de modèles « *monistes* » car ils tentent d’opérer une connexion entre la mesure de la soutenabilité et la comptabilité financière.

Les modèles intégratifs sont moins nombreux que les modèles descriptifs. Ils peuvent se subdiviser en deux catégories :

- Ceux abordant la soutenabilité en s’interrogeant sur les impacts en termes de limites à ne pas dépasser. Nous pourrions les qualifier de « modèle de maintien »
- Ceux abordant la question de la soutenabilité en tentant de prendre en compte et de valoriser les externalités générées par les entreprises, qu’elles soient positives ou négatives.

Ces deux visions : maintien / externalités renvoient à des lignes de clivages sur la conception du capital. La première est de le considérer comme une chose à conserver en l’état, une somme d’argent à rembourser à l’identique. La seconde considère le capital comme une valeur capable de se reproduire. Elle émerge déjà dans la *Summa* de Pacioli à la fin du Moyen Age et s’accompagne de premières considérations sur l’actualisation probablement inspirées par les travaux de Fibonacci. Ces considérations sur le capital productif sont d’ailleurs liées aux propositions de Pacioli sur la partie double qui lui permettent de se structurer (Rambaud 2018).

Deux grands modèles comptables intégratifs ont émergé au cours des 30 dernières années : le modèle de la *Sustainable Costs Accounting* (SCA) (Gray 1992) et celui de la *Full Cost Accounting* (Bebbington et al. 2001). Ils sont à la source des différentes déclinaisons de CES qui ont émergé ces 30 dernières années (Gbegu et al. 2021)

- *Sustainable Costs Accounting*

Dans des articles parus en 1992 puis en 1994, Rob Gray définit les coûts de soutenabilité comme « [...] la somme monétaire qu’une organisation aurait à dépenser à la fin d’un exercice comptable pour replacer la biosphère dans la situation dans laquelle elle était au début de l’exercice comptable » (Gray, Bebbington, et McPhail 1994, p.33).

Gray s’appuie sur la vision d’un capital naturel critique qui ne doit pas descendre en deçà d’un certain niveau. Ceci l’amène à distinguer dans le capital naturel les éléments qui ne peuvent être remplacés, dit éléments « critiques » des composantes qui peuvent être dégradées, sous certaines conditions strictes, car renouvelables et / ou substituables. Les travaux de Gray sont établis sur des bases macroéconomiques avec des niveaux de limites scientifiques à définir à un niveau global.

- *Full Costs Accounting*

Le modèle comptable dit « Full Cost Accounting » (FCA) a été mis au point en 2001 par Bebbington et al. (Bebbington et al. 2001). Les auteurs définissent leur modèle comme intégré au système du marché. Dans leur approche, le marché ne peut être la cause profonde des dysfonctionnements environnementaux et sociaux. Ceux-ci s'expliquent plutôt par l'incomplétude et l'inexactitude des indicateurs sur lesquels le marché s'appuie.

D'un point de vue méthodologique, la Full Cost Accounting (FCA) prévoit d'intégrer les externalités dans le modèle comptable des entreprises selon trois types d'approches :

- Le coût des dommages
- Les coûts d'évitement ou coûts de contrôle
- La méthode du consentement à payer

Cette approche n'est toutefois pas exempte de biais. Ionescu (Ionescu 2016) souligne que les concepteurs de la FCA créent une confusion en mettant sur le même plan la valeur d'ensemble d'un bien environnemental et les coûts associés aux impacts environnementaux.

En dépit de ces contradictions, la FCA a été largement mobilisée par différentes entreprises pour tenter d'apprécier leur rapport « financier » à l'environnement. Elle conduit à définir la notion d'externalité menant à des solutions par compensation comme celles du marché du prix carbone. Une approche que Saint Front (De Saint-Front 2012), n'hésite pas à comparer à l'achat d'indulgences au Moyen Age.

Le modèle de la *Full Cost accounting* inspire ainsi le modèle de comptabilité intégrative mis au point depuis 2015 par le groupe Kering et conduisant à valoriser les effets collatéraux positifs de l'entreprise sur les écosystèmes qu'elle exploite (éducation etc.).

Ces deux approches : vision des externalités versus maintien sont peu ou prou adossés aux deux visions irréductibles de la valeur qui sous-tendent les systèmes comptables. L'approche par les externalités, visant à donner une valeur à un écosystème public repose sur le sous-jacent d'une vision en « juste valeur » (Labardin et Fabre 2011). Celle-ci irrigue les normes comptables internationales IFRS (Capron 2006). Elle se décline techniquement dans les méthodes de valorisation des entreprises considérées désormais comme des biens monnayables sur des marchés financiers internationalisés.

Le paysage comptable comporte une seconde conception de la valeur, plus ancienne et conservatrice : celle du coût historique (Labardin et Fabre 2011). Elle pose le principe d'une conservation de la valeur d'origine d'un bien déterminé par son coût initial. Elle est l'un des sous-jacent du modèle CARE de Richard.

- *Le modèle CARE*

La réflexion à l'origine de CARE semble s'engouffrer dans les failles conceptuelles des modèles précédents (centralisme excessif de la SCA, paradoxes techniques de la FCA, soutenabilité faible des autres modèles) pour proposer une approche alternative des enjeux de soutenabilité.

Le modèle CARE est fondé sur le principe de la conservation de trois capitaux : financier, naturel et humain. Il s'inspire en cela d'économistes ayant souligné dès le 18^{ème} siècle que trois capitaux concourent à la création des valeurs économiques : capital financier, humain et naturel. Richard cite ainsi Hueting et Reijnders (1998, 141) qui précisent que le capital naturel critique ou vital peut être défini « *comme le processus qui maintient sur terre les conditions nécessaires à la vie* ». Il cite également Ekins et Alii (2003, 169) qui ajoutent que « *le capital naturel est responsable de fonctions environnementales importantes qui ne peut être remplacé, pour ce qui concerne ces fonctions, par le capital financier* ». La modélisation en une soutenabilité forte proposée par CARE repose sur le principe de non-compensation des capitaux entre eux.

Reposant sur une vision en coût historique de la valeur des biens, le modèle CARE s'inspire de l'approche par les coûts de maintien qu'il décline à un niveau microéconomique d'entreprise. Il fustige toute tentative de donner une valeur à la nature ou à un être humain. Ces approches sont jugées inutiles car elles donneraient lieu à des simplifications excessives avec des complexités économiques d'évaluation en valeur actuarielle. Richard résume cette idée par ce titre légèrement provocateur d'un article publié après l'ouvrage de 2012 « *la nature n'a pas de prix mais sa maintenance a un coût* » (Richard 2013).

Le modèle CARE se positionne donc comme un modèle comptable dit « intégré », c'est-à-dire proposant une vision financière de la soutenabilité.

Il s'inspire de plusieurs sources : le modèle de la *Sustainable Costs Accounting* (Gray 1992) ramené à une dimension microéconomique ainsi que le modèle de la Banque Mondiale qui propose une intégration au bilan des enjeux environnementaux et sociaux. Cette inspiration, conjuguée aux potentialités offertes par la structure bilantielle aurait conduit Richard à présenter une vision cumulative des enjeux, au-delà de la vision résultat à laquelle s'arrêtent l'ensemble des modèles.

CARE s'inspire également des apports d'une vision agricole de la durabilité forte. Il reprend les modalités de la méthode IDEA mise au point par des universitaires (Boisset, Girardin, Guillaumon, Mouchet, Viaux, Villain et Zham). CARE reprend de façon transverse le point sur la non-compensation des échelles de durabilité du modèle et la comparaison des indicateurs à des normes permettant de définir de bons états écologiques.

Au-delà des considérations techniques, CARE revendique plus spécifiquement cette inspiration agricole « *C'est l'agriculture (durable), déjà à l'origine des concepts économiques fondamentaux du capital et de fruit (revenu), qui va être à l'origine d'une nouvelle comptabilité révolutionnaire* » (Richard 2012, p.153)

1.1.2. La dimension monétaire de CARE

L'enjeu de cette méthode monétarisée nous est apparu essentiel, à la fois par la complexité sous-jacente à ce choix de représentation, et notre sensibilité à une représentation unifiée des enjeux de soutenabilité rendue possible par la monétarisation.

Dans une économie mondialisée, orientée par une comptabilité reposant sur les normes IFRS, le point de la représentation monétaire est prégnant. Dans ce contexte, la quête de financements des entreprises passe par une représentation aussi favorable que possible de leur valeur monétaire. Nous ne pouvons rester insensible à cet appel à une vision monétaire des enjeux tout en étant consciente de ses limites et des problèmes éthiques que ceci soulève.

Cette approche d'une vision monétaire est motivée par une vision pragmatique des déterminants des décisions des milieux d'affaires car il n'y a pas d'engagement véritable des entreprises sans représentation financière (Moorthy et Yacob 2013).

Ce focus sur la représentation monétaire se justifie aussi par les insuffisances des propositions des modèles descriptifs à représentation extra financière. Les ambitions initiales de ces modèles ayant subi les captures managériales des entreprises (Capron et Quairel-Lanoizelée 2015).

Bebbington (Bebbington, Brown, et Frame 2007) insiste également sur la nécessité d'une approche monétaire tant que celle-ci domine les décisions d'entreprise et celles des politiques publiques. Celle-ci permet en effet d'agir sur le terrain des strictes considérations financières¹³ reflétant l'état des jeux de pouvoirs comprises des décideurs et des croyances des individus.

Par son rôle d'unité de compte, la monnaie joue un rôle d'unificateur de l'information. Elle permet de donner une image synthétique de l'activité de l'entreprise car il n'y a de toutes façons pour l'instant guère de consensus sur ce que doit être une comptabilité environnementale pertinente permettant de mesurer la performance globale des entreprises (Renaud et Berland 2007).

Les arguments en faveur d'une monétarisation des enjeux sont néanmoins contestés par les tenants d'une représentation extra financière des enjeux. Parmi ceux-ci, soulignons que l'adossement de la comptabilité à la soutenabilité repose sur le parti pris de la puissance de la mesure. Or, comme le souligne Berland (Berland, Chevalier, et Sponem 2008) il existe deux limites à la mesure :

- La connaissance est-elle résumable à la mesure ?
- La mesure peut-elle s'affranchir de la subjectivité ?

Les données comptables monétaires s'intéressent au passé, elles ne portent que sur ce qui peut être monétisé. Elles excluent de fait ce qui ne l'est pas : confiance, qualité, compétence, capacité d'innovation. Or la gestion est du domaine de l'ambigu, notamment par rapport aux objectifs.

L'implicite de CARE serait de mesurer la performance globale de l'entreprise à travers sa comptabilité dans une représentation monétaire. L'enjeu de CARE serait notamment de montrer par la valorisation financière les coûts de maintien des capitaux sur l'année, en vision cumulée et leur impact sur la valeur produite par l'entreprise.

¹³ Traduction libre de l'expression « *hard* » *financial calculation* dans le texte

Cette monétarisation n'est pas exclusive car elle est en principe adossée à des indicateurs. Mais elle pose le postulat que la vision monétarisée des enjeux suffira à orienter les décisions en faveur de la soutenabilité. Ce qui peut également représenter une limite de fait. Car la monétarisation tend à niveler les informations et à leur donner une représentation fonction de la valeur que le marché lui octroie. Elle peut conduire à occulter des enjeux à faible valeur financière au bénéfice d'enjeux déformés par une représentation financière (Colasse 2007).

La monétarisation des enjeux, proposée par CARE comme l'un des objectifs à atteindre par le modèle, peut donc être confrontée à la littérature sur ce point. Loin de conclure à une orientation précise, celle-ci confronte les avantages et inconvénients entre une vision financière et extra financière de la performance globale. Nous en proposons cette synthèse issue de différentes sources de la littérature.

	Avantages	Inconvénients
Performance (non financière) mesurée par des indicateurs extra financiers	<p>Vision large et multiple des enjeux</p> <p>Pas d'effet de lissage des enjeux par une traduction monétaire</p> <p>Facilité de traitement des informations pour les publics non financiers et non comptables</p> <p>Eviter les impasses méthodologiques sur la valorisation des externalités</p>	<p>Dispersion des données, perte de vue des enjeux</p> <p>Pas de raccord possible avec les états financiers traditionnels</p> <p>Secondarisation et satellisation de l'information extra financière</p>
Performance globale mesurée de façon financière	<p>Vision unifiée de la performance, traduction en un langage homogène</p> <p>Mise en visibilité des enjeux, information sur la soutenabilité érigée au rang de l'information financière</p> <p>Lecture des enjeux facilitée pour les financiers, aide à la décision</p> <p>Facilité de raccord avec les états financiers de la comptabilité traditionnelle</p>	<p>Nécessité de poser des principes de valorisation des enjeux pouvant conduire à les complexifier</p> <p>Risque de lissage excessif des enjeux par les effets de la monétarisation</p> <p>Risque de perte de vue ou de simplification de certains enjeux si difficiles à monétiser</p> <p>Nécessité de mobiliser des compétences comptables et financières</p>

Figure 1 - Avantages et inconvénients des mesures financières et extra-financières des enjeux sociaux et environnementaux réalisée à partir de plusieurs sources (source auteure)

Cette controverse entre une vision financière et extra financière des enjeux est-elle due aux modèles eux-mêmes et à leurs insuffisances ? ou à la manière dont les enjeux sont perçus par les acteurs ? Au-delà de la littérature et des jeux théoriques, des considérations pragmatiques tendraient à pousser vers la recherche d'une vision financière des enjeux, plus intégrative. Vingt ans de pratique de la RSE extra financière, dans une approche essentiellement descriptive, ont conduit à sensibiliser les acteurs et les décideurs mais cela n'a guère suffi à réorienter les modèles d'affaires. Ces approches descriptives s'en tiennent à une vision réformatrice de l'économie. Face à ce constat, les milieux financiers, inspirés par le mouvement de la « Finance Durable¹⁴ » couvrant finance solidaire, responsable et verte sont en train d'évoluer vers de nouvelles pratiques. Ils demandent de plus en plus que les enjeux de soutenabilité, les engagements RSE aient une représentation financière afin de pouvoir établir un lien avec les états financiers traditionnels des entreprises. Cette représentation financière a pour objectif de donner une vision cadrée et synthétique des enjeux de soutenabilité.

Certains soulignent que la monétarisation des enjeux peut néanmoins être contestable sur le plan éthique car elle consacre et entretient le règne de l'argent maître dans l'appréciation de la valeur...Elle peut de plus favoriser des modèles de représentation à soutenabilité faible, adossés à une approche fondée sur la *fair value*.

Elle semble néanmoins être la représentation privilégiée par les milieux d'affaires. L'enjeu d'une monétarisation de la soutenabilité serait donc de se rendre audible et compréhensible par les milieux d'affaires en élevant les indicateurs de soutenabilité au rang de l'information financière. La transcription des enjeux de soutenabilité en une représentation monétaire serait à cet égard un « mal nécessaire » pour qu'ils soient perçus à leur « juste valeur » par les milieux financiers. Elle s'apparente à une traduction imparfaite d'un enjeu dans une langue étrangère. Cette imperfection peut être contestable en soi, mais elle semble nécessaire pour que les enjeux RSE soient associés à un langage compréhensible par les milieux financiers.

La commission européenne aurait d'ailleurs fait le pari de la puissance de la représentation monétaire à travers le règlement de taxonomie des activités durables. Celui-ci impose, depuis l'exercice 2021 aux entreprises européennes d'intérêt public, de déclarer des KPI monétaires¹⁵ sur la durabilité (alignement) de leurs activités.

Ces considérations sur CARE sont celles que nous avons comprises au démarrage de cette recherche. La question essentielle qui nous apparaissait alors était son positionnement au regard des autres méthodes de comptabilités environnementales et sociales.

¹⁴ <https://www.banque-france.fr/la-banque-de-france/changement-climatique-et-finance-durable>

¹⁵ Chiffres d'affaires, investissements et dépenses d'exploitation

1.1.3. CARE, un modèle comptable, qui interpelle la comptabilité traditionnelle

Au-delà de la seule dimension monétaire, CARE propose une restitution comptable complète avec un bilan et un compte de résultat. Cette représentation est un pas supplémentaire par rapport à des approches monétaires comme la SCA et la FCA.

La vision intégrée, moniste de la soutenabilité ancrée dans les structures de la comptabilité traditionnelle nous l'a fait percevoir comme une modélisation complexe, à priori plus robuste. Notre sensibilité de professionnelle de la comptabilité ne pouvait être indifférente à un tel parti pris.

Le choix de présenter les enjeux de la soutenabilité sous les traits d'un bilan et d'un compte de résultat adresse la question du sens implicite du modèle comptable traditionnel. Ce défi rencontrait notre propre questionnement sur le sens de la comptabilité à l'œuvre derrière les techniques utilisées au quotidien.

Ce choix de conception est probablement inspiré par la formation comptable de ses inspirateurs et fondateurs. Ainsi, Rob Gray, fondateur de la SCA dont les principes ont inspiré CARE est de formation comptable. Jacques Richard, fondateur du modèle CARE est expert-comptable et professeur en économie et gestion à Paris Dauphine. Tous deux semblent conjuguer le profil de l'enseignant et du praticien. Ce qui donne à leurs travaux la dimension de « technoscience » qualifiée par Colasse (Colasse 2007).

Nikitin a analysé la portée particulière de ce dualisme entre l'enseignant et le praticien. Il permet un va et vient permanent entre les deux sphères. Les innovations comptables « émergent progressivement des pratiques et les auteurs sont ceux qui fécondent les pratiques innovantes en leur donnant une forme particulièrement claire et pédagogiquement efficace » (Nikitin 2010, p.14). Aux dires des conclusions de l'auteur, l'innovation comptable viendrait d'une sorte de tension fertile entre une formalisation pédagogique des pratiques par une mise à distance vis-à-vis de l'objet et un rappel permanent à rester proche des préoccupations des praticiens. CARE serait le résultat de cette tension entre une compréhension fine des pratiques et un enseignement critique de la comptabilité.

Corolairement à ce choix structurel, la prise en considération des aspects bilantiels de la soutenabilité a été pour nous un point d'intérêt majeur. De nombreuses approches de comptabilités socio environnementales se contentant de considérer les problématiques à l'échelle d'une année, au mieux adossées à des analyses de variations ou des comparaisons d'objectifs. La dimension bilantielle portée par le modèle lui donne une profondeur temporelle permettant d'appréhender les effets de cumul d'actions futures et passées au-delà d'une lecture annuelle sans horizon.

La dimension comptable et la complexité naturellement associée ont ainsi été des facteurs personnels favorables à ce choix d'étude. Elles s'ajoutent à des considérations plus générales sur l'ambition de soutenabilité forte du modèle et l'approche en coût historique. Des considérations qui permettent, en creux, de mieux saisir les enjeux sous-jacents ou les carences de modèles très répandus comme l'*Integrated Reporting* ou la DPEF.

Le « produit de sortie » de CARE incluant un bilan et un compte de résultat modélisant une soutenabilité forte agit dès lors les structures de la comptabilité traditionnelle puisqu'il reformule le modèle de valeur en proposant son propre calcul du résultat et des indicateurs bilantiels. Ce choix délibéré part du souhait de ne pas se contenter d'une vision de la soutenabilité satellisée par rapport aux indicateurs financiers traditionnels.

Par ce choix technique structurant, le modèle CARE propose une alternative à la représentation traditionnelle de la valeur financière, comparable par ses moyens techniques. La représentation de CARE est revêtue des habits comptables de la finance avec le cadre comptable traditionnel d'un bilan et d'un compte de résultat. Cette particularité le distingue d'autres modèles monétaires qui proposent une représentation partielle des états financiers.

La comparaison générale entre CARE et les autres modèles selon les différents critères évoqués est résumée par le tableau ci-après. Elle s'inspire du tableau de Richard (Richard 2012) auquel nous avons apporté quelques compléments.

	Modèle descriptif, non monétaire			Modèle intégratif, monétaire		
Modalités	Multi indicateurs	Multi indicateurs	Mono indicateurs	Evaluation en juste valeur	Evaluation en juste valeur	Evaluation en coût historique
Vision de la soutenabilité sous-jacente	Faible	Faible	Faible	Faible	Faible	Forte
Lien avec la valeur d'entreprise	Orientés sur la création de valeur pour l'entreprise	N/a	N/a	Orientés sur la création de valeur par / pour l'entreprise	Orientés sur la création de valeur par / pour l'entreprise	N/a
Format de representation	Indicateurs, tableaux de bord			Compte de résultat	Bilan et compte de résultat	Bilan et compte de résultat
Type de CES	DPEF, Reporting RSE, <IR>	GRI	ACV, <u>Bilan</u> GES	Kering	FCA, Comptabilité Universelle	SCA, CARE

Figure 2 - Comparaison simplifiée des différents modèles de Comptabilités Environnementales et Sociales inspirée par les travaux de Richard (Richard 2012)

En modélisant une nouvelle forme de bilan et de résultat, CARE s'infiltrer dans les choix techniques de la comptabilité et propose ses propres solutions nourries de nouvelles considérations. Il réinterroge à grands frais les composants de la comptabilité traditionnelle, généralement ignorés du grand public, car noyés sous l'artefact technique.

Le modèle CARE proposait sa solution séduisante et robuste à ces questions : vision combinée de la soutenabilité forte adossée à l'ossature de la comptabilité traditionnelle en

coût historique. Il repose sur cette combinaison inédite entre une structure comptable traditionnelle en coût historique et une approche scientifique des questions de soutenabilité.

Une recherche sur le modèle CARE amène ainsi à explorer la boîte noire qui fonde le système comptable (Chiappello 2008) et à nourrir également le champ de la recherche en comptabilité critique. Car loin d'être une discipline aride à la technique neutre, la comptabilité actuelle est le produit d'une histoire longue de plus de 5000 ans. Comprendre les freins et leviers d'une intégration de la soutenabilité forte dans celle-ci passe par une compréhension de son histoire. Cette question sur les freins n'est d'ailleurs pas nouvelle. Et certains auteurs se sont d'ailleurs lancés dans le défi de comprendre et d'évaluer l'inertie créée par les structures comptables existantes. (Bell et Hoque 2012) communément synthétisée par l'expression « *market for excuses*¹⁶ » (Watts et Zimmerman 1979).

Notre exploration rejoint ainsi le sillage des tenants d'une représentation financière de la soutenabilité (Bebbington et al. 2001; Gray 1992; Gray et Bebbington 1998; Gray et al. 1994) encadrée dans les structures de la comptabilité traditionnelle (Rambaud et Richard 2015, 2018b; Richard 2012; Richard et al. 2018a). Ce champ s'est nourri des recherches en comptabilité critique initiées, de manière pionnière, vers la fin des années 90. Les apports de ces recherches ont nourri la réflexion théorique sur CARE, comme le montrent les travaux de ses fondateurs et l'orientation donnée au modèle.

1.1.3.1. Aux origines de CARE, le champ de la comptabilité critique

L'acte de naissance de CARE est constitué par la publication de l'ouvrage de 2012 de Richard. Dans celui-ci, Richard prend soin de ne positionner CARE qu'après un long rappel des sous-jacents de la comptabilité traditionnelle et des différents modèles de comptabilités socio environnementales proposés à cette période.

Dans cette première communication d'envergure sur CARE « *Comptabilité et développement durable* » (Richard 2012) en 2012, Richard dresse une analyse problématisée des comptabilités environnementales existantes. Cette réflexion s'est jumelée avec le champ théorique de la comptabilité critique et se combine à une critique ferme des IFRS et de leur approche en juste valeur.

Dans cet ouvrage de 236 pages (hors bibliographie), c'est le chapitre 8, d'une vingtaine de pages, qui est consacré à la présentation des principes de CARE. Il en présente des déclinaisons sous forme de cas pratiques. Les chapitres suivants (9 à 14) reviennent sur des considérations générales tout en mobilisant les idées portées par le modèle CARE pour promouvoir les idées d'une comptabilité alternative : soutenabilité forte, Triple Ligne d'Amortissement, retour au coût historique. La partie consacrée exclusivement à CARE est donc marginale dans cet ouvrage, elle ne représente que 10% environ du texte.

¹⁶ Titre de l'article "The demand for and supply of accounting theories: The Market for Excuses" (Watts et Zimmerman 1979)

L'ouvrage de 2012 a été suivi d'autres publications. La première est un article de 2013 précisant les notions de maintenance et la différence avec l'approche prix généralement mobilisée dans les modèles de comptabilité environnementale « *la nature n'a pas de prix ... mais sa maintenance a un coût* » (Richard 2013). La seconde est coécrite avec un enseignant chercheur, Rambaud (Rambaud et Richard 2015) et publiée en anglais. Richard avait été le directeur de thèse de Rambaud pour sa thèse en gestion soutenue en 2015 et explorant la question de « *La valeur d'existence en comptabilité* » (Rambaud 2015). Des réflexions partagées entre Richard et Rambaud auraient semble-t-il irrigués des publications antérieures sur CARE.

Au-delà de son approche technique, le modèle CARE réinterroge donc à grand frais les structures de la comptabilité traditionnelle.

Le choix structurant de CARE de s'inscrire dans les structures de la comptabilité traditionnelle pour apporter une alternative aux autres modèles de CES est une des résultante de ces travaux continus de réflexion critique sur la comptabilité.

La seconde publication sur CARE marque d'ailleurs cette orientation. Il s'agit d'un article en anglais « *The « Triple Depreciation Line » instead of the « Triple Bottom Line » : towards a genuine integrated reporting* » publié dans la revue *Critical Perspectives on Accounting*, CPA réputée pour ses publications critiques en comptabilité. Elle se démarque d'une revue anglo-saxonne plus ancienne, AOS, réputée plus généraliste dans ses publications. (Berland et Pezet 2009).

La mobilisation du champ de la comptabilité critique par Richard, puis par Richard et Rambaud mérite à elle seule une analyse particulière. La réouverture de la boîte noire que constitue la comptabilité est largement interrogée par CARE. Elle justifie un détour pour en comprendre les enchevêtrements et la manière dont CARE les interpelle.

1.1.3.2. Les enchevêtrements de la comptabilité traditionnelle

En raison de sa complexité technique, certains auteurs n'ont pas hésité à comparer la comptabilité à une *boîte noire* (Chiappello 2008, p. 34). L'artefact technique rend l'accès si difficile à la discipline que l'on peine ou hésite à s'y intéresser. Il dissimule pourtant une construction complexe faite d'enchevêtrements : choix de représentation, outillage technique, jeux d'influence, moyens d'en rendre compte. Cette construction aux origines anciennes aurait tant accompagné et amplifié des transformations économiques que Colasse n'hésite pas à la qualifier de « *mère et fille du capitalisme* » (Colasse 2007, p.108). De manière plus ontologique, la recherche en comptabilité se serait inspirée des travaux de Foucault sur le gouvernement à distance médiatisé par les instruments de savoir et de pouvoir (Aggeri et Labatut 2010).

Développons quelques-uns des aspects de cette construction complexe pour les mettre en dialogue avec le modèle CARE. Nous proposons cependant de nous éloigner de l'image austère d'une boîte noire pour en proposer le symbole plus coloré de la *Matriochka*. Cette

poupée russe, d'origine japonaise est construite sur le principe d'un emboîtement gigogne de figurines s'insérant parfaitement les unes avec les autres. Au-delà du symbole culturel et de fécondité, la *Matriochka* évoque la quête laborieuse d'un objet fondamental, le noyau, inséré dans des personnages qui le soustraient au regard, voire le subordonnent.

La comptabilité pourrait s'apparenter à un emboîtement en gigogne de figurines : Un enchevêtrement de choix et de présupposés de représentation, parfois amalgamés avec des outils techniques fondamentaux (chiffres, partie double) et dissimulées au regard par un habillage technique d'ensemble.

Les différentes gigognes pourraient établir des parallèles avec les principales dimensions de la comptabilité (Chiappello 2008) :

1. Le choix de la représentation : que choisit-on de représenter ? le présupposé de la valorisation monétaire
2. Les outils et méthodes de base utilisés pour cette représentation : par quels outils ? quelles méthodes ?
3. Le jeu d'acteurs à l'œuvre dans ces choix : quelles luttes d'influence et contexte ont été à l'œuvre dans le façonnage de cette représentation ?
4. La nécessité de rendre compte : Les obligations de représentation, et leurs destinataires.
5. Le fait d'être « comptable de » : la responsabilité intrinsèque, au-delà des obligations normées de « rendre compte »



Quoi représenter ?

Quels outils et méthodes de bases ?

Quels jeux d'acteurs et de luttes d'influences ?

Quelles obligations de rendre compte ? Pour quels destinataires ?

Etre comptable de : la responsabilité intrinsèque au-delà du cadre légal de la reddition de comptes

Les gigognes du construit socio technique de la comptabilité

Figure 3 - Les gigognes du construit sociotechnique de la comptabilité (source : auteure à partir d'une image)

1.1.3.2.1 Le choix de la représentation : quoi représenter ?

La question de la représentation et du choix opéré pour mettre en avant tel ou tel aspect représente une des gigogne de la comptabilité traditionnelle. Un choix justement décrié par

les comptabilités environnementales qui souhaitent montrer autre chose que des données financières pour représenter l'activité d'une entreprise.

Le choix opéré par la comptabilité pour représenter certains aspects de l'activité d'une entreprise, en particulier son résultat net, son endettement financier ou son chiffre d'affaires, pourrait faire de celle-ci une forme de carte, à l'instar d'une carte routière censée représenter un territoire.

Une carte limitée et amplificatrice

La carte a pourtant ses limites, comme le souligne Korzybski « *Une carte n'est pas le territoire qu'elle représente*¹⁷ ». Suivant cette idée, une carte n'imité pas le réel, elle est un tiers objet, un modèle interprétatif qui vise dans un débat à tenir la place d'un réel complexe. La carte est une réponse possible à la question de comprendre le territoire.

Selon cette approche, aucune carte ne peut décrire le territoire de manière exhaustive et absolue. La carte procède par sélection d'éléments jugés significatifs, et ce faisant doit abandonner certaines dimensions. La carte est réductrice. Elle valorise le point de vue choisi. Pour un même territoire les possibilités de cartes sont multiples. La vraie carte ne semble pas exister. Quelles sont les critères pour déterminer qu'une carte est meilleure ?

La réponse à cette question repose sur différents critères et notamment le fait de représenter la réalité. Les éléments présents sur la carte figurent-ils sur le territoire ? représentent-ils correctement le territoire ? la carte propose -t-elle une représentation meilleure que d'autres cartes présentant le même point de vue ? Est-ce que la carte apporte un nouveau regard sur le territoire permet de prendre en compte un point de vue occulté par d'autres facettes ?

Ces questions se doublent d'une autre dimension : celle de la destination des cartes. Une carte géologique n'a pas la même finalité qu'une carte routière ou une carte des forêts. Il est donc difficile de répondre à la question de « qu'est-ce que le territoire ? » au vu de la diversité des points de vue possible des cartes. Les critères de jugement d'une bonne carte doivent donc se mesurer par rapport à sa pertinence, son adéquation à un projet de connaissance : se déplacer en voiture nécessite de disposer d'une bonne carte routière.

Fourez in Thietart (Thietart et al. 2014) conclut dès lors qu'il est nécessaire d'évaluer et de comparer une carte par rapport à son projet de connaissance et de sa capacité à servir ce projet. La vérité toute relative d'une carte repose donc sur l'adéquation à ce projet.

La comptabilité n'échappe pas à cette règle. Elle procède par choix successifs de représentation de données financières intéressant l'entreprise et ses partenaires contractuels et aboutissant à une vision parcellaire de la réalité. Degos souligne ainsi que « *la*

« *A map is not the territory it represents, but, if correct, it has a similar structure to the territory, which accounts for its usefulness* » (article *A Non-Aristotelian System and its Necessity for Rigour in Mathematics and Physics*, donné en conférence en Louisiane en 1931)

comptabilité n'est pas la réalité. Il faut distinguer la réalité de ses représentations engendrées par la comptabilité » (Degos 2007, p.190)

Au-delà de cette représentation limitée, la comptabilité agit comme un amplificateur de la réalité qu'elle décrit. Elle oriente l'attention des acteurs sur les éléments qu'elle met en avant et conduit à agir en fonction de cette représentation. Un propos que Robson (Robson 1992) avait synthétisé bien plus tôt en soulignant la capacité de rétroaction de la comptabilité par ce qu'elle met en évidence : la comptabilité crée ce qui peut être vu et conditionne ainsi l'action¹⁸.

Comme un réverbère, cette représentation limitée met le projecteur sur certains points de cette réalité et attire l'attention sur leurs évolutions. Ce faisant, la représentation limitée met en œuvre un mécanisme de conditionnement qui devient autoréflexif. Il oriente l'action sur ce qui est visible.

... Un conditionnement similaire au langage

Appelant à une « *vue pragmatique de la comptabilité* », Demeestère n'hésite pas à mobiliser les propriétés du langage pour étayer le propos sur la comptabilité. Il souligne que le langage n'est pas qu'un simple moyen de décrire la réalité mais qu'il est « *un outil pour interagir avec notre environnement* », il est également « *un échange de signes entre des personnes effectués dans un certain but* ». Poursuivant sur les effets du langage, il le considère « *comme un élément supplémentaire qui viendrait s'insérer entre un sujet et un objet, comme une barrière qui imposerait à des objets des caractéristiques qui ne leur seraient pas intrinsèques* » (Demeestère 2005, p.105)

Questionnant la notion de réalité comptable, Demeestère rappelle que de nombreux aspects des constructions comptables reposent sur des choix sous-jacents et que comme un langage, les modèles comptables s'adaptent aux questions rencontrées et aux attentes de contextes spécifiques.

La comptabilité aurait les mêmes effets que le langage. Elle jouerait à la fois un rôle de description d'une partie de la réalité et d'amplification de celle-ci par ses choix de représentation.

La comptabilité peut, comme le langage, jouer ce rôle d'interface avec la réalité allant jusqu'à se dresser entre l'entrepreneur et son entreprise (Colasse 2007). La réalité d'une entreprise n'est plus vue qu'au travers de la comptabilité. Elle sert de boussole pour orienter l'action économique. Mais si la boussole se veut un guide indispensable pour naviguer elle peut devenir un obstacle à la prise en compte de données qu'elle n'est pas programmée pour représenter.

¹⁸ En anglais dans le texte d'origine : “*By creating what can be seen, accounting conditioned and enabled action*” (Robson 1992)

Cette myopie à de nouveaux éléments pourrait être du même ordre que le langage unique qui a conduit à construire la Tour de Babel. Selon la traduction littérale du texte biblique « *L'humanité pratiquait une langue unique et des paroles uniques*¹⁹ ». Selon l'exégèse cette expression « *des paroles uniques* » a justement conduit à ce projet de construction de Tour parce que les paroles participaient d'un plan, d'une stratégie unique. Nous, inspirée par Neher et d'autres sources considère ce langage unique comme associée à une idéologie totalitaire « *Autant dire qu'elles sacrifiaient à une idéologie qui serait aujourd'hui qualifiée de totalitaire. C'est sur cette base qu'André Neher propose la traduction suivante: «Le malheur, c'est que l'humanité, dans sa totalité, était d'un seul bord et vivait une seule histoire.» (1969, p. 49) » (Nous 1990, p.60). Ce langage unique conduisant à cette pensée unique a mené l'humanité à une vision technicienne tournée vers une construction utilitariste. La confusion des langages qui a suivi peut dès lors être considérée dans une lecture renouvelée. Au-delà de la dimension punitive apparente de la confusion des langages, la conséquence est d'introduire un nouvel usage de la langue, une diversité qui « *introduit le traduire à l'intérieur du dire* » (Nous 1990, p.62) et permettra l'émergence de nouveaux concepts et d'un renouveau possible dans les rapports humains. Ce danger de la pensée unique induite par un langage unifié est également repris dans l'analyse de Pigé sur le processus de normalisation comptable « *ce mythe de la Tour de Babel suggère qu'une normalisation parfaite qui permettrait d'assurer un langage commun à tous les hommes serait destructrice de l'humanité* ». (Pigé 2015, p. 81)*

On retrouve enfin cette idée d'une capacité de penser réduite, en raison d'un langage appauvri comme pilier du livre « 1984 » (Orwell 1949). L'ouvrage, vraisemblablement inspiré par l'expérience communiste, décrit un monde asservi à une dictature, au vocabulaire de plus en plus appauvri, le *novlangue* sclérosant peu à peu les capacités de réflexion de la population. Une représentation qui illustrerait le propos de Hannah Arendt sur l'agir humain mû par la parole « *les mots justes trouvés au bon moment sont le début de l'action* » ou encore la dimension double du terme hébraïque *Davar* signifiant à la fois chose et parole.

CARE et la représentation

Le modèle CARE ouvre une piste réflexive sur le choix de représentation opéré par la comptabilité. La source en est une approche critique de la comptabilité. Elle constitue déjà le fil rouge des travaux de Richard et irrigue l'enseignement de la discipline à Paris Dauphine. Ainsi la 9^{ème} édition de l'ouvrage d'enseignement approfondi de la comptabilité marque déjà dans son titre cette vision critique des IFRS « *Comptabilité financière normes IFRS versus normes françaises – 9^{ème} édition* » (Richard et al. 2011). La comptabilité prend alors l'attribut de « financière » alors que le titre se présentait de manière plus neutre dans l'édition précédente de 2008 « *Comptabilité générale ; système français et normes IFRS - 8^{ème} édition* » (Richard et Collette 2008). Cette édition de l'année 2008, proche des bouleversements normatifs de l'année 2005, cherchait sans doute avant tout à apporter des

¹⁹ Genèse 11,1

clarifications techniques aux transformations de la période. La comparaison évoquée par le titre semble alors plus neutre et plus technique que l'édition qui allait suivre. Une action par le langage semble ainsi à l'œuvre par le choix d'associer l'adjectif « financier » à la discipline comptable dès l'édition de 2011. Elle semble ouvrir une brèche sur la portée de la comptabilité en la sortant de son cadre générique. Ceci en relativise la portée et permet d'introduire avec plus de souplesse des notions comme le capital naturel ou le capital humain.

En parallèle à ce mouvement incisif sur le langage, des idées sur la comptabilité verte émergeaient déjà dans l'édition de 2008. Un chapitre spécifique, probablement préfigurateur de la pensée naissante de l'auteur sur le modèle y est consacré. Il confronte les positions de l'IASB et du droit comptable français sur les objets traditionnels de la comptabilité : actif, passif, résultat, produit, dette, investissement.

Le choix de représentation est généralement dissimulé par la complexité technique de la discipline. Il peut même se distiller à travers la technique au point de se faire camoufler par celle-ci. Parfois même, la complexité associée à la technique renforce le camouflage. Les gigognes de représentation et choix techniques s'entremêlent pour se soustraire à l'analyse.

Représentation et camouflage technique

C'est une lecture critique de la comptabilité qui permet de restituer le parti pris par la représentation d'origine. Ainsi, le résultat n'a pas la même définition selon les pays. Chiappello (Chiappello 2008) citant Richard (2000) souligne que s'il correspond au surplus revenant aux actionnaires dans les pays occidentaux, il n'en était pas de même dans les pays marqués par d'autres systèmes économiques. Ainsi, dans l'ancienne Yougoslavie au système autogestionnaire, le solde comptable correspondait au résultat du personnel. Dans l'ancienne Union Soviétique, c'est la part revenant à l'Etat qui figurait au pied du résultat. Dans le monde occidental, la présentation technique du résultat net en pied de tableau dissimule en fait un construit sociologique qui participe à la diffusion d'un point de vue²⁰. « *La comptabilité, discipline méprisée et réputée technique, participe en fait à l'éducation capitaliste de tout gestionnaire* » (Chiappello 2008, p. 30).

Eyraud (Eyraud 2004) illustre également cette fonction performatrice de la comptabilité avec la réforme comptable chinoise de 1993. Celle-ci a été voulue par les autorités communistes pour « *se connecter avec les pratiques internationales* » (Eyraud et Amblard 2008, p. 33) et bénéficier de l'accès au marché financiers et du soutien de la Banque Mondiale. Cette réforme a conduit à des transformations profondes de la représentation de la valeur dans le système chinois. Dans le système initial de conception marxiste, le bénéfice comportait les impôts, les frais financiers, la part versée aux salariés sous forme de primes, celle versée à l'Etat et celle conservée par l'entreprise. Ces différents postes, traditionnellement

²⁰ Une présentation détaillée de ces éléments figure en annexe 1.

considérées comme des charges en comptabilité française ou IFRS étaient ainsi positionnées comme des répartitions du bénéfice avant cette réforme.

La réforme de 1993 a imposé les concepts occidentaux d'actifs, passifs, charges, produits et pertes dans la comptabilité des entreprises chinoises. Ceci a conduit à reconsidérer le classement de certaines dépenses. A titre d'exemple, les frais traditionnellement engagés pour l'accompagnement des salariés (logement, crèches) ont été déclassés. Initialement considérés comme des immobilisations non professionnelles dans le système chinois²¹, ils ont été reclassés en tant que charges avec la doctrine de la réforme comptable de 1993. La vision du résultat a ainsi adopté le parti pris du système occidental.

Avec cette réforme, qui lui délimite un nouveau périmètre comptable de responsabilité, l'entreprise chinoise prend conscience de son autonomie. Elle devient une entité à part entière, sorte de sujet de l'économie. Cette réforme a conduit à redéfinir la définition du profit à travers une nouvelle forme de calcul du résultat. Mais cette réforme a eu aussi des effets sociaux collatéraux. Rendant désormais visibles des sources importantes de charges et de déficits, elle a conduit la direction du Parti communiste à prendre des mesures autoritaires pour y mettre fin. S'ensuivirent des vagues de licenciements, de départs à la retraite anticipés et de mises en faillite d'entreprises.

Loin d'être une discipline uniquement technique à l'apparence neutre, la comptabilité dissimule ainsi un construit social aux conséquences « performatrices » sur l'économie. La représentation initiale de ses concepteurs est cristallisée dans un dispositif technique constituant « *un instrument puissant de cadrage et de production de la réalité économique* » (Chiappello 2008, p.33).

La complexité technique dissimulant un choix de représentation a été parfois évoquée dans la littérature. Elle s'opérationnalise au travers de l'encodage de la réalité dans le langage comptable. Des contraintes techniques se superposent à ces choix de représentation rendant alors le construit socio technique difficilement accessible aux non-initiés. Volontairement ou non elle se rend ainsi inaccessible aux profanes et crée une espèce de « *pédantisme* », voire « *d'ésotérisme* » autour du monde feutré des professionnels. (Colasse 2007).

Les premières traces de comptabilité de la lointaine Antiquité semblent d'ailleurs déjà marquées par cette dissimulation et la complexité qui l'accompagne. Ainsi, les premières formes de comptabilité ont donné lieu à l'utilisation d'objets de différentes formes et tailles et associés à une valeur donnée (unité, dizaine etc.). Ils furent peu à peu dissimulés dans des billes d'argile sur lesquelles furent gravées par encoche le symbole de l'objet enfermé. L'utilisation de ces billes est un des premiers marqueurs de la comptabilité (Ifrah 1995). Elle illustre peut-être cette tendance à dissimuler le choix de représentation derrière la complexité... C'est peut-être ce halo de complexité qui fait dire non sans humour à Auguste

²¹ en application d'une vision marxiste de l'économie qui repousse les limites de l'entité pour y inclure des éléments allant au-delà de ses besoins directs de production

Detoeuf ²² que « *Il y a 3 sortes d'être au langage mystérieux. Les plus aisés à comprendre sont les fous, puis viennent les polytechniciens et enfin les comptables* ».

Au-delà de l'humour, Colasse (Colasse 2007) souligne l'intérêt qu'aurait le public à considérer la comptabilité comme faisant partie de la culture générale pour mieux comprendre ses implications. Un constat né du scandale Enron en 2000, de l'adoption des IFRS par l'Europe en 2005 et renforcé ensuite par la crise des *subprimes* de 2008. Ces considérations évoquant en creux le caractère inaccessible et complexe de la comptabilité seront utiles à mobiliser en fil d'ariane de notre recherche. Nous explorerons la manière dont elles créent des difficultés à diffuser une comptabilité environnementale et sociale.

Ces allusions à la complexité appellent de nouvelles explications. Les outils et méthodes de bases de la comptabilité portent cette complexité. Ils constituent une seconde dimension de la comptabilité. Ils pourraient constituer une seconde gigogne de la *Matriochka*.

1.1.3.2.2. Outils et structures de la comptabilité

Les choix de représentation se sont distillés au travers de solutions techniques de traitement de l'information. Choix de représentation et complexité technique s'entremêlent contribuant à dissimuler au public les visions fondamentales structurant les choix de représentation de la comptabilité. Les besoins de comptage ont également contribué à façonner la réalité socio-économique, à tel point que Colasse (Colasse 2007, p. 108) n'hésite pas à qualifier la comptabilité de « *mère et fille du capitalisme* ».

Ce mouvement de tissage réciproque est aussi le fait des contraintes techniques des époques et des solutions adoptées pour gérer les besoins de comptage. La mise au point des chiffres a ainsi accompagné les besoins de comptage de l'humanité comme le souligne Ifrah (Ifrah 1995) « *ce sont d'abord des soucis de comptables, mais aussi de prêtres, d'astronomes, astrologues et en dernier lieu seulement de mathématiciens, qui ont présidé à l'invention et à l'évolution des systèmes de numération* ».

Les différents rouages techniques de la comptabilité comme la partie double et les autres structures techniques de la comptabilité participent ainsi de ce mouvement multiple : les choix de représentation se sont combinés avec des choix technique eux-mêmes issus des contraintes et solutions de l'époque.

- *Partie double*

La mise au point de la partie double reflète ainsi un processus combinant choix de représentation et contrainte technique. Dès l'empire Romain, on identifie dans les comptabilités des commerçants une disposition en double colonne des recettes dépenses.

²² Artiste, écrivain, Essayiste, Homme d'affaire, Industriel (1883 - 1947)

Cette pratique s'explique par la nécessité de distinguer clairement les deux flux car les nombres négatifs n'existent pas encore à cette époque. L'émergence du crédit au cours du moyen âge enracine encore davantage cette pratique chez les marchands vénitiens. Cette représentation couplée à la pratique instille peu à peu la conscience que l'entreprise n'est plus un simple « tiroir-caisse », réceptacle d'opérations de trésorerie à dénouement immédiat. Elle est tantôt l'obligée de ses fournisseurs, tantôt obligée de ses clients. Le crédit et la représentation de la partie double construisent peu à peu la conscience d'une entreprise sujet de l'économie via son rôle de gestionnaire de dettes et de créances. C'est cette pratique de la partie double que décrit Paccioli dans *la Summa de arithmetica geometria proportioni et proportionalita*.

La présentation du bilan avec une partie « actif » et une partie « passif » mise au point par les successeurs de Pacioli donne une forme encore plus structurée à cette vision de l'entreprise. Ainsi le passif regroupe les entités envers lesquelles l'entreprise a des obligations : ses actionnaires, ses créanciers, ses fournisseurs : les dettes « passives ». (Lemarchand 2016b).

La pratique de la partie double incorpore aussi les effets du temps et des délais dans les comptes des entreprises.

- *Le temps*

Comme les autres éléments de la technologie comptable, le découpage actuel du temps comptable en exercice d'une année n'est pas une donnée absolue mais un phénomène relatif qui s'est imposé au gré des besoins des Etats.

Colasse souligne qu'au départ, les marchands italiens tenaient leur comptabilité selon des périodes inégales calées notamment à la durée de projets successifs. En France c'est le code de commerce et le code des impôts qui impose de tenir une comptabilité sur 12 mois masquant en quelque sorte le « *bio rythme* » (Colasse 2007, p. 41) de l'entreprise qui serait davantage lié à ses cycles d'investissements ou de projets. Cette obligation de tenir ses comptes à l'échelle d'une année, valable d'ailleurs dans tous les pays du monde, crée ainsi une complexité à appréhender l'activité d'une entreprise. Les travaux de *Cut-off* bien connus des équipes comptables mais aussi les calculs des marges sur projets à l'avancement ou à l'achèvement résultent de cette contradiction entre une vision annuelle des comptes imposée par la cadence légale et une vision propre au rythme de chaque entreprise.

Ce conflit entre le « *bio rythme* » de l'entreprise et le besoin de disposer de comptes annuels à des fins fiscales est également souligné dans les travaux de Perrin-Heredia (Perrin-Heredia 2011) sur les situations de surendettement des ménages. L'auteur analyse la manière dont les travailleurs sociaux accompagnent les ménages en situation de surendettement et les incitent à déterminer un budget de leur recettes et dépenses découpé par mois. Ce découpage mensuel qui s'apparente à une simple facilité technique issu du calendrier dissimule en fait un certain nombre de « *prérequis socialement situés* » (Perrin-Heredia 2011, p.83) et

notamment l'idée que l'essentiel des revenus est perçu mensuellement. Cette hypothèse est néanmoins contredite par les conditions d'emplois des catégories populaires et l'irrégularité de leurs revenus non garantis mensuellement²³. Cette irrégularité expliquerait la réticence des ménages surendettés à valider de telles représentations de leur situation et leur refus d'accepter des paiements de charges par prélèvement mensuel. Les accompagnateurs budgétaires se trouvent ainsi pris de fait entre deux mondes : celui des institutions auxquelles ils adresseront une demande d'aide mais qui attendent en retour une vision financière structurée et celui des ménages exposés à l'irrégularité de leurs revenus précaires.

Les accompagnateurs budgétaires doivent ainsi exercer un travail de traduction d'une situation en une représentation sous forme d'unité temporelle qui diffuse subrepticement une norme sociale. Elle conduit à mesurer l'équilibre des comptes sous un angle uniforme basé sur le temps. Les comportements économiques différents de ceux d'un salarié aux revenus stables sont disqualifiés car ils ne s'insèrent pas dans le cadre de représentation mensuelle socialement admis.

Dans sa thèse consacrée au principe d'annualité comptable, Le Roux s'interroge longuement sur les causes de ce choix structurant pour la comptabilité. Il l'explique par la nécessité pour le capitalisme d'unifier les formes existantes de capital et leur modes de valorisation et de chercher des unités de temps communes « *rendant possible les comparaisons* ». Il souligne que ce choix est lié à la dominance du capital argent (Le Roux 1997, p. 10) :

La solution s'imposa d'elle-même par l'utilisation de la norme employée ancestralement par la forme de capital qui, à la fois, permettait la circulation entre les différentes catégories précitées du capital, mais en était également « l'esprit » et la forme la plus achevée, à savoir le « capital argent ». Ce dernier n'a pour mode de fonctionnement qu'une seule unité possible : le temps, et ce, à la fois sous la forme « période » et sous sa forme « séquence ». Le capital financier représente la quintessence de la vision du temps que le capital peut présenter. Son unité élémentaire, le taux d'intérêt, est déterminée sur une base généralement annuelle²⁴ »

- *Monnaie*

La monnaie est également un élément structurant de la comptabilité traditionnelle. Elle traduit le souhait implicite de représenter la réalité économique de l'entreprise sous une unité homogène. Car avant d'être un moyen d'échange, la monnaie est une unité de compte. Elle permet de réduire les effets d'aspérités de différents indicateurs multidimensionnels pour les ramener à une dimension unique. Pour cela elle opère une traduction des événements en un langage monétaire permettant de les présenter sous un format homogène. Les ratios et indicateurs ainsi produits deviennent des étalons de mesure. Ceci élude néanmoins la dimension sociale ou politique des événements représentés (Chiappello 2008). Colasse

²³ Une situation que Florence Aubenas a décrit en expliquant qu'elle n'a pas un salaire mais « *des heures* » dans « *Le quai de Ouistreham* » (2010)

²⁴ Le Roux cite Fisher (1929) qui signale que la base annuelle s'est imposée en grande partie parce qu'elle est de longueur stable

(Colasse 2007) distingue ainsi le « *compteur* » qui dénombre des unités physiques distinctes du « *comptable* » qui attribue à chaque unité physique une valeur monétaire.

La monétarisation est également source de complexités techniques : gestion des devises, gestion des questions d'évaluation en coût historique ou juste valeur.

Enfin, et cet aspect est loin d'être anodin, la monétarisation réifie la comptabilité. (Colasse 2007) C'est-à-dire qu'elle devient une force en soi. En éludant les réalités physiques sous-jacentes des éléments dénombrés en ne restituant que leur dimension monétaire, ou un comptage abstrait elle homogénéise l'information pour lui donner une présentation synthétique (Le Roux 1997). Mais ce faisant, cette forme d'information, monétarisée, devient une fin en soi. Les dimensions physiques sous-jacentes échappent à la représentation du filtre comptable et passent « sous les radars ». Dans une situation extrême, ceci a conduit au « *crime de bureau* » de fonctionnaires enregistrant froidement les transactions issues de l'activité des camps d'extermination. Les crimes commis de manière industrielle étaient encodés dans des chiffres qu'il s'agissait d'aligner dans des cases et dans des registres. Une routine administrative et monétaire faisait écran à la réalité de l'extermination organisée qu'ils devaient mesurer (Funnel 1998).

La monétarisation représente également une impasse méthodologique à la question de la valeur d'un humain, d'une ressource naturelle. C'est à cette impasse que tentent d'échapper les tenants d'une comptabilité sociétale basée sur des indicateurs physiques et extra-financiers. Ils cherchent à contourner le phénomène de déformation par la monétarisation en remettant en lumière les indicateurs eux-mêmes et non leur traduction monétaire.

- *Stock et flux*

Un autre aspect dimensionnant de la comptabilité est la représentation stock et flux. Elle structure les états financiers traditionnels. Le compte de résultat retranscrit les flux économiques permettant de mesurer une performance. Il est réinitialisé au terme d'une année. Il est structuré pour donner une vision annuelle des flux économiques.

Le bilan est constitué par le patrimoine initial de l'entreprise auquel s'agrège en permanence les effets des interactions avec les autres acteurs économiques. Il n'est jamais réinitialisé tant que l'entreprise est en activité. Il représente une vision cumulée « en stock » du patrimoine d'une entreprise.

- *CARE et les choix techniques comptables*

S'il élargit le champ de la représentation, CARE ne remet pas en question les structures techniques de la comptabilité. Dans le modèle, les principes fondateurs d'une vision

annuelle, monétaire et de la partie double constituent les supports de la vision élargie des capitaux. La notion d'intangibilité du bilan d'ouverture, n'est pas évoquée, sous entendant implicitement qu'elle n'est pas remise en question. Les principes d'évaluation en coût historique constituent également l'un des fondements du modèle.

Cette approche, finalement assez conservatrice sur ces aspects, diverge du choix opéré par le modèle de la Comptabilité Universelle (De Saint-Front 2012) ayant émergé à la même période. Celui-ci, tout en restant inscrit dans une structure comptable avec partie double, monétarisation, bilan et résultat, remet en question l'intangibilité du bilan d'ouverture. Il se propose d'évaluer des externalités positives selon des méthodes pouvant être congruentes avec des approches en juste valeur.

Les résultats et la discussion apporteront des éléments d'éclairage aux choix techniques de CARE. Nous questionnerons ces choix au regard des éclairages apportés par les expérimentations.

- *La structure juridique de la comptabilité*

Au-delà de ces aspects techniques, la comptabilité opérationnalise des concepts juridiques importants, tout en ayant des effets performatifs sur le droit. Une double dimension est ainsi véhiculée :

- Celle de donner une représentation technique à des concepts ou périmètres juridiques comme le droit de propriété, la notion de personne morale ou le droit des sociétés
- Celle de contribuer à façonner le droit au travers de cette représentation et des questions pratiques ainsi exprimées

« *La comptabilité algèbre du droit ...* » expression issue du titre de l'ouvrage de Pierre Garnier (Garnier 1947) résume ces interactions entre droit et comptabilité. La comptabilité a besoin du droit pour exister, mais le droit fait parfois, voire souvent appel au substrat de la comptabilité pour s'exprimer.

L'obligation de tenue d'une comptabilité pour les personnes morales repose sur l'existence d'un périmètre juridique donné. Dans l'autre sens, les transactions commerciales se matérialisent par la production de documents comptables les attestant. Le droit fiscal est largement interdépendant de la comptabilité, du moins dans les systèmes de forte connexion comptabilité-fiscalité comme la France, voire dans ceux de pays moins interventionnistes (Burlaud et Hoarau 2017)

Cette dimension juridique de la comptabilité s'est accentuée avec la transposition en droit français de la 4^{ème} directive européenne de 1983. Celle-ci introduit trois changements importants dans le dispositif comptable : l'introduction de la notion d'image fidèle, du principe de patrimonialité du bilan et le développement de l'annexe comptable (Burlaud et Hoarau 2017)

Cette interdépendance illustre de nouveau le rôle d'un construit social dans la conception de la comptabilité. Sans le droit des sociétés, la nécessité de tenir une comptabilité formalisée selon des règles propres à chaque type de structure juridique n'existerait pas.

Le sous-jacent juridique de la comptabilité et plus particulièrement du droit de propriété en est un des aspects. Il crée une tension particulière lorsqu'il s'agit d'exprimer des éléments de l'activité de l'entreprise débordant de son périmètre de responsabilité juridique.

Cet arrimage entre droit traditionnel (code de commerce, droit civil, droit des sociétés etc.) et comptabilité s'est toutefois vu remis en question par le développement des échanges internationaux et la financiarisation de l'économie consacré par la mise en place des IFRS en 2005. Ces normes internationales consacrent l'émergence d'une approche comptable partiellement déconnectée du droit et de la fiscalité nationale en privilégiant *la substance à la forme*. Elles favorisent l'émergence d'un droit comptable autonome constitué à la fois par les textes de base (règlement européen sur l'adoption des normes IFRS, directives européennes, code de commerce, règlement du CRC, plan comptable, doctrines et recommandations des instances de normalisation nationales) et un droit comptable dit « dérivé » constitué de l'ensemble des textes légaux et réglementaires traitant directement ou indirectement de comptabilité (éléments de droit des sociétés, de droit professionnel, de droit des difficultés des entreprises, de droit fiscal et droit du travail, du code monétaire et financier etc. (Obert 2007).

- *CARE et les sous-jacent juridiques de la comptabilité*

Dans les premiers développements académiques sur le modèle, la question des fondements juridiques n'est pas abordée. Celle du droit de propriété ne l'est guère davantage. Pourtant, et à travers les choix comptables de représentation, le modèle CARE interpelle sur des questions de fonds à caractère juridique. Que signifie le fait d'associer des porte-paroles extérieurs à l'entreprise à la gouvernance des capitaux ? Que signifie le fait de positionner un capital naturel et humain aux côtés du capital financier dans le bilan d'une entreprise. Ces capitaux sont des ressources qui n'appartiennent à personne et qui sont utilisés à loisir pour l'activité économique. Les positionner au bilan leur redonne un titre de noblesse mais cela ne contredit-il pas le principe de n'affecter au bilan que des éléments dont l'entreprise est propriétaire ?

Cet impensé de CARE sur les fondements juridiques de la comptabilité serait-il un évitement volontaire ou inconscient ?

L'histoire des évolutions comptables montre toutefois que la question de la propriété peut être contournée par l'artefact comptable. Les normes IFRS en ont donné un exemple fort avec la norme IFRS 16 prévoyant le retraitement des contrats de location pour les intégrer au bilan : à l'actif la valeur du bien loué au passif, et de manière normative la valeur des emprunts potentiels associés. Le support de cette qualification bilantielle est le primat de la substance juridique sur la forme *substance over form*. En cheminant sur une critique ardente

des IFRS, CARE se serait-il nourri d'une idée similaire pour justifier le positionnement des capitaux naturels et humains au bilan ?

Une discordance similaire peut être signalée dans le monde du chemin de fer. Le réseau ferroviaire est affecté comptablement à une entreprise gestionnaire tout en restant propriété de l'Etat. L'affectation au bilan permet ensuite d'enclencher tous les mécanismes d'une gestion responsable du réseau ferré en tant qu'actif.

Une autre dimension gigogne de la comptabilité serait constituée de l'effet des jeux d'acteurs et luttes d'influence ayant œuvré à sa constitution. La représentation symbolique de cet aspect sous la forme d'une gigogne indépendante peut toutefois masquer les effets d'interdépendance avec les choix de représentation et les outils. Il nous paraît cependant nécessaire de décrire ce point de manière indépendante pour mieux l'appréhender.

1.1.3.2.3. Jeux d'acteurs et lutte d'influence

Le façonnage de la comptabilité par les dimensions techniques s'est fait progressivement. Si la partie double est conceptualisée par Pacioli au début de la renaissance à partir de pratiques informelles, elle ne s'imposera vraiment que vers le XIXème voire XXème siècle. En parallèle à ces évolutions techniques et cette cristallisation des pratiques, la comptabilité s'est façonnée au gré des besoins de représentation des acteurs économique. A la sortie du Moyen-Age c'est le besoin de représenter les engagements réciproques des entreprises qui a conduit à préciser la notion de dettes actives et de dettes passives. Ceci a conduit à structurer le bilan en actif et passif (Lemarchand 2016c).

La longue gestation du concept d'amortissement traduit aussi le besoin des investisseurs d'intégrer dans leur modèle économique le coût du renouvellement de l'appareil de production avec la Révolution Industrielle. Ensuite, c'est l'Administration Fiscale qui s'empare du sujet par la mise en place de barèmes et lui donne la forme opérationnelle que l'on connaît. (Lemarchand 2016a). Cette opérationnalisation donne à la comptabilité l'outillage nécessaire au besoin de représentation et clôt les controverses conceptuelles sur le sujet. Elle contribue en outre à installer une connexion forte entre comptabilité et fiscalité.

La consolidation suit un processus de maturation long, similaire à l'amortissement. Au cours de l'Entre-deux Guerres, les entreprises commencent à développer un réseau de filiales et de participations. Investisseurs et entrepreneurs ressentent ainsi le besoin de consolider les comptes pour avoir une vision économique du périmètre élargi de l'activité de l'entreprise affranchi de ses limites juridiques. (Bensadon 2009). La technique mettra plus de 60 ans à se façonner au gré des expérimentations de sociétés innovantes et d'influences d'acteurs concernés par ce besoin. Elle se cristallise dans la Directive Européenne de 1983 et dans sa transposition en droit français en 1985.

Plus récemment, l'influence des acteurs s'est manifestée avec ampleur au moment de l'adoption des IFRS en 2005 par l'Union Européenne comme normes de présentation des comptes consolidés.

Il est alors apparu que deux logiques de représentation dominent dans les structures comptables : une vision européenne, empreinte d'une conception patrimoniale, sensible à la protection des intérêts des créanciers et donnant la priorité au principe de prudence ; une vision Anglo-saxonne, privilégiant la substance économique à la forme juridique *substance over form* essentiellement tournée vers les investisseurs (Capron 2006, Pigé 2015).

Capron souligne le « *divorce considérable* » (Capron 2006, p. 122) entre la tradition européenne de normalisation comptable soucieuse d'informer un large public d'utilisateurs et construite dans une logique entrepreneuriale classique et l'enjeu des IFRS orienté vers une vision financiarisée de l'économie dans laquelle les entreprises sont des actifs monnayables parmi d'autres, via leur valeur de marché. Cette seconde vision repose sur l'hypothèse des marchés efficients (HME) qui postule que les prix de marché sont égaux aux valeurs fondamentales ou au juste prix des actifs (Burlaud et Hoarau 2017). Cette hypothèse qui se diffuse ensuite dans les techniques d'évaluation monétaire introduit une volatilité dans les bilans des entreprises. La valeur d'origine des actifs est reléguée au rang de traditions n'ayant plus cours (Capron 2006).

Façonnages techniques et jeux d'acteurs se sont ainsi peu à peu entremêlés pour créer une combinaison complexe, compréhensible des seuls professionnels ou des initiés. Ces encapsulages ont vraisemblablement conduit à ne laisser apparente que la Matriochka de la dimension technique et créent un halo de mystère et de complexité créant un désamour pour cette discipline entrevu depuis longtemps par les penseurs de cette discipline. Ainsi, en 1943, Jean Fourastié écrivait que « *la comptabilité est généralement tenue pour une connaissance utile mais elle a aussi une solide réputation d'arbitraire, d'ennui, d'obscurité, de pédantisme ; on ne lui reconnaît aucune place parmi les connaissances qui contribuent à la culture générale de l'homme*²⁵ ».

Plus loin encore, en 1846, Pierre-Joseph Proudhon, écrivait « *J'ai fini par découvrir que la comptabilité, ou plus modestement la tenue des livres, étant toute l'économie politique, il était impossible que les auteurs de fatras soi-disant économiques, et qui ne sont en réalité que des commentaires plus ou moins raisonnables sur la tenue des livres, s'en fussent aperçus. Aussi ma surprise, d'abord extrême, a-t-elle cessé tout à fait, lorsque j'eus pu me convaincre que bon nombre d'économistes étaient de fort mauvais comptables, n'entendant rien du tout au doit et à l'avoir, en un mot à la tenue des livres*²⁶»

Prenant acte de ce désamour répandu pour un domaine néanmoins secoué par les affaires du début du XXIème siècle, Bernard Colasse en appelle au bon sens et à l'intérêt pour l'honnête homme à se soucier un tant soit peu de comptabilité. L'honnête homme a selon lui « *découvert qu'il s'agissait moins en dépit des apparences de questions techniques que de questions politiques que les réponses qu'on leur donne ne sont pas neutres, qu'elles sont*

²⁵ La comptabilité (1943) de Jean Fourastié, PUF « Que sais-je ? »

²⁶ Philosophie de la misère (1846), édité par le groupe Fresnes Antony, coll. «Anarchistes», 1983, tome 2, page 176, cité par Edouard Jourdain (2009)

souvent des solutions fragiles à des conflits d'intérêt et qu'il y aurait sans doute quelques risques pour lui à laisser leur traitement à la seule intelligence et à la sagesse de savants techniciens, les « experts », et les « grands prêtres » de la chose, surtout à des techniciens qui, arguant de leur compétence et de leur indépendance postulés, croiraient ou prétendraient ne pas faire de politique » (Colasse 2007, p. 5).

La gigogne technique de la discipline confère ainsi à la comptabilité une solidité et sa réputation de complexité. Son épaisseur n'en fait pas pour autant la gigogne ultime. Elle dissimule encore d'autres gigognes agissantes mais inaccessibles au public néophyte : le choix de représentation initiale et les luttes d'influences.



Figure 4 - Les gigognes du construit sociotechnique de la comptabilité (source : auteure à partir d'une image)

Les influences de CARE sont plus complexes à identifier. CARE s'est saisi des structures de la comptabilité traditionnelle, reprenant ainsi à son compte les influences l'y ayant conduit. Ce postulat a été enrichi de la littérature critique sur la comptabilité portée par les sphères académiques, les enseignants chercheurs. Les impensés sur la question de la propriété peuvent être associés à des visions congruentes avec celles des communs. Elles peuvent également être poreuses avec des approches qui relativisent le droit de la propriété comme le soulignent Capron et Quairel (Capron et Quairel-Lanoizelée 2015) au sujet de la RSE. Ces approches relativistes du droit de propriété se sont-elles sourcées d'influences néo-communistes et / ou d'influences religieuses ?

Evoquons enfin les deux autres gigognes : celle de « rendre des comptes » et celle « d'être comptable de ». Si ces deux enjeux semblent proches ils dissimulent néanmoins des visions très différentes de la responsabilité qui peut leur être associée.

1.1.3.2.4. *Rendre des comptes*

La comptabilité vise à présenter des états financiers traduisant la performance financière d'une entreprise et renseigne l'actionnaire sur la rétribution de son capital. Les systèmes comptables traditionnels sont construits pour l'information d'un destinataire central qu'est l'actionnaire, dans le langage admis d'une information monétaire. Ils sont également structurés pour servir de base à la comptabilité nationale et à la détermination des bases fiscales, instaurant ainsi une connexion forte entre fiscalité et comptabilité.

L'activité de l'entreprise est ainsi restituée à partir de la comptabilité normée qui en constitue le socle. La comptabilité permet de produire un bilan, un résultat et une annexe qui servent de base à la présentation légale des comptes, et aux déterminations d'assiette fiscale. Le couplage de la comptabilité normée avec la comptabilité dite de gestion, ou comptabilité analytique, permet en parallèle de construire les indicateurs de pilotage de l'entreprise essentiellement destinés à l'usage interne.

La dimension de « rendre des comptes » s'exprime au travers des obligations de « reddition légale des comptes » Elle s'inscrit dans le prolongement des effets du jeu d'acteurs ayant historiquement conduit à la structurer telle qu'elle est.

En France, en 1523, l'Administration Royale met en place une séparation entre celui qui engage la dépense (ordonnateur) et celui qui fait le paiement (comptable), une séparation qui acte implicitement le rôle de celui qui tient les comptes. Puis, en 1673, l'ordonnance de Colbert rend obligatoire la tenue des comptes pour tout commerçant avec des sanctions très lourdes en cas de non-respect (Labardin 2014)

Ces éléments nous conduisent à préciser tout d'abord le rôle de ceux qui produisent les comptes. Également désignés par « professionnels du chiffre », ils jouent un rôle de **producteurs de l'information comptable**. Ils sont à distinguer de ceux qui utilisent les comptes pour veiller au respect de leurs intérêts, les **utilisateurs de l'information comptable**. (Degos et Ouvrard 2011) : actionnaires, dirigeants, salariés, clients, fournisseurs, Etat etc.

Agissant au nom des dirigeants des entreprises, les professionnels du chiffre (Experts comptables, équipes des directions comptables, auditeurs) produisent et valident les comptes à rendre. Cette mission répond à des obligations légales et fournit des indicateurs de pilotage de l'entreprise. Ils interagissent avec les normalisateurs qui édictent les normes et standards applicables. Leur formation spécifique, à forte charge technique, les rend apte à exercer cette mission.

Le rôle spécifique des acteurs professionnels perpétue un rôle quasi régalien, à la croisée de l'économique et du légal. Il est aussi l'expression d'un accès aux « secrets » de la production comptable dévolu aux seuls professionnels. Cette dimension secrète se nourrit aux sources de la complexité technique évoquée précédemment.

Autour de ce public, un autre groupe s'intéresse à la production comptable à des fins d'enseignement et de recherche. Il inclue les enseignants en comptabilité qui dispensent par le contenu les aspects techniques de cette discipline, et les chercheurs qui analysent plus en

profondeur les mouvements ayant abouti à ces aspects techniques. Ces derniers s'inscrivent dans un champ critique émergent au cours du XXème siècle et ayant pris corps vers la fin des années 90. Bien souvent, les enseignants sont également des chercheurs. Ils enseignent la discipline à la fois sous un volet technique et critique. L'une de leur mission est de permettre de sortir des impensés de cette discipline accessible aux seuls experts. La mise en avant du rôle des producteurs de l'information comptable permet de le distinguer de celui des utilisateurs de cette information. Ce large public couvre généralement tout acteur ayant accès aux comptes.

A qui rendre des comptes ?

Les cours de comptabilité introduisent généralement le sujet de la reddition de comptes par la question de ses nombreux destinataires, allant des actionnaires au grand public. Leur rôle dérive des jeux d'acteurs et luttes d'influence ayant façonné la comptabilité. Cependant, les acteurs n'utilisent pas les comptes de la même manière ni pour les mêmes raisons historiques.

- Les actionnaires utilisent les comptes pour s'assurer de la bonne rétribution de leurs investissements,
- Les dirigeants utilisent les comptes à des fins de pilotage et éventuellement de communication,

Ces deux catégories d'acteurs agissent dans la continuité des pratiques de la Révolution Industrielle ayant marqué une dissociation nette entre apporteurs de capitaux et gestionnaires.

- Les salariés et représentants du personnel utilisent les comptes pour s'assurer de la pérennité de l'entreprise et des conditions acceptables de son pilotage. Ils étudient les chiffres pour identifier des leviers de négociation sur les salaires ou les conditions de travail.

En France, cet intérêt du corps social pour les comptes peut se situer à l'époque des lois Auroux de 1982, elles-mêmes inspirées du rapport Sudreau de 1977, très novateur pour son époque

- Les acteurs externes : clients, fournisseurs, banques s'assurent, à l'aide des comptes, de la pérennité de l'entreprise avec laquelle ils sont en relation d'affaires. Les comptes leur permettent d'anticiper un risque sur leurs engagements financiers (placements bancaires, ligne de crédit, acompte versé, dépendance dans la chaîne de production)

Cet intérêt de tiers extérieurs pour les comptes résulte de mouvements économiques de fonds ayant conduit à structurer les parties en relation contractuelle avec l'entreprise. Leur enjeu majeur est de préserver des intérêts financiers impliqués dans le cadre de relations contractuelles.

Enfin, les attentes des utilisateurs de l'information comptable se superposent en partie avec celles des parties prenantes ou *stakeholders*, expression conceptualisée en 1983 dans un article de Freeman et Reed (Freeman et Reed 1983). La superposition est nette lorsque l'information attendues par les parties prenantes figure dans la comptabilité traditionnelle de l'entreprise. Cette superposition est absente quand l'information ne suffit pas à répondre à certains enjeux comme la dimension sociale ou environnementale de l'activité de l'entreprise.

La représentation de l'information à fournir aux parties prenantes permet ainsi d'élargir la carte de la représentation de l'entreprise insuffisamment décrite par la comptabilité traditionnelle.

Parties prenantes et utilisateurs des comptes

Le groupe des parties prenantes se présente comme « *tout groupe ou toute personne qui peut affecter la réalisation des objectifs organisationnels ou qui est affectée par la réalisation des objectifs organisationnels*²⁷ » (Freeman et Reed 1983, p. 91) . Cette approche se complète d'une vision plus restreinte centrée sur la dépendance de l'organisation avec ses parties prenantes. Cette définition large des parties prenantes a trouvé son assise scientifique avec la publication un an plus tard, en 1984 de l'ouvrage de Freeman. Elle sera abondamment reprise dans la littérature. Freeman et Reed n'inventent pas à proprement parler le concept de *parties prenantes* mais lui donnent une définition et une assise académique. Leurs travaux formalisent des pratiques comme celles de General Electric pendant l'entre-deux-guerres.

Par la suite, une définition plus étroite des parties prenantes a émergé avec les travaux de Clarkson (Clarkson 1995). Elle est liée à une vision par les risques, volontaires ou involontaires supportés par les groupes en relation avec l'entreprise. Ces groupes sont liés à l'entreprise par leur investissement en capital humain ou financier les mettant en situation de vulnérabilité. Au-delà de cette dimension, Clarkson appelle les entreprises à ne plus compter sur la « main invisible » pour régler leurs problèmes et à agir selon des principes éthiques et moraux²⁸

Ces définitions se complètent de catégories à distinguer parmi les parties prenantes. Les parties prenantes internes sont les personnes ou groupes de personnes internes à l'entreprise : propriétaires, dirigeants et employés. Les parties prenantes externes regroupent un champ plus vaste de concurrents, consommateurs, gouvernements, groupes de pression, des médias, de la communauté ou encore environnement naturel (Caroll et Näsi 1997).

²⁷ can affect the achievement of an organization's objectives or who is affected by the achievement of an organization's objectives" ainsi que "on which the organization is dependent for its continued survival"

²⁸ they can no longer rely on "the invisible hand" to solve problems and, instead, must deal directly themselves with ethics and moral principles.

Dans une approche davantage centrée sur les enjeux Clarkson (Clarkson 1995) distingue également les parties prenantes primaires et secondaires. Les parties prenantes primaires sont celles qui sont essentielles à la survie de l'entreprise et dont elle ne peut se passer : propriétaires, employés, clients et fournisseurs. Les parties prenantes secondaires, bien que pouvant influencer la performance de l'entreprise ou être affectées par ses activités ne jouent pas un rôle essentiel à sa survie : médias, consommateurs, groupes de pression, gouvernements, concurrents, public. (Mullenbach-Servayre 2007). De manière générale ces parties prenantes sont demandeuses d'informations sur l'activité de l'entreprise. Ces informations sont disponibles soit dans les comptes financiers produits par les professionnels du chiffre soit dans des formes de restitutions évoquant l'activité de l'entreprise sous un autre angle.

Le tableau ci-après résume ces différentes approches des parties prenantes et, de manière schématique le type d'informations qui leur est généralement utile.

Approche des Parties prenantes Type d'informations	Source d'informations	Clarkson (1995) – approche sur les enjeux	Caroll & Nasi (1997) – approche sur les catégories
A caractère financier, portée dans la comptabilité traditionnelle accounting	Comptabilité traditionnelle	Parties prenante primaires : essentielles à la survie de l'entreprise	Parties prenantes internes : propriétaires, dirigeants, salariés
A caractère financier et extra financier, portée dans la comptabilité traditionnelle accounting et dans d'autres formes de représentation	Comptabilité traditionnelle et autres formes de représentation	Parties prenantes secondaires : impact sur la performance mais sans rôle essentiel	Parties prenantes externes : clients, consommateurs, fournisseurs, médias, état, environnement naturel

Figure 5 - Croisement entre sources d'information et approche des parties prenantes (source auteure)

De rendre des comptes à être responsable de ... un chemin incertain

L'approche par les parties prenantes, conceptualisée par Freeman et développée par d'autres chercheurs a souvent été assimilée à une démarche de Responsabilité Sociétale des Entreprises. Ce lien a notamment été souligné par Mullenbach (Mullenbach-Servayre 2007) à partir d'une analyse de la littérature. Il s'explique par la vision fondamentale des parties prenantes qui vise à dépasser la seule dimension actionnariale et économique de l'entreprise soucieuse d'optimiser son profit. Elle tente de démontrer l'intérêt, voire la responsabilité qu'ont les dirigeants des entreprises à prendre en compte d'une manière plus ou moins large les intérêts des parties prenantes non-actionnaires. Ce postulat est une des clé de voûte des approches traditionnelles de la RSE, il tente ainsi de couvrir la question de la responsabilité.

De la faiblesse de l'approche par les parties prenantes...

Si le lien entre RSE et parties prenantes se conçoit bien sur le plan théorique, il souffre cependant de certaines instabilités. La première, structurante, est que certains sujets à enjeux, comme celui du climat ou des générations futures n'ont pas de partie prenante pour les représenter.

La faiblesse de l'approche vient également des rôle et influence qui doivent être reconnus aux différentes parties prenantes et de leurs effets sur la politique RSE de l'entreprise. Mullenbach (Mullenbach-Servayre 2007) identifie ces controverses à travers la littérature. Des confusions sont possibles entre les individus et les groupes : un même individu pouvant tout à la fois être actionnaire, employé, consommateur. Des déséquilibres entre parties prenantes peuvent naître de divergences d'intérêt créant des situations où les gains des uns se font au détriment des autres.

La théorie des parties prenantes n'apporte guère davantage de solution au problème de la mesure de leurs intérêts puisqu'elle repose sur l'idée sous-jacente d'une influence des parties prenantes sur la performance de l'entreprise. Dès lors, elle n'aborde pas la question de l'impact ontologique de l'action de l'entreprise mais l'aborde par le filtre du regard de ses parties prenantes.

Différentes approches des parties prenantes, issues des pratiques des entreprises, ont été théorisées dans la littérature recensée par Mullenbach. Une dimension *descriptive* des parties prenantes explique le passé, le présent et le futur des relations de l'entreprise avec ses partenaires et notamment celle de prédire leurs comportements et d'envisager des exigences plus strictes de celles-ci par exemple. (Donaldson et Preston 1995).

Plus opérationnelle, et basée sur une vision « gagnant- gagnant » la dimension *instrumentale* explore les connexions entre les intérêts des parties prenantes et la performance de l'entreprise. Elle repose sur l'idée sous-jacente que la prise en compte des intérêts des partenaires de l'entreprise peut être créatrice de valeur (profit, stabilité, croissance), voire apporte un avantage compétitif par rapport à des entreprises qui ne le font pas (Jones 1995). Cette approche pose le postulat que c'est le besoin du soutien de l'environnement de l'entreprise qui motive la satisfaction de ses demandes. Cet aspect rejoint celui de la dimension extérieur / intérieur des comptabilités environnementales et sociales précédemment décrit.

Enfin, une vision plus large de la relation de l'entreprise avec ses parties prenantes est posée avec la dimension *normative* mise en avant par Donaldson & Preston (Donaldson et Preston 1995). Ils soulignent que les principes moraux et philosophiques justifient la prise en compte des intérêts des parties prenantes. Ils ne sont plus considérés comme des moyens d'accroître la valeur de l'entreprise dans une vision gagnant – gagnant mais comme des fins en soi. (Mullenbach-Servayre 2007).

L'imbrication de ces trois dimensions a été modélisée par Donaldson & Preston (1995). La dimension descriptive en est la partie la plus visible, elle dissimule une dimension

instrumentale qui dissimule à son tour une dimension normative qui serait au cœur du dispositif.

La dimension normative interroge la place de l'entreprise face à ses parties prenantes, au-delà d'une vision purement instrumentale. Elle interroge la place de l'Autre dans le réseau de l'entreprise. Elle s'ouvre sur la question de la responsabilité de l'entreprise, au-delà de la reddition légale. Elle rejoint en partie les encapsulages des gigognes de la comptabilité sur un schéma : responsabilité → rendre des comptes → dimension technique.

Ces visions concentriques de la théorie des parties prenantes souffrent cependant de la fragilité ontologique d'une approche qui tend à contractualiser la responsabilité de l'entreprise et à faire reposer le bien-être social et le respect de l'environnement sur la qualité de la dynamique contractuelle avec les parties prenantes. Dans la pratique, différentes controverses illustrent cette limite. C'est le cas par exemple des syndicats qui s'inquiètent de voir leur rôle de partenaire social noyé dans le dialogue avec les parties prenantes (Capron et Quairel-Lanoizelée 2015). Un effet d'angle mort, voisin de celui-ci se manifeste quand les attentes des générations futures ne peuvent être exprimées faute de parties prenantes, comme l'illustre le slogan populaire « *si le climat était une banque il aurait été sauvé*²⁹ »

Le lien étroit entre une politique RSE et la mise en place d'une gestion des parties prenantes mérite donc d'être relativisé au regard de son efficacité partielle, fonction des choix, des priorités et de l'influence des différentes parties prenantes en présence.

Les limites ontologiques de la RSE viendraient également d'un effet de dilution créé par le nombre croissant de parties prenantes et plus fondamentalement d'une vision contractuelle sous-jacente. Celle-ci semble reposer sur une hypothèse d'efficience des marchés postulant qu'un enjeu, aussi vital soit-il peut être traité par des mouvements d'acteurs contractualisant librement entre eux. (Sobel et Postel 2011). Cette vision contractuelle, sous-tendant l'approche de Freeman, serait opposable à la vision de Karl Polanyi qui en appelle à reconnaître que certains enjeux comme le travail, la terre ou la monnaie ne peuvent être considérés comme des marchandises laissées à la seule loi du marché. A l'extrême Polanyi va jusqu'à considérer, qu'une société où les individus ne sont renvoyés qu'à la maximisation de leur intérêt devient invivable, dégénère et peut conduire au fascisme. (Postel et Sobel 2010).

Toutes ces limites de la RSE peuvent conduire à des inefficiences. Godard et Hommel (Godard et Hommel 2005) soulignent ainsi qu'en dépit de communications sur les actions vertueuses croissantes des entreprises, les indicateurs globaux de développement durable ne cessent de se dégrader...

Au-delà des effets parfois contradictoires de la gestion des parties prenantes, un tel paradoxe pourrait également s'expliquer par l'effet rebond³⁰ : Il est illustré par une amélioration

²⁹ Slogan apparu au cours de l'année 2009 et repris par différents acteurs

³⁰ <https://www.franceculture.fr/emissions/le-pourquoi-du-comment-economie-social/qu-est-ce-que-l-effet-rebond>

d'efficacité énergétique qui pousse une entreprise à produire plus. Cet effet semble provenir de la discordance entre les intérêts individuels des acteurs et l'intérêt collectif. Une telle discordance ne semble pas gérable par les règles du marché, sous-jacentes à l'approche par les parties prenantes.

La RSE, orientée selon le regard et les effets possibles des parties prenantes souffrirait ainsi d'une faiblesse majeure, ontologique. Elle correspond à ce que Richard (Richard 2012) désigne par l'approche « *extérieur/intérieur* » dans laquelle l'entreprise ne considère sa responsabilité qu'en fonction des impacts et pressions de l'extérieur sur son activité, et non en s'interrogeant in extenso sur ses propres effets sur son environnement extérieur.

... *A des visions divergentes de la Responsabilité des Entreprises*

Au-delà des difficultés issues de l'effet de dilution des parties prenantes, la notion même de Responsabilité Sociétale des Entreprises ne fait pas l'unanimité. Elle n'a notamment pas la même définition ni les mêmes origines aux Etats Unis et en Europe bien que leur désignation soit commune. Le sigle RSE « Responsabilité Sociétale des Entreprise » utilise les mêmes notions que sa désignation anglophone « *Corporate Social Responsibility* » (CSR). Toutes deux reposent à l'origine sur le principe d'une responsabilité élargie de l'entreprise au-delà de ses prérogatives économiques.

La vision américaine de la RSE est largement adossée à l'ouvrage fondateur de Howard Bowen, issu d'une commande de l'Eglise Protestante pour construire une doctrine cohérente de responsabilité d'entreprise (Bowen 1953). Cet ouvrage puise dans des sources issues de l'Eglise Catholique du XIXème siècle soucieuse de s'exprimer sur les enjeux du capitalisme industriel (Acquier et al. 2012). C'est donc au départ, à une source religieuse que s'abreuve la RSE d'inspiration américaine. Elle est adossée aux préceptes bibliques de « *stewardship principle* » : une gestion responsable de la propriété sans porter atteinte aux droits des autres.

A son origine, elle a conduit nombre d'entreprises à engager des actions philanthropiques indépendantes de leurs activités économiques (Capron et Quairel-Lanoizelée 2015). L'émergence de fondations d'entreprise, d'actions de mécénat reflète ce mouvement, (Caroll 1991), prolongeant celle du *Committee for Economic Development* (CED) de 1971.

Ces travaux de représentation ont conduit à faire émerger la notion de « réceptivité sociétale » (*Corporate Social Responsiveness*), c'est à dire selon Caroll la capacité à répondre aux pressions sociales. Une capacité qui s'opérationnalise et permet de traduire la RSE en actions concrètes. Elle pousse à mettre en place des relations organisées avec les parties prenantes (*Stakeholders*). Elle permet d'exprimer l'attention des dirigeants aux demandes de la société et de répondre au flou de la responsabilité sociale. Elle a conduit à structurer la RSE selon l'approche des parties prenantes.

A l'inverse de l'approche américaine, la vision européenne de la RSE est plus intégrative. Elle ne considère pas que les actions éthiques et d'amélioration de l'environnement se superposent aux activités de l'entreprise mais qu'elles doivent s'apprécier au regard des

activités courantes de l'entreprise (Capron et Quairel-Lanoizelée 2015). En outre, la RSE européenne a dû s'affranchir des origines religieuses de l'approche américaine et se laïciser pour pouvoir s'étendre sur le continent (Acquier et al. 2012). Le mouvement émergent d'implication des religions sur ces questions (Bennet 2016) questionne néanmoins cette laïcisation originelle. Si elle était nécessaire pour faciliter l'adoption de nouveaux paradigmes dans un continent éprouvé par les guerres de religion, elle a eu pour conséquence de détacher la responsabilité sociétale de l'entreprise de ses racines profondes (Acquier et al. 2012)

Ce détachement de la RSE de ses sources religieuses n'a-t-il pas privé la RSE de certaines ressources nutritives ? Dispose-t-elle encore de racines conceptuelles suffisantes pour interroger pleinement la place de l'économie face aux autres sphères ? Pour faire de la sobriété et de la solidarité des valeurs solides face à l'économie de la *Fair value* ? Ce point sur les fondements de la RSE sera discuté avec nos résultats de l'expérimentation d'un modèle relativisant justement la place de l'entreprise face aux autres sphères.

La notion d'intégration est nommément reprise dans la définition donnée par la commission européenne « *La RSE est un concept qui désigne l'intégration volontaire, par les entreprises, de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes*³¹ ».

Les fondements ambitieux de l'approche européenne semblent toutefois s'être dissous dans les méandres de la technique, de la manière de la représenter et de la gestion des parties prenantes. Ils aboutissent à privilégier une vision instrumentale de la RSE conduisant aux phénomènes de *greenwashing* largement décrits dans la littérature ou de manière plus feutrée à en faire un enjeu de performance parmi d'autres.

... et des difficultés techniques à représenter la responsabilité

Au-delà de ces développements, la RSE peine à opérationnaliser ses concepts et à transformer les engagements et initiatives d'une entreprise en une démarche concrète et cohérente. Opérationnaliser la responsabilité reviendrait à transformer le concept en pratique, à lui donner une représentation lisible. Représenter repose implicitement sur une manière de le faire, c'est à dire sur une méthodologie pour en rendre compte. Les différents formats de restitution des politiques RSE tentent progressivement de construire une forme lisible de représentation des engagements des entreprises. Cette représentation a une visée performative, c'est à dire qu'elle fait le pari d'un renforcement des engagements des entreprises du fait de la représentation de leurs engagements. L'évolution du reporting RSE en une DPEF (Déclaration de Performance Extra Financière) et depuis 2019, l'impulsion de

³¹ Livre vert, commission européenne juillet 2001, p.8

la directive CSRD³² témoignent de ce renforcement normatif et de cette volonté d'aboutir à une représentation nette et standardisée de l'information extra financière.

En matière de RSE, la comparaison des informations produites avec la qualité et le standard de l'information financière est souvent faite ne serait-ce qu'implicitement. Un va et vient subtil semble même s'opérer entre les deux sphères. Le simple fait de désigner l'information *extra financière* comme tel la réfère à l'information financière. Qui n'est pas financier est non financier. Un jeu ambigu se noue entre les deux disciplines. Elles n'ont toutefois pas la même finalité ni les mêmes capacités.

L'information financière, issue de la comptabilité traditionnelle, l'*accounting*, vise à représenter les données sous un format normé, homogène et comparable. Ce faisant, elle peut conduire à écrêter des enjeux ou à en survaloriser d'autres en fonction de leur poids monétaire.

L'information extra financière associée à l'*accountability* respecte quant à elle la nature des unités d'œuvre dénombrées mais ne parvient pas à en donner une représentation homogène faute de vernis monétaire unifiant. L'information extra financière, a ainsi le potentiel de représenter des formes variées de l'activité de l'entreprise qui ne peuvent s'insérer dans les cases préformatées de l'information financière.

Bien avant les modélisations complexes sur la question environnementale, des réflexions avaient ainsi essaimé sur la question du bien être des salariés. Dès 1964, l'américain Gary Backer avait proposé un cadre d'analyse structuré pour le capital humain (Backer 1964) qu'il définit comme un stock de données productives intégrées aux individus telles que le niveau d'éducation, de formation, de santé ou d'expérience. Toute activité faisant évoluer ce stock (études, soin etc.) est définie comme un investissement. En France, le bilan social a été rendu obligatoire par la loi du 12 juillet 1977, elle-même inspirée du rapport Sudreau. Il vise d'une part à disposer d'informations qualitatives sur l'état des ressources humaines de l'entreprise, d'autre part, et à travers cette prise de conscience des enjeux humains, à améliorer les relations sociales.

Ces développements sur la RSE nous ont ainsi permis de décrire cette zone grise entre le fait de rendre des comptes, sur le plan légal, et celui plus complexe d'exprimer la responsabilité des entreprises dans un format élargi. Celle-ci s'est peu à peu instillée dans les pratiques professionnelles au travers du reporting RSE, puis de la DPEF. Néanmoins la représentation de la responsabilité souffre de nombreuses faiblesses : difficulté à gérer des parties prenantes aux intérêts divergents et difficulté à traduire les engagements d'une manière standardisée et rigoureuse qui pourrait performer les pratiques.

Une autre difficulté est que l'expression de la RSE est devenue un nouvel exercice règlementaire parmi d'autres finalement voisin de celui d'une reddition « *rendre des comptes* ». Cette démarche peut dès lors occulter progressivement la question de la responsabilité.

³² *Corporate Sustainability Reporting Directive* - Directive visant à standardiser et à normaliser l'information extra financière, afin de lui donner la même comparabilité que l'information financière.

Un retour sur les fondamentaux des questions adressées par la RSE s'avère à présent nécessaire pour questionner l'enjeu de la responsabilité sociétale. Celle-ci pose en premier lieu la question de la responsabilité proprement dite, sujet largement commenté dans la littérature. Nous proposons d'adresser la question de la responsabilité à la lumière de fondements théoriques.

De la responsabilité sociétale à la responsabilité

Nous proposons d'introduire la notion de responsabilité par la définition qu'en avait donné Hans Jonas (Jonas et Greisch 1991) Il pose un principe de redevabilité à travers le constat de sociétés humaines désormais non seulement « *débitrices du passé mais aussi des générations futures auxquelles elles empruntent la planète* ».

La déclinaison opérationnelle de cette redevabilité serait probablement la clé de compréhension du vaste champ des possibles de la comptabilité environnementale. Finalement, celles-ci reflètent différents gradients de la responsabilité.

L'ampleur de la responsabilité et corrélativement de la redevabilité de l'entreprise amène ainsi à s'interroger plus naturellement sur ce dont *elle est comptable de*, au-delà de ses obligations strictement légales de *rendre des comptes*.

Responsabilité et « *être comptable de* » seraient ainsi les deux faces de la Matriochka ultime de la comptabilité, celle qui se dissimule aux regards.



Figure 6 - Les gigognes du construit sociotechnique de la comptabilité (source : auteure à partir d'une image)

La différence fondamentale entre « rendre des comptes » et « être comptable de » repose sur les fondements et intentions associés à la présentation des comptes.

- S'agit-il d'un exercice réglementaire de représentation répondant à des règles formalisées et standardisées → rendre des comptes
- Ou s'agit-il de s'interroger de manière plus large sur ce qui est montré et sur ce que cela révèle de la responsabilité de l'entreprise et de son impact au sens large → être comptable de

C'est cette question qui est adressé à grands frais par les critiques de la RSE telle qu'elle est pratiquée.

Être comptable de interpelle ainsi les fondements de l'exercice de représentation. La complexité d'un tel exercice implique aussi bien les utilisateurs que les producteurs de l'information. Un va et vient se noue entre les deux groupes. Il se nourrit des remous de l'actualité mais également des éclairages de la littérature académique qui tente de couvrir les impensés des pratiques quotidiennes.

1.1.3.2.5. Aller au-delà de rendre des comptes : Être comptable de, être responsable

La comptabilité traditionnelle porte un niveau de responsabilité donnée, celle de l'entreprise face à ses actionnaires, auxquels se sont adjoints au fur et à mesure de l'histoire, l'Etat, les créanciers, les salariés, les fournisseurs. La comptabilité traditionnelle, avec ses outils de représentation financière s'est construite par la cristallisation des luttes d'influence et besoins de représentation des différents partenaires de l'entreprise. Cette représentation s'est faite dans une dimension essentiellement économique, car liée aux relations financières avec celles-ci.

Si les notions de responsabilité et « être comptable de » sont liées, c'est probablement parce que l'entreprise est un système complexe et multiple interagissant elle-même dans un réseau de relations complexes et multiples. Son rôle et sa portée se sont élargies avec l'histoire, et en particulier depuis la révolution industrielle.

L'entreprise était au départ conçue comme le lieu d'exercice d'un métier, à des fins de fournir une subsistance à ceux qui la composent. Avec le temps, ses pouvoirs se sont étendus. Elle a produit des générations d'entités de plus en plus structurées et puissantes. Au fur et à mesure que leur assise s'est renforcée, leur capacité de lever des fonds s'est accrue et avec elle celle de mener de grands projets. C'est la Révolution Industrielle qui marque cette mutation importante du paysage économique. Avec cette transition, l'entreprise n'a plus pour seul objet l'entrepreneuriat à taille humaine et la subsistance de ses membres. Elle devient une entité autonome. Ses enjeux sont différents de la somme des individus qui la composent. C'est l'émergence de la dimension sociologique de l'entreprise.

Ses effets sur le réseau dans lequel elle évolue dépassent largement la seule sphère financière. Cette influence élargie de l'entreprise interpelle donc sur la manière dont elle en fait état. Les formats traditionnels de représentation de la RSE sont-ils suffisants et suffisamment aboutis pour représenter cet impact élargi ?

C'est cette question que CARE adresse à grands frais. L'un des points de départ du modèle a été une étude des Comptabilités Socio Environnementales et de leurs fondements. Les modèles de CES ont été interrogés sur leur finalité au-delà de l'outillage technique. Ceci a mis en lumière les différents gradients de de soutenabilité portés par les techniques de représentation.

Un autre axe majeur des analyses à la source de CARE a été celui de la vision intérieur / extérieur versus extérieur / intérieur. Une vision extérieur / intérieur amène l'entreprise à

s'interroger sur ses impacts au regard des attentes des parties prenantes. Une vision intérieur / extérieur la conduit à s'interroger sur ses impacts au-delà des demandes des parties prenantes.

Ce questionnement amène à une sorte d'examen de conscience centré sur l'entreprise et non relativisé par des sollicitations extérieures. Elle pose le socle d'une responsabilité plus aboutie. Ceci rejoint l'approche d'une vision plus normative des parties prenantes ; leur sollicitations, si elles défendent un intérêt général élargi, deviennent des fins en soi.

La question adressée par la responsabilité interroge la manière dont elle s'exprime à travers les actions d'une entreprise. Comment en est-elle comptable ? c'est-à-dire comment peut-elle l'exprimer ? et quelles sont les limites de la réédition légale des comptes ? comment orienter le curseur entre *rendre des comptes* et *être comptable de* ?

Plus largement la question de ce dont l'entreprise est comptable l'interroge dans une boucle itérative sur sa responsabilité. « Être comptable de » dans un sens plus large pose la différence entre l'*accountability*, un comptage au sens large ouvert et la comptabilité normée ou *accounting*.

Le tableau ci-après tente de réunir ces concepts avant de développer plus en avant la question de la représentation de la responsabilité.

Parties prenantes	Représentation	Vision des parties prenantes	Responsabilité
Financières, contractuelles	Reddition légale → rendre des comptes selon un format normé « <i>accounting</i> »	Instrumentale, descriptive	Economique, Responsabilité relativisée selon des intérêts partagés
Non financières, non contractuelles (incluant le facteur l'environnement)	Format élargi de représentation « <i>Accountability</i> »	Normatives	Elargie, intrinsèque

Figure 7 - Articulation entre les modes de représentation (*rendre des comptes*, *être comptable de*), la responsabilité et la vision des parties prenantes (source auteure)

Ces élargissements successifs de la portée des actions des entreprises ont nourri ce besoin d'*être comptable* au-delà de la seule dimension légale de « *rendre des comptes* ».

Lauriol (Lauriol 2004) souligne ainsi le clivage entre les niveaux de responsabilité sous-jacent. Il distingue le niveau de responsabilité fonction des influences extérieures, en l'occurrence celui des parties prenantes, et un niveau de responsabilité plus ontologique, découlant du principe de responsabilité mis en avant par Hans Jonas (Jonas et Greisch 1991). Dans le premier cas, l'enjeu de responsabilité repart dans une circularité et se relativise au

gré du jeu des parties prenantes. Dans le second cas, l'entreprise est poussée à faire son propre examen de conscience indépendamment des sollicitations extérieures.

La vision large de la responsabilité résulte de l'histoire. Capron citant Ewald (1997) rapporte « qu' il y aurait ainsi trois âges du droit de la responsabilité qui se superposent : celui qui repose sur la faute personnelle et appelle à la prudence (XIXe siècle) ; celui de la solidarité sociale qui s'appuie sur la notion de risque et appelle à la prévention et à l'assurance (XXe siècle) et celui de l'exigence de sécurité qui tend à la fois à sanctionner et à indemniser, et qui appelle à la précaution pour éviter les menaces systémiques (XXIe siècle) » (Capron 2016, p.7)

Le clivage mis en lumière par Lauriol rejoint celui de Capron et Quairel lorsqu'ils questionnent la place de l'entreprise dans la société (Capron Quairel 2007) :

« Le mouvement de la RSE a tenté d'être l'expression de cette problématique, mais il s'est fourvoyé dans une ambiguïté dont il n'a pas réussi à sortir. La raison tient au fait qu'il y a, à l'époque contemporaine, deux conceptions de la RSE qui correspondent à deux lectures différentes des relations entreprise-société :

- *Une vision mainstream des entreprises en économie de marché, entités ayant leurs propres objectifs de performances économiques et financières, et qui considère la RSE comme un moyen de renforcer leur légitimité et leur réputation et de réduire leurs risques, voire d'améliorer leur compétitivité ; cette conception est portée par les milieux d'affaires ;*
- *Une vision des entreprises comme entités insérées dans la société, contribuant, au-delà de leurs intérêts propres, aux enjeux globaux de la société et du développement durable, et qui met l'accent sur les impacts de leurs activités et sur la responsabilité qui en découle ; cette conception est principalement celle des organisations de la société civile ».*

Responsabilité et mesure

Les réflexions sur la responsabilité des entreprises corroborent la pensée de Jonas (Jonas et Greisch 1991) quand il met en garde l'humanité contre les risques d'une puissance technique décuplée et dénuée de conscience. Un plaidoyer qui ne contredirait pas le propos d'Asimov, auteur de science-fiction à succès « *L'aspect le plus triste de notre vie aujourd'hui est que la science acquière les connaissances plus vite que la société n'acquière la sagesse* ». Plus loin dans l'Histoire, Rabelais posait déjà une racine éthique à la science avec sa célèbre citation « *science sans conscience n'est que ruine de l'âme* ».

Mais ces proclamations, aussi fortes soient elles, ne peuvent suffire aux entreprises. Pour celles-ci, ancrées dans l'action productive, cette responsabilité, amplifiée par les moyens techniques dont elles disposent, ne peut s'en tenir à une question théorique. Elle doit s'incarner dans les faits et les choix opérés. L'une de ses incarnations passe par la mesure, c'est-à-dire de la manière dont elles sont « *comptables de* » leurs activités et dont elles en répondent. Ceci va au-delà d'un exercice légal de reddition de comptes en vue d'un respect

de conformité. La question demeure néanmoins de savoir comment exprimer cette responsabilité in extenso ? comment la mesurer ? et ceci appelle à en définir les métriques.

La question de la mesure associée à la responsabilité s'ouvre sur le clivage entre deux formes de représentation :

- S'agit-il de représenter une nouvelle vision de l'activité de l'entreprise à travers une performance plurielle, dite globale ?
- Ou s'agit-il de représenter la responsabilité de l'entreprise au sens de la définition qu'en donne Hans Jonas. Il établit un lien subtil entre l'élargissement historique du champ de la responsabilité et la notion de redevabilité. Ce lien vient du constat que les sociétés humaines sont désormais non seulement « *débitrices du passé mais aussi des générations futures auxquelles elles empruntent la planète* ». (Capron 2016)

Responsabilité et performance globale

L'association entre responsabilité et performance globale rejoint la théorie des parties prenantes dans sa dimension instrumentale. Elle repose sur le postulat que la prise en compte des intérêts des partenaires de l'entreprise peut être créatrice de valeur (profit, stabilité, croissance), voire apporte un avantage compétitif par rapport à des entreprises qui ne le font pas (Jones 1995).

Ces considérations, d'ordre technique se couplent d'un constat sur les luttes d'influence actants dans l'ombre sur la conception des outils de RSE. Berland (Renaud et Berland 2007), citant Freeman rappelle que « *La plupart des outils de RSE sont conçus à partir de l'approche instrumentale de la théorie des parties prenantes* ».

Dans cette perspective, les attentes des parties prenantes sont le sous-jacent des critères d'évaluation de la performance globale. Les parties prenantes ne sont toutefois pas à jeu égales dans le réseau d'influence de l'entreprise. Certaines sont largement prioritaires par leur influence légitime et l'urgence de leurs demandes.

Une opposition entre les attentes des parties prenantes conduit généralement à les classer selon leur degré de légitimité et d'influence. La réponse aux attentes d'une partie prenante considérée comme prioritaire pourra se faire au détriment des autres, ce qui rend difficile la détermination d'une performance globale commune (Renaud et Berland 2007).

Au-delà de ces considérations politiques, la littérature commente également la question de l'efficacité de la mesure. Un consensus se dégage sur le fait que le développement durable ne puisse plus se mesurer uniquement par ses impacts sur les trois dimensions de la performance mais également par l'interaction entre ces impacts, comme le soulignent Berland et Renaud (Renaud et Berland 2007) « *Dans la littérature managériale, on note un consensus sur le fait que le développement durable ne puisse plus se mesurer uniquement par la réduction de ses impact aux trois dimensions de la performance mais également par*

l'interaction entre ces impacts. Selon Dubigeon (2002), celle-ci compte davantage que ces impacts pris isolément » (p. 104). Pour Stephany (2003), « la véritable valeur ajoutée du développement durable tient à la gestion des interactions entre les trois piliers (p.154) ».

La performance financière se voit ainsi adjoindre de nouveaux enjeux de performance, de dimension environnementale et sociale. Ceux-ci s'additionnent-ils aux performances financières en superposition ? ou sont-ils étroitement imbriqués à celles-ci ? Cette question nourrit les réflexions sur les modélisations de comptabilités environnementales et sociales. Elle fait le lien avec une tentative d'appréhender une performance globale des entreprises tout en s'assurant que l'une des dimensions ne prend pas le pas sur l'autre.

Cette interaction entre les 3 niveaux de performance conduit généralement par un effet de circularité à la vision dite *mainstream* du développement durable, inspirée par les actions d'influence du WBCSD de Schmidenny et d'Elkington (Elkington et Rowlands 1997) Elle met les 3 axes sur le même plan et tente de déterminer les meilleures métriques de sa mesure.

Des questions techniques se posent dès lors autour de cette performance. Est-elle :

- L'agrégation de performances économiques, sociales et environnementales. Celles-ci sont alors disjointes car non homogènes (Baret 2006; Reynaud 2003)
- Ou une réunion des indicateurs de cette performance en des agrégats homogènes ?

C'est à cette question large que tentent de répondre les différents modèles de comptabilité environnementale et sociale.

La vision d'une performance globale obtenue par agrégation disjointe de données économiques, sociales et environnementales laisse le champ ouvert à des systèmes de comptages non monétaires de cette performance. Ils s'attacheront à collecter des indicateurs de toutes sortes permettant de dresser un tableau d'ensemble de celle-ci. La vision de la performance serait tout à la fois monétaire et non monétaire.

La réunion de ces agrégats en un ensemble homogène plaiderait à contrario pour une vision intégrée de cette performance. Dans ce cas-là, c'est la monnaie qui joue un rôle d'intégrateur global de l'ensemble des données en un tout homogène et unifié grâce à son rôle exclusif d'unité de compte. Dès lors les éléments d'appréciation de la performance sociale et environnementale seraient mis sur le même plan et au même rang, que la performance purement financière. Dans ce cas, cette approche peut conférer aux données sociales et environnementales la solidité et la comparabilité de la vision monétaire, un avantage en partie atténué par la perte de détails et de nuances qu'une vision purement monétaire ne saurait restituer.

Les différentes modélisations ont néanmoins eu tendance à privilégier les dimensions techniques de mesure de la performance, occultant ainsi les enjeux de responsabilité sous-jacents. La mesure de la responsabilité peut aussi s'exprimer sous une forme plus absolue, peu ou pas instrumentalisée par son lien avec la performance.

Responsabilité intrinsèque

« *Un grand pouvoir implique de grandes responsabilités* »

Cette forme plus absolue de représentation de la responsabilité pourrait correspondre à la dimension normative des relations avec les parties prenantes. Elle ne les considère pas comme des moyens d'accroître la valeur de l'entreprise mais comme des fins en soi.

Cette dimension souffre toutefois du flou sémantique associé à la responsabilité, et au refus de considérer le pouvoir des entreprises et les responsabilités qui en découlent. (Capron 2016).

Dans son analyse des mouvements qui ont précédé l'adoption des normes IFRS, Veron (Véron 2007) évoque la manière dont l'IASB, organisme normalisateur s'est vu adouber d'une influence qui a probablement dépassé ses espérances. Le ralliement de l'Union Européenne à l'harmonisation comptable a été la dynamique décisive vers la convergence comptable. Retraçant ces évolutions, l'auteur soulève la question des enjeux d'une mesure en évoquant le principe dit de Spiderman « *un grand pouvoir implique de grandes responsabilités* ». Ce recentrage sur la question de la responsabilité visait à reconnecter les enjeux techniques de la mesure avec ses impacts sur le monde réel.

La question de la mesure de la responsabilité n'est pas qu'une question technique puisqu'elle influence ensuite les actions des utilisateurs de ces mesures.

Pour clarifier le sens du terme responsabilité, Capron (Capron 2016) suggère d'utiliser la richesse sémantique de l'anglais lui associant notamment *accountability*. Selon l'*Oxford English Dictionary* (1989), ce terme signifie « *the quality of being accountable ; liability to give account of, and answer for, discharge of duties of conduct* » (qualité d'être redevable, obligation de rendre compte, de répondre et de s'acquitter des devoirs d'une gestion³³).

Le terme *accountability* n'a pas son équivalent exact en langue française. Celle-ci mêle sous le terme comptabilité différentes visions mêlant la reddition légale avec une restitution dans un sens plus large. Citant Joannidès et Jaumier, Capron (Capron 2016) souligne que l'ambiguïté associée à *accountability* tient à des évolutions sociologiques différentes due à la montée en puissance du capitalisme. Ceci a conduit à ce que « *l'enjeu moral de la justification s'est transformé en un simple processus de reddition des comptes financiers formels* ». C'est ce glissement qui a conduit à dissocier les notions de *rendre des comptes* de celle d'*être comptable de*. Finalement, l'*accountability* serait le retour à une notion fondamentale, de « *être comptable de* ». Cette notion serait un tronc commun qui avec le temps s'est ramifiée sur la reddition légale de « rendre des comptes » occultant d'autres aspects de la représentation de l'entreprise. Il apparaîtrait alors que l'*accounting*, associé à la reddition des comptes, ne serait que la partie visible d'un ensemble plus vaste, l'*accountability*.

³³ Traduction de Capron 2016



Figure 8 - Imbrication entre accountability et accounting

Mais autant l'*accounting* est opérationnalisé en une approche normée et structurée de la reddition de compte, autant l'*accountability* souffre d'un manque d'opérationnalisation. Ceci crée un flou autour de la représentation de la responsabilité des entreprises.

Mobilisant les apports de la norme ISO 26000, Capron (Capron 2016) souligne que sa traduction française apporte des éléments d'opérationnalisation en traduisant *accountability* par redevabilité.

Poursuivant cet effort, la traduction de la norme associe *transparency* à la représentation de l'activité de l'entreprise sans que cette démarche ne soit forcément associée à un réel comportement de redevabilité. Ainsi, « *une organisation peut (...) être transparente en se soumettant à un reporting social et environnemental sans pour autant avoir un comportement exemplaire (de redevabilité) dans les domaines faisant l'objet du rapport, c'est-à-dire le fait de répondre de ses actes et d'en assumer les conséquences* » (Capron 2016).

Cette distinction entre un rapport sur les activités *transparency* et l'exemplarité qui devrait lui être associé *redevabilité / accountability* explique les nombreuses dérives de greenwashing. Elle fustige la tentation trop fréquente de communiquer comme une fin en soi au détriment de la finalité première de responsabilité.

De la responsabilité à la dette

L'association entre *accountability* et redevabilité rejoint une voie d'accès à la représentation de la responsabilité qu'en avait déjà donnée Jonas : une forme de redevabilité envers les générations futures. Une représentation de la responsabilité par la dette émerge de cette définition. Elle transparait dès 1979 dans « *Principe Responsabilité* » qui sera traduit en français en 1991 « *ainsi la fête humaine frivole joyeuse de quelques siècles industriels serait-*

elle peut être payée par des millénaires d'un monde terrestre transformé³⁴ » (Jonas et Greisch 1991).

Evoquant Jonas, Capron reprend également cette idée dans son analyse de la responsabilité face aux générations futures « *Les sociétés humaines sont désormais non seulement « débitrices du passé mais aussi des générations futures auxquelles elles empruntent la planète ».*(Capron 2016, p. 7)

L'enjeu d'une dette corrélée à la redevabilité peut également trouver son illustration relative dans quelques lieux communs.

La notion de jour de dépassement corrélée à celle du nombre de planète requises pour sustenter le train de vie de l'humanité évoque en creux la question de la quantité de ressources puisées et de l'effet cumulatif de cet épuisement sur une période donnée. Cette représentation, bien que critiquée pour sa vision simplifiée a le mérite d'incarner le problème du dépassement à travers des compteurs simples, communément admis autour de l'espace-temps. Le nombre de planètes représentant visuellement la sur-utilisation des espaces, le jour calendaire du dépassement en donnant une représentation temporelle. L'évocation de l'avancée progressive de ce jour de dépassement : 1^{er} décembre en 1973, 1^{er} Aout en 2018, 28 juillet en 2022, évoque l'amplification du phénomène d'érosion des ressources. Cette représentation ne va toutefois pas jusqu'à montrer les effets cumulatifs de ces dégradations depuis un point de départ donné.

Plus complexe, car plus techniques à exprimer, les dégradations sur le climat sont de plus en plus appréhendées sous la forme de leurs effets cumulatifs. Ainsi des approches comme le stock de gaz à effet de serre déjà dans l'atmosphère ou la notion de budgets de GES pouvant encore être « consommés » sur les prochaines années évoquent en creux les effets de cumuls saturateurs. Les politiques mises en œuvre sur le climat ne cherchent guère à revenir à une situation idéale de désaturation mais plus à contenir les effets du dérèglement climatique voire à s'y adapter. Les deux objectifs climat de la taxonomie européenne : atténuation et adaptation au changement climatique traduisent implicitement ce constat d'un cumul et cette préoccupation d'en limiter les effets dans le cadre d'une trajectoire 2 degrés.

Nous pourrions également évoquer un exemple de ces effets de cumul et de dette « à purger », mis en œuvre de manière extrêmement stricte dans le texte biblique. Ce cas est relaté dans le texte de la Bible³⁵ évoquant les 70 ans d'exil du peuple d'Israël après la destruction du Premier Temple³⁶, exil dû entre autres au fait que le peuple n'avait pas respecté les périodes septennales de jachère (chômage) du sol au cours des 500 ans qui avaient suivi son installation en terre promise.

³⁴ https://philduc.info/Liens_utiles_files/Jonas%20retrolecture.pdf

³⁵ Comme Pigé (2015), Nouss (1990), Vallaey (2021), nous faisons le choix de nous appuyer sur des textes de la Bible ou de son exégèse pour étayer nos propos. Le recours à ces textes constituant une référence religieuse est un choix ayant vocation à illustrer une idée ou un concept. Il se rapproche de ce que Jung appelait les archétypes (1933, 1942, 1947). L'archétype cristallise une représentation collective, épurée d'un concept. La Bible et son exégèse représentent un grand nombre d'archétypes évocateurs. C'est la raison pour laquelle nous y recourons de temps à autre dans nos développements

³⁶ Chronique 2, 36, 20-21

«²⁰ [Le roi des Chaldéens] déporta à Babylone tous ceux qui avaient échappé au glaive ; ils lui demeurèrent asservis, à lui et à ses fils, jusqu'à l'avènement du roi de Perse,²¹ afin que s'accomplît la parole de l'Eternel, annoncée par Jérémie : "Jusqu'à ce que la terre eût acquitté la dette de son chômage, dans toute cette période de désolation, elle chôma, pour remplir la période de soixante-dix ans"

Cette contrainte du respect des jachères avait été posée comme un ordre strict dans l'un des textes prescriptifs du Lévitique³⁷ avec une menace d'exil en cas de non-respect de ces périodes de jachère

³⁴ « Alors la terre acquittera la dette de ses chômages, tandis qu'elle restera désolée et que vous vivrez dans le pays de vos ennemis ; alors la terre chômera, et vous ferez payer ses chômages. ³⁵ Dans toute cette période de désolation, elle chômera pour ce qu'elle n'aura pas chômé dans vos années sabbatiques, alors que vous l'habitez »

Les 70 ans d'exil qui suivent la destruction du premier Temple seraient ainsi le délai de réparation exigé par la terre de Canaan pour assouvir son besoin de jachère, purgeant ainsi, par l'exil de ses habitants, cette dette accumulée à son égard.

La responsabilité s'adresse ainsi de manière plus exigeante aux entreprises et appelle à traduire ce dont elles sont « *comptables de* » dans la représentation de son activité. La norme ISO 26000³⁸ élaborée par un groupe de 500 experts donne des spécifications générales en matière de RSE. Capron souligne ainsi que « *les lignes directrices ISO 26000 précisent que le principe de redevabilité s'exerce à l'égard des impacts sur la société, l'économie et l'environnement. Cette idée englobe le fait d'assumer une pratique fautive, de prendre des mesures appropriées pour y remédier et de mener les actions permettant d'éviter qu'elle ne se reproduise* » (Capron 2012, p.8)

Assumer les conséquences de ces actes et principe de responsabilité conduit Capron (Capron 2016) à souligner le lien étroit entre redevabilité et dette. La redevabilité de l'entreprise serait ainsi due :

- D'une part à sa dette vis-à-vis de la société : travaux des générations précédentes, ressources communes (moyens humains, énergie, matières premières etc.)
- Et d'autre part à tous les impacts défavorables de son activité (externalités)

Par ailleurs, une définition de la dette issue du Larousse en ligne³⁹ montre que celle-ci peut avoir deux sens :

- Le premier est financier. Il s'agit d'une « *Somme d'argent que l'on doit à quelqu'un à qui on l'a empruntée : Rembourser ses dettes* »
- Le second relève de l'obligation morale. C'est le « *fait de se sentir lié à quelqu'un, à un groupe, par le devoir : J'ai une dette de reconnaissance envers lui* »

³⁷ Lévitique, 36, 34 - 35

³⁸ <https://www.iso.org/fr/iso-26000-social-responsibility.html>, page 12

³⁹ <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/dette/24889>

Reconnaissance et remboursement irriguent donc les deux sens de la dette. La reconnaissance est mise sur le plan moral, le remboursement sur le plan financier.

En outre la dette porte implicitement en elle l'idée d'une accumulation, d'une capacité à conserver la mémoire des impacts d'actions passées et les modalités de son remboursement.

L'association reconnaissance et remboursement réalise de fait une tentative d'opérationnaliser la redevabilité absente des réflexions qui lui sont généralement associées.

Cette vision plus exigeante de la responsabilité repose sur une autre approche des rapports entre la sphère économique, sociale et environnementale. Elle découle des travaux de Passet (1979) et illustre les interdépendances entre ces trois sphères. Elle montre l'encastrement de l'économie dans la sphère humaine, elle-même dépendante de la biosphère (Capron et Quairel-Lanoizelée 2015).

Cette vision schématise la dépendance de l'économie avec la sphère des activités humaines, elle-même dépendante de la biosphère. Elle fustige l'approche « à plat » de la vision *main stream* du développement durable qui consiste à mettre les trois sphères sur le même plan. La critique formulée contre celle-ci est qu'elle conduit implicitement à considérer que la biosphère puisse dépendre de la sphère humaine, elle-même dépendante à jeu égal de la sphère économique.

En dépit de ce recadrage sur les considérations d'arrière-plan du développement durable, les pratiques actuelles de comptabilité environnementale et sociale occultent la question de la dette et s'engouffrent sur les questions de la représentation technique des enjeux environnementaux et sociaux sans représenter les effets cumulatifs de la sphère économique sur les autres sphères. La recherche de la vision de la responsabilité sous-jacente serait probablement la clé de compréhension du vaste champ des possibles des comptabilités environnementale et sociales. Finalement, celles-ci tentent d'opérationnaliser une représentation de la responsabilité sous des gradients divers...

Sur ce sujet, le modèle CARE propose sa vision exigeante. La représentation en cumul rendue possible par la modélisation bilantielle permet de penser les enjeux de soutenabilité en termes de dettes et d'effet cumulatifs. La dette évoquée dans CARE serait l'expression de cette redevabilité envers le capital naturel et le capital humain. Cette redevabilité exprimerait en creux une vision élargie de la responsabilité. Par son approche en soutenabilité forte récusant toute compensation entre les actions de maintien et envisageant de manière stricte la redevabilité des entreprises, CARE secoue ainsi le paradigme *mainstream* du développement durable. Le schéma des sphères économique, social et environnementale mises sur le même plan dans la vision de la Triple Bottom Line est sévèrement récusé (Rambaud et Richard 2015). La redevabilité exprimée à travers les engagements de maintien des écosystèmes conduit à relativiser la sphère économique au profit implicite du schéma de Passet la réencastrant dans les autres sphères.

1.1.3.3. Où est passée la responsabilité dans la comptabilité ?

Finalement, ces considérations sur la comptabilité traditionnelle et l'approche de CARE adressent la question de la position de la responsabilité dans l'ensemble du dispositif.

Serait-elle une *Matriochka* ultime et d'arrière-plan dissimulée derrière une série de gigognes ? La responsabilité serait elle l'âme d'une construction complexe faites d'outillage technique, de jeux d'acteurs de choix de représentation et de moyens de l'exprimer. Cette âme aurait-elle suffisamment fertilisé / fécondé la comptabilité ? s'exprimerait-elle encore après l'empilement de tous ces dispositifs ? que resterait-il des intentions de cette âme en peine dans un système complexe, empoussiérée de couches techniques ?

Dans le sens inverse, la responsabilité serait-elle une *Matriochka* principale, visible en premier plan et dissimulant derrière elle une série de gigognes la déclinant de manière opérationnelle, par les choix de représentation et les mouvements d'influence corrélés ? Si elle ne pouvait fertiliser la comptabilité de l'intérieur, devrait-elle être un élément en majeur, un cadrage extérieur fort pour tenir l'architecture générale de la comptabilité dans certaines limites ?



Figure 9 - Les gigognes du construit sociotechnique de la comptabilité (source : auteure à partir d'une image)

Cette interrogation, corrélée à notre question de recherche est une des intrigues sous-jacentes de notre travail. Elle conduit à se demander si les intentions d'un système suffisent à l'orienter vers la responsabilité requise ? et si tel n'était pas le cas quelles seraient les contraintes à opérer sur le système par un contenant qui le cadre et évite la dispersion de l'intention dans les méandres des couches d'encapsulages successifs. Elle pose de manière profonde la question de la forme, le contenant servant de cadrage, et du contenu, le fluide porteur. Cette question semble prolonger ce que Weber avait écrit au sujet des intrications entre comptabilité et capitalisme « *le capitalisme et la comptabilité par parties doubles ne peuvent absolument pas être dissociés : ils se comportent l'un vis-à-vis de l'autre comme la forme et le contenu*⁴⁰ ».

⁴⁰ Sombart (1926), cité par Jourdain (Jourdain 2019, page 53)

1.1.3.4. En synthèse sur CARE et le champ de la comptabilité critique

Ces développements sur l'analyse des fondements de la comptabilité et leur confrontation avec CARE peuvent être synthétisés dans le tableau ci-après :

	Comptabilité traditionnelle	CARE
Quoi représenter ?	Performance financière	Performance financière, environnementale et sociale
Outils et moyens	Partie double, séquençage annuel, vision monétaire, stock et flux, socle juridique (en comptabilité sociale)	Partie double, séquençage annuel, vision monétaire, stock et flux, Contournement du socle juridique
Jeux d'acteurs	Socle construit sous les effets des entreprises, Etats et administration fiscales, normalisateurs,	Reprise du socle de la comptabilité traditionnelle enrichi des apports académiques et des recherches en Comptabilité critique
Rendre des comptes	Format normé de la reddition de comptes	Format normé de la reddition de comptes
Être comptable de	Responsabilité exprimée de manière imparfaite ou partielle, peu structurée, plutôt décrite de manière narrative dans des restitutions autres que le bilan et le résultat Engagements exprimés dans l'annexe en tant qu'éléments « hors bilan » Coûts associés à des enjeux environnementaux et sociaux pris en charge selon sollicitations et législations. Information « noyée » dans des rubriques générales Risques exprimés à travers les provisions pour risques et le narratif de la cartographie des risques dans les publications officielles	Responsabilité au sens large revendiquée par le modèle au travers de sa soutenabilité forte Responsabilité exprimée par l'intégration d'une redevabilité envers les capitaux naturels et humains, au-delà de la seule redevabilité financière Redevabilité exprimée au travers de l'insertion dans le bilan d'engagements futurs envers les capitaux naturels et humains Coûts associés à des enjeux environnementaux et sociaux pris en charge selon un niveau requis par l'exigence de soutenabilité forte. Information lisible via des rubriques spécialisées Risques en principe couverts par le modèle en tant que charges et dettes

Figure 10 - Comparaison entre les composantes de la comptabilité traditionnelle et la modélisation CARE

Ce premier développement avait pour objectif de présenter les caractéristiques intrinsèques de notre objet de recherche CARE et son positionnement, tant par rapport à la comptabilité traditionnelle que par rapport à d'autres modèles de comptabilité socio environnementale.

Nous avons notamment analysé les enjeux de comptabilité, de soutenabilité forte et la dimension monétaire du modèle. Ces développements ont permis de montrer en quoi CARE

tente de représenter la responsabilité à travers l’outillage traditionnel de la comptabilité, et plus particulièrement à travers les enjeux de la dette.

Poursuivons à présent notre développement sur les dimensions dynamiques de notre question de recherche que nous reprenons ci-après et portant sur la mise en œuvre et innovation :

Quels sont les freins et leviers à la mise en œuvre d’une innovation comptable modélisant une soutenabilité forte ?

Que signifie un modèle et sa mise en œuvre ? qu’est-ce qu’une innovation ? qu’est-ce qu’une innovation comptable ? Comment CARE s’inscrit-il dans ces mouvements ?

Nous développerons ces aspects en mobilisant la littérature sur ces sujets et en la mettant en dialogue avec le modèle CARE.

1.2. Le modèle CARE et sa mise en œuvre

Au-delà des aspects techniques, la proposition du modèle CARE est d’introduire de nouvelles représentations de l’activité de l’entreprise par la vision multi capitaux. Et ce faisant de réorienter son pilotage vers un management plus durable.

Le projet de CARE est que la représentation des capitaux naturels et humains, leur valorisation ainsi que la valorisation de leurs maintien soit mis en œuvre à travers les modalités de dialogue avec leurs représentants.

Sur cette question, CARE s’écarte de la théorie des parties prenantes. Le modèle pose une norme stricte de partage de la gouvernance : les représentants des capitaux naturels et humains doivent participer à la gouvernance de l’entreprise au même titre que les représentants des capitaux financiers. (Rambaud et Richard 2018b ; Richard 2012). Les parties prenantes, essentiellement considérés au regard de leur influence se voient remplacés par des porte-paroles pouvant représenter objectivement les capitaux naturels et humains

Dans cette approche, le niveau de conservation du capital surplombe implicitement le droit de ces représentants à discuter la stratégie des entreprises. La question juridique de la légitimité de ces porte-paroles face aux gestionnaires traditionnels d’un capital en propriété est néanmoins passée sous silence. Cette vision d’une gouvernance partagée va jusqu’à définir des droits de vote, indépendamment des apports car elle « *n’est pas forcément proportionnelle à la mise de capital* » (Richard et al. 2018a, p. 11).

Les représentants du capital financier englobent quant à eux de manière large « *tous ceux qui mettent à la disposition des entreprises des actifs matériels ou immatériels, y compris les États, les régions, les tribus, etc.* » (Richard et al. 2018a, p. 11). Cette catégorie englobe aussi bien les actionnaires que les fournisseurs, créanciers.

Dans ce modèle, la place des syndicats reste floue. Un débat est ouvert sur la possibilité de les considérer comme des représentants officiels des capitaux humains. Mais ils conservent néanmoins leur rôle de représentants des préoccupations de maintien des conditions de travail et santé des salariés.

L'analyse précédente sur les caractéristiques intrinsèques de CARE conjuguée à son utilisation pour le pilotage d'une entreprise relève ainsi d'un défi à double dimension :

- Le premier est celui que les entreprises remodelisent leur comptabilité selon la représentation de CARE. Cette modélisation renouvelée constitue la mise en place de CARE
- Le second est que cette représentation nouvelle des enjeux socio-environnementales par la comptabilité soit utilisée par les gestionnaires de l'entreprise pour réorienter son action. Cette utilisation constitue la mise en œuvre active de CARE.

La modalisation proposée par CARE et son usage peuvent être appréhendés par une lecture théorique sur les outils de gestion qui proposent une vision nouvelle ou renouvelée de processus. A défaut de mise en œuvre, la modélisation proposée par CARE ne serait qu'une mise en place, à savoir une représentation alternative de l'activité de l'entreprise mais statique et sans usage.

Et à défaut d'usage concret, cette mise en place pourrait être reléguée comme une belle tentative sans lendemain. Combien d'instruments de gestion novateurs ont-ils subi ce sort ? Il s'expliquerait par le coût de la reconfiguration d'ensemble de l'organisation qui lui est associé comme le souligne De Vaujany « *Comme le dit très bien Rabardel (2005, p7) « Même lorsque l'innovation ne vient pas occuper une place existante, son inscription dans le système impose le plus souvent une reconfiguration d'ensemble qui constitue en soi un mouvement d'une grande complexité et donc d'un coût important ». La mortalité importante des innovations en matière d'instrumentation de gestion trouve sans doute dans ces mécanismes l'explication d'une partie de son étiologie.* » (De Vaujany 2006, p. 114).

L'instrumentation d'un outil de gestion, aussi prometteur qu'il soit, ne va donc pas de soi. Ce point a déjà largement été commenté dans la littérature.

1.2.1. De l'outil à l'instrument de gestion

Les termes outils et instruments sont parfois employés indifféremment dans la littérature. Ces deux notions revêtent cependant une réalité distincte.

De Vaujany se propose de réarticuler ces deux notions en explorant la pensée de Simondon. L'outil serait la face technique d'un instrument de gestion « *De façon précise, Simondon distingue également l'« outil » de l'« instrument » (l'outil est « l'objet technique qui permet de prolonger et d'armer le corps pour accomplir un geste (...)) et l'instrument est « l'objet technique qui permet de prolonger et d'adapter le corps pour obtenir une meilleure*

perception ; l'instrument est outil de perception. », Simondon, 1958 : 161) » (De Vaujany 2019, p. 6).

L'outil aurait ainsi une dimension technique, prolongeant l'humain et ses potentialités de transformation. L'instrument relève davantage de la perception, il renvoie une information cohérente à l'humain dans son action. Il serait ainsi, une sorte d'interface entre l'humain et l'outil, le geste, créant une représentation de son œuvre. Si l'outil participe d'une activité, prolonge le corps et son potentiel de transformation (en particulier par le geste), l'instrument est beaucoup plus perceptif. Il a pour but premier de renvoyer une information cohérente au corps dans l'action.

Dans la pensée de Simondon, l'outil et sa relation à l'humain se définit par un « *mode d'existence* ». L'outil existe à travers son instrumentation, c'est-à-dire l'usage qui est en fait et les habitudes qu'il crée à l'issue parfois de son utilisateur. Ce faisant, une sorte de « *Transindividuation* » se crée ainsi entre l'humain et son outil les faisant entrer en « *résonance* ». L'outil, à travers son usage, deviendrait comme une sorte de seconde nature de l'humain, quelque chose qui lui permet d'agir sur son environnement.

Cette propriété d'interface de l'instrumentation semble rejoindre la vision de Bourdieu sur l'*habitus*. Elle est d'ailleurs mobilisé par de Vaujany (De Vaujany 2006) pour conceptualiser les modalités d'appropriations des outils de gestion dans une perspective socio-politique. Au sens de Bourdieu, « [...] *l'habitus est le produit du travail d'inculcation et d'appropriation nécessaire pour que ces produits de l'histoire collective que sont les structures objectives (e. g. de la langue, de l'économie, etc.) parviennent à se reproduire, sous la forme de dispositions durables, dans tous les organismes (que l'on peut, si l'on veut, appeler individus) durablement soumis aux mêmes conditionnements, donc placés dans les mêmes conditions matérielles d'existences*⁴¹. »

Dans les années 30, bien avant Bourdieu, Delmotte souligne que Norbert Elias avait déjà utilisé cette notion d'*habitus* en le désignant par un « *savoir social incorporé qui se sédimente au cours du temps et façonne, telle une « seconde nature », l'identité tant individuelle que collective des membres d'un groupe humain qu'il s'agisse d'une famille, d'une entreprise, d'un parti ou d'une nation* » (Delmotte 2010, p. 33)

Plus largement, Golshorkhi & Huault (Golshorkhi et Huault 2006) invitent à utiliser l'approche bourdieusienne en sciences de gestion pour la robustesse de son approche La pensée de Bourdieu se structure autour de quelques éléments clés explicitant les mécanismes d'appropriation d'un instrument de gestion :

- Le champ ou espace structuré de positions, avec ses enjeux et règles propres
- Le capital ou ressource au sens large, se déclinant en 4, voire 5 formes : capital économique, capital culturel, capital social, capital symbolique et capital scientifique
- L'*habitus*, ou organisateur des pratiques
- La pratique, correspondant à l'activité sociale
- La *doxa*, ou ensemble de présupposés cognitifs

⁴¹ Pierre Bourdieu, Esquisse d'une théorie de la pratique, p. 282

- L'*illusio*, comme intérêt pour jouer avec les règles du champ

La dimension « outil » de CARE serait donc ses modalités techniques et règles de représentation, formats. Son instrumentation correspondrait à son usage supposé par l'entreprise. Cet usage pourrait reposer sur la capacité de l'outil à composer avec les éléments en présence :

- Le *champ* pourrait correspondre au domaine traditionnel de représentation de l'activité de l'entreprise par la comptabilité, aux règles instituées par les acteurs de cette discipline
- Le *capital* serait la ressource apportée par CARE en termes de savoirs alternatifs, d'apports considérés comme qualitatifs
- *Habitus* et *doxa* pourraient correspondre aux pratiques comptables usuelles
- L'*illusio* étant les messages portés par CARE pour créer des alliances avec le champ

La mise en œuvre de CARE supposerait par exemple qu'il s'insère dans le *champ*, gère les *doxas* en créant éventuellement des *illusio* à partir de son *capital*. L'objectif étant de devenir le nouvel *habitus*.

Le travail sur les outils a largement influencé la recherche en sciences de gestion et en sciences sociales et irrigue les travaux de chercheurs comme Michel Foucault, Gilles Deleuze, Bruno Latour ou encore ceux du Centre de Gestion Scientifique (CGS) de Mines ParisTech (De Vaujany 2019). Loin d'être une technique à l'usage neutre, prolongeant une volonté managériale, l'outil dispose d'une capacité à agir dans un système. Il porte des enjeux de pouvoir, et sa diffusion repose en partie sur la perception du milieu dans lequel il s'insère. Cette insertion provoque des interactions entre l'outil et son milieu. Nous proposons de poursuivre sur la littérature abondante sur ces sujets.

1.2.1.1. Outil et pouvoir

Les travaux de recherche de la fin du XXème siècle sur les outils et leurs instrumentations démontrent qu'ils peuvent créer une forme d'aliénation qui échappe à la perception de l'individu. Cette connaissance sur le pouvoir structurant de l'outil n'est pas nouvelle, mais il semble que les recherches en gestion se soient longtemps focalisées sur l'examen favorable des conditions de leur adoption. L'outil a longtemps été considéré comme un « véhicule passif » de changement (Grimand et al. 2012)

Le caractère asservissant de l'outil avait déjà été mis en exergue dans la pensée séminale de Simondon (1959, page 143) cité par de Vaujany « *Au XVIème siècle, l'homme était asservi à des stéréotypes intellectuels ; au XVIIIème, il était lié par des aspects hiérarchiques de la rigidité sociale ; au XXème, il est esclave de sa dépendance par rapport aux puissances inconnues et lointaines qui le dirigent sans qu'ils les connaissent et puisse réagir contre*

elles ; c'est l'isolement qui l'asservit, et le manque d'homogénéité de l'information qui l'aliène. » (De Vaujany 2019, p. 8)

Par la suite, un courant de recherche né au Royaume Uni et en France dans les années 70 et 80 s'est orienté sur l'étude des phénomènes de structuration, voire de *disciplination* de l'instrumentation de gestion (Aggeri et Labatut 2010). Trouve-t-il ses inspirations lointaines dans les horreurs génocidaires de la Seconde Guerre Mondiale rendues possibles par la mécanisation du meurtre ? ou encore par les effets de la taylorisation du travail au début du XX^{ème} siècle ?

L'ouvrage de Michel Foucault « *Surveiller et Punir* » montre dès 1975 la manière dont le pouvoir s'exerce, non pas à travers de grandes intentions, mais par des actions concrètes. Déjà dans les années 40, Orwell (Orwell 1949) avait décrit une société soumise à un régime totalitaire agissant par des mécanismes d'hyper technicisation. Une tribune récente de Vallaëys (Vallaëys 2021) renouvelle par ailleurs la lecture du récit biblique de la Tour de Babel en montrant comment l'hyper technicisation a asservi la civilisation de cette époque. Dans les lectures d'Orwell et de Vallaëys, l'outillage crée une forme d'aliénation d'autant plus redoutable qu'il se greffe sur des sociétés devenues incapables de penser en raison de l'appauvrissement de leur langage.

Les travaux de Berry, Moisdon et Riveline en 1978 prolongent ceux de Foucault et s'orientent sur une problématisation du rôle de l'instrument de gestion dans la dynamique des organisations. En 1983, le rapport de Michel Berry au ministère de la recherche « *une technologie invisible* » résume par ce titre choc ce qui se joue au travers des outils : une structuration du réel, provoquant des choix qui peuvent échapper à la conscience humaine. Dans cette structuration, les paramètres de gestion jouent un rôle clé puisqu'ils déterminent la manière dont l'outil veut représenter une forme de réalité. (Aggeri et Labatut 2010).

Dans un ouvrage recensant la sociologie des outils de gestion, Chiappello et Patrick (Chiappello et Patrick 2013) soulignent les apports des recherches orientées sur la socio-matérialité ou à l'aide du paradigme de la « *technologie invisible* » de Berry (Berry 1983). Ils ont notamment contribué à montrer comment l'outil peut être une source de contrôle des organisations. Un aspect réifiant de l'outil qui avait pendant longtemps été sous-estimé par le courant sociologique des études sur les organisations.

Au-delà des frontières de l'entreprise, une forme de contrôle s'est aussi instillée entre pays à travers l'exportation de modèles de management. La réplique de ces modèles chez les pays receveurs introduit des structures et des équilibres favorables aux pays qui les initient (De Vaujany 2019). Une idée reprise en musique en 1994 par le rappeur MC Solar dans son « *Nouveau Western* ».

Cette approche conjuguant les propriétés d'un outil et sa capacité de structurer, voire de discipliner (De Vaujany 2006), expliquerait également l'influence de la pensée de Foucault sur la recherche comptable initiée par la *London school of Economics* dans les années 70 (Aggeri et Labatut 2010). Le caractère disciplinant et structurant de la comptabilité est notamment ainsi mobilisée dans les travaux de Richard, Rambaud, Chiappello.

1.2.1.2. Outil et perception

La perception de l'outil est également un enjeu majeur dans les processus de mise en œuvre. De Vaujany en fait l'une des perspectives des processus d'appropriation « *nous pensons que le processus d'appropriation peut être compris selon trois perspectives interdépendantes socio-politique, psycho-cognitive et rationnelle* » (De Vaujany 2006, p. 114). Cette dimension se rattacherait également au concept du « mythe rationnel » décrit par Hatchuel et Weil comme une combinaison entre une dimension objective et rationnelle et des représentations métaphoriques (Hatchuel et Weil 1992).

Décrivant les paradoxes de la mise en place de la norme ISO 14001, Boiral (Boiral 2004) souligne ainsi que le mythe rationnel décrit la rupture entre une image générale de rationalité et de rigueur et les pratiques réellement mises en œuvre. Cette description d'une rationalité limitée dans la démarche d'adoption d'un outil rejoint également l'analyse de Christensen et Rocher (Christensen et Rocher 2021) sur le processus d'adoption d'une réforme comptable dans le secteur public. Ils soulignent que les tenants du projet ont dû mobiliser des images fantômes « *phantom images* » pour faire avancer la réforme. Le même constat d'une dimension mythique est fait dans l'étude de Gibassier et al (Gibassier, Rodrigue, et Arjaliès 2017) sur l'adoption de l' Integrated Reporting et constitue son titre « *Integrated reporting is like God : No one has met Him but everybody talks about Him* ». Cette focale sur les représentations des acteurs est encore soulignée dans l'ouvrage de Chiappello et Gilbert sur les outils de gestion (Chiappello et Patrick 2013). Ils soulignent la rémanence des croyances rationnelles dans les processus d'adoption des outils. Le gestionnaire se servirait de l'outil pour maîtriser les « *réalités mouvantes* » des organisations.

Au-delà de ces croyances à créer ou à consolider, la congruence d'un outil avec les valeurs d'une organisation « receveuse » est également un élément clé de son acceptation. Celle-ci est décrite dans la littérature à travers les témoignages d'expériences échouées d'implantation. Les difficultés d'adoption se manifestent ainsi « *dès lors que les outils portent des valeurs et des logiques distinctes de celles du terrain dans lequel on veut les planter* » (Grimand et al. 2012, p. 57). Les exemples d'adoption échouées mettant en lumière le manque de réceptivité d'un outil sont légion. Ainsi, l'échec d'une réforme des pratiques hospitalières en Tunisie est en partie due au fait que celle-ci a été introduite sans remettre en cause les valeurs institutionnelles des acteurs et que l'outil lui-même les ignorait. L'échec de l'implantation d'un système d'information dans un milieu universitaire porte des explications similaires. Les attentes des acteurs face à l'outil sont divergentes et les pilotes du projet ne cherchent pas à élaborer de compromis. L'outil peut aussi aboutir à un renforcement du contrôle bureaucratique réduisant à néant des efforts de décentralisation (Grimand et al. 2012).

Notre vécu professionnel, nous a souvent confronté à de telles situations. Des tentatives d'implanter un outil de gestion ont montré des mécanismes subtils de structuration d'une représentation et de contraintes des acteurs par les pratiques. Dans cette perspective, les paramétrages de l'outil créent des résistances larvées ou explicites. Ces résistances étant plus ou moins bien gérées, selon les projets et leurs porteurs, par des démarches

d'accompagnement humain désignées avec élégance par l'expression « *conduite du changement* ».

1.2.1.3. Les interactions entre les outils et leur milieu

Les caractéristiques d'un outil de gestion rencontrent ainsi son instrumentation c'est-à-dire la manière dont il va être utilisé dans l'organisation. Cette acceptation de l'outil reposant elle-même sur la réceptivité de l'organisation. Cette congruence entre outil et milieu est voisine des sciences de la vie qui décrivent la manière d'introduire un greffon (organe greffé) pour qu'il ne soit pas être rejeté par le milieu dans lequel il est greffé... Une fois transplanté, les réactions immunitaires du receveur sont étudiées et gérées avec soin pour s'assurer qu'il ne rejette pas le greffon. Cette adaptation du receveur au greffon est réciproque, car une fois transplanté, le greffon se transforme également sous l'effet de l'organisme du receveur.

Cette métaphore médicale pourrait bien illustrer les réactions sociales d'une organisation dans laquelle un outil de gestion est implanté. L'organisation évolue avec l'outil, l'outil évolue avec l'organisation.

Cette hybridation conjuguée a été mise en évidence dans de nombreuses recherches sur les mécanismes d'appropriation des outils de gestion. L'introduction de Grimand et al résume ce constat partagé par de nombreuses publications qui montrent « *le mouvement de transformation réciproque des outils par l'organisation et de l'organisation par les outils (David, 1998). Les outils de gestion sont porteurs de changements ; ils favorisent l'exercice de la réflexivité et questionnent les cadres de référence dominants de l'organisation. Simultanément, l'organisation transforme les outils ; ces derniers ne se déploient jamais sur un terrain vierge mais doivent composer avec des logiques locales, des territoires institués, un contexte institutionnel soumis à l'influence de multiples parties prenantes* » (Grimand et al. 2012, p. 54)

Ce mouvement réciproque entre l'outil et l'organisation s'inscrit dans le champ d'étude du New Public Management (NPM) qui consacre une large place aux interactions entre organisations et outils. (Grimand et al. 2012). Cette focale sur les interactions dynamiques entre outils et organisations est à associer également au tournant pragmatique des années 2000 de la recherche en gestion (Aggeri et Labatut 2010).

Le concept de Proof Of Concept (POC) est une illustration de ce modèle d'interaction. Il se caractérise par une phase de projet relativement courte, suivie de la mise à disposition rapide d'un outil encore ouvert. Son contenu, et urbanisation sont définis de façon émergente avec l'usage expérimental des utilisateurs. (De Vaujany 2006).

Plus en amont, les travaux novateurs de Barley (Barley 1986) ont montré comment les dispositifs d'imagerie médicale avaient transformé l'organisation des hôpitaux par la redistribution des rôles et des compétences. Ceux de Suchman (Suchman 1987) sont à l'origine d'un courant dit « *situé* » qui repositionne les actions dans un contexte matériel, physique, social, technique, etc. Ses travaux sur l'interaction hommes machines se sont nourris de

l'observation sur plusieurs années des interactions entre les photocopieurs Xerox et leurs utilisateurs. (Aggeri et Labatut 2010).

1.2.1.4. De l'outil de gestion à la routine

Descendant à un niveau plus opérationnel, les recherches en gestion se sont également penchées sur la question des routines, et de la manière dont elles engendrent et guident des changements organisationnels et stratégiques. Pour autant, le terme routine n'aurait pas encore permis de dégager une unité conceptuelle. (Aggeri et Labatut 2010).

Dans les organisations, les routines guident les comportements (Levitt et March 1988). Celles-ci peuvent ne pas être efficaces car elles seraient issues de l'interprétation d'expériences passées tendant à amplifier des biais cognitifs. Elles correspondent généralement à une sédimentation d'habitudes résultant de l'histoire d'une organisation et deviennent peu à peu son état naturel, sorte d'*habitus* au sens bourdieusien.

Le sens général corrobore cette vision de la routine comme une habitude d'agir ou de penser devenue mécanique. Elle est ainsi généralement associée à l'ensemble des habitudes et des préjugés considérés comme faisant obstacle au progrès⁴².

Toutefois, certains auteurs prennent le contrepied de cette vision statique et utilisent la technique de la routine comme un facteur de changement possible. Mobilisant la littérature, Aggeri et Al. soulignent ainsi que l'élaboration de routines serait le prérequis pour faire adopter de nouvelles dynamiques « *Cette perspective est particulièrement vivace dans la littérature en stratégie à travers le courant des « dynamic capabilities » (Teece et al., 1997, Eisenhart et Martin, 2000, Zollo et Winter, 2002) qui sont définies comme « the firm's ability to integrate, build, and reconfigure internal and external competences to address rapidly changing environments (p. 516) » (Teece et al., 1997) » (Aggeri et Labatut 2010, p. 19).*

Au-delà des lieux communs, ces auteurs suggèrent que la routine aurait une dimension double. Elle peut être un obstacle du fait de la sédimentation d'habitudes qui s'opposent à un changement, ou au contraire serait un outil d'intégration de nouvelles habitudes.

La vision sociologique de Urbain donne un éclairage à ces ambivalences de la routines. L'auteur évoque tout d'abord un « *ghetto sémantique* » pour souligner les connotations négatives de la répétition dans le vocabulaire « *De l'habitude comme soumission rituelle ou adhésion irrépressible à une forme de conduite itérative – ou bien de l'habitude comme prescription sociale forcée à l'habitude comme instinct mimétique ou injonction pulsionnelle maniaco-dépressive –, tout converge vers l'idée qu'une habitude ne peut être qu'un fait de domination humiliant ou maladif toujours subi et le plus souvent irréflecti* » (Urbain 2010, p. 26)

Prenant le contrepied de ce constat initial, il souligne également les forces créatrices de l'habitude « *Or, l'habitude peut être également une force constructrice et créatrice. Déjà*

⁴² <https://dictionnaire.lerobert.com/definition/routine>

dans une expression comme « Ne vous inquiétez pas, j'ai l'habitude », elle ne réfère plus aux précédentes acceptions, mais bien à la positivité d'une expérience antérieure ou d'une compétence. Celle d'un savoir auxiliaire, d'une endurance ou d'un savoir-faire. Elle rassure ; tant et si bien que l'habitude est même ici ce qui rend possible l'action et la garantit à rebours du handicap d'inertie, de répétition, de paralysie ou de maniaquerie qu'on lui prête communément. Elle n'arrête plus le monde. Elle le facilite. L'apprivoise ou le domestique... » (Urbain 2010, p. 26).

Il synthétise ses propositions par une classification des différentes formes de routines, distinguant celles qui sont aliénantes de celles qui libèrent et ouvrent l'accès à des mouvements réfléchis :

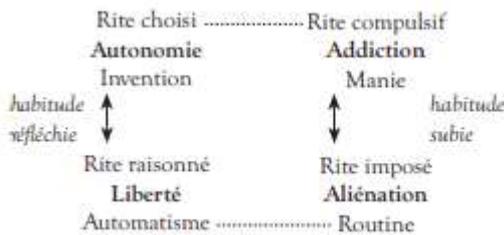


Figure 11- Révision du Champ de l'habitude (Urbain 2010)

Dépassant la morne habitude, la routine pourrait être un vecteur neutre, porteur aussi bien de changements positifs que d'addictions aliénantes.

Les neurosciences aident à approfondir cette question en examinant la question des routines à une échelle humaine, individuelle. Valentin Wyart, chercheur à l'INSERM précise que les situations que doit gérer l'individu mobilisent différentes zones du cerveau selon les circonstances. Le cerveau serait un « expert du compromis, devant gérer des ressources cognitives limitées le plus efficacement possible⁴³ ». La routine est un mécanisme de survie mentale permettant de gérer rapidement des décisions simples et répétées afin de laisser l'attention libre sur les décisions importantes. Ces dernières mobilisent quant à elles les circuits complexes du cerveau situées à sa surface dans le cortex préfrontal. Les utiliser représente un coût et une dépense d'énergie sans commune mesure avec les automatismes cérébraux issus des routines. La routine crée une seconde habitude qui met le cerveau en pilotage automatique. Le changement surconsomme les ressources cognitives et oblige à l'effort. Il crée également une situation d'instabilité avec des risques de pertes de l'existant. Or comme l'explique Daniel Kahneman dans « *Thinking Fast and Slow, le cerveau est organisé de manière à être plus sensible aux pertes qu'aux gains*⁴⁴. Il pousse l'humain, et par extension l'organisation, à préférer prolonger une situation qu'à la changer par peur de remettre en question l'existant. Les résistances individuelles au changement, et au-delà à l'échelle d'une organisation pourraient donc trouver, dans le fonctionnement du cerveau,

⁴³ <https://www.franceinter.fr/vie-quotidienne/la-routine-c-est-ma-copine>

⁴⁴ <https://medium.com/essentiels/lart-douloureux-et-subtil-du-changement-de9402a94c25>

une explication fondamentale. Ce mécanisme est d'autant plus complexe que la digestion des expériences de vie varie d'un individu à l'autre créant des « circuitages » neuronaux multiples, fonction des individus. (Ansermet et Magistretti 2004). La résistance ou l'aptitude au changement est aussi fonction des expériences individuelles.

Pour se frayer un chemin, le changement devrait faire face à une multitude de perceptions possibles et de routines installées. L'un des moyens de contourner cette difficulté pourrait dès lors être de rejoindre la zone de « routine » d'un cerveau pour éviter de mobiliser les ressources complexes du cortex et les méandres des mémoires individuelles.

A l'échelle collective, les phénomènes individuels de gestion des expériences s'agrègent et se combinent avec l'expérience de l'organisation créant une synergie de résistances et ou de réceptivité aux changements. Ce qui vaut pour la routine à l'échelle individuelle vaut à l'échelle collective. L'outil pourrait représenter une forme de routine collective apte à véhiculer un changement. Cette proposition pourrait rejoindre le propos de Aggeri (Aggeri et Labatut 2010) soulignant que l'instrument de gestion n'est pas qu'une question d'intendance mais a contrario, un moyen privilégié de conduire de nouvelles explorations collectives, de rendre l'agir possible. Un propos sans doute en réponse au défi du dépassement des résistances individuelles ou organisationnelles aux changements ?

Les outils de gestion pourraient ainsi amplifier les propriétés des routines et créer des dispositions de changement ou d'aliénation selon la manière et l'intention avec laquelle ils sont conçus. Les interactions avec le milieu pouvant à leur tour amplifier ces mouvements de routine dans un sens ou un autre. Le défi des changements, ou plus modestement des instruments de gestion serait donc de créer des routines afin de créer de nouvelles habitudes qui mettent fin aux périodes de doutes ou de contestations. Car le mouvement récurrent de la routine crée un sillon dans les cheminements quotidiens, ancrage de nouvelles habitudes. La routine, route neuronale ancrée, permettrait donc toutes les directions possibles, selon les orientations. Les adages populaires « *c'est en forgeant qu'on devient forgeron* » ou « *c'est le métier qui rentre* » ne démentiraient pas de tels développements théoriques.

L'enjeu de la routine comme prélude à une compréhension progressive pourrait également être l'écho du texte biblique et de ses archétypes. En recevant la loi de la *Thora* au pied de la montagne de Sinaï le peuple Hébreu a verbalisé son acceptation par l'expression « *Naassé venichma - Nous ferons et entendrons* »⁴⁵. L'acceptation du projet porté par la *Thora* est ainsi associée à l'acceptation de ses prescriptions, prélude d'une conscience qui émergera ultérieurement, chemin faisant.

De manière pragmatique, nous pourrions également raccorder cette déclinaison générale des propriétés du couple « outil / routine » à ce constat de notre Directeur de Thèse affirmant qu'en comptabilité « *il y a un nouage très étroit entre pratique et théorie.* » Les comptables œuvrant à travers leur routine technique à la perpétuation d'une grande théorie. Une idée que ne contredirait pas Richard qui voit dans le capitalisme la « *main invisible du comptable* ».

⁴⁵ Exode, 24, 7

1.2.2. L'outil de gestion CARE

L'une des propositions de CARE pourrait être celle d'utiliser les propriétés « routinières » d'un outil. De nouvelles routines comptables seraient implémentées à travers l'outil CARE pour instiller et favoriser de nouvelles représentations économiques.

Cependant, la spécificité comptable d'un outil comme CARE ne permet pas de l'aborder en ne considérant que l'organisation dans laquelle il serait implanté. En effet, ses caractéristiques comptables, au sens de l'*accounting*, l'imbriquent dans un système plus large connecté à la fiscalité, à la dimension légale et à la représentation de la valeur. Il s'apparente aux outils nécessitant un écosystème favorable pour s'implanter, celui-ci dépassant le cadre des frontières de l'entreprise. Cette approche systémique est notamment marquée pour les outils du numérique rattachés à un réseau, un cloud. Mais elle se vérifie aussi avec des dispositifs comme le véhicule individuel reposant sur l'existence de tout un réseau pour lui permettre de fonctionner : routes, stations-services, garages etc. (Callon et Ferrary 2006a). Ce besoin d'un milieu pour se développer se rencontre aussi pour d'autres formes d'innovations. Des formes d'innovations pétrolières ont pu se développer grâce à des normes comptables institutionnalisant des pratiques (Blum 2012). Les innovations en matière de construction durable ne reposent pas que sur des aspects techniques mais aussi sur la construction simultanée d'un réseau pour la soutenir : normes, contrats de service permettant de valoriser de telles innovations. De même, l'évolution du mouvement d'instrumentation des notations extra financière ne peut se comprendre sans faire le lien avec l'environnement d'acteurs qui en ont favorisé le développement : chaînes de calculs, utilisateurs des notations, instruments de certification et audit (Aggeri et Labatut 2010). Certains outils ont donc besoin d'un écosystème favorable pour s'implanter dépassant le seul périmètre de l'acceptabilité de l'organisation receveuse.

CARE fait ainsi partie de ces outils qui nécessitent un soutien institutionnel, technique et médiatique surplombant les entreprises prêtes à l'expérimenter. Cette quête de légitimité se ressent notamment dans un document de présentation de CARE de décembre 2018 établissant une synthèse du modèle et rappelant en introduction que « *La comptabilité générale normalisée fixe les « règles du jeu » socio-économiques de l'entreprise. Il ne peut donc pas y avoir d'évolutions réelles de la gouvernance et de la définition des entreprises sans une évolution conjointe des normes comptables. Plusieurs textes de lois et rapports ont tendance à aller dans ce sens, mais sans s'attaquer au cœur du droit comptable lui-même et de la théorie comptable sous-jacente* ». (Rambaud et Richard 2018, p. 1)

L'annexe de ce document corrobore ce besoin de soutien et insiste sur la légitimité déjà acquise en dressant une liste des sphères déjà favorables à CARE ou approchées :

- Recommandations et relais institutionnels : mention dans le rapport du CESE, présentation à l'ANC
- Présentations et développements professionnels à la SFAF et dans un cabinet spécialisé en R&D

- Légitimité académique : articles publiés, études dans le cadre du collège des Bernardins et constitution en cours de la Chaire en Comptabilité écologique

Ce besoin de légitimité à l'aide d'un écosystème favorable, les enjeux de perception et plus largement la transformation visée par CARE sur la comptabilité et la modélisation économique nous ont dès également conduit à explorer la dimension innovation du modèle.

La proposition de CARE de réintégrer l'enjeu de responsabilité au cœur de la comptabilité adresse finalement la question de comprendre comment la comptabilité traditionnelle ou financière, au sens *accounting*, peut réintégrer dans son format, la vision plus large de l'*accountability*. Cette évolution supposerait des transformations de celle-ci pour parvenir à de nouvelles représentations. Ces nouvelles représentations rendant possibles de nouvelles formes d'action.

De telles révisions nécessitent d'élargir la représentation de la valeur portée par la comptabilité traditionnelle et ainsi d'y introduire de nouvelles modalités de traitement de l'information.

Traiter différemment l'information consiste à l'organiser d'une manière différente d'un processus établi pour en donner une autre forme de représentation. Il ne s'agirait donc pas d'un changement technique majeur, au sens d'une invention scientifique mais d'un changement dans la façon de la représenter.

Ce changement est assimilable à une innovation selon la définition Larousse⁴⁶ qui précise ainsi qu'elle est soit :

- L'introduction, dans le processus de production et/ou de vente d'un produit, d'un équipement ou d'un procédé nouveau
- L'ensemble du processus qui se déroule depuis la naissance d'une idée jusqu'à sa matérialisation (lancement d'un produit), en passant par l'étude du marché, le développement du prototype et les premières étapes de la production

Ou encore un :

- Processus d'influence qui conduit au changement social et dont l'effet consiste à rejeter les normes sociales existantes et à en proposer de nouvelles

1.2.3. Outil de gestion et Innovation organisationnelle

Nos premières observations faites d'aller retours incessants entre un terrain d'expérimentation de CARE qui s'ouvrait au démarrage de notre recherche et la littérature ont montré qu'au-delà l'expérimentation concrète de CARE, quelque chose d'autre se jouait en arrière-plan.

⁴⁶ <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/innovation/43196?q=innovation#43098>

Au fil des événements, une dynamique d'influence importante se faisait jour autour de CARE. Cette dynamique semblait parfois corrélée et nourrie d'éléments expérimentaux, parfois semblait se suffire à elle-même. Ces mouvements d'influence inscrivent CARE dans les mouvements d'une innovation. Le modèle cherchait à se médiatiser dans différentes sphères tant pour se faire connaître que pour œuvrer à un affinage technique. CARE pouvait tout aussi bien poursuivre un objectif de montée en robustesse technique qu'un objectif de percée et d'influence.

Au fil des premiers mois de l'année 2019, nous faisons peu à peu le constat que CARE portait un double discours :

- Un discours majeur visible : celui d'expérimenter pour se renforcer
- Un discours mineur, déduit de nos observations, lisible « entre les lignes » : celui d'influencer et de se disséminer

Le modèle se voulait tout à la fois être adopté par les entreprises qui allaient l'expérimenter tout en se rodant dans ses principes d'applications. Une démarche surplombante semblait se dessiner au-delà de l'expérimentation. La médiatisation du modèle en était le moteur pour disséminer CARE auprès du public, tant par le canal de la communication large que par le canal professionnel.

Ces différents aspects : expérimentation à des fins pratiques et de rodage, et médiatisation ont peu à peu structuré notre réflexion et l'orientation de notre recherche. Elles soulèvent notamment des enjeux en apparence antinomiques : comment gagner en légitimité et se diffuser alors que le modèle n'est pas complètement abouti ? Une telle question a déjà été abordée dans la littérature sur les innovations. Nous développerons ainsi les caractéristiques d'une innovation en devenir ainsi que les mouvements d'une innovation. Nous mettrons ensuite en dialogue le modèle CARE avec les caractéristiques d'une innovation.

1.2.3.1. Qu'est-ce qu'une innovation ?

L'innovation doit tout d'abord être distinguée de l'invention. Dès la fin des années 60, des chercheurs établissent la distinction entre des innovations qualifiées de managériales et les autres dont l'innovation technique. Autant ces dernières sont simples à identifier (ampoule électrique, téléphone etc.) de par la visibilité de la dimension technique, autant les innovations managériales peinent à être reconnues comme telles (Jaouen et Le Roy 2013). Elles reposent sur la perception qu'en a le public qui ne constitue pas un marché (Alcouffe, Berland, et Levant 2003).

Cet aspect avait déjà été relevé par Rogers qui précise qu'une « *innovation est une idée, une pratique ou un objet qui est perçu comme nouveau par les acteurs peu importe s'il l'est vraiment* » (Rogers 1995, p. 418). La perception externe est donc au moins aussi importante que les propriétés intrinsèques de l'objet, comme l'illustre également Ibrah dans son analyse sur l'écriture, rendue nécessaire aux yeux du public « *l'ingéniosité et la simplicité de*

l'innovation la firent donc cesser d'être une invention pour lui donner aux yeux de tout le monde une valeur éclatante de démonstration » (Ibrah 1995, Tome 1, p. 13)

Pour résumer le propos, nous pourrions dire que l'innovation est à l'invention ce que le nouveau est au neuf. Neuf signifie une nouveauté intrinsèque de l'objet, tandis que nouveau évoque une nouveauté relative, aux yeux du récepteur de l'objet. Le succès des sites de vente de deuxième main repose en grande partie sur cette capacité de vendre du nouveau qui n'est pas neuf !

Pour une innovation, la perception de l'objet ou de l'idée est donc mise sur un plan similaire à ses propriétés intrinsèques. La littérature a également analysé les propriétés intrinsèques des innovations. Les innovations dites managériales répondent également à différentes caractéristiques. Kimberly et al. (Kimberly et Evanisko 1981) précisent ainsi qu'une innovation managériale nécessite d'être perçue comme nouvelle et qu'elle a un impact sur les informations requises pour une prise de décision.

Alcouffe en précise les différences avec l'innovation technologique. Celle-ci « *affecte les caractéristiques physiques et matérielles des biens ou des services, des produits ou des procédés, alors que l'innovation managériale affecte les modes de coordination et de motivation des éléments d'une structure sociale qui en assurent le fonctionnement* » (Chanaron, 1999) » (Alcouffe 2004, p. 2)

De plus, les innovations managériales n'ont pas de marché de l'offre similaire à celui des innovations technologiques bien que les cabinets de conseil puissent être considérés comme des fournisseurs de telles innovations. Ceci est dû à la nature presque exclusivement tacite, voire incorporelle, du savoir mobilisé.

1.2.3.2. Les spécificités d'une innovation comptable

Lafontaine (Lafontaine 2003) précise enfin les spécificités de l'innovation comptable. Celle-ci se caractérise par son impact sur les systèmes d'information comptable et l'implication des équipes comptables. En dehors de cette définition précise, la littérature semble peu loquace sur la question des innovations comptables. Elle semble notamment mêler les notions de comptabilité légale et de gestion.

Ces déterminants d'une innovation comptable peuvent être complétées par des précisions sur les catégories d'acteurs concernés par la comptabilité (Capron 2006 ; Degos et Ouvrard 2011)

- Producteurs d'informations comptables : comptables, experts comptables
- Utilisateurs : actionnaires mais aussi l'ensemble des parties prenantes, dès lors qu'ils savent décrypter l'information comptable et financière
- Auditeurs : ils garantissent et légitiment les comptes présentés aux utilisateurs
- Normalisateurs : ils éditent les règles et conventions d'évaluation en amont, lorsque la traduction d'un fait économique nécessite une interprétation conventionnelle. Ceci

s'applique essentiellement aux faits ayant peu de matérialité comme les amortissements, les dépréciations ou les provisions.

1.2.3.3. Innovation en devenir

Les transformations de CARE au gré de ses rencontres avec le terrain permettraient également de le rapprocher d'une innovation de type « Concept Knowledge » telle que définie par Hatchuel et Weil (Hatchuel et Weil 2009). Selon cette approche, une innovation peut simplement consister en l'ajout ou le retrait de propriétés à un objet existant et combiner des proportions variables de « Concept » et de *Knowledge*. Le Concept est généralement associé aux propriétés intrinsèques de l'objet, le *Knowledge* à la connaissance qui lui est associé, aux usages. L'importance de la dimension *Knowledge* est liée aux interactions avec le public dans la phase de développement de l'innovation, un aspect en partie congruent avec l'approche de la socio matérialité ultérieurement désignée par ANT (Callon 1986; Callon et Latour 1981).

Selon cette approche, une innovation peut comporter beaucoup de Concept et peu de *Knowledge*. Elle est alors désignée par le sigle **Ck**. Elle correspond aux innovations conceptuelles créant un effet de surprise. A l'inverse, elle peut comporter peu de concepts et beaucoup de *Knowledge* ce qui la rend assimilable aux sciences appliquées. Elle est alors désignée par le sigle **cK**.

Ainsi, l'innovation, incarnée par le produit, voire l'idée n'est pas elle-même une donnée stable, exogène. Elle va subir des transformations au gré des rencontres avec ceux qu'elle cherche à convaincre. Ainsi, l'innovation « *se transforme en permanence au gré des épreuves qu'on lui fait subir, c'est-à-dire des intéressements qu'on expérimente (...)* La forme d'un objet technique dépend très directement de l'identité des acteurs qui participent à son élaboration et de la nature des relations qu'ils entretiennent », (Akrich, Callon, et Latour 1988, p. 7). Les mouvements dynamiques observés sur CARE entre le début et la fin de notre recherche attestent de cette transformation au gré des rencontres avec le terrain. Ils rejoignent ce qui est évoqué par la littérature sur les innovations de gestion ainsi que sur les mécanismes d'influence réciproques de l'outil et de son milieu.

1.2.3.4. Innovation et mouvements d'adoption

La littérature s'est largement penchée sur l'étude des innovations. Des approches anthropologiques ou plus systémiques orientée autour des sciences de gestion se dégagent de ces approches. Nous présenterons celle de Rogers, inspirée d'un courant anthropologique, et la manière dont ce courant se positionne par rapport à des approches plus systémiques.

1.2.3.4.1. Le modèle diffusionniste de Rogers

Issu d'une famille d'agriculteurs, Everett M. Rogers (1931-2004) s'est notamment intéressé à la diffusion de techniques agricoles. L'approche qu'il développe s'inspirerait des travaux de Gabriel Tarde (1890), sociologue et juge dont les travaux s'orientent sur des études statistiques. Il montre que 10 innovations sont adoptées pour 90 abandonnées. Les données collectées conduisent Tarde à modéliser les mouvements d'adoption et à mettre en évidence un phénomène de décollage de la courbe de diffusion lorsque des leaders d'opinion adoptent une nouveauté. Cette courbe prenant alors la forme d'un S (Mercuri Chapuis et Bovis Vlahovic 2016).

Rogers ne se décrit pas comme l'initiateur de découvertes scientifiques mais davantage comme un porte-parole de ce paradigme sur la diffusion des innovations. La modélisation qu'il propose décrit le processus de diffusion comme un mouvement « *par lequel cette innovation est disséminée à travers certains canaux de communication dans le temps et parmi un système social donné* » (Rogers 1995, p. 418). Sa principale publication « *Diffusion of innovations* » a été publiée en 1962 et rééditée à 5 reprises.

Rogers décrit le modèle d'adoption des innovations par une courbe la « *Bell shaped curve* » décrivant la manière dont une innovation se diffuse dans le temps.

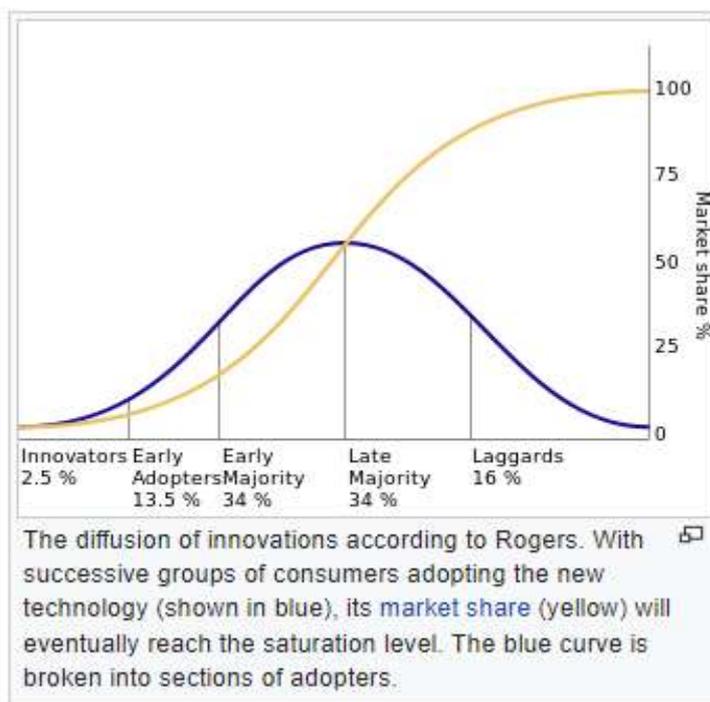


Figure 12 - Le modèle de diffusion des innovations selon Rogers (1995)

Le système social du modèle de Rogers est structuré par l'action de cinq types d'individus allant des plus favorables à l'innovation jusqu'aux plus réfractaires :

1. Les « *innovators* » ou avant-gardistes
2. Les « *early adopters* » qui s'appuient sur la donnée procurée par les *innovators* et imposent leur vision à la majorité par leurs décisions « judicieuses » et « éclairées »
3. Les « *early majority* » suivent les « *early adopters* ». C'est le ralliement de la majorité. C'est cette propagation dans la majorité qui voit se produire le « *tipping point* », légendaire point de bascule et voit ensuite le taux d'adoption augmenter rapidement
4. La « *late majority* » se rallie à la *early majority* dans un délai plus long.
5. Les « *laggards* » ou ralliés tardifs adoptent tardivement l'innovation. Ils correspondent à une catégorie de la population plutôt méfiante vis-à-vis du changement ou isolée dans son système social et ne bénéficiant donc que de peu d'interactions avec d'autres groupes sociaux.

La communication est également un déterminant majeur du mode de diffusion. Le modèle de Rogers distingue la communication large de la communication ciblée. Un média à large diffusion a la capacité de répandre rapidement la connaissance de l'innovation vers un large public mais conduit plutôt à des changements sur des habitudes « faibles » « *weakly held attitudes* ». Les leaders d'opinion ont une efficacité d'influence plus ciblée sur les groupes. Leur efficacité est fonction du groupe social à atteindre. Deux groupes sociaux cible sont ainsi considérés par Rogers :

- Les « *Heterophilous* » ou catégories sociales ouvertes à l'innovation. Leur capacité à adopter une innovation est relativement forte si un leader d'opinion exerce une communication convaincante. Au sein des groupes « *Heterophilous* », la propagation d'une innovation se fera avec enthousiasme,
- Les « *Homophilous* » constituent une catégories sociales hostiles à l'innovation. Pour ces groupes l'incitation à l'innovation est plus complexe. Les leaders d'opinion exercent moins d'influence que les normes préexistantes régissant le groupe. Les arguments incitant à adopter une innovation passent par une communication compatible avec le système de normes du groupe.

L'efficacité des systèmes de communication est également fonction des liens impersonnels entre les acteurs. Plus ces liens sont forts, plus ils sont efficaces pour faire évoluer des attitudes fortement ancrées. Ce point serait congruent avec les « points de passage » du cadre de l'ANT (Fallery 2017) mais il en propose une lecture basée sur des dimensions psychologiques et sociales de réceptivité au changement.

Enfin, le modèle de Rogers décrit les étapes de cette diffusion par le schéma ci-après :

Figure 3 : Le processus d'innovation dans une organisation (d'après Rogers, 1995, p.392)

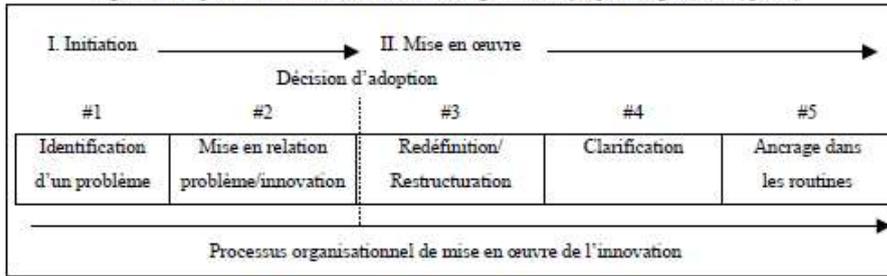


Figure 13 - Les étapes de diffusion des innovations d'après Rogers (Alcouffe 2004)

Les étapes du processus vont de la phase abstraite d'identification d'un problème # 1 à la mise en application concrète d'une innovation par l'ancrage dans les routines #5. Les étapes intermédiaires constituent des phases d'adaptation de l'innovation au gré des rencontres avec le milieu adoptant. Elles recèlent probablement des phases de controverses conduisant à ces réajustements.

Schématiquement, le modèle de Rogers conduit à une représentation en liste des différents déterminants d'adoption d'une innovation :

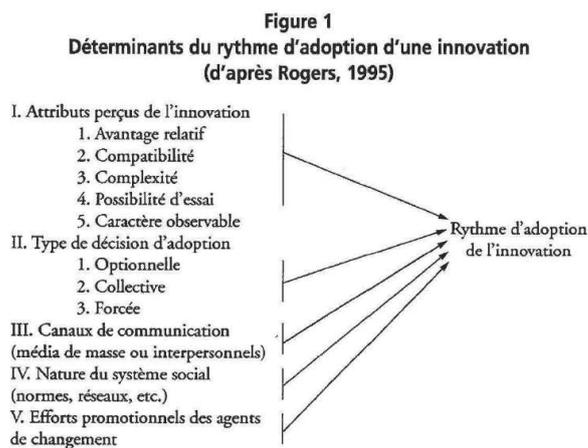


Figure 14 - Vision à plat des déterminants de l'adoption d'une innovation dans le modèle de Rogers (Alcouffe 2004)

L'approche de Rogers a posé relativement tôt, tout en n'étant pas la première, des éléments conceptuels forts sur la dimension humaine des innovations : perception des individus, type de public, canaux de communication.

L'approche de Rogers est néanmoins critiquée sur plusieurs aspects. Tout d'abord parce qu'il néglige les dimensions socio techniques de l'innovation ainsi que pour son paradigme à priori favorable à l'innovation. Point que Rogers avait toutefois lui-même signalé. Enfin, un autre aspect des critiques est de positionner l'étude de l'innovation à posteriori mais de ne pas proposer de schéma d'observation d'une innovation en train de se faire (Boullier 1989).

L'approche diffusionniste de Rogers se prêterait ainsi davantage à l'étude d'innovations passées aplanies des remous du présent. Pour autant, le cadre d'analyse sur les individus

proposé par Rogers nous semble pertinent pour comprendre les mouvements d'innovation. Car l'adoption ne serait possible que sous l'effet d'agents du changement, des « maillons » (Mercuri Chapuis et Bovis Vlahovic 2016, citant Rogers) qui véhiculent de nouvelles approches, reliant des mondes sociaux éloignés, tel des bâtisseurs de ponts.

Un autre aspect qui nous semble essentiel dans les travaux de Rogers nous vient de sa personnalité, humaniste, et ouvert à la remise en cause de ses propres idées. Des capacités similaires d'empathie et d'humanité des acteurs seraient pertinentes à inclure dans les déterminants de l'adoption des innovations en dépit de la difficulté de les mesurer (Mercuri Chapuis et Bovis Vlahovic 2016).

1.2.3.4.2. Innovation et mouvements d'adoption : les approches en réseau, en rupture

La vision linéaire de Rogers inscrit son modèle dans un courant diffusionniste ou émetteur de l'innovation (Badillo 2013). Cette approche le différencie de modèles plus systémiques ou d'approches en réseau comme celui de l'Actor Network Theory (Fallery 2017) que nous avons retenu pour notre cadre d'analyse. Celui-ci présente notamment la particularité de modéliser le tourbillonnement d'une innovation et d'étudier les conséquences d'une situation où l'inventeur est exclus de son processus de traduction (Mercuri Chapuis et Bovis Vlahovic 2016). Le schéma figurant en annexe 5 résume le positionnement des modèles diffusionniste et en réseau face à un troisième type de modèle marqué par des approches disruptives.

1.2.4. Le modèle CARE, une innovation

La dynamique spécifique que nous avons observé sur le modèle CARE illustre les caractéristiques d'une innovation. Nous proposons de mettre en dialogue les premières observations sur CARE avec ce que nous inspirent ces éléments théoriques.

Le point de départ officiel de notre recherche se situe vers la fin de l'année 2018. A cette période, le modèle CARE a déjà fait l'objet d'une première vague de publications. (Rambaud et Richard 2015, 2016b, 2018a, 2018b; Richard 2012; Richard et al. 2018a) que nous considérons comme des éléments d'appui pour cette mise en dialogue avec la littérature.

Nos résultats compléteront cette analyse initiale. Ils s'appuient sur les observations issues du terrain étudié entre fin 2018 et fin 2021. Cette période de plus de 30 mois correspond au cheminement et à l'horizon de notre thèse.

La discussion des résultats permettra de confronter les apports issus de nos travaux sur le terrain avec ces éléments d'analyse théoriques. Un sens se dessine également des évolutions entre ces deux périodes. Il met en lumière les dynamiques de CARE pour tenter de répondre

aux demandes de l'environnement qu'il cherche à pénétrer, mouvements dialogiques entre le modèle, ses expérimentateurs et les acteurs qui l'ont accompagné.

Les développements suivants présentent donc les caractéristiques du modèle CARE à fin 2018, au moment du démarrage de cette recherche.

L'intuition qui nous a guidée était que le modèle CARE faisait des emprunts à la comptabilité traditionnelle tout en proposant des variantes destinées à intégrer les enjeux de soutenabilité forte. Cette proposition s'apparente à une innovation de type **cK** (Hatchuel et Weil 2009), faite de peu de concepts mais d'un grand nombre de déclinaisons. Les aspects d'assemblage et d'extension sont également présents dans CARE avec des apports de l'économie et de notions scientifiques.

Nous commencerons donc cette description problématisée de CARE en mettant en avant trois dimensions de son caractère d'innovation. La première est sa nature éminemment comptable. La seconde est liée à cette combinaison de caractéristiques invariantes par rapport à une comptabilité traditionnelle. La dernière enfin est celle des dynamiques du modèle face à l'environnement dans lequel il se diffuse.

1.2.4.1. Une innovation éminemment comptable

Confrontons tout d'abord CARE à la définition de Lafontaine (Lafontaine 2003) sur les critères d'une innovation managériale et comptable. Une comptabilité environnementale constitue une innovation managériale parce qu'elle regroupe un ensemble de techniques nouvelles, qu'elle exerce une influence directe sur les pratiques de management et augmente le stock de connaissances mis à la disposition des acteurs.

Lafontaine précise également que les techniques de comptabilité environnementale qualifiables plus spécifiquement d'innovations comptables sont celles qui impliquent de nombreux acteurs de la comptabilité et s'intègrent dans les composantes des systèmes d'information comptable.

La précision apportée par Lafontaine est à la fois simple et approfondie. Elle semble poser en creux la question de savoir si oui et dans ce cas pourquoi y a-t-il une spécificité de l'innovation comptable ? En quoi celle-ci est-elle différente des innovations de gestion ?

La précision apportée par Lafontaine rejoint les interrogations soulevées par le propos de Medley (Medley 1997) qui considère que la façon dont la profession comptable va se mobiliser sur la question environnementale est un indicateur de sa capacité à évoluer avec le reste de la société. Les propos de ces auteurs sur les innovations comptables semblent ainsi s'adresser tant à la comptabilité qu'à ses constituants, les systèmes d'informations et ses acteurs, les comptables. Nos résultats en termes de freins et leviers à la poussée d'une innovation comme CARE nous donnerons l'opportunité de discuter ce point et d'interroger la capacité de la comptabilité, au sens large, à se transformer

Au regard de ces questions théoriques, nous pouvons considérer que CARE est bien une innovation comptable même si ce point n'est pas abordé comme tel dans la littérature sur le modèle de 2018.

Ainsi, et de manière systématique, les messages théoriques de CARE s'adressent à des comptables ayant déjà un bagage technique leur permettant de comprendre les notions de capital, d'amortissement, de partie double et de bilan. Ensuite, les expérimentations appellent à la mobilisation des professionnels comptables. Enfin, les expérimentations reposent implicitement sur l'utilisation de données collectées dans un système d'informations, formalisé ou non : données comptables pour modéliser les flux financiers, données extra comptables pour appréhender les indicateurs de maintien associé aux capitaux humains et environnementaux.

La définition de Lafontaine articule ainsi deux dimensions de la comptabilité : outils et acteurs. Elle met l'accent sur les constituants de cette discipline et les spécificités de l'innovation comptable faite de cet assemblage complexe entre outils et acteurs. Ceci lui donne une dimension spécifique par rapport aux innovations de gestion plus génériques.

Le propos de Medley (Medley 1997) sur les enjeux de la mobilisation de la profession comptable sera également un axiome important d'analyse de notre terrain et de discussion des résultats. Il rejoint également celui de Burlaud et Hoarau qui la considèrent comme un miroir de la société (Burlaud et Hoarau 2017). Signifierait-il que la comptabilité rencontre des difficultés à évoluer ? et dans ce cas quelles en seraient les raisons ? Y aurait-il une résistance spécifique de la comptabilité ? Et au-delà de la discipline elle-même, y aurait-il une résistance spécifique des comptables ?

Plusieurs questions résultent ainsi de cette réflexion sur les innovations comptables « chimiquement » pures :

- Les comptables seraient-ils façonnés par les outils de la comptabilité au point de faire corps avec elle et de freiner les innovations ?
- Et en miroir de cette interrogation, les outils de la comptabilité seraient-ils « verrouillés » par les comptables ?

Ces questions guideront la discussion de nos résultats car nous avons intuité dès les débuts que le rôle des comptables et plus largement des financiers peut être à la fois un levier et un frein à la percée d'une innovation comptable.

Une autre question qui pourrait émerger de l'étude de CARE serait également celle du rôle des systèmes d'information. De manière générale sont-ils mis au service de la diffusion d'une innovation comptable ? et si oui pourront-ils être mis au service du modèle ? ou constitueront-ils un frein à sa mise en place ?

La dimension innovation de CARE s'observe également par ses mouvements, et les transformations successives du modèle au fil des années.

1.2.4.2. Une innovation par ses propositions adossées à la comptabilité traditionnelle tout en la prolongeant

L'innovation de CARE provient également des extensions apportées à un concept existant. CARE s'appuie sur les structures traditionnelles de la comptabilité tout en proposant de nouvelles déclinaisons.

1.2.4.2.1. Les structures traditionnelles de la comptabilité reprises dans CARE : choix de l'évaluation en coût historique, amortissement et orientation monétaire

S'écarter des hésitations de la *Full Costs Accounting*, qui consistait à mêler plusieurs visions de la valeur, le modèle CARE exclut d'emblée toute approche basée sur les externalités et consistant à donner une valeur à la nature. Il propose plutôt de « *concevoir des méthodes de calculs des coûts de maintenance ou de restauration de la disponibilité des services écologiques* ». Pour en donner un exemple, il ne s'agit pas de savoir quelle est la valeur objective d'une rivière exposée à des rejets polluants mais d'intégrer dans les comptes de l'entreprise le coût de traitement des rejets pour éviter cette pollution et de le réactualiser régulièrement en fonction de l'évolution du contexte : coûts de traitements, procédés techniques disponibles, état de la rivière etc.

Le choix de la technique de l'amortissement semble également s'inspirer des propos de Godard et de Rosnais, cités par Richard (Richard 2012). Ils précisent respectivement que « *il faut inventer l'équivalent du concept d'amortissement pour assurer la reproduction de l'environnement* » et que « *la vraie notion de développement durable c'est l'amortissement du capital terrestre* ». Dans la conception originelle du modèle, Richard (Richard 2012) poursuit sur cette idée de coûts en considérant que la « *comptabilité en coûts historiques a fait ses preuves pour la défense du capital financier* », et que ce mécanisme doit être mis au service de la préservation des capitaux naturel et humain.

Nous avons déjà évoqué la dimension monétaire de CARE, consistant à représenter les enjeux par une valorisation financière. Cette présentation initiale destinée à positionner le modèle par rapport à d'autres approches doit également être appréhendée sous l'angle de l'innovation. Précisément, ce parti pris monétaire connecte CARE avec la comptabilité afin que celle-ci soit révélatrice de la politique de soutenabilité de l'entreprise. Il s'inscrit dans ce que Ionescu désigne comme « *les CE les plus évoluées techniquement* » car elles proposent « *un haut niveau d'intégration des informations écologiques et économiques et elles peuvent représenter pour certaines applications des instruments de régulation environnementale* » (Ionescu 2016, p. 193). En ce sens, il ne propose rien de nouveau, prolongeant le paradigme dominant d'une représentation de la valeur sous un angle financier. Mais ce parti pris est largement argumenté.

Tout d'abord, CARE récuse les approches qui considèrent le postulat d'une valorisation monétaire comme non éthique. Richard défend avant tout la vision pragmatique qui conduit à ce choix : la possibilité de présenter les informations de manière unifiée, le calcul

d'amortissement rendu possible. Ensuite, la mise en exergue de capitaux naturels et humains, jusqu'alors ignorés, la prise en charge de coûts de maintien / préservation vise à agir sur le modèle d'affaires des entreprises pour en modifier les structures de coûts, repenser le *pricing*.

L'approche monétaire de CARE n'est guère davantage argumentée. Elle est également la conséquence implicite de l'utilisation d'une structure comptable dont Richard souligne l'intérêt. Il se démarque toutefois vivement d'un modèle monétaire comme la *Full Costs Accounting* basé sur une approche par les externalités. Celle-ci conduit à donner une valeur de marché à des biens communs, parfois basés sur des calculs complexes de valeur actuarielle et qu'il qualifie de « *dictature de l'impossible* ».

Dans les modélisations en CES, l'orientation monétaire est néanmoins un parti pris fort reposant sur le constat que celle-ci est la boussole du monde des affaires. Sans monétisation, un indicateur n'est pas regardé (Moorthy et Yacob 2013) Ce postulat irrigue implicitement l'approche de CARE. Ce parti prix a l'inconvénient d'être plus complexe car il impose une traduction financière systématique des enjeux. Il impose donc son langage et unifie les informations au risque de les niveler si elles n'ont pas la même valeur sur le marché, voire d'en faire disparaître certaines (Colasse 2007). Une approche extra-financière est plus prolixe en informations multi critères mais présente l'inconvénient d'être peu explicite pour les décideurs et les investisseurs.

La traduction monétaire des enjeux présente dès lors un aspect double qui sera régulièrement évoqué dans cette recherche. Elle présente l'inconvénient de provoquer un appauvrissement de l'information extra financière en la nivelant au regard de son évaluation financière. Mais elle présente l'avantage d'être audible et comprise dans le monde des affaires.

Le paradigme de l'approche monétaire repose implicitement sur le constat de la toute-puissance de la monnaie. D'une fonction initiale de moyen d'échange, elle s'est progressivement enrichie d'une dimension d'étalonnage de l'unité de compte et de réserve de valeur. La fonction d'étalonnage se serait renforcé avec la comptabilité et son besoin de représenter l'information sous une forme unifiée (Colasse 2007).

Allant au-delà de certains paradigmes, Graeber (Graeber 2013) va jusqu'à contester la dimension admise de moyen d'échange en démontrant que le système de crédit a précédé celui de l'invention des pièces de monnaie. Cartelier souligne enfin le lien organique entre comptabilité, capital et monnaie mais aussi sa nature de construit social « *La notion de capital, qui apparaît lorsque l'économie de marché se développe grâce au rapport salarial permet de relier étroitement monnaie et comptabilité. Ce qui est monnayé dans nos économies n'est plus depuis longtemps une richesse réelle tangible (l'or) mais bien plutôt une richesse abstraite à l'évaluation ambiguë et incertaine dont une des figures est donnée par le bilan, l'autre par les évaluations sur les marchés financiers. Cette richesse est le capital. Le capital évalué conjointement (et souvent contradictoirement) par la comptabilité et par les marchés financiers est à la fois le point de départ et le point d'aboutissement de la circulation de la monnaie* » (Cartelier 2006, p. 1031)

Le parti prix monétaire de CARE résulte ainsi tout à la fois de sa structure selon les formats de la comptabilité normée de type accounting et d'un souhait implicite de proposer une représentation admise par le monde des affaires. Ce faisant, la modélisation CARE tenterait ainsi d'agir comme un « cheval de Troie » en colonisant un système pour s'abreuver à la source puissante de conservation du capital.

Prenant appui sur ces fondations : monnaie et outillages comptables, CARE établit des propositions originales sur le capital, le référentiel comptable, et la dette. Ces éléments sont questionnés par le modèle pour appréhender et représenter une vision forte de la soutenabilité.

1.2.4.2.2. Les prolongements apportés par CARE

En conservant des éléments de base comme le bilan, le résultat, et l'outillage de l'amortissement, CARE ne provoque pas de révolution dans les structures comptables. En revanche, il reprend des propositions de modèles économiques ou d'un ancien modèle de comptabilité environnementale pour les instiller dans la comptabilité. Ceci conduit à de nouvelles déclinaisons de concepts fondamentaux comme le capital, la dette et le référentiel de comptes. Enfin, l'une des innovation majeures de CARE est de proposer sans le dire un changement de paradigme sur le droit de propriété par l'artefact comptable.

- *Une extension naturelle de modèles existants : SCA, TDL*

Au vu de ses principes, le modèle CARE est une variante du modèle de la *Sustainable Costs Accounting* mise au point par Gray (Gray 1992). Ceci se déduit du principe du maintien d'un capital irriguant largement la littérature initiale sur le modèle. L'adaptation faite par Richard ayant été de décliner cette approche au niveau microéconomique (Richard 2012). CARE se présente donc comme une « *extension naturelle* » des concepts du « Modèle 1 » ou « modèle crédit » et se définit compatible avec la plupart des normes comptables nationales. Il requiert cependant une « *évolution en profondeur de certains des concepts comptables* », en particulier la détermination de « *nouvelles catégories de dettes et d'actifs* » (Rambaud et Feger 2020, p. 5)

Sur la question de la soutenabilité, le modèle CARE n'invente pas davantage de nouvelles approches mais fait émerger une nouvelle forme de modélisation en prenant le contre-pied de propositions existantes :

- Au modèle Triple Bottom Line (TBL) de Elkington (Rambaud et Richard 2015), CARE oppose la vision *Triple Depreciation Line* (TDL). Cette vision en contraste sert de point d'appui pour mettre en avant la non-substituabilité des capitaux, une notion qui n'est pas définie historiquement en économie.
- A la vision extérieur / intérieur communément admise pour représenter les actions des entreprises en faveur de l'environnement et de l'humain et adossées au respect

de contraintes réglementaires, CARE oppose la vision « Intérieur / Extérieur » plus englobante. Elle est basée sur la représentation de l'impact de l'entreprise sur son environnement. Cette représentation est réalisée in abstracto indépendamment des contraintes réglementaires.

D'autre part, et dans les premiers développements du modèle, CARE se propose de combiner le principe de limites scientifiques, déjà posé par Huetting, partisan d'une soutenabilité forte, avec la modélisation comptable.

Jacques Richard⁴⁷, nous a ainsi précisé que la conception du modèle CARE est partie de l'approche économique de Huetting définissant la soutenabilité comme une « *droite à conserver*⁴⁸ » par la contrainte de limites scientifiques à respecter.

La comptabilité « Modèle 1 » est également adossée à une contrainte similaire avec la présence d'un capital au passif en tant que dette à rembourser, une « *grandeur autonome*⁴⁹ ». Au-delà des éléments de fonds, c'est ainsi l'utilisation de la propriété « limites à respecter » d'un modèle économique et sa mise en correspondance avec les propriétés d'un modèle comptable qui a permis l'émergence de la vision « capitaux à maintenir » du modèle CARE.

Cette notion de « limites scientifiques » du modèle évoluera par la suite en « niveau de maintien ». Cette évolution sera à analyser au regard des mouvements d'une innovation.

- *Une nouvelle déclinaison de la notion de capital, du modèle débit au modèle crédit*

Dans le modèle CARE, le capital, objet comptable, élargit son acception pour devenir un tronc commun. Le capital traditionnel porté dans un bilan comptable se voit adjoindre deux nouvelles déclinaisons : capital humain et capital naturel. Ceux-ci pouvant être démultipliés. Le capital au sens comptable cesse d'être un générique. Il perd de son sens commun en devenant un « capital financier ». La mise sur le même plan d'un capital naturel et humain relativise le sens commun donné au capital.

Ceci se déduit également de la présentation de l'approche « crédit » ou « débit » du capital (Nobes 2015) régulièrement désignées par l'expression « Modèle 1 » et « Modèle 2 » dans les présentations du modèle CARE comme le montre le tableau ci-après (Rambaud et Feger 2020)

⁴⁷ Eléments issus d'un entretien avec Jacques Richard – Décembre 2019

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Ibid.

Table 1: The two conceptions of "capital" and their links to accounting

	Model 1	Model 2
Capital	Capital is money to be repaid, not intrinsically productive. It is the realization of an operating process that creates an <i>ex-post</i> profit. Capital is <i>independent</i> from the activity of the firm.	Capital is a set of productive resources and/or productive money, generating, <i>intrinsically</i> , stream of future cash-flows. Capital is dependent on the activity of the firm (the stream of cash-flows depends of the activity) ¹² .
Capital & income	Capital and income are strictly separated	Capital and income are inter-defined (Kaldor, 1955)
Capital & balance sheet	Capital is a credit concept (Nobes, 2015) Focus on the liabilities-side of the balance sheet All liabilities consist of capital, provided, directly or indirectly, by different providers (shareholders, banks, suppliers, etc.). Conceptual equality of these providers.	Capital is a debit concept (defined through assets) (Nobes, 2015) Focus on the assets-side of the balance sheet. Capital is synonymous with Equity. Capital refers only to the owners/shareholders.
Capital & assets	Capital and assets are strictly separated Assets are uses of capital ¹³	Capital and assets are interdependent Capital <i>is</i> net assets.
Evaluation	Value of capital is only the value of money to be repaid.	The value of capital is either the sum of the market values of the net assets or the discounted value of the future free cash flows.
Capital maintenance	Maintenance of the "intrinsic essence" of the capital, defined outside the firm (<i>i.e.</i> the value of money provided by different stakeholders).	Maintenance as asset management. Asset management and profit (value) maximisation are inter-defined
"Matter of concerns"	Capital protection/preservation Financial solvency	Capital (assets) management and optimisation
Income	Based on the principle of realization	Possibility of distributing unrealized future gains
Income purpose	Measuring the available surplus, after securing the integrity of the intrinsic essence of the capital (money).	Optimizing the capital (asset) management.
Accounting system	Historical Cost Accounting	Fair Value Accounting

These two interpretations¹⁴ have also important consequences on the concept of "non-financial capital".

Figure 15 - Les deux visions du capital. (Rambaud et Feger 2020)

Dans la conception du « Modèle 2 », le capital est considéré comme une ressource générant des flux de trésorerie futurs (ou *cash-flow*). Le capital et les actifs sont interdépendants. Le capital est une ressource qu'il faut gérer et optimiser. Cette approche conduit à estimer une entreprise utilisant ce capital selon la « *Fair value* » ou juste valeur. Cette juste valeur étant déterminée par sa valeur de marché, qu'il soit réel ou virtuel. Pour la calculer, les produits générés par l'activité de l'entreprise peuvent être estimés selon des perspectives bien qu'ils n'aient pas encore été réalisés. Cette technique d'estimation reposant sur le principe de l'actualisation de flux futurs. (Rambaud 2018).

Cette approche, souvent privilégiée par une modélisation économique, est à la source d'une vision « *marché* » de la protection de l'environnement. Elle irrigue une approche comme la Full Costs Accounting qui donne une valeur à la Nature, notamment sous l'angle du consentement à payer.

Dans la conception du « Modèle 1 », le capital est considéré comme une somme d'argent à rembourser, strictement séparée des actifs. Sa valeur est celle de sa somme nominale. Ce capital doit être préservé et remboursé à l'identique à l'actionnaire. Les produits sont intégrés au rythme de leur réalisation. La valorisation en coût historique est la règle d'évaluation.

La comptabilité en normes française est adossée aux principes du Modèle 1 avec la présentation du capital au passif (vision crédit) et l'enregistrement des opérations en coût historique. Les normes IFRS sont quant à elle orientées sur une vision du capital en Modèle 2, c'est-à-dire une source de profits futurs. Elles conduisent à des calculs complexes d'évaluation régulière des actifs : test de dépréciation, valeurs actuarielles des biens en location, valeur de marché des actifs etc.

Un support de formation au modèle CARE présenté en avril 2019 (page 52/134) témoigne également de ce postulat sur le capital. Il indique que la proposition centrale de CARE est de considérer, par « *extension du modèle* », que la soutenabilité passe par la prise en considération des capitaux naturels et humains comme des passifs à rembourser, en leur conférant le même statut que le capital financier. Un extrait de ce même support illustre ce postulat :

- « Les « entités » « naturelles » et « humaines » sont conceptualisées a priori comme des passifs, des emprunts à « rembourser » (Dette naturelle et sociale)
- Capitaux naturels et humains (vs capitaux naturels et humains comme actifs)
- La solvabilité de l'entreprise vis-à-vis de tous les capitaux (comme passif) constitue le cœur de l'éthique intégrée des « affaires » de l'entreprise
- Solvabilités financière, sociale/humaine, environnementale



Figure 16 - La vision des actifs en tant que capitaux à préserver (Support de formation à CARE, avril 2019)

Dans le modèle CARE, le Capital, objet comptable en soi, élargit ainsi son acception pour devenir un tronc commun. Le capital traditionnel du bilan comptable, désigné par *Capital social* dans le jargon comptable, se voit délimité par son attribut de « financier » et se voit adjoindre deux nouvelles déclinaisons : capital humain et capital naturel. Par capitaux naturels et humain, il faut respectivement considérer les entités environnementales que sont l'atmosphère, la biodiversité, les éco systèmes etc. ... et les humains œuvrant pour l'entreprise, essentiellement les salariés mais aussi par extension, le personnel sous-traitant, détaché, intérimaire.

A l'actif, et de manière similaire CARE ne réinvente pas le concept des actifs mais il définit de nouvelles catégories d'actifs : utilisation du capital naturel, utilisation du capital humain. Ces capitaux étant définis, CARE pose le principe de respecter une *limite* à leur utilisation, limite qui deviendra par la suite *niveau de maintien* (Rambaud et Richard 2016b; Richard et al. 2018a).

Ces notions de capital humain et naturel ne sont pas nouvelles en soi. Mais l'innovation apportée par CARE est de leur donner une nouvelle forme de représentation, via la comptabilité traditionnelle.

CARE ne crée donc pas de nouveaux objets comptables mais il en détourne le sens admis. Il n'invente pas non plus la notion de capital humain et naturel qui lui est antérieure mais il lui donne une représentation comptable.

Ces déclinaisons et propositions semblent correspondre au large *Knowledge* « K » de cette innovation. Elles corroborent notre proposition de qualifier CARE d'innovation de type cK. (Small C- Large K) Les concepts du modèle CARE sont issus d'une approche économique existante, basée sur les limites économiques de Huetting et des structures de la comptabilité traditionnelle. L'innovation conceptuelle a consisté à combiner les propriétés respectives de la limite économique et des objets comptables et d'établir de nouvelles propositions de flux comptables entre eux.

Sur le plan financier, les actions de préservation / maintien doivent être budgétisées, et les coûts une fois engagés doivent être rendus visibles dans le bilan et résultat au format du modèle CARE.

- *Représentation et plan de comptes*

Cette mise en visibilité requiert également de reconfigurer les états financiers ainsi que le plan comptable pour que ceux-ci prévoient des référentiels de comptes et rubriques reflétant les charges, produits, actifs et passifs relatifs aux capitaux humains et environnementaux. (Gray, et al. 2014). Cette restructuration s'explique par la logique performative d'une comptabilité, à savoir l'orientation des actions en fonction des indicateurs et informations mises en lumière comme le souligne Robson (Robson 1992) « *en créant ce qui peut être vu la comptabilité conditionne et permet l'action. Elle agit comme un révélateur* ».

CARE semble également s'inspirer de la proposition d'adapter le plan comptable général russe de Chirobokov et Zotov cité par Richard (Richard 2012) pour qu'il prévienne des comptes reflétant les charges environnementales et les actifs dédiés à la protection de l'environnement. (cf. annexe 3)

- *La symbolique de la dette*

Dans le modèle CARE, les capitaux naturels et humain sont intégrés dans le patrimoine de l'entreprise, au même titre que le capital financier.

L'un des aspects innovants du modèle repose sur ce postulat d'une inscription de ces capitaux au passif et non à l'actif. Ce renversement du paradigme implicite de la comptabilité traditionnelle est à la source des conséquences opérationnelles attendues de CARE sur les modèles économiques des entreprises. Inscrire ces capitaux au passif revient à leur accorder une valeur symbolique de même niveau que le capital social de l'entreprise, dette sanctuarisée de l'entreprise envers ses actionnaires. Elle s'oppose à une inscription à l'actif qui sous-tend une vision utilitaire des capitaux, adossés aux avantages économiques à en attendre.

Les capitaux humains et naturels prennent ainsi la forme d'emprunt / dettes ou encore de « ligne de crédit » dont les usages seront systématiquement matérialisés sous la forme de flux. Cette conséquence opérationnelle s'oppose à la situation actuelle où seuls certains usages de ces capitaux sont tracés comme les salaires versés mensuellement aux salariés, les pénalités sanctionnant les dégradations de l'environnement sanctionnés par des pénalités. Ces usages correspondent aux dégradations subies par les écosystèmes :

- Pollutions des éco systèmes naturels, liés à l'utilisation des ressources naturelles etc.

- Risques psycho sociaux, troubles musculo squelettiques, maladies et risques professionnels pour le capital humain

L'inscription au passif de ces capitaux naturels et humains conduit à les considérer comme des éléments à rembourser. Dès lors, et aux considérations classiques de solvabilité financière, performance centrale de l'entreprise, s'ajouteraient une solvabilité « sociale » et une solvabilité « écologique ».

En inscrivant les capitaux naturels et humains dans le bilan des entreprises, CARE leur donne une représentation jusqu'alors ignorée de la comptabilité. Le modèle leur donne une visibilité et rend visibles les conséquences de leur utilisation. Cette représentation est un véritable changement par rapport à la comptabilité traditionnelle qui ne les perçoit pas, ou alors de manière implicite, comme allant de soi.

Le maintien du capital humain et du capital naturel devient donc une base de l'activité de l'entreprise, conformément à la logique comptable / financière classique, qui repose sur la capacité à rembourser les tiers ayant apporté ces capitaux : banques, actionnaires, fournisseurs.

Cette inscription au patrimoine semble être la première étape de revalorisation qu'opère le modèle CARE. Elle vise à favoriser la prise de conscience. Ne s'apparente-t-elle pas d'ailleurs à la démarche symbolique de grandes institutions qui font de l'inscription au patrimoine un geste fort de reconnaissance et un enjeu de préservation comme le souligne Benhamou « *loin d'être neutre, cette dénomination entraîne toute une cascade d'obligations et d'engagements, une expertise aux accents universalistes* » (Benhamou 2010, p. 113-114)

Au-delà de cet enjeu, l'inscription au passif, en tant que dette donne une dimension cumulative aux enjeux. Cette dimension est absente des autres modèles de comptabilités environnementales et sociales d'approche micro-économiques. Au-delà des aspects techniques, notre recherche explorera les enjeux implicites de cette vision cumulative et la manière dont ce concept parvient à cheminer.

Contourner le soubassement juridique de la propriété du capital

Cette intégration des capitaux naturels et humains dans le bilan de l'entreprise représente implicitement une révolution silencieuse. Elle contourne les fondamentaux de la propriété juridique et du périmètre de l'entreprise. Elle atteint en sourdine l'une des racines de la comptabilité qu'est son soubassement juridique en mettant sur le même plan des éléments dont l'entreprise est propriétaire (capital financier) et d'autres dont elle doit être responsable (capital humain et environnemental).

Est-ce une manière de contourner des limites inhérentes au droit de propriété par l'outil de la comptabilité ? et d'aller plus vite en besogne pour la préservation de biens communs que des taxes locales sur l'environnement ou le respect de limites de pollution de sols ?

Il est intéressant de constater que la littérature initiale sur CARE évoque peu les considérations juridiques et philosophiques de cette démarche comme si elle évitait de s'attaquer de plein front à l'icône de la propriété.

CARE agit ainsi par l'artefact technique de la comptabilité là où des dispositifs juridiques seraient plus lents et longs à mettre en œuvre. Ce procédé s'apparente à une approche lancée en boutade par Fabien Muniesa⁵⁰ « *Pour protéger les choses du capitalisme il faut les transformer en capital* »

1.2.4.3. Une innovation en train de se faire

Enfin, l'autre caractéristique de l'innovation qu'est CARE est ce mouvement récurrent avec des concepts qui se précisent au fur et à mesure du temps et des expérimentations.

Assez rapidement, la question de la finalité de la modélisation CARE s'est également posée sans guère trouver de réponse. Nous intuitions dès le départ que nous rencontrerons des difficultés à observer les conséquences larges de cette expérimentation. Nous intuitions que la question de l'adoption de CARE par les entreprises l'expérimentant serait loin d'être aboutie au moment où nous achèverions cette thèse. Au vu de la médiatisation de CARE, nous intuitions également que la communication sur le modèle continuerait bien au-delà de notre propre recherche.

Notre intuition de départ était que CARE ne sera ni abouti ni fini au moment où nous achèverons notre observation du terrain. Et que de nouveaux développements, évolutions du modèle seraient à prévoir. Cette intuition s'est confirmée au fil du temps. Notre thèse s'est achevée avant que CARE n'atteigne ses objectifs.

La question des objectifs de CARE est ainsi devenue un sujet en soi. Que serait un aboutissement de CARE ? telle est la question à laquelle d'autres recherches plus en avant dans le temps pourront répondre ... Cette impression de mouvement permanent du modèle, cette rotation récurrente, nous amène à qualifier CARE d'innovation *en train de se faire*. Nous l'étudions sur une tranche de son existence. Un sens est à donner aux évolutions entre le moment où nous démarrons notre recherche et celui où nous la terminons.

Cet aspect processuel des choses, le caractère incomplet de l'observation et au fil des mois l'impression d'une dynamique de mise à jour incessante, cet « *accouchement permanent*⁵¹ » d'un « *modèle en devenir*⁵² » ont amené à porter notre attention sur les processus plus que sur les livrables.

⁵⁰ Citation lors d'un séminaire du Collège des Bernardins le 15 octobre 2020

⁵¹ Propos tenus par une personne interviewée

⁵² Ibid.

La dynamique propre et les multiples « révisions » et réglages du modèle depuis la première « mise en service » de CARE ne sont pas décelables dans une description « à plat » de ses principes. Elles se déduisent de l'analyse de la littérature publiée sur CARE et de l'évolution des messages de ses promoteurs.

Ceci amène à considérer différentes versions de CARE et à tenter de reconstituer à rebours des étapes. Ces étapes sont inhérentes au fait que le modèle CARE est un objet de recherche non fini et non abouti. Ceci conditionne notre méthodologie d'observations et nous amènera à préciser ce que nous observons de CARE. Il s'agit davantage d'étudier ses processus et la manière dont il évolue que sa situation à l'instant T, « à plat ».

Pour reprendre une image comptable nous serons dans une vision « flux » plus que stock de CARE. Notre recherche démarre à partir d'un « bilan » de CARE à fin 2018 et va retracer les flux aboutissant à un « bilan » de CARE au tout début de l'année 2022.

Ces évolutions ayant eu des incidences sur la présentation du modèle, nous mobiliserons régulièrement les apports du champ de « *l'innovation en train de se faire* » atteinte dans une suite désordonnée mais volontaire d'activités faisant interagir organisations et routines (Akrich et al. 1988, p. 10).

Cet aspect de « *l'innovation en train de se faire* » permet de préciser le spectre d'observation du modèle CARE. Quel que soit le moment où il est observé, il apparaît comme non fini et restant à préciser dans certains aspects. Cet aspect circulaire du modèle cherchant sans cesse les moyens de préciser, de s'affiner n'est pas sans rappeler les multiples attermolements originels d'une découverte aussi établie que la double hélice de l'ADN.

Latour décrit cette manière d'observer la science dans un ouvrage précurseur de cette idée « sciences in action » (Latour 1987). Il décortique ce qu'il considère comme les pétrissages « *disorderly mixture* » subis par une innovation ou une découverte avant de s'imposer. Il met en avant la « *back door* », ou arrière entrée d'étude de la science en train de se faire qu'il oppose à l'entrée par la grande porte de la science prête à l'emploi.

Dans l'ouvrage de Latour, le schéma d'un Janus (page 10) symbolise cette dialectique entre les tenants d'une approche linéaire de la science ne convaincant le public qu'une fois les aspects techniques établis et ceux mettant en avant la dimension humaine de cette stabilisation :

Janus' third dictum:



Figure I.4

Figure 17 - Extrait de l'ouvrage de Latour (1987) sur les deux conceptions de la science

Cette dimension humaine repose sur la mobilisation de porte-paroles et d'alliés à la cause d'une innovation. Ces alliés en favorisent la diffusion, même si elle n'est pas encore stabilisée sur le plan technique.

Cette dynamique renvoie aux résultats attendus d'une innovation en train de se faire (Bertheau & Garel 2015) atteinte « *au terme d'une suite souvent désordonnée mais volontaire d'activités cognitives et sociales, où des acteurs et des réseaux interagissent avec des organisations et leurs routines* » (Callon et al. 2006).

Dans le cas du modèle CARE, c'est cette interaction entre différents actants que nous étudions pour décrypter la réalité du terrain. Les acteurs humains considérés sont les promoteurs du modèle CARE de la première heure, les alliés sont les soutiens associés au modèle au fur et à mesure de ses développements. Les acteurs non humains sont les publications sur CARE mais aussi celles qui évoquent CARE en passant. Ce sont aussi des événements mobilisateurs ou encore la Chaire en Comptabilité écologique.

Les observations sur le modèle CARE font état de nombreuses évolutions, tant entre 2012 et 2015, périodes de premières publications académiques, qu'entre 2015 et 2018 puis à partir de 2018. Nous recenserons plus en détail ces éléments dans la partie méthodologie via une cartographie de correspondance.

Ces considérations sur l'innovation en train de se faire amènent également à s'intéresser à des sujets encore peu développés par CARE comme ceux des indicateurs ou de la gouvernance avec les porte-paroles. Ces sujets se présentent sous la forme de bourgeons tardant encore à s'ouvrir. Ils représentent des aspects peu pensés du modèle restant encore à coconstruire. Cette co-construction sera-t-elle révélée par des observations ultérieures du modèle ?

... cherchant ses indicateurs

Les développements sur CARE et la vision sous-jacente de la soutenabilité semblent avoir éludé la question des indicateurs synthétiques de représentation des enjeux. La littérature initiale sur CARE (2012 à 2018) n'évoque que sommairement ces questions. Ainsi, Richard n'en parle guère dans son ouvrage de 2012, et l'article de 2015 (Rambaud et Richard 2015) évoque la mise au point d'indicateurs sans donner de détails opérationnels sur ce qu'ils permettraient de monter.

Un paragraphe de quelques lignes est consacré au sujet dans un papier de 2018 (12 pages). Il ne donne pas de détail précis mais stipule que parallèlement à la question fondamentale de « *à quoi tenons-nous ?* » Il est nécessaire « *de mettre au jour des systèmes de représentation aptes à savoir ce que sont les choses potentiellement à maintenir* ». Ceci passe par exemple par la mise au point de « *batteries d'indicateurs* » (Rambaud et Richard 2018b)

Un document de décembre 2018 synthétisant l'état de l'art des réflexions sur CARE pose davantage de détails. Il précise ce que pourrait être l'investissement à impact social, en distinguant les actions menées par le haut ou le bas de bilan. Il évoque un usage étendu des outils de mesure de la performance financière « *bilans et comptes de résultats restructurés, afin de faire apparaître des SIG, des ratios, etc. détaillés, intégrant des problématiques socio-environnementales* » et envisage d'opérationnaliser la solvabilité écologique et sociale en calculant des ratios d'endettement environnemental. (Rambaud et Richard 2018a, p. 4)

... et cherchant à s'expérimenter

De manière générale, cette caractéristique d'innovation en train de se faire donne l'impression que CARE est un modèle à l'horizon incertain. Ceci est étroitement lié au fait que CARE est faiblement expérimenté. L'expérimentation a régulièrement été reconnue comme une nécessité par les partisans du modèle.

Au démarrage de notre recherche, vers fin 2018, CARE disposait d'un socle conceptuel robuste et déjà conséquent (Rambaud et Richard 2015, 2016b, 2018a; Richard 2012) sur le plan académique. Mais cette abondance tendait à occulter le faible nombre d'expérimentations engagées pour opérationnaliser ces concepts. A cette période, donc 6 ans après les premières publications sur le modèle, seules 3 entreprises avaient tenté une expérimentation volontaire de CARE. Ces quelques expérimentations furent mises en avant pour souligner le besoin de nouvelles expérimentations. Ce fut d'ailleurs l'un des arguments mobilisés pour lancer l'expérimentation auprès des 10 entreprises qui constituent notre terrain.

Nous détaillerons plus en avant les motivations et enjeux sous-jacents d'une expérimentation. Mais considérons à ce stade qu'elle vise à tester, auprès d'entreprises volontaires, la faisabilité technique et les conséquences opérationnelles de CARE.

Cette faiblesse expérimentale in extenso est à confronter avec l'expérimentation d'un modèle de Comptabilité Environnementale et Sociale monétaire comme celui de Kering. Le groupe déployait déjà de nouveaux standards en janvier 2018⁵³ après plusieurs années de pratique de l'E P&L.

Synthèse de la revue de littérature

Tout au long de cette revue de littérature, nous avons tâché de suivre un fil directeur permettant de positionner notre objet de recherche, CARE dans le champ des comptabilités environnementales et sociales. Nous avons également refait le lien entre CARE et sa source initiale, puisant dans le champ de la comptabilité critique. Nous avons ainsi consacré un

⁵³ <https://www.kering.com/fr/news/kering-rend-public-ses-standards-en-developpement-durable> - Janvier 2018

développement pour étalonner CARE au regard des questions fondamentales adressées à la comptabilité.

CARE a été interrogé sur les points essentiels de la représentation, le choix des outils, les jeux d'acteurs, le fait de rendre des comptes et d'être comptable de. Sur le plan théorique et de ses propositions, CARE propose donc une modélisation exigeante de la responsabilité déclinée avec le support et l'outillage de la comptabilité traditionnelle et met en avant une dette environnementale et sociale.

Mais cette construction, solide par ses propositions n'est pas aboutie dans ses aspects opérationnels. Cet aboutissement est supposé se faire avec l'aide du public que le modèle se propose de convaincre. C'est ce type de messages que nous avons entendu fin 2018 quand les promoteurs du modèle médiatisaient une expérimentation prochaine qui allait devenir le cœur de notre terrain.

Sur le plan pratique, notre recherche adresse la question de la perception par le public de ce modèle à soutenabilité forte, monétaire, innovant. Cette question est éclairée par la littérature qui précise que les qualités intrinsèques d'une innovation ne sauraient suffire à elles seules à convaincre un public. Ce public étant par définition libre de ses choix et de sa perception.

Nous avons ensuite montré comment nos approches inductives entre terrain et champs théoriques nous ont conduit à considérer le modèle comme une innovation, en train de se faire, cherchant à étendre son influence dans ce contexte réceptif aux enjeux de développement durable mais incertain.

Notre travail sur le terrain va donc être d'apprécier la manière dont CARE va influencer, convaincre et être perçu par le public. Notre analyse montrera également comment, en tant qu'innovation CARE va osciller pour répondre aux attentes de ce public, les freins et leviers que ces mouvements vont rencontrer.

Le chapitre qui suit décrit le cadre théorique retenu pour étudier le terrain et apporter des éléments de réponse à cette question.

Chapitre 2 – Comment aborder le modèle CARE ?

Au-delà de ses caractéristiques propres, nos premières observations nous ont montré que le modèle CARE a les mêmes mouvements qu'une innovation cherchant à se diffuser en étendant son influence.

Nous nous sommes dès lors intéressée à la manière dont le modèle comptable semblait créer les conditions de son développement à la fois par l'expérimentation, mais aussi par les actions de légitimation dans toutes sortes de sphères médiatiques : création de la Chaire en Comptabilité Ecologique, colloque à l'Assemblée Nationale, évocation du modèle CARE lors d'événements ou dans des publications institutionnelles : rapport Notat Sénart, rapport du WWF, actions de formation, articles dans la presse grand public etc.

Dans une démarche d'exploration hybride, opérant de fréquentes itérations du terrain vers la théorie pour que se dégage le sens (Thietart et al. 2014), nous avons croisé ce que nous inspiraient ces premières observations avec les cadres théoriques possibles.

Au départ, nous avons pensé que le modèle de Rogers constituerait un cadre d'analyse pertinent pour cette innovation qu'est CARE. Mais peu à peu, le mouvement non linéaire de CARE, l'intuition que quelque chose se jouait au-delà de l'expérimentation elle-même, et l'impression d'être nous-mêmes prises dans un mouvement de médiatisation nous ont amené à un autre choix de cadre d'analyse, plus souple à même d'appréhender des mouvements non linéaires et tourbillonnants.

Les mouvements d'influence et la manière dont ses promoteurs cherchaient à rallier de nouveaux alliés dans différentes sphères nous ont peu à peu suggéré le cadre théorique de l'Actor Network Theory (ANT) pour éclairer ces mouvements. Pour autant, la dimension humaine de l'approche de Rogers nous semblait rester un ingrédient incontournable de notre analyse. Nous présenterons dans un développement à venir une proposition d'articulation entre l'approche humaine du modèle de Rogers et le cadre de l'ANT.

Au-delà de cette dynamique d'influence, faite de ralliements et de controverses, le cadre de l'ANT nous a paru pertinent pour analyser l'influence des facteurs non humains dans ces mouvements. La comptabilité étant une technoscience (Colasse 2007), ses aspects techniques ne pouvaient être considérés comme de simples éléments de contexte ou vus en passant. Leur portée propre se devait d'être appréhendée au même titre que les mouvements humains à l'œuvre.

L'emploi par Chiappello de l'expression de « *boîte noire* » (Chiappello 2008, p. 34) pour parler de la comptabilité a corroboré ces intuitions premières et mené à ce lien entre innovation comptable et approche par l'ANT.

L'emploi fréquent par Alexandre Rambaud du terme « *controverses* » au sujet de CARE, ainsi que de fréquentes allusions aux travaux de Latour nous a également amenée à cette piste.

Ces indices favorables à l'ANT prolongent cependant une tendance à généraliser ce modèle dans toutes sortes de sphères (Dubois 2017). Notre démarche de recherche s'appuyant sur le

cadre de l'ANT méritait donc d'être questionnée au regard des réserves de la littérature pour adresser la question des limites et de la pertinence de ce cadre.

Ce chapitre, consacré au cadre théorique, commencera donc par une présentation de l'ANT. Une première partie illustrera par des exemples des processus de diffusion lisibles avec ce cadre. Une seconde partie de ce développement présentera les fondements théoriques et principaux concepts de l'ANT. Une troisième partie déclinera les usages de l'ANT dans les sciences de gestion. Enfin, au vu de ces usages, la dernière partie questionnera la pertinence du choix de l'ANT pour notre recherche. Ce chapitre se terminera par l'exposé de notre proposition d'un cadre théorique centré sur l'ANT, enrichi de certaines propositions issues du modèle de Rogers.

2.1. Origines et illustrations de l'Actor Network Theory (ANT)

Le cadre d'analyse de l'Actor Network Theory est né de l'apport d'auteurs qui ont étudié les phénomènes de diffusion d'innovation.

L'originalité de l'ANT a été de s'écarter des approches classiques qui considèrent le fait scientifique comme la seule résultante de jeux de pouvoirs et de facteurs sociaux. Ses promoteurs, Michel Callon et Bruno Latour se sont intéressés à la manière très pratique dont les innovations se diffusent. Leurs travaux ont mis en lumière le fait que les propriétés intrinsèques d'une innovation ne suffisent pas à en assurer la diffusion. Celle-ci reposait sur un réseau de légitimation qui lui permettait de se disséminer. Ces travaux ont également montré l'importance des facteurs techniques dans cette diffusion, ceux-ci pouvant jouer un rôle déterminant, actif, pour répandre ou au contraire bloquer une innovation.

Le terme ANT n'est toutefois pas apparu dans les premiers travaux de ces fondateurs. Au départ, ce sont surtout ces mécanismes qui sont décrits (Callon 1981; Callon et Latour 1981; Callon et al. 2006).

Avant de développer les fondements théoriques de l'ANT, nous proposons de relater le récit de la découverte d'Edison, telle que décrits par les fondateurs de cette école de pensée (Akrich et al. 1988). La confrontation de ce récit à celui de penseurs de la comptabilité, Dumarchey et Georges Perrin facilitera ensuite l'introduction des concepts clés de l'ANT.

L'histoire connue d'Edison est celle d'un inventeur de génie ayant mis au point l'ampoule électrique. Cette vision rétrospective donne l'impression d'une démarche « lisse » avec un produit innovant arrivant au bon moment sur le marché et rencontrant le succès que l'on connaît. La lecture de ses carnets de notes rapportée par T. Hughes et citée par Akrich (Akrich et al. 1988) suggère une histoire bien plus floue et itérative que celle de l'imagination populaire.

Edison est un inventeur mais également un entrepreneur, un chercheur, un homme de relations publiques. Son génie serait de savoir passer du cercle clos d'un laboratoire à la lumière des foules. A son époque personne ne croit à l'électrification. Que fait Edison ? Il n'attend pas que son produit soit au point pour le présenter sur le marché. Il met alors « *la*

charrue avant les bœufs » et prépare l'opinion à son produit en multipliant les déclarations et les conférences de presse. Une fois les esprits réceptifs à son idée, il monte son laboratoire à Menlo Park. Il développe son produit en s'entourant de scientifiques de haute volée, acquiert le matériel nécessaire à ses travaux, la documentation scientifique à jour sur le sujet, et embauche un juriste pour gérer les questions de financement.

La bataille de l'opinion ne s'arrête pas à ces préliminaires, Edison a parfaitement conscience qu'il se bat contre les baronnies de l'éclairage au gaz. Tout au long de ses travaux, il convoque mensuellement des journalistes pour leur faire part de ses avancées et s'attirer ainsi de nouveaux soutiens. Obtenir des financements est chose plus aisée avec ce soutien médiatique. Peu à peu, Menlo Park se retrouve branché sur tous les réseaux qui comptent. Edison n'a pas attendu que le marché soit prêt à acheter son produit, il a façonné le marché pour qu'il attende son produit.

Les lieux communs de l'histoire d'Edison sont ainsi bousculés par les soubresauts de sa réalité. Edison a dû transformer son invention en innovation. Pour cela, il fallait qu'elle rencontre un marché qui lui soit réceptif. Cette réceptivité n'allait pas de soi. Edison l'a façonnée en reconditionnant l'opinion à l'idée d'un monde meilleur grâce à l'électricité, alors que sa solution technique n'était pas encore au point.

Sur le plan technique, Edison travaille son projet. Il s'entoure des meilleures compétences, de la documentation et du matériel de pointe pour se donner les moyens d'aboutir à une solution technique solide. En parallèle, il continue de conditionner le marché en communiquant régulièrement sur ses travaux auprès des journalistes, influenceurs avant l'âge.

Edison travaille donc en parallèle deux sphères, celle du marché et celle du produit.

Il œuvre dans un contexte flou. Et gère à la fois les incertitudes techniques de son produit, et un marché à convaincre. Sa démarche est passée par cette suite désordonnée de ralliements, de compromis socio techniques, d'intéressement, de luttes d'influence. Son intuition personnelle semble être le moteur sous-jacent de ses actions et renvoie à la dimension humaine mobilisée par Rogers.

Comme le résume Akrich « *ce que crée Edison ce n'est pas une infrastructure de qualité pour conduire de bonnes recherches, c'est un microcosme qui représente toute forme simplifiée mais fidèle toutes les forces, tous les alliés qu'il lui faudra enrôler pour transformer une société entière* » (Akrich et al. 1988, p. 11)

Par contraste avec le succès d'Edison, le parcours de Dumarchey et de Georges Perrin illustre les conséquences d'une vision trop technique de l'innovation déconnectée d'un réseau pour la soutenir.

Jean Dumarchey (1874-1946) a été précurseur d'une approche scientifique de la comptabilité. Il a su déceler une « *philosophie comptable* » derrière le flot banal d'informations à traiter. Auteur prolifique, il peut être considéré comme un penseur avant-gardiste de sa discipline, précurseur de la théorie positive de la comptabilité (Charrier 2005)

Si les idées de Dumarchey sont désormais largement répandues dans le vaste champ d'étude critique de la comptabilité, elles étaient encore trop révolutionnaires à l'époque où elles se sont exprimées. La difficulté de diffusion liée à la haute technicité de ses démonstrations s'est conjuguée à une « *certaine vivacité de ton* » (Charrier 2005, p. 46) dans les écrits de Dumarchey. Elle a pu limiter la mobilisation d'alliés à ses idées. Faute de relais, les idées de Dumarchey furent peu diffusées de son vivant. Cet échec témoigne en creux de la nécessité de s'entourer d'un réseau d'alliés pour favoriser la diffusion d'une innovation. La haute technicité ne suffisant pas à elle seule à en garantir la diffusion, voire pourrait y faire obstacle comme ce fut le cas des idées de Dumarchey.

Charrier (Charrier 2005) conclue ainsi que la théorie positive de la comptabilité mise au point par Dumarchey a certes bousculé les pratiques mais leur avenir, autrement dit leur diffusion, a reposé sur davantage de diplomatie et d'accessibilité, et une dimension moins académique.

Le récit de l'innovation de Georges Perrin a été analysé à travers le cadre de l'ANT dans un article de Berland et al. proposant ce cadre pour l'analyse des processus d'innovations comptables (Alcouffe, Berland, et Levant 2008). Georges Perrin, fondateur de la méthode GPM, a subi le même désaveu que Dumarchey. Ses idées hautement techniques et innovantes n'ont pas été diffusées car elles n'ont pas bénéficié d'un réseau actif de relais. Plusieurs facteurs expliquent cet échec : La protection de la marque GPM par son fondateur créant un secret autour de celle-ci qui en a freiné la diffusion. Le souhait de conserver la pureté technique de son invention et d'empêcher toute tentative de reprise ou d'adaptation a également été un frein conséquent. Enfin, le refus de Georges Perrin de positionner son modèle et d'assumer des controverses par rapport à d'autres approches concurrentes comme les sections homogènes ou l'ABC a également contribué à faire tomber son innovation dans l'oubli (Alcouffe et al. 2008).

Edison a su dépasser la stricte dimension technique de son invention pour en faire une innovation. La mobilisation d'un réseau d'alliés a été déterminante, sa capacité à faire évoluer son invention également.

Dumarchey, lui n'a guère dépassé le stade technique et semble avoir davantage œuvré à la puissance de ses idées qu'à leur propagation. Il semble avoir attiré les critiques plutôt que les soutiens de ses pairs. Il avait sans doute raison mais seul, et trop tôt. Il fut un explorateur vif et solitaire de sa discipline. Il a ouvert la voie à d'autres mais n'a pas vu de son vivant la résonance de ses idées. Sa solitude semble liée à la difficulté de vulgariser son œuvre de son vivant, et de son incapacité à engager l'intéressement de ses pairs.

Georges Perrin a suivi un parcours similaire à Dumarchey. Sa solution de gestion ne s'est pas diffusée en dépit de ses qualités. Elle n'était pas portée par un réseau de relais pour la soutenir. Elle s'est finalement retrouvée confrontée sur le tard à la concurrence d'autres méthodes qui avaient déjà pris des positions dominantes, comme celle des sections homogènes inscrite dans le Plan comptable de 1947 (Alcouffe et al. 2008).

Ces quelques exemples montrent que les caractéristiques intrinsèques d'une innovation ne suffisent pas à en assurer sa diffusion. La médiatisation et la recherche de soutiens dans une approche en réseau comptent autant dans ce processus. Elles peuvent être menée en parallèle au perfectionnement de ses caractéristiques intrinsèques.

C'est cette double dimension d'une innovation : technique et soutien d'un réseau d'alliés qui est théorisée par le cadre d'analyse de l'ANT.

2.2. Principes généraux de l'ANT

Selon la définition qu'en rappelle Callon (Callon et Ferrary 2006a), le réseau correspond à tous les éléments nécessaires à la survie et au développement d'un nouveau produit. L'acteur va naître de l'action de ce réseau et donner naissance au monde qui favorisera l'émergence du dit produit.

Le réseau renvoie à un schéma général d'interconnexion entre des points. A un moment, un de ces points peut se connecter à de nombreux autres et devenir un « *point de passage* » obligé. L'action du réseau peut passer par la mise en œuvre d'une intention ou la fabrication de différences inattendues, qui réorientent les flux du réseau.

L'originalité de l'approche de l'ANT est de ne pas figer les éléments dans une typologie « points » ou « mouvement » mais de considérer avant tout leur dynamique et les incessantes reconfigurations possibles entre eux. En ce sens, et selon l'un de ses initiateurs, l'apport d'une approche par le réseau a permis de résoudre un certain nombre de « *difficultés qui ont paralysé les sciences sociales* » (Callon et al. 2006, p. 38)

L'autre originalité de l'ANT est de considérer la dimension très hétérogène des éléments d'un réseau. Certaines données sociologiques, techniques, des contraintes matérielles pouvant agir sur le réseau au même titre qu'un acteur humain.

Différents concepts sont associés à ce cadre théorique : acteurs humains et non humains généralisés sous le terme d'actants. La mise sur le même plan de tous les actants s'inscrit dans le principe de symétrie. Le processus de diffusion repose sur une dynamique appelée « *traduction* », expression empruntée aux travaux de Michel Serres (Callon et Ferrary 2006a).

2.2.1. Acteurs humains et non humains, les actants

Dans un réseau, les acteurs agissent et organisent des relations entre eux. Un acteur est ainsi n'importe quel élément « *qui cherche à courber l'espace autour de lui, à rendre d'autres éléments dépendant de lui, à traduire les volontés dans le langage de la sienne propre.* » (Callon 1981, page 20)

Le lieu commun consisterait à ne voir que des acteurs humains dans un tel réseau et à considérer la manière dont ils interagissent. Allant au-delà de ce présupposé, Callon et Latour (Callon et al. 2006) soulignent la dimension hétérogène de ces acteurs. Ceux-ci peuvent être aussi bien humains que non humains. L'un des apports essentiels de la théorie de l'ANT a été de répondre à la question jusqu'alors ignorée de l'action des acteurs non humains et de considérer le rôle essentiel qu'ils peuvent jouer dans une diffusion en tant que « délégués ». Les acteurs non humains, notamment les systèmes, machines, techniques agissent par délégation en ce sens qu'ils représentent l'impact d'actions menées

précédemment. Ils interfèrent avec les humains dans leurs échanges et peuvent jouer un rôle tout à la fois de facilitateur ou d'obstacles dans les mouvements du réseau.

Les fondateurs de cette école de pensée emploient ainsi le terme d'actant à la connotation plus large que celui d'acteurs pour désigner aussi bien les acteurs humains que non humains. Les non-humains agissent via la solution technique qu'ils proposent ou le verrouillage qu'ils imposent. Ce verrouillage peut opérer comme le point d'orgue d'une controverse, au moment où se délimite la sphère de la technique et ses enchaînements. (Callon 1981).

Parfois, les éléments matériels du réseau sont si figés que le verrouillage ne laisse guère de place à une action humaine alternative. Dans ces cas-là, Callon (Callon 1981) suggère d'étudier les interactions qui se sont produites avant que le verrouillage technique ne s'opère. Car lorsque les choix techniques ont été arrêtés, le verrouillage ne laisse guère de place au construit social. Les acteurs humains ne pouvant plus que définir leurs actions en fonction de cette base technique donnée.

2.2.2. Principe de symétrie

La mise sur le même plan des humains et non humains est une caractéristique de base de l'ANT. Elle repose sur le principe dit de symétrie (Callon 1986). Elle consiste à adopter les mêmes règles et vocabulaire pour parler des humains et non humains.

L'article fondateur de la sociologie de la traduction résume ce principe de symétrie par ce titre provocateur « *La domestication des coquilles saint jacques et des marins pêcheurs dans la baie de Saint-Brieuc* ». Il souligne régulièrement la place des coquilles Saint-Jacques (*pecten maximus*) dans le processus de négociation qui a permis de constituer progressivement un savoir scientifique à leur sujet.

Le modèle de l'ANT insiste sur les effets équivalents des humains et non humains. Il considère que les rôles des uns et autres n'ont pas à être hiérarchisés du fait de leur ontologie mais mis sur le même plan au titre de leurs effets relationnels.

Simondon aurait en pionnier, perçu cette force de l'outil, qu'il assimile à un prolongement de l'humain par l'instrumentation. Son analyse phénoménologique a influencé les travaux de Foucault, Latour et des chercheurs du Centre de Gestion Scientifique de Mines Paris Tech. L'outil devient instrument par les effets de l'usage humain. Il fait corps avec son utilisateur « *La machine possède une sorte d'impersonnalité qui fait qu'elle peut devenir instrument pour un autre homme ; la réalité humaine qu'elle cristallise en elle est aliénable, précisément parce qu'elle est détachable.* » (Simondon, 1958 : 332) (De Vaujany 2019, p. 1)

Les dynamiques entre les actants sont décrites à travers le principe de traduction. Ce prisme d'analyse peut tout aussi bien décrire des processus de diffusion d'innovation que d'idées, que des mouvements de carrière professionnelle (Alcouffe et al. 2008).

2.2.3. Traduction

Au sens littéral, la traduction consiste à énoncer dans une autre langue (ou langue cible) de ce qui a été énoncé dans une langue (la langue source), en conservant les équivalences sémantiques et stylistiques⁵⁴. Dans le langage courant, elle consiste à transformer un énoncé intelligible en un autre énoncé intelligible pour rendre possible la compréhension de l'énoncé initial par un tiers.

La traduction est réussie si elle n'a pas engendré un détournement de sens (Neuville et al. 1997).

Les sociologues étendent cette définition à toute forme de recomposition d'un message d'un fait ou d'une information. Au-delà du passage d'une langue à une autre, cette extension peut désigner le passage d'un langage à un autre : celui des professionnels vers les chercheurs, des biologistes vers le grand public, des comptables vers les financiers, des chercheurs vers les professionnels pour ne citer que quelques exemples.

Dans l'approche de l'ANT, la traduction est le résultat d'une négociation entre différentes parties permettant de faire le lien entre des activités hétérogènes (Walsh et Renaud 2010). La traduction amène à la constitution d'un réseau impliquant ses membres. Le traducteur aide ainsi à nourrir le lien entre les membres hétérogènes d'un réseau.

Callon (Callon 1986) emploie ce terme pour désigner les négociations, ajustements et échanges multiples entre chercheurs, marins pêcheurs et les coquilles Saint-Jacques avant d'aboutir à un consensus scientifique. Toutefois, l'origine de cette expression est plus ancienne, elle remonte à l'emprunt aux travaux de Michel Serres (Callon et Ferrary 2006a).

Une traduction réussie permet d'aligner des positions contradictoires, tandis qu'une traduction manquée laisse les acteurs non ou mal alignés. La traduction permet de constituer le réseau qui est ainsi une « *méta organisation rassemblant des humains et non humains* » (Walsh et Renaud 2010, p. 288). Elle permet de construire un lien entre des entités hétérogènes et rend le réseau visible et intelligible.

La traduction passe par différentes phases :

- Problématisation et identification des actants, acteurs,
- Intéressement et alliances,
- Enrôlement et identification des porte-paroles,
- Mobilisation des alliés.

Une traduction réussie conduit à rassembler des alliés qui relayeront et soutiendront l'idée ou l'innovation à diffuser comme le montre le schéma ci-dessous :

⁵⁴ Larousse. <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/traduction/78911#synonyme>

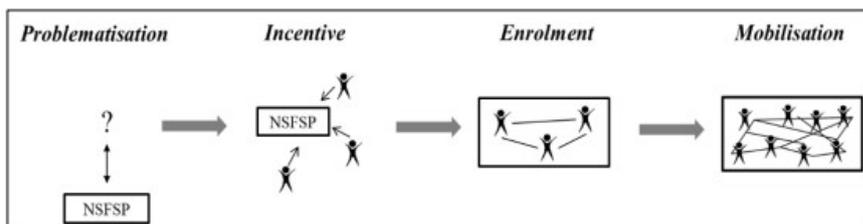


Figure 18 - Schéma de l'ANT issu d'une présentation de Viollet 2021

Tout au long du processus de traduction, des controverses peuvent survenir. Elles peuvent soit se dissoudre dans des compromis, soit compromettre le processus de traduction.

Toutes ces dynamiques sont englobées dans le cadre fédérateur de l'ANT. Cette école de pensée combinant les effets du social et de la matérialité est également indifféremment nommée sociologie de la traduction, théorie de la traduction ou encore sociologie de l'innovation. (Walsh et Renaud 2010).

La découpe des moments clés de la traduction en étapes est schématique. Certains moments peuvent se chevaucher dans la réalité comme le précisent Christensen et Rocher dans leur étude sur les images comptables fantômes (Christensen et Rocher 2021). Intéressement et enrôlement sont notamment des phases proches dans leur contenu avec un grand nombre d'itérations et de processus circulaires.

- *Problématisation*

Au cours de la traduction, un premier moment se dessine autour de la prise de conscience d'un enjeu. Il voit se construire une problématisation et la mise en évidence des actants et acteurs qui lui sont associés. Ils sont généralement en nombre restreint à ce stade.

La phase de problématisation converge avec l'interaction des problématiques des différents acteurs et actants. Pour que la problématisation devienne un « point de passage obligé », les acteurs doivent se reconnaître en elle. Pour cela, l'opportunisme, au sens noble du terme est de mise (Walsh et Renaud 2010). Il permet de mettre en place une stratégie gagnant-gagnant entre les acteurs de la première heure autour de cette problématique. Nous pourrions également désigner ce moment de cristallisation entre les intentions et des actants qui vont les porter.

- *Intéressement*

Le moment de stabilisation de la problématisation ne va pas de soi, il repose sur une série de compromis et de négociations entre les actants et la problématisation proposée. Ce moment

est désigné par intéressement dans la sociologie de l'ANT. Il nécessite que chacun des actants trouve son intérêt dans la poursuite d'un processus commun.

Dans ses origines, l'intéressement permet d'éviter la seule explication par le « contexte ». (Akrich et al. 1988 ; Callon 1986). Il souligne les intérêts, conflits et compromis entre acteurs plus ou moins concernés par une innovation ou un changement.

L'intéressement procède d'une vision circulaire de la diffusion, faites d'hésitations et d'allers retours. Ce processus diverge de celui de la diffusion qui avance de manière linéaire avec une solution technique prête à l'emploi pour les utilisateurs. L'échec de la diffusion des panneaux photovoltaïques en Afrique illustre les écueils d'une démarche « descendante » qui ne prend pas en compte les demandes des actants (Akrich et al. 1988). Le modèle de l'intéressement combine ainsi deux aspects traditionnellement dissociés :

- L'analyse technologique de l'objet
- L'analyse sociologique, c'est à dire celle des milieux interagissant avec l'objet.

La distinction schématique des lignes d'analyses sociales et matérielles conduirait à ignorer les interactions permanentes à l'œuvre entre ces deux dimensions et à s'interdire de comprendre les raisons de l'échec ou du succès d'une innovation. L'analyse appelée « socio technique » en 1988 permet de se placer à l'endroit précis où évolue l'innovateur, c'est-à-dire dans cet « *entre-deux difficile à saisir où se mettent simultanément en forme la technique et le social qui le reprend* » (Akrich et al. 1988, p. 22).

Cet espace de négociation entre le social et la technique peut conduire à des interpénétrations itératives. Les utilisateurs s'adaptent à l'innovation, l'innovation s'adapte aux utilisateurs. L'analyse sociotechnique souligne ainsi que le mouvement d'adoption est un mouvement d'adaptation, adopter une innovation c'est l'adapter. Des alliances informelles se nouent à ce stade entre une innovation et les actants qui peuvent œuvrer à sa diffusion.

L'intéressement semble une condition *sine qua non* de la diffusion d'une innovation. Ce serait l'étape clé du démarrage de la diffusion. Le succès de l'intéressement conditionne la suite. Qu'il soit tourné vers le compromis sur une solution technique ou sur une problématisation commune aux acteurs, ce temps peut être celui d'une controverse avec des renoncements et des avancées itératives entre les acteurs de la problématisation.

Dans ce réseau en constitution, la problématisation peut également être en concurrence avec d'autres problématizations. Le traducteur doit donc veiller à ce que les acteurs ne remettent pas en cause leur engagement ou leur participation à ce processus de compromis. Cela passe par une communication persuasive voire la mise en place de moments fédérateurs au sein du groupe d'actants. Un intéressement réussi permettra d'aligner les stratégies des acteurs autour d'une problématisation commune. A l'inverse, un intéressement inabouti avec un actant peut fragiliser l'ensemble du réseau et la suite du processus de traduction.

Une innovation peut ainsi finir en projet poussiéreux, relégué aux archives. Des innovations de haut vol peuvent subir ce sort « *au nom d'une conception hautement idéalisée de la virtuosité technologique* ». (Akrich, Callon, et Latour 1988, p. 6). C'est le sort qu'ont subi les idées de Dumarchey, tout comme celui des kits photovoltaïques en Afrique, faute d'avoir

été à l'écoute des besoins du public. Dès lors, le public ne s'est pas transformé en marché exprimant une demande. L'alignement entre acteurs et problématisation n'a pas été atteint.

- *Enrôlement et porte-paroles*

Ce moment est proche de celui de l'intéressement. Il voit se dessiner les rôles, se mettre en place une organisation informelle entre actants autour de la problématisation commune. Cette phase correspond à une construction plus structurée du changement. Celui-ci étant davantage informel dans les phases d'émergence avec l'intéressement. Les rôles se dessinent plus nettement avec la mise en place de porte-paroles aux fonctions plus nettes. Durant cette phase, le réseau se structure. L'accroissement du nombre de ses porte-parole pousse à spécialiser les fonctions pour consolider le réseau et enraciner ceux qui se lient à lui à travers cette consolidation.

- *Mobilisation des alliés*

Ce temps voit le réseau s'élargir, se construire une surface plus vaste avec une progression par capillarité. Cette diffusion repose sur la mobilisation d'alliés qui deviendront à leur tour des relais. Sans être des adeptes de la première heure, les alliés permettent d'assurer la propagation de l'objet à diffuser, « *l'innovation c'est l'art d'intéresser un nombre croissant d'alliés qui vous rendent de plus en plus fort* » (Akrich et al. 1988, p. 22)

Walsh et Renaud (Walsh et Renaud 2010) résument les principaux moments de ce processus de traduction par ce tableau :

Tableau 2: Les moments de la conduite du changement traduit

Moments	Description
Perception de la nécessité du changement	Le besoin de changement est ressenti et exprimé par un acteur qui voit les opportunités ancrées dans le changement.
Identification des actants et problématisation.	Les actants doivent être identifiés au travers de leurs problématiques diverses et le changement envisagé doit être traduit de telle manière qu'il devient congruent avec ces problématiques au travers de l'opportunisme de chacun des actants.
Intéressement et alliances	Les influences externes au réseau en train de se constituer doivent être bloquées afin de ne pas polluer les alliances en train de se constituer avec l'aide de divers intéressements.
Distribution des rôles et enrôlement	Dans le réseau organisationnel, les rôles sont distribués et acceptés, de manière informelle, le plus souvent.
Mobilisation des portes-paroles	Chaque actant a des portes paroles désignés ou émergents qui sont mobilisés autour du projet de changement.

Figure 19 - Les moments clés de la traduction. (Walsh et Renaud 2010, p.291)

2.2.4. Controverses

Tout au long de ces phases de la traduction, des polémiques peuvent naître autour d'une innovation, d'un projet ou d'une idée portée par le réseau. Les tensions entre actants, ou plus subtilement avec ceux qui déforment les enjeux sont désignées par « controverses ». Callon (Callon 1986) les définit comme l'ensemble des « *manifestations par lesquelles est remise en cause, discutée, négociée ou bafouée la représentativité des porte-parole* ».

Ces controverses voient s'affronter les porte-paroles légitimes et ceux qui ne le sont pas. Elles font partie du processus même d'innovation, sa gestion commence avec la « *confrontation des divers discours d'accusation qui gouvernent les décisions stratégiques* ». (Akrich et al. 1988, p. 19). La controverse est également un incontournable de l'analyse des processus de construction des faits. Elle permet de saisir le fait technique en train de se faire.

Ces controverses sont en partie liées à la mobilisation d'acteurs humains. Le cadre d'analyse de l'ANT souligne les effets de cette mobilisation pouvant susciter tout à la fois des adhésions ou des controverses. Ces controverses reposent sur le libre arbitre laissé à chacun de choisir et sur l'insondabilité des cœurs. L'humain n'obéit pas aux mêmes règles qu'un composant technique, un rouage ou une machine. Le défi va donc être de le mobiliser *sans le forcer*. Pour cela, le promoteur d'une innovation peut user du déploiement d'arguments qui feront écho à ses intérêts propres et l'inciteront à agir dans un sens favorable à la diffusion de l'innovation.

La controverse fait partie intégrante du processus de traduction. Elles expriment un rapport de force entre les actants. La controverse peut miner un processus de traduction ou le renforcer. L'analyse de Berland et al sur le cheminement de trois innovations comptables montre que celle de Georges Perrin ne s'est pas diffusée parce qu'elle n'a pas affronté les controverses. (Alcouffe et al. 2008). La dimension humaine des controverses semble un point clé. C'est ainsi le tempérament techniciste de Perrin et de Dumarchey qui a fragilisé la diffusion de leurs idées. Edison, communicant et connaisseur de la technique aurait mieux géré le mix subtil entre technique et médiatisation pour faire avancer son projet. L'aspect humain, mobilisé par le modèle de Rogers apporterait là des éléments d'éclairages à cette dimension parfois voilée par l'approche socio technique de l'ANT.

Les controverses peuvent soit créer des facteurs d'évolution favorables -du fait d'une démarche critique constructive- soit générer des facteurs de déstabilisation d'un processus d'innovation.

La biographie de Latour sur son propre ouvrage « *Enquête sur les modes d'existence* » laisse entrevoir les origines profondes de cette attention portée aux controverses. Elle lui aurait été inspirée par une analyse de l'évangile de saint Marc et de « saint » Charles Péguy⁵⁵ dans le cadre de sa thèse soutenue en 1975. Il sortait de cette période de recherches armé « *d'une confiance totale mais paradoxale sur le fait que plus une nappe de textes est interprétée, transformée, artificielle, recousue, rejouée et ravaudée chaque fois différemment, plus elle*

⁵⁵ Le qualificatif « saint » pour Charles Péguy étant directement issu du propos de Latour

a de chances de manifester la vérité qui est en elle à condition (...) que l'on sache la distinguer d'un autre mode de vérité l'information pure et parfaite (...) ... un long combat contre l'effacement des médiations allait commencer ». (Latour 2012a, p. 551)

Cette conviction sur les mouvements préalables à l'extraction d'une vérité rejoignait celle qu'il faisait sur le travail scientifique. Celui-ci se constitue comme une « *mystérieuse fabrique de faits* » (Latour 2012a, p. 553) au fil de transformations documentaires et d'idées flottantes avant de s'imposer comme une vérité.

Remontant la source de telles observations, Latour n'hésite pas à établir une comparaison audacieuse entre la science et l'exégèse biblique en s'étonnant de la disparition de la trace des polémiques et débats ayant conduit à cristalliser les choses dans les messages « *comment cette forme de matérialité avait-elle pu disparaître aussi complément de l'épistémologie que l'exégèse biblique de la prédication des dogmes catholiques ? comment expliquer que, là encore, l'appel à une transcendance abusive ait pu dissimuler la nappe de textes, de documents, dont les constants ravaudages pouvaient seuls produire la vérité que l'on chercherait vainement à asseoir sur un fondement plus solide ? Était-il possible que la véridiction scientifique soit aussi éloignée de l'information Double Clic que celle-ci de la vérité religieuse ?* » (Latour 2012a, p. 553-554)

L'importance donnée aux controverses et à la boîte noire semblerait venir de ses considérations sur les cheminements d'un processus qui se soustraient aux regards une fois cristallisés dans ce qui est désignée de boîte noire. La reconstitution de la vérité profonde, la véridiction, repose sur la capacité laborieuse à retracer ses cheminements originels. La controverse participe ainsi à l'explication des faits. Elle traduit le cheminement suivi par une innovation ou une idée admise. Elle permet d'aller au-delà d'une vision « *spot* » d'un objet considéré avec des propriétés à l'instant T. Elle éclaire la vision en « *flux* » nécessaire à une compréhension des cheminements préalables à la situation de l'instant T. au-delà de sa dimension descriptive. Elle ne pose pas de préjugés sur les actants, préférant restituer aussi fidèlement que possible les observations du réel et objectiver l'apparition et le cheminement des controverses sans parti pris sociologique. Elle pourrait ainsi être assimilable à une science des controverses.

Cette complexité pour reconstituer les vérités profondes d'un fait établi, et le lien réalisé par Latour avec l'exégèse biblique pourrait se re connecter avec ce passage du Talmud décrivant les controverses de la constitution de l'Humanité⁵⁶ :

« Quand le Saint-béni-soit-Il s'apprêta à créer le premier homme les anges du service ne furent que factions et clans : « crée-le, lançaient les uns ! », « ne le crée pas lançaient les autres ! » (...) Ainsi, l'amour a déclaré : « Qu'il soit créé, car il pratique la générosité. La vérité a déclaré : « Qu'il ne soit pas créé, car il est tout entier mensonge ». La justice a dit : « Qu'il soit créé car il accomplira des actes de justice ». La paix déclara : « Qu'il ne soit pas créé, car il est tout entier conflit. » Que fit le Saint-béni-soit-Il ? Il se saisit de la vérité et la jeta à

⁵⁶ Midrash Genèse Raba, 8, 5

*terre*⁵⁷ (...) Alors les anges de service protestèrent devant le Saint-Béni-Soit-Il : « Maître du monde, comment peux-tu humilier ton sceau de vérité ? ». Il répondit : « que vérité se lève de terre » comme il est écrit : « La vérité germera de la terre, et la justice brillera du haut des cieux⁵⁸.

Les exégètes bibliques expliquent généralement ce passage par le fait que la vérité n'apparaît pas spontanément à l'esprit humain. Elle est littéralement à déterrer puisque jetée « à terre », sa révélation relève d'un laborieux travail d'extraction des faits.

Les travaux de Callon et Latour mettent ainsi en lumière ces interactions complexes et la recherche d'une subtile vérité dissimulée aux regards. Elles font émerger une compréhension de la socio-matérialité et notamment des impacts de la technique sur les humains. Ceux-ci peuvent façonner des choix de développement et des comportements. Ces lectures permettent d'éviter un choix schématique entre la dimension technique et sociale des événements.

2.2.5. Boîte noire

La sociologie de l'Acteur Réseau observe le processus de constitution de ces réseaux socio techniques. Elle met en lumière les négociations et ajustements entre acteurs humains et non humains, avant ce que Latour (Latour 1987) désigne par l'expression « *boîte noire* ».

Selon Latour (Latour 1987) la « *boîte noire* » est la résultante de cette combinaison de mouvements du réseau et de controverses. A l'issue d'un processus elles se cristallisent dans un mécanisme technique peu lisible, la « *boîte noire* » que l'on peine à ouvrir. La *boîte noire* peut également s'apparenter à l'expression populaire « Boîte de Pandore » que l'on hésite à ouvrir par crainte de remettre en question un système complexe.

La mise en boîte noire représente l'aboutissement de choix et de verrouillages techniques, elle cristallise ces choix et compromis socio - techniques. Elle structure ensuite les comportements humains et devient la source de routines qui ancre de nouvelles habitudes. Rogers (Rogers 1995) avait déjà identifié l'étape ultime d'ancrage dans les routines sans toutefois passer par cette analyse circulaire des interactions qui les précèdent.

Le décodage de la boîte noire passe par la reconstitution des controverses ayant abouti à cristalliser les faits. L'analyse de cette *boîte noire* ou boîte de Pandore étant tout aussi bien le pourquoi que le comment de la clôture des controverses. Le pourquoi interrogeant la raison profonde de l'arrêt des controverses, le comment s'intéressant aux raisons parfois techniques, contextuelles ou de circonstances conduisant à leur arrêt.

Dans le processus de diffusion d'une innovation, les effets des acteurs non humains peuvent être tout aussi puissants que ceux des acteurs humains. Ils opèrent par les effets des choix et des solutions techniques proposées, au fur et à mesure qui peuvent finir de verrouiller une

⁵⁷ Livre de Daniel 8,12

⁵⁸ Psaumes 85,12

situation sans laisser de marge de manœuvre aux humains. Ils peuvent à cet effet jouer un rôle d'alliés comme d'opposants à la diffusion d'une innovation.

2.3. Apports et limites du cadre de l'ANT

L'ANT est au départ un produit de laboratoire. Ses propositions sont issues de travaux de recherches explorant la manière dont la science se fait et propose de nouvelles technologies (Latour 2012a). Le cadre de référence mis au point par l'ANT s'est toutefois rapidement diversifié à d'autres sphères : santé, sociologie, sciences de gestion, processus de changements organisationnels (Alcouffe et al. 2008 ; Brechet et Desreumaux 2007, 2009 ; Dubois 2017 ; Fasshauer 2012). Il a également été utilisé pour étudier l'introduction de nouveaux systèmes comptables (Preston et al 1991, Briers et Chua 2001, Jones et Dugdale 2002, Alcouffe et al 2008) Il serait également un cadre pertinent pour la recherche en marketing (Krupicka 2012).

Le cadre proposé par l'ANT énonce des concepts aisément adaptables à différents domaines d'étude : « *Ces notions réceptacles ne sont pas liées à un domaine spécifique et peuvent donc être aisément transposées d'une étude de cas à l'autre* » (Dubois 2017; Schinn et Ragouet 2005). L'usage fréquent de l'ANT en sciences de gestion illustre cette tendance à la généralisation de ce cadre théorique.

L'article de Alcouffe et al (Alcouffe et al. 2008) sur la diffusion de l'ABC, des sections homogènes et de la méthode GPM utilise l'ANT comme cadre d'analyse. Cet article co-écrit avec deux autres auteurs prolonge un travail précédent d' Alcouffe sur la diffusion de l'ABC et utilisant la théorie diffusionniste de Rogers (Alcouffe 2002). Il semble que cette évolution du cadre théorique s'explique à la fois par la montée en puissance de l'ANT entre ces deux articles et son intérêt intrinsèque pour comparer les mouvements de plusieurs innovations. Par ailleurs, Chua, a utilisé l'ANT pour décrire des mouvements d'innovations comptables. L'un de ses arguments est que « *la constitution de nouveaux chiffres comptables et la bataille pour les légitimer est comparable aux controverses scientifiques* »⁵⁹ (Chua 1995, p. 115). On trouve également des usages de l'ANT pour décrire la diffusion d'innovations comptables dans la sphère publique (Christensen et Rocher 2021).

L'usage de ce cadre théorique nous ferait ainsi rejoindre un courant de recherche en gestion mobilisant l'ANT pour l'étude de la comptabilité qui serait inclut dans une théorie positive de la comptabilité selon l'étude statistique faite à partir des publications dans les revues comptables internationales (Nikitin et Ragaïne 2012).

La généralisation de l'usage de l'ANT dans différents domaines de recherche et son utilisation en gestion adresse cependant des questions de fonds, comme le souligne Dubois

⁵⁹ *Firstly, the making up of "new" accounting numbers and the battle to secure their legitimacy may be seen as being similar in important respects to a scientific controversy.*

(Dubois 2017) qui recense les différentes critiques de cette approche. Cette question s'adresse aussi à notre propre recherche à la fois par la demande de notre directeur de thèse, mais aussi en écho à quelques interrogations intuitives personnelles qu'il fallait bien pousser un jour ou l'autre dans leurs retranchements... L'une d'elle est que notre directeur de thèse utilise souvent des termes issus de l'ANT : controverses, traduction, enrôlement. Il évoque aussi régulièrement l'héritage des travaux de Latour. N'y a-t-il pas là un risque à suivre un sillon déjà pré-tracé ?

L'autre doute est que nous avons longtemps maintenu deux filtres d'observation de notre terrain : celle de l'ANT et de ses mouvements circulaires d'une part mais aussi celles de Rogers théorisant sur les profils humains favorables ou non à l'innovation. Notre intuition initiale étant que des blocages psycho - techniques peuvent être à l'œuvre sur notre terrain de recherche.

Ces doutes sur la pertinence de l'ANT et l'intérêt de l'approche de Rogers imposent de clarifier certains points pour consolider notre ancrage théorique.

2.3.1. Auto-critique et critiques de l'ANT

Callon, l'un des fondateurs de l'ANT (Callon et Ferrary 2006a) autocritique lui-même l'utilisation généralisée de ce concept. Un usage probablement favorisé par ce néologisme fédérateur de deux notions en apparence disjointes « acteur-réseau » qui couvre de multiples aspects : intéressement traduction, controverses etc. jusqu'alors présentés successivement par ses penseurs.

Selon l'auteur, le vocable ANT a assemblé et rendu compréhensible la combinaison de ces deux propriétés. Le concept s'est cristallisé autour de cette expression simple créant ensuite de l'aveu même de Callon le pire comme le meilleur « *le pire avec des travaux qui se contentaient de répéter que les non humains existaient, que les boîtes noires devaient être ouvertes et que les macrostructures n'étaient que des fictions. Le meilleur avec des travaux très originaux en sciences et des techniques, en anthropologie de la médecine, en sciences politiques et maintenant en économie* » (Callon et Ferrary 2006, p. 43).

Cette vision réflexive fait probablement suite aux hésitations de Latour lui-même qui a établi l'acte de décès de l'ANT en 1999 avant d'annoncer sa renaissance en 2005, dans un ouvrage d'introduction à l'ANT (Latour 2005).

Recensant ces autocritiques, Dubois (Dubois 2017) souligne qu'il existerait finalement deux générations d'ANT. La première, issu des travaux des fondateurs : Latour, Callon et Law, tous nés dans l'immédiat après-guerre et confrontés aux remous de la seconde moitié du XXème siècle : mouvements sociaux et contestations, projet de société, avancées technologiques. La seconde génération correspondrait à des chercheurs arrivés en poste vers la fin du XXème siècle, mais n'ayant pas suivi le cheminement traditionnel d'une génération scientifique qui se construit par opposition aux précédentes. Ce processus d'émergence générationnelle suivi par Einstein, Marie Curie, Pasteur et bien d'autres ne se serait donc pas

reproduit pour l'ANT. La pression sur les publications pouvant ne laisser guère de temps à l'analyse critique d'approches fondamentales.

Dubois recense ainsi les nombreuses critiques formulées contre l'ANT en suivant le chapelet de critiques formulé par Bruno Latour lui-même en 1999 « *dans l'expression Actor Network Theory rien ne va* ». Ces critiques portent tout à la fois sur le fait d'en avoir fait une théorie, sur la notion d'acteur, sur la notion de réseau et enfin sur l'association Acteur & Réseau (Brechet et Desreumaux 2008; Dubois 2017).

Sur les aspects théoriques, l'ANT souffrirait tout d'abord de son caractère inclassable. Serait-elle un mouvement ? une méthode ? un répertoire ? Une tradition de recherche ? La description deviendrait elle une fin en soi au détriment de la vraie production de connaissances ? Elle pêcherait aussi par le choix arbitraire des acteurs à décrire et de ceux à ignorer.

Concernant les acteurs, elle donne la primauté aux dynamiques relationnelles, aplatissant toute singularité des acteurs et actants du réseau. « *we have to try to keep the social domain completely flat.* (Latour 2005, p. 171). « *Elle empêche le chercheur de projeter du profond, de la structure, comme tentative d'explication (explanans) de ce qui doit être expliqué (explanandum). Mais, ce faisant, elle n'aplatit pas les acteurs eux-mêmes, tout au contraire – elle les regarde agir eux, pas les forces occultes qui agiraient à travers eux* » (Dumez 2011a, p. 32). Elle ignore ainsi les effets de structure et gomme tous les attributs des acteurs sociaux, leurs croyances, leurs systèmes de valeur. Elle s'imposerait davantage comme une science de la description et de l'analyse - sans préjugés - des dynamiques relationnelles entre les actants. « *ANT is anti-dualist and anti reductionnist in the sens that observations are not reduced to a set of general explanatory factors “behind” the scene or “underneath” the surface* » (Justesen & Mouritsen cité par Christensen et Rocher 2021, p. 165). Elle s'impose comme une science de la description permettant d'éviter les effets de présupposés sociaux ou de connaissance de contexte « *Si l'on choisit de se centrer sur la relation, relation de couple ou relation hiérarchique entre un subordonné et son supérieur, la première tentation est évidemment d'expliquer ce qui se passe par le contexte. Mais la description la plus féconde commence par neutraliser le contexte, par refuser les explications trop faciles de cette nature* » (Vaughan, 1986 ; Ayache, 2009). Une fois qu'un « voir comme » aplatissant, négatif, excluant les explications évidentes, convenues, banales, est choisi, il faut le tenir, avancer lentement, ne pas sauter d'étape, comme on l'a vu (...) La théorie viendra ensuite d'elle-même » (Dumez 2011a, p. 35).

Ce refus de l'ANT de considérer les facteurs sociaux sous-jacents aux postures des acteurs, cet égalitarisme entre acteurs humains et non humains serait-il issu de présupposés égalitaires véhiculés dans l'inconscient de cette génération de penseurs nés dans l'immédiat après-guerre ?

Sur le réseau, elle reposerait sur le parti pris d'une logique de dévoilement comme si tous les mouvements partaient d'une intention volontaire d'acteurs, négligeant dès lors les effets

de groupes auto générés, parfois au hasard. Elle tendrait aussi à décontextualiser et à ne pas faire cas d'une délimitation précise du réseau alors qu'une communauté de recherche se caractérise par un dedans et un dehors.

Enfin, sur l'association Acteur & Réseau, elle ignore les alternances d'ouverture et de fermeture, les périodes stables créant là peut-être une difficulté méthodologique à saisir des variations d'état d'une situation, alternant effervescence et stabilité.

Au vu de ces critiques, l'ANT ne serait donc peut-être qu'un « verre » permettant de regarder une réalité. Latour, Callon et Law seraient des « *maîtres-verriers dont les « bouffées théoriques » (Button 1993) déterminent la vision d'une nouvelle génération de chercheurs »* (Dubois 2017, p. 124). Mais ce verre pourrait créer des effets d'optique indésirables... Dubois n'hésite pas à qualifier de « *dégénéréscente* » (Dubois 2017, p. 131) cette tendance de la seconde génération de chercheurs à employer l'ANT sans réserve ni auto critique. Plus sobrement nous pourrions considérer cette seconde génération de chercheurs comme des « usagers » de l'ANT. Et finalement se demander si la science des controverses ne souffrirait pas de l'absence de controverses à son égard ...

Comment dès lors concilier l'approche de l'ANT, à première vue pertinente face aux dynamiques de notre terrain, avec ces critiques théorisées qui faisaient quelques échos à nos propres doutes ?

2.3.2. Du bon usage de l'ANT

Tout d'abord, nous pouvons rappeler que l'émergence de l'expression ANT autour des travaux de ses fondateurs est en soi révélatrice de phénomènes complexes et désordonnés d'émergence d'une innovation. C'est dans un papier consacré aux travaux sur le véhicule électrique que Callon (Callon et al. 2006) utilise l'expression hybride d' « *Actor Network* » pour décrire en miroir les facteurs potentiels de succès d'un tel produit. Ce néologisme « *Actor Network* » employée alors comme un « bricolage » de l'aveu même de son auteur (Callon et Ferrary 2006a) est présenté comme une théorie dans l'introduction de l'ouvrage « *New Directions in Social Studies of Technology* » qui l'évoque y trouvant là son acte de naissance. Des références à l'acteur réseau étaient toutefois apparues çà et là dans des précédentes publications (Callon 1986; Callon, Law, et Rip 1986)

Ensuite, rappelons que la littérature ne considère pas l'ANT comme une théorie intrinsèque mais plutôt comme un *cadre d'analyse* d'une réalité, fondé sur la description détaillée et objective. Law, co-fondateur de ce que l'on pourrait nommer le « *sillage ANT* » indique ainsi que « *actor-network theory is descriptive rather than foundational in explanatory terms (...) instead, it tells stories about how relations assemble or don't* (Law 2009)

Elle pousse selon Dumez à « *commencer les descriptions au milieu des choses et à suivre les actions sans rien postuler -ou le minimum- d'un contexte fait de groupes sociaux,*

d'intérêts construits, de classes, d'habitus, etc. » (Dumez 2011a, p. 30). Il est également évoqué que « *certains auteurs suggèrent qu'il serait plus juste de la désigner comme une « sensibilité interprétative ou un style narratif* » (Gherardi et Nicoloni cité dans Brechet et Desreumaux 2007, p. 5). Citons également les propos de Latour qualifiant l'ANT « *c'est d'avantage le nom d'un crayon ou d'un pinceau que celui d'un objet qu'il faudrait dessiner ou peindre* »

Ces réserves sur l'usage de l'ANT invitent à l'utiliser pour ses propriétés descriptives plus que prédictives ou théorisantes d'une réalité. Les grilles de lecture de l'ANT : traduction, controverses, actants serait ainsi à considérer comme des réceptacles de la réalité, « *à même de revêtir une pluralité d'acceptions* » (Brechet et Desreumaux 2008, p. 8). Ils constituent davantage un cadre d'analyse qu'une théorie à tester (Christensen et Rocher 2021).

Les origines scientifiques de l'ANT (études des coquilles saint jacques, des microbes etc.) ont pu conduire ses concepteurs à envisager les outils de cette approche descriptive de la réalité de manière technique, créant de fait un « *prêt à penser* » applicable à toutes sortes de terrains de recherche. L'engouement pour l'ANT pourrait venir de cette tentation d'utiliser un outil de lecture, en apparence simple de la réalité, permettant d'accéder rapidement à des résultats. Le caractère relativement transposable, à toutes sortes de réalités, d'une approche par les controverses, les acteurs, les acteurs non humains le ralliement d'alliés a ainsi pu favoriser cette généralisation et créer le pire comme le meilleur selon les propres propos de Callon « *le pire avec des travaux qui se contentaient de répéter que les non humains existaient, que les boîtes noires devaient être ouvertes et que les macrostructures n'étaient que des fictions. Le meilleur avec des travaux très originaux en sciences et des techniques, en anthropologie de la médecine, en sciences politiques et maintenant en économie* ». (Callon et Ferrary 2006a, p. 43).

C'est donc peut-être de cet accès trop technique à la réalité qu'il faut se prémunir.

Reprenant les propos de Dubois (Dubois 2017), nous pourrions dès lors considérer l'ANT comme un « verre » optique de lecture du terrain dans toute son acception. L'ANT fournirait ainsi une aide optique à la lecture d'un terrain. Mais un verre nécessite des réglages et des polissages. Il permet de corriger différents défauts de vision. Il permet de voir l'infiniment petit comme l'infiniment grand. Peut-être est-ce le défaut de réglage de l'ANT qui serait à l'origine de ces excès d'usage ?

2.3.3. Double focale (double foyer) de l'ANT

S'agit-il d'observer une réalité de près ou de loin ? sur une courte période ? ou dans le temps long ? une phase de problématisation pourrait se nouer en quelques jours sur un temps court mais quelle en serait sa durée sur une observation longue ? le phénomène observé est-il isolé ou s'inscrit-il dans un mouvement plus large que le simple périmètre apparent ?

Ces questions spontanées se sont souvent posées au cours de notre recherche. Elles étaient d'autant plus accentuées que nous avions à l'esprit la littérature sur la diffusion des innovations comptables étudiées sur un plan historique, bien plus large qu'un plan social, ((Bensadon 2009; Lemarchand 2016a; Touchelay 2008) mais pouvant de notre point de vue être appréhendés à l'aide du cadre de l'ANT.

Un autre argument en faveur de cette vision à géométrie variable utilisant le verre de l'ANT nous vient de la recherche sur les innovations. Ainsi, Aggeri et Labatut soulignent en conclusion de leur article sur la généalogie des instruments de gestion, que « *l'analyse des instruments de la notation extra-financière est incomplète si elle n'est pas mise en perspective par rapport à l'effort de conception collective réalisé par différents acteurs internationaux pour concevoir et stabiliser une chaîne instrumentale qui permet de produire des informations fiables et reproductibles ; chaîne de calculabilité permettant de relier les pratiques de reporting à la notation, via des opérations et des instruments de certification et d'audit* » (Aggeri et Labatut 2010, p. 23). Une analyse microscopique de la poussée d'une innovation ne peut se suffire à elle seule. Elle se doit d'être couplée à l'étude des déterminants socio techniques externes à l'entreprise qui favorisent son adoption.

Abondant sur ce point, des chercheurs en comptabilité militent également pour l'usage de l'ANT comme cadre d'analyse. Ainsi, Chua, auteure internationale souvent citée dans cette discipline, utilise ce cadre dès 1995 (Chua 1995). Elle réaffirme ce choix en 2020 en répondant notamment aux critiques de Modells (Baxter et Chua 2020).

Dès lors qu'en est-il de notre recherche face à ces réserves sur l'ANT ?

Comme nous le détaillerons dans le chapitre méthodologique, nous avons l'opportunité d'observer un terrain composé de deux espaces. Le premier est constitué d'un écosystème d'acteurs et d'actants œuvrant à la promotion générale du modèle CARE. Le second d'une sphère d'expérimentation pratique et opérationnelle du modèle. Nous avons toujours conservé cette nuance entre ces deux sphères gravitant autour d'un même objet de recherche en raison des différences d'enjeux et d'actants.

Une démarche classique de recherche aurait peut-être conduit à faire deux thèses de ces deux terrains en les confiant à deux chercheurs différents... Mais notre parcours personnel de professionnelle du chiffre sensible aux enjeux de la comptabilité et de ses mouvements amples et de long terme nous a conforté dans l'idée *que quelque chose se jouait sur chacune de ces deux sphères voire entre elles*. Et qu'il fallait les étudier conjointement, sur le temps de notre recherche.

L'utilisation du cadre théorique de l'ANT conduirait alors à régler la focale du verre de façon différente sur ces deux espaces.

2.3.3.1. *Macroscopie et Microscopie*

Dans la sphère de l'écosystème médiatisant le modèle CARE, les acteurs se caractérisent par leur dynamisme, un enthousiasme et une envie de mouvement. Ils sont en général peu connaisseurs des subtilités de la comptabilité et de la culture industrielle de la production de chiffres.

Dans la sphère de l'expérimentation, les praticiens, notamment financiers, ont une approche plus nuancée, marquée par leurs pratiques processuelles et les contraintes fiscal-légales d'un exercice imposé. Généralement, ils appliquent les conventions avec peu de recul sur ce qui les fonde. Elles en deviennent des routines absolues « *la prégnance des conventions conduit-elle leurs adopteurs à les considérer comme des évidences indiscutables ; progressivement, celles-ci s'imposent à l'esprit comme des certitudes absolues et quiconque tente de les combattre prend le risque d'être jugé par ses pairs comme hérétique ou fou* » (Amblard 1999, p. 191).

Régler le verre de l'ANT consisterait peut-être à avoir une approche « macro » ou macroscopie sur l'écosystème. Ceci permettrait d'observer le mouvement d'acteurs, peu marqués par des attributs structurels. Les idées nouvelles y circulent avec une certaine fluidité, les mouvements sont rapides, saisissables. Le temps court. Il est court.

Sur la sphère de l'expérimentation, les choses sont différentes. Le construit socio technique des acteurs et actants en présence est plus marqué. Praticiens, outils, normes cristallisent en eux des pratiques séculaires de production de l'information financière. Au-delà de ces dimensions, et contrairement aux croyances populaires, c'est la comptabilité qui serait le plus vieux métier du monde. On en trouve des traces dans l'histoire égyptienne, au 4^{ème} millénaire avant l'ère chrétienne. C'est aussi la comptabilité qui fournit généralement les plus grands stocks de documents d'archives du fait de la nécessité de conserver la trace des échanges et des richesses.

Une phénoménologie des outils peut caractériser cet espace, sédimenté et structuré par des millénaires de pratiques. Des construits sociaux se sont progressivement greffés sur les racines premières du dénombrement créant peu à peu une véritable galaxie de la comptabilité : praticiens disposant d'un savoir-faire acquis de longue date, documents spécifiques puis logiciels, normalisateurs et institutions, fiscalité et emprise du droit. Avec les IFRS, c'est un cercle d'acteurs privés qui a forgé des normes de représentation internationales de la valeur. Celles-ci transcendent les fiscalités nationales, elles accompagnent et performent les flux financiers internationaux, orientant ainsi les remous du capitalisme. Nous pourrions paraphraser Marx en évoquant un phénomène *d'accumulation de capital* socio technique lourd à faire évoluer. Nous pourrions plus sobrement évoquer Colasse qui recommande au citoyen de s'intéresser aux questions comptables en raison des enjeux de société qui s'y dissimulent (Colasse 2007).

Avec de tels attributs, la comptabilité serait bien d'avantage qu'une simple science à l'œuvre dans un laboratoire. C'est un savoir-faire technique tissé avec des choix de représentation. En outre, ce choix de représentation s'est connecté avec la fiscalité pour faire de la comptabilité l'outil de calcul des recettes fiscales. Ce tissage avec le droit et la fiscalité l'insère dans un cadre technico légal dépassant la seule dimension d'une entreprise expérimentant une nouvelle technique. Les structures de la comptabilité se sont également cristallisées dans des outils dimensionnant sur la durée les comportements professionnels. L'intrication entre comptabilité, construits sociaux, outils et connexions fiscales est si profonde qu'elle a pu se diffuser en profondeur dans les moindres capillarités civilisationnelles. Ce tissage serait tellement répandu, complexe et puissant que beaucoup préfèrent l'ignorer ou le considérer avec dédain et caricature.

Plus qu'une discipline, la comptabilité générale serait une véritable citadelle, voire un point du réseau à faire fluidifier pour laisser cheminer une innovation. Un réseau très stable. Les effets de structure sont considérables. Ils pourraient évoluer sous l'effet de facteurs exogènes comme endogènes (Amblard 1999). Pourtant, une application brute de l'ANT dicterait de ne pas se soucier de tels attributs, et de ne considérer que la dynamique relationnelle possible entre l'actant comptabilité d'une part et des acteurs d'autre part.

Face à cette approche, nous proposons de penser la comptabilité non comme un point mais un relief. C'est-à-dire une structure, forte, pentue. Cette proposition ne remet pas en question le « *point de passage* » de l'ANT, mais lui donne un relief particulier, comme un sentier de Solutré à monter en plus de le franchir. Le schéma de points et de flèches caractéristique des approches ANT pourrait prendre avec la comptabilité une dimension 3D avec des reliefs.

Le franchissement de ces points nécessite de gérer des controverses accentuées. Le temps à y consacrer dépasse celui d'une gestion sociale de controverse simple. Il dépasse le temps d'observation du cheminement à l'échelle d'une expérimentation locale.

Utiliser l'ANT pour l'espace d'expérimentation reste pertinent à condition de ne pas le considérer isolément, comme une simple phase de traduction aux conclusions isolées, mais davantage comme une fractale, constitutive de quelque chose de plus vaste. L'expérimentation est à insérer dans un vaste cheminement de la comptabilité, voisin de mouvements spécifiques aux innovations comptables, à caractère légale. Cette observation nécessite une approche en « *macroscope*⁶⁰ » permettant de l'insérer dans une démarche d'observation de phénomènes complexes, systémiques à inscrire dans le temps long. Elle pourrait rejoindre une analyse rétrospective de l'histoire des innovations comptables et de leurs ancrages dans des pratiques quotidiennes au terme de décennies d'essais erreurs dans les pratiques.

⁶⁰ Ce terme a été utilisé sous la forme d'un néologisme par le scientifique Joël de Rosnay pour décrire des mouvements systémiques, de grande amplitude. Il avait donné lieu à la publication d'un livre « *le macroscope vers une vision globale* » dès l'année 1975 pour décrire les enjeux système du développement durable

Structurellement, l'ANT décrit les mouvements des acteurs et actants dans un réseau. Elle identifie les franchissements de points de passage et la résolution de controverses comme autant de moments clés pour poursuivre un processus de traduction. Au cas particulier de l'expérimentation, il s'agirait donc de franchir des reliefs, ce qui reviendrait à chercher des aspérités sur un mur lisse. L'ampleur de ces enjeux, porteurs de controverses, pourrait présumer un temps long conjugué à des énergies humaines spécifiques.

2.3.3.2. De la motivation personnelle des premiers acteurs

Par ailleurs, la simple existence de ce réseau autour de CARE pose la question de son origine, de l'intention des actants associés à la problématisation initiale. La problématisation est à confronter à un projet ou à un problème donné. Au cas particulier du modèle CARE il s'agissait de formuler une proposition novatrice et comptable aux enjeux du développement durable. Mais l'ANT semble ne faire débiter le projecteur que sur le nœud relationnel entre les actants de la première heure sans interroger la question de fonds de l'intention et des motivations personnelles des acteurs. Cette ellipse sur l'intention initiale serait à raccrocher avec la proposition de Brechet indiquant que « *la perspective relationniste [de l'ANT] ne peut se fonder sans reconnaître un agir créatif et projectif* » (Brechet et Desreumaux 2008). Au cas particulier de CARE dans l'ANT, il s'agirait de prolonger les dimensions relationnelles sur le réseau par celles des intentions et des motivations personnelles des acteurs humains.

Ecarter cette question au profit d'une approche relationnelle nous semble constituer un manque face à la complexité des reliefs comptables à gravir. L'énergie et l'ingénierie nécessaires à une telle ascension sont d'une dimension supérieure à celles requises pour une marche ou une course de fonds.

L'ANT est avant tout un cadre d'analyse plus qu'une théorie à vérifier comme l'indique Christensen et Rocher (Christensen et Rocher 2021) ou le reconnaît sobrement Latour lui-même dans son dialogue imaginaire avec un doctorant « *c'est une théorie – et même je pense une théorie solide – mais une théorie qui porte sur la façon d'étudier les choses ou mieux sur la façon de ne pas les étudier ou encore sur la façon de laisser aux acteurs un certain espace pour s'exprimer* » (Latour 2004, p. 155).

Dès lors, il nous semble pertinent de compléter les apports de son « verre » d'éléments sur le niveau de motivation et d'innovation des acteurs humains de la première heure. Ceux-ci se mettraient sur le même plan que la cuirasse de la citadelle comptable et ses construits sociaux.

C'est donc à un tel niveau que pourrait s'articuler, en complément de l'ANT, l'approche de Rogers sur les *innovators* et les profils *homophilous* ou *heterophilous* des acteurs (Rogers

1995). Les apports de Rogers se complèteraient allègrement du propos de Hegel affirmant que « *rien de grand ne s'est accompli dans le monde sans passion*⁶¹ »

Nous proposons cette combinaison car il nous semble que les deux lignes de forces de ces cadres théoriques soient pertinentes pour aborder un sujet aussi complexe et technique que la comptabilité.

En 2006, Callon reconnaissait d'ailleurs les limites de l'ANT sur les aspects humains « *nous avons traité les humains avec une certaine désinvolture* » (Callon et Ferrary 2006a, p. 43). En 2012, Latour est revenu sur le paradigme technique de l'ANT en consacrant un livre enquête aux modes d'existence. Le propos de l'ouvrage est de constituer une théorie des comportements socio technique par une approche modulaire croisant des caractéristiques types. Cet ouvrage, que nous comprenons comme une proposition de constituer le tableau de Mendelieff des comportements sociotechniques prend le soin de consacrer quelques passages à expliquer l'atténuation des propositions d'origines de l'ANT. Les considérations comportementales ou sur les valeurs des actants sont désormais remises à l'honneur, les actants ne sont plus des points invariants d'un réseau caractérisés uniquement par les relations qui vont s'y nouer comme l'explique l'auteur « *il n'aura pas échappé aux lecteurs un peu sociologues que ce croisement [RES. PRE] pose un problème de compatibilité logicielle, comme on dit en informatique, entre la théorie de l'ACTEUR-RESEAU et ce que nous venons d'apprendre à noter [PRE]. A l'évidence pour pouvoir continuer son enquête, l'anthropologue des Modernes doit maintenant faire le deuil de son penchant exclusif pour un argument qui l'avait pourtant libérée de la notion de domaines distincts (...) nous le comprenons maintenant, cette méthode a conservé certaines des limites de la pensée critique : le vocabulaire qu'elle offre est libérateur mais trop pauvre pour distinguer les valeurs auxquelles les informateurs tiennent mordicus* » (Latour 2012b, p. 75-76)

2.3.4. Articulation entre le cadre de l'ANT & le modèle de Rogers

Le modèle de Rogers décrit l'adoption d'une innovation selon un schéma en cloche « *Bell shaped curve* » montrant dans le temps l'évolution du nombre d'utilisateurs adoptant une l'innovation (Rogers 1995).

Le pivot de la courbe d'adoption du modèle de Rogers serait le « *tipping point* » ou point de bascule, caractérisée par une augmentation rapide du taux d'adoption. Cette notion, puisant ses origines dans le vocabulaire épidémiologique, repose sur le constat que dans une organisation, une fois que les croyances et énergies ont atteint une masse critique de personnes, la conversion à une nouvelle idée se répandra comme une épidémie, amenant très rapidement à des changements fondamentaux (Kim et Mauborgne 2003). Elle pourrait également rejoindre l'idée du *saut quantique*, cette étape de franchissement d'un seuil

61

https://www.researchgate.net/publication/343812743_La_raison_dans_l'histoire_selon_Hegel_Friedrich_Une_hermeneutique_de_la_nature_de_l'histoire_originale_dans_les_types_d'historiographie_hegelienne

symbolique avant une diffusion très large et rapide. Ce processus linéaire et cumulatif de diffusion serait-il à l'œuvre avec CARE ?

Le modèle de Rogers décrit également la manière dont l'adoption d'une innovation dans le temps repose sur l'action de cinq types d'individus allant des « *innovators* » ou avant-gardistes, aux derniers réfractaires « *laggards* ». Dans ce modèle les actions des médias et leaders d'opinion sont également abordées au vu de leur influence sur le public visé : large et superficielle ou ciblée. Le public étant subdivisé en populations « *Heterophilous* », ou catégories sociales ouvertes à l'innovation et en « *Homophilous* », hostiles à l'innovation. Pour ces derniers, la diffusion de l'innovation repose notamment sur une communication compatible avec le système de normes du groupe.

Ces concepts seraient-ils à rapprocher des publics à convaincre du bien-fondé du modèle CARE ? Et dans ces publics y aurait-il des profils plus complexes à convaincre que d'autres ? Y aurait-il des *innovators*, des *laggards* ? autant de questions théoriques que ne traite guère le cadre de l'ANT et qui nous conduit à faire ces emprunts à Rogers

Un autre intérêt du modèle de Rogers peut porter sur les canaux de communication : larges ou ciblés, selon le public à atteindre. On pourrait également considérer le concept du type de communication et d'un format éventuellement adapté au public les plus réfractaires au changement.

Le cadre de l'ANT traite de la communication mais l'aborde davantage dans une vision processuelle, en l'associant à des mécanismes d'alliances sans distinction des profils humains déjà en place et pouvant rester figés dans des rôles. A l'inverse, le modèle de Rogers envisage la diffusion d'une innovation de manière linéaire et non circulaire.

Nous utiliserons donc dans une dimension majeure le cadre de l'ANT tout en puisant dans les apports de Rogers pour cerner la question de la communication et de la manière de mobiliser des alliés humains de profils différents. Les emprunts au modèle de Rogers s'en tiendront à ces aspects. Celui de la vision linéaire du rythme d'adoption sera quant à lui écarté car il ne correspond guère à la temporalité de nos observations sur CARE et à notre approche qualitative.

La communication sur le modèle CARE oscille en effet entre des dispositifs d'expérimentation des comptes au format CARE visant un public ciblé et de communication plus large.

Nous concluons ainsi cet argumentaire en faveur d'un ANT enrichi de considérations sur l'innovativité des acteurs. Celle-ci ne saurait être le seul fait de dynamiques relationnelles mais proviendrait également comme l'explique Joas, dans Brechet et Desreumaux, « *d'une dimension créative insuffisamment prise en compte* » (Brechet et Desreumaux 2008, p. 22). Cette dimension individuelle pouvant trouver matière à s'exprimer dans un jeu d'acteur lisible dans le collectif. Cette lecture enrichie de la combinaison entre l'individu et le collectif permettrait de sortir l'ANT d'une vision étroite dont on « *ne retiendrait par exemple que l'idée d'un bricolage incertain, permanent ou d'un tâtonnement généralisé comme seule conception de l'agir collectif. Certaines situations sont fortement structurées par des acteurs*

qui imposent leurs solutions plus qu'ils ne tâtonnent, qui les font advenir avec ardeur (lobbying, mais aussi actions parfois plus grises et moins démocratiques). Certains phénomènes et projets s'inscrivent dans des temps longs, présentent des irréversibilités qui ne peuvent se satisfaire d'une simple logique d'ajustement » (Brechet et Desreumaux 2008, p. 26).

On retrouve cette dimension personnelle d'innovation active dans le tempérament de Edison marqué par cette « *irremplaçable intuition qui fait que dans certains cas on a l'impression d'un faisceau de présomptions qui rendent crédible ce discours singulier tenu par un être unique* » (Akrich et al. 1988, p. 13). Les questions de personnalité ne sont pas à sous-estimer dans les processus d'innovation « *Le doute, la confiance, puis la gratitude et l'admiration, ou au contraire la suspicion, la défiance et bientôt la haine, sont au cœur de l'innovation. Ces passions ne viennent pas parasiter le travail de l'ingénieur ou du chercheur : elles en sont les éléments constitutifs les plus intimes et les plus fondamentaux. C'est pourquoi il est vain de vouloir séparer les facteurs humains et les facteurs techniques, les passions et la raison* » (Akrich et al. 1988, p. 17).

Les idées de Dumarchey, bien que très poussées et pertinentes ne se sont pas diffusées de son vivant parce qu'il n'a pas su s'attirer des alliés. Mais ne nous arrêtons pas à cette controverse dans le seul schéma des traductions et prolongeons cette question à la racine. Pourquoi n'a-t-il pas su s'attirer des alliés ? Parce que son tempérament mathématique et rationnel de la comptabilité l'a enfermé dans une érudition technique au détriment de la pédagogie et de la relation humaine. Elle pousse Alfred Berran, rédacteur en chef de la revue *La comptabilité* à mettre fin à leur collaboration en 1934 s'en justifiant ainsi : « *les études de Dumarchey revêtaient une allure trop érudite pour la majorité de nos lecteurs, plus avides d'articles pratiques que de théories transcendantes* » (Charrier 2005, p. 50). Dumarchey lui-même semblait ne pas avoir conscience de cette communication dégradée avec ses pairs préférant s'enfermer dans un ressentiment infertile lorsqu'il évoque en 1933 l'arrêt de la collaboration avec une autre revue comptable *Expetra* « *pour édifier l'édifice (...) il m'a fallu (...) démolir parfois les constructions branlantes du passé (...) on ne tue pas sans douleur (...) et l'une de mes victimes (...) poussa des clameurs si affreuses qu'elle m'épouvanta* ». (Charrier 2005, p. 50). Charrier précise à son sujet que « *la théorie positive de la comptabilité avait contribué au renouvellement du cadre théorique mais l'avenir était fait d'un autre pragmatisme, plus diplomatique, plus accessible, moins académique. Problématique demeurant toujours d'actualité* » (Charrier 2005, p. 52). Analysant la non-diffusion de ses idées, il conclue que le ton de Dumarchey a certainement contribué aux réserves de ses pairs.

A l'instar de Dumarchey, les propositions de Georges Perrin ne se sont pas répandues, en grande partie aussi en raison d'une priorité donnée à la technique sur l'influence humaine. Ce choix conscient ou non était sans doute issu d'une déformation professionnelle et technique d'ingénieur qui l'a poussé à verrouiller son innovation et à refuser de l'exposer à des controverses (Alcouffe et al. 2008). Or « *Qui veut gérer l'innovation doit accepter de s'immerger dans ce monde. La gestion de l'innovation commence avec la confrontation des*

divers discours d'accusation qui gouvernent les décisions stratégiques » (Akrich et al. 1988, p. 19).

2.3.5. ANT et dimension humaine ?

Pousser une innovation comptable dans un processus de traduction ne se résumerait donc pas à une seule dynamique relationnelle entre les actants. Le tempérament innovant des acteurs humains à l'œuvre dans ce réseau est également une ressource clé à mobiliser. Il l'est d'autant plus que les actants opposent des résistances spécifiques constitutives de l'armature comptable. Nous étudierons donc notre terrain armée de ces ressources théoriques : le verre descriptif de l'ANT dans une vision microscope et macroscopique sans ignorer, en facteur explicatif des observations, le tempérament des acteurs humains à l'œuvre dans ce réseau.

Le schéma ci-après résume ces caractéristiques et l'intrication proposée entre l'ANT et les apports de Rogers sur les profils personnels des acteurs humains. Le cercle en trait gras délimite notre cadre théorique.

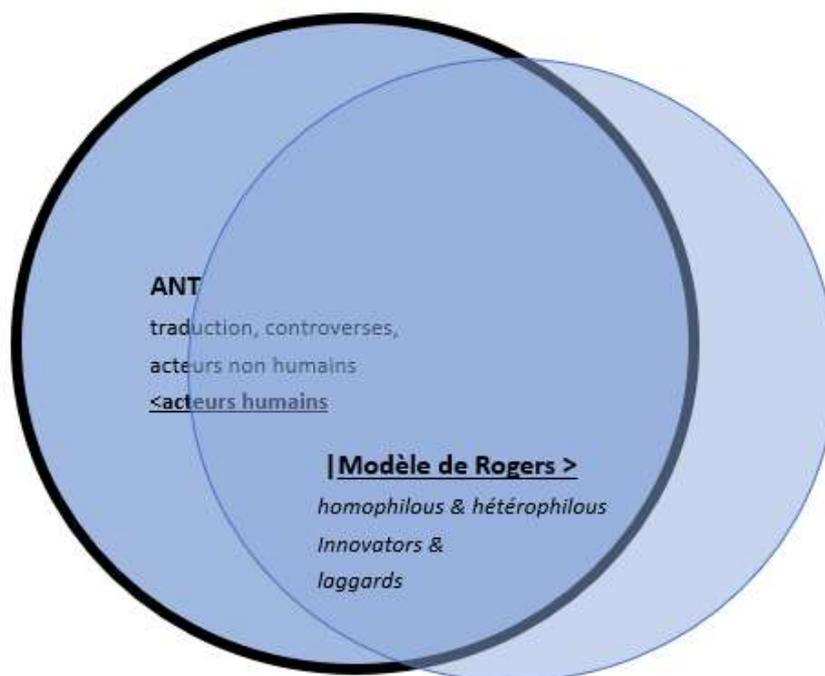


Figure 20 - Intrication proposée par l'auteure entre le cadre de l'ANT et des éléments du cadre de Rogers (1995)

Nous espérons ainsi ne pas trahir l'esprit des pères fondateurs de l'ANT tout en proposant notre humble controverse à la science de la controverse. Notre thèse pourrait ainsi doublement contribuer à enrichir la littérature sur l'ANT et ses enrichissements récents tout en abondant celle sur les profils tels que définis par Rogers.

Plus largement, cette difficulté que nous avons ressentie à nous limiter à un cadre d'analyse exclusif rejoint le propos de Downs et al. (Downs, Georges, et Lawrence 1976) sur les innovations⁶² :

« La principale cause d'instabilité dans les résultats des recherches sur l'innovativité provient du fait que toutes les innovations n'ont pas les mêmes caractéristiques. On doit donc admettre qu'il est peut-être impossible de développer une théorie générale de l'innovativité, c'est-à-dire de trouver les variables organisationnelles qui font qu'une organisation adopte ou développe toute sorte d'innovations confondues. Il existe en effet différents types d'innovations et l'adoption ou la mise en œuvre de ces différents types sont contingentes soit de caractéristiques organisationnelles différentes, soit des mêmes caractéristiques mais de façon différente »

C'est peut-être le caractère inédit de chaque innovation qui conduit à cette difficulté d'appréhension avec un modèle théorique unique. La nécessité de faire des emprunts à des concepts d'autres cadres pour compléter l'ANT est peut-être illustratrice de cette difficulté épistémologique. Cette difficulté est endogène à l'innovation. Cette difficulté à rendre générique un modèle de lecture des innovations semble se coupler aux spécificités propres à la comptabilité de type légale.

Notre recherche permettrait-elle de faire émerger un modèle de diffusion spécifique aux innovations comptables ? et quels seraient les écueils à éviter dans une recherche à temporalités fractales : une étude d'un réseau au présent dans lequel nous sommes nous-même embarquée. Un présent inséré dans une histoire plus longue des innovations comptables. Notre recherche pourrait aussi humblement compléter celles sur les innovations comptables (Lemarchand 1993; Touchelay 2008; Bensadon 2009; Labardin et Fabre 2011) réalisées rétrospectivement, à la lecture de documents d'archives, quand les remous du présent social avaient cédé leur place à l'Histoire.

⁶² Citation en français dans Alcouffe 2004

Partie 2 – Méthodologie et terrain

Chapitre 3 – Méthodologie et terrain d'étude

Notre recherche n'a pas suivi le schéma traditionnel d'un modèle ou d'une théorie initialement abordé par des lectures et testés dans un second temps sur un terrain de recherche. Elle est marquée à l'inverse par une immersion rapide sur le terrain de recherche ouvert au début de notre thèse, suivie d'approfondissements théoriques.

Les premiers temps de cette immersion furent une phase de découverte flottante de cette réalité. A cette phase d'hésitation face à une réalité en apparence désordonnée a succédé celle d'une compréhension progressive de ce qui se jouait en sous-jacent de ce terrain, favorisée par l'avancement de notre revue de littérature et nos lectures méthodologiques.

Cette clarification progressive s'est accompagnée d'une identification plus nette des contours de notre terrain que nous présentons sommairement ci-après pour en faciliter la présentation méthodologique.

Le champ d'observation du modèle CARE s'enracine dans le cadre d'une expérimentation pilote menée sous l'égide de l'Agence De l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie (ADEME) de la région PACA et de l'institut National de l'Economie Circulaire (INEC). La demande de l'ADEME et de l'INEC était d'expérimenter le modèle CARE sur un groupe pilote de dix entreprises en produisant des comptes sous ce format. Les travaux ont été menés par le cabinet Compta Durable. Ce périmètre délimité contractuellement constitue le premier espace de notre terrain. Nous le désignerons communément par *expérimentation*. En accord avec notre directrice de thèse, nous avons convenu de suivre de près trois des dix entreprises de ce groupe pilote.

Autour de premier espace, un réseau d'intervenants mobilisés dans la médiatisation, promotion et diffusion du modèle CARE a été identifié. Nous le désignerons par « *écosystème* » de CARE. Il représente un second espace de ce terrain. Cet espace, plus flou dans ses contours, se compose d'évènements évoquant le modèle CARE - colloques, séminaires, webinaires, formations, articles de presse, publications en ligne etc. - et du jeu d'acteurs associé.

L'identification de ce second espace du terrain s'est faite progressivement par itérations entre nos lectures et nos observations de cet espace jusqu'à son identification comme tel.

Les enjeux associés à CARE semblent différents d'un espace à l'autre. L'adoption pratique du modèle est pertinente à observer dans l'espace des entreprises pilotes de l'expérimentation. L'adoption de l'idée, le ralliement au modèle CARE relève davantage de l'écosystème. Cette dissociation apparente des enjeux n'empêche pas des porosités entre les deux espaces. Certains ralliement et controverses peuvent également être des « *points de passage* » œuvrant à la diffusion du modèle entre les deux espaces. Ainsi une expérimentation ancienne de CARE, menée quelques années plus tôt, en 2016, auprès de fermes engagées dans l'agriculture durable pourrait tracer un lien entre expérimentation et écosystème.

Nous détaillerons davantage par la suite les composantes et acteurs de ce terrain. Mais cette présentation liminaire nous a semblé indispensable dès l'introduction pour faciliter la compréhension de la méthodologie. Car celle-ci s'est structurée en fonction des caractéristiques et opportunités de ce terrain.

Les caractéristiques de ce terrain, avec un double espace, l'un d'expérimentation, l'autre de médiatisation et porteur chacun d'enjeux différents nous ont peu à peu amenée à l'intuition qu'un mécanisme d'acteur réseau (ANT) était à l'œuvre sur ce terrain avec pour enjeu la promotion de l'innovation comptable qu'est le modèle CARE.

La méthodologie déployée s'appuiera sur la grille de lecture apportée par le cadre de ANT. Nous tâcherons notamment de relier les concepts de traduction, d'intéressement et de controverses au terrain. Est-ce que la traduction correspond à des tentatives de rapprocher CARE du monde professionnel ? de le rendre plus accessible par des formations ? L'intéressement est-il associé aux stratégies d'alliances menée tantôt par des actions de communication dans les sphères médiatiques, tantôt par recherche d'alliés dans les sphères politiques ? Enfin les controverses sont-elles celles qui sont nées de la volonté de certains alliés de réaliser leurs propres adaptations de CARE ? ou de développer leur propre lecture ? enfin, et en lien avec notre proposition d'enrichir l'ANT de concepts du modèle de Rogers dans quelle mesure les tempéraments *homophilous* ou *hétérophilous* des acteurs ont-ils une incidence sur ce réseau d'actants humains et non humains ?

Au-delà de ces questions, notre étude explore le niveau de diffusion du modèle CARE. Celui-ci se juge à deux aspects :

Le premier est celui de la diffusion dans les pratiques, largement explorée par la littérature sur les outils de gestion, décrite précédemment. Elle permet d'en apprécier la mise en œuvre, concrète et opérationnelle. Ceci rejoint l'idée qu'un modèle comptable s'apprécie au regard de sa mise en pratique. Cela passe par l'applications de règles et l'utilisation d'outils par des praticiens, ce qui rejoint le propos de Lafontaine sur les innovations comptables. (Lafontaine 2002). Dans une certaine mesure, cette diffusion pratique pourrait également être appréciée au regard des thèses ayant CARE comme objet de recherche et initiées en parallèle à notre propre thèse.

Toutefois, l'analyse ne devrait pas s'en tenir à ce seul aspect dans la mesure où l'écosystème de CARE contribue à diffuser des idées, des concepts, et à disséminer des croyances. Peu à peu de tels éléments « vaporeux » infusent, se condensent et se cristallisent en une décision concrète d'expérimenter le modèle ou d'en faire une thèse. La décision d'expérimenter le modèle auprès d'entreprises pilotes en région PACA s'est ainsi construite sous l'effet d'influences sédimentant de multiples médiatisations issues de l'écosystème. Les expérimentations plus récentes de CARE, postérieures au démarrage de notre thèse, sont-elles aussi le fruit d'influences et de médiatisations renforcées de manière cumulative par les expérimentations précédentes résonnant dans l'écosystème.

Ces effets de médiatisation font également partie des éléments que nous observons. Nous faisons flèche de tout bois pour tenter d'en apprécier la portée, comme nous l'expliquerons plus en avant. Cet intérêt pour l'écosystème se fonde sur la littérature sur les innovations

explorant les effets systémiques de l'environnement et ne se limitant pas à un seul facteur local (Freeman 1991). Elle s'appuie également sur les constats de Aggeri et al (Aggeri et Labatut 2010) sur les mouvements systémiques requis pour favoriser des innovations comme la notation extra financière ou la construction durable : chaînes de certification et d'audit, normes, nouveaux modèles économiques et juridiques.

Nous proposons à présent un bref développement sur notre cheminement et notre positionnement. Ce préalable permettra d'introduire et d'explicitier la description méthodologique qui suivra.

3.1. Cheminement, positionnement et contributions possibles

3.1.1. Le cheminement de notre recherche

Schématiquement, nous pouvons considérer que notre travail de recherche a été marqué par deux grandes phases.

Une première phase d'immersion rapide, avec peu de préparation conceptuelle, sur le terrain de recherche. Cette période a duré 15 mois, de fin 2018 jusqu'au premier trimestre 2020. Lors de celle-ci, nous avons collecté un maximum d'observations issus de notre participation aux ateliers, réunions de travail et réunions plénières. Ces dernières portant soit sur le modèle lui-même soit sur l'expérimentation. Quelques entretiens exploratoires nous ont permis de compléter nos observations et de formuler nos premières hypothèses. La revue de littérature tant conceptuelle que méthodologique menée en parallèle nous a permis de structurer nos pensées et d'affiner nos questions brutes de départ.

Tout au long de cette phase, les échanges avec nos directrice et directeur de thèse nous ont aidé à construire le cheminement sous-jacent à cette démarche, à reformuler notre question de recherche et à mieux caractériser le terrain. Les premiers temps, nous en faisons une description sommaire avec un terrain d'expérimentation lié à un écosystème plus vaste mais mal défini. Peu à peu cette vision s'est affinée pour caractériser l'écosystème du modèle comme faisant partie de notre terrain de recherche et à l'appréhender comme tel.

Au fur et à mesure de nos travaux, et de l'avancée dans la démarche méthodologique, la dynamique d'acteur réseau et d'un jeu d'influence dont notre propre thèse est aussi l'un des actants, s'est faite jour. D'autres thèses en cours au moment où nous écrivons ces lignes peuvent également être considérées comme des actants. La réalité sous-jacente à ce terrain, à la fois riche et complexe s'est ainsi peu à peu faite jour aboutissant comme l'explique Dumez (Dumez 2011b) à fractionner la réalité en espaces d'observation de phénomènes connus ou à définir. Cette première phase s'est achevée par une vision plus claire des enjeux associés à notre terrain et la formulation de quelques hypothèses.

La seconde phase est caractérisée par une prise de recul sur le terrain, nos propres travaux, et un affinement de la méthodologie. Elle s'est étendue sur la période courant du second trimestre de l'année 2020 à la fin du premier semestre de l'année 2021. Le contexte de crise

sanitaire de cette période a peut-être contribué à soutenir un travail essentiel de recentrage sur notre recherche. Nous avons pu confirmer ou infirmer des hypothèses issues de la première phase.

Cette seconde phase est marquée par la finalisation des travaux de l'expérimentation et l'approfondissement de nos observations. Ces travaux consistent en la réalisation d'entretiens semi directifs avec un certain nombre d'acteurs représentatifs de différents points de vue.

Nous avons également eu accès aux documents de synthèse produits en tant que livrables de l'expérimentation. Ils ont donné lieu à une analyse de contenu mais aussi à une analyse de leur utilisation et diffusion tant dans la sphère de l'expérimentation que dans l'écosystème du modèle.

Les développements à venir sont apparus au fur et à mesure de la traversée de ces phases. Certains ont été intuités assez rapidement d'autres vers la fin de ce processus. Le retrace qui en est fait n'illustre pas forcément la séquentialité de nos réflexions. Il tente en revanche à rebours, de les agencer de la manière la plus lisible et compréhensible dans une démarche de recherche comme le décrit par exemple Benelli (Benelli 2011) ou encore Lebreton (Le Breton 2017).

3.1.2. Notre positionnement

Ces phases faites d'observations pratiques, de prises de recul, de confrontation théorique ont marqué notre recherche. Elles ont également marqué notre cheminement personnel face à cet objet de recherche. Notre regard de professionnelle du chiffre, en activité pendant cette recherche a longtemps oscillé entre un enthousiasme général face à un modèle comptable qui faisait sens et la recherche observation de solutions pratiques pour faciliter son adoption.

Peu à peu, et au fur et à mesure de consolidation théorique de nos travaux, nous avons pris conscience du mouvement d'influence autour de CARE duquel notre propre recherche ne pouvait rester complètement indépendante.

Une thèse sur CARE porte en soi quelque chose d'ambigu. Elle ouvre tout à la fois un champ de recherche mais agit aussi comme un actant dans les mécanismes d'ANT. Les autres thèses sur CARE lancées après la nôtre semblent jouer le même rôle. Elles participent à la médiatisation de CARE tout en l'aidant à gagner en robustesse. L'implication n'empêche pas l'observation, ni le recul distancié. Nous avons ainsi interviewé Alexandre Rambaud, en soulignant que cet échange se faisait au titre de son rôle de promoteur du modèle CARE et qu'il était dissocié de celui de Directeur de notre thèse. L'enjeu de cet entretien était de recueillir son opinion sur la perception du modèle et les difficultés sous-jacentes indépendamment de son rôle dans notre thèse.

Notre propre thèse centrée sur les freins et leviers aux mouvements de CARE et plus généralement à l'analyse de ses mouvements illustre aussi un risque d'instrumentalisation

militante. Ainsi, la compréhension des blocages à l'adoption de CARE pourrait apporter des éléments aux promoteurs du modèle pour qu'ils en revoient les modalités de diffusion... Mais, au-delà de cet intérêt instrumental lisible, cette compréhension pourra avoir une portée plus large en ouvrant le champ sur la compréhension des blocages individuels et collectifs que rencontre un modèle de comptabilité environnementale en soutenabilité forte, ou plus généralement d'un changement porteur d'espérances.

Nous avons donc pris peu à peu conscience du risque de dérive de l'expertise militante et des risques de capture académique sur le sujet. Un risque d'autant plus marqué que nous avons commencé cette thèse avec un niveau de motivation élevée d'emblée favorable au modèle CARE. L'enthousiasme du début et notre positionnement spontanément favorable se sont progressivement nuancés, au fur et à mesure que nous clarifions notre question de recherche et affinons notre propre regard. La nécessité de scientifier nos travaux en dépassant l'expertise militante s'est rapidement imposée et nous avons clairement saisi l'importance et l'enjeu d'une observation neutre du terrain sans parti pris pour les soutiens ou les détracteurs du modèle

Nous avons donc eu à gérer un dédoublement incessant entre les finalités générales d'un travail de recherche, et son utilisation à des fins militantes. Le risque de circularité de notre propre thèse est prégnant. Nous en avons conscience. Il est couvert par une observation aussi large que possible de la perception du modèle CARE, une écoute fine de ce qu'en disent ce qui l'ont expérimenté tout comme ceux qui n'y croient pas. Il est également couvert par une prise de recul aussi fréquente que possible par l'écriture et la compréhension de ce qui se joue pour nous-mêmes dans les mécanismes de l'ANT.

La déclinaison de cette préoccupation passe aussi par une analyse objective des données recueillies, indépendamment de toute considération militante favorable ou non au modèle CARE.

Cette exigence repose notamment sur la cohérence suivie dans l'exploitation des données. Celle-ci suppose de veiller aux équilibres dans la collecte des données, en explorant aussi bien les points de vue favorables à CARE que les controverses, comme nous le décrirons dans la présentation relative aux entretiens que nous ferons dans cette méthodologie.

Cette préoccupation a été prégnante tout au long de nos travaux. Nous avons tâché d'adopter une attitude neutre lors de l'observation du terrain et des entretiens afin de garantir la plus grande objectivité dans les éléments recueillis. Lorsque nous avons dû participer à des situations ambiguës, comme l'implication concrète dans les travaux de l'expérimentation (interventions en ateliers, rédaction de comptes rendus, de rapports, etc.) nous avons dû gérer une sorte de dédoublement de notre propre personne. Il fallait tout à la fois s'impliquer activement sur certains sujets tout en gardant une capacité de recul sur les événements auxquels nous participions.

Cette implication était nécessaire à plus d'un titre. Le cabinet CD disposait de ressources limitées pour intervenir sur l'expérimentation, notre participation a permis d'apporter « un coup de main » et d'être ainsi solidaire des équipes. Au-delà de l'intérêt immédiat pour l'avancée de la mission, cette implication a permis de créer et nouer le lien avec les équipes

et d'accéder facilement aux informations. Cette implication nous a également permis de comprendre la manière dont CARE était perçu. Nous étions nous même confrontée à la question de sa perception lorsqu'il s'est agi, en réalisant le rapport de synthèse d'une entreprise, de monter un bilan et un résultat au format CARE. Nous avons veillé, tant qu'il est possible de le faire, à ce que cette implication ne brouille pas notre capacité d'observation et de prise de recul sur le terrain.

Notre participation aux travaux lors des ateliers a été guidée par cette préoccupation de clarifier nos observations sans influencer les acteurs.

La réalisation d'entretiens auprès d'un large public aux opinions variées confirme également cette préoccupation de recherche d'éclairages objectifs et neutres pour comprendre les freins et leviers rencontrés par un modèle comptable innovant.

3.1.3. Contributions possibles

La contribution possible des résultats de cette thèse nous semble reposer sur cette diversité du terrain mêlant différents niveaux d'observations. Ceci nous semble pertinent pour mesurer ce qui se joue entre un projet de comptabilité environnementale innovante, d'application facultative, face à l'échelle des engagements : acceptation d'une croyance ou d'une idée, promotion et mise en œuvre.

3.1.3.1. Les multiples dimensions du terrain

Cette diversité du terrain est à mettre en regard de l'intérêt de l'observation de différentes phases de l'innovation telles que décrites par Alcouffe (Alcouffe 2004) dans son article constatant les limites de modèles ayant une vision parcellaire de l'innovation. Alcouffe propose ainsi une approche transverse couvrant simultanément la diffusion, l'adoption et la mise en œuvre. Le processus de mise en œuvre d'une innovation s'achevant quand celle-ci est ancrée dans les routines de l'organisation.

Alcouffe (Alcouffe 2004) propose donc un modèle d'analyse dans lequel il distingue trois étapes clés pour considérer la propagation d'une innovation :

1. Diffusion (Wolfe, Rogers) – La diffusion est le processus par lequel une innovation est communiquée à travers certains canaux, dans le temps et parmi les membres d'un système social donné ». Elle est mesurable par le rythme d'adoption, le taux de diffusion, les biais « pro innovation » identifiés par Rogers.
2. Adoption – déterminants de l'« *innovativité* » organisationnelle ». Ce type de recherche s'intéresse aux caractéristiques des individus ou des organisations qui font que ces derniers adoptent davantage d'innovations que les autres et/ou plus

rapidement. Cet aspect serait congruent avec l'approche de Rogers sur les profils des individus, plus ou moins réceptifs aux innovations.

3. Mise en œuvre – Ce type d'études cherche à identifier les différentes étapes du processus, les difficultés rencontrées lors de ces étapes et les solutions pour y remédier ainsi que la forme et les caractéristiques de l'innovation finalement mise en œuvre. Cette étape semble congruente avec celle de Rogers sur l'intégration dans les routines.

L'observation de ces différentes phases d'une innovation ne saurait donc se suffire d'un seul des espaces de ce terrain. L'expérimentation pilote ne permettant pas à elle seule de mesurer la mise en œuvre d'une innovation, allant jusqu'à l'intégration de celles-ci dans les routines de l'organisation. L'écosystème de CARE étant quant à lui un espace de médiatisation insuffisant pour mesurer l'appropriation technique et pratique d'une innovation.

Cette combinaison entre l'étude de l'implantation d'un modèle comptable, assimilable à un outil de gestion et l'environnement général créant ou non des conditions favorables inscrit également notre recherche dans le sillage d'auteurs ayant exploré des approches systémiques de l'innovation comme Freeman (Freeman 1991) dont le parcours est relaté par Boutillier et Laperche (Boutillier et Laperche 2016).

Ces considérations nous amènent donc à positionner les enjeux de l'observation de l'innovation face au terrain et son articulation de la manière suivante :

- L'observation des jeux d'acteurs dans l'espace de médiatisation nous semble adaptée à un focus sur la diffusion de l'innovation.
- L'expérimentation en cours du modèle CARE est appropriée pour observer l'adoption et éventuellement la mise en œuvre du modèle.
- Enfin, l'expérimentation passée du modèle CARE est un espace du terrain plus mature dans la pratique du modèle. Il est pertinent pour mesurer sa mise en œuvre et notamment la question de la transition entre la mise en place de CARE, et sa mise en œuvre pour le pilotage de l'organisation l'inscrivant ainsi dans ses routines.

Le tableau ci-après articule les différentes phases de l'innovation telles que décrites par Alcouffe avec les caractéristiques de notre terrain

Espace du terrain	Expérimentation		Ecosystème
	Actuelle	Passée	
Mouvement de l'innovation	Adoption → mise en œuvre ?	Mise en œuvre ?	Diffusion ?

Figure 21 – Articulation entre les gradients de diffusion d'une innovation et les caractéristiques de notre terrain

3.1.3.2. Une innovation en matière de soutenabilité et comptabilité

Un autre aspect des contributions porte sur la perception d'une innovation en comptabilité modélisant une soutenabilité forte.

La formulation de notre question de recherche : ***Quels sont les freins et leviers à la mise en œuvre d'une innovation comptable modélisant une soutenabilité forte ?*** pourrait apporter, au-delà de l'objet de recherche CARE, des éclairages à la question des résistances au changement, en particulier d'un changement considéré comme nécessaire – les nécessités d'un développement durable n'ayant guère plus à être prouvés – mais qui rencontre des freins lors de sa confrontation avec le public à convaincre.

Cette démarche peut, dans une certaine mesure, rappeler celle de Selznik (Selznik 1949) chargé d'étudier sur le terrain la perception des dispositions du New Deal en raison de difficultés d'application. Une enquête qui le conduit à mettre à nu des résistances dues aux besoins d'autonomie locale face à l'autorité de l'Etat fédéral et de son représentant, la *Tennessee Vallee Authority* (TVA).

Les enjeux exigeants de CARE en matière de soutenabilité rapprochent cette innovation de concepts déjà identifiés dans les recherches en matière de RSE. Des liens pourraient dès lors éventuellement être faits pour trouver les « *airs de famille* » (Dumez 2011b, p. 77) avec des concepts déjà identifiés. La discussion de nos résultats peut ainsi mener à identifier des analogies ou des métaphores.

L'analogie consiste à former un raisonnement fondé sur des rapports ou des ressemblances. (Thietart et al. 2014). Nous procéderons alors par association, lien de parenté entre les choses. La comparaison analogique pourra utilement être réalisée avec d'autres évolutions comptables déjà étudiées sur le plan historique. Elle peut aider à comparer les mécanismes d'adoption à l'œuvre dans ces cas passés et stabilisés avec les soubresauts de notre terrain présent. Dans la discussion, nous tenterons d'établir un parallèle entre des innovations comptables passées et l'émergence des comptabilités environnementales. Ce parallèle pouvant reposer sur le constat, propre aux innovations comptables, d'une même problématique de mesure de nouveaux enjeux économiques et sociaux comme le soulignent Hoarau et Burlaud (Burlaud et Hoarau 2017) « *La crise environnementale débouchera sur de nouvelles pratiques comptables. En effet elle appellera de nouveaux mécanismes de régulation et de gestion c'est-à-dire un besoin de mesure dans lequel il n'est pas de gestion possible* ».

La métaphore consiste à transférer la signification propre d'un nom ou d'un mot sur un autre signification. Elle n'est pertinente qu'en lien avec une comparaison présente dans l'esprit, une métaphore étant un transfert par substitution analogique. (Thietart et al. 2014). Comparée à l'analogie, la métaphore se veut plus profonde, voire allégorique. Il nous semble que sur un sujet de comptabilité environnementale mêlant aussi intimement les questions de

valeur financière et d'humanité : respect de l'environnement / respect de l'humain les métaphores pourront nous amener à explorer les similitudes avec la question des croyances et des pratiques. Des croyances inconscientes sur la valeur sont-elles à l'œuvre parmi les freins à la poussée du modèle CARE ? les messages répandus sur CARE dans l'espace de l'écosystème suivent-elles des mécanismes d'évangélisation des foules que l'on pourrait retrouver dans les démarches missionnaires ? des croyances naissent-elles sur CARE dans ces espaces d'évangélisation ?

3.1.3.3. Spécificités d'une « innovation en train de se faire »

Une autre particularité de notre recherche est qu'elle étudie l'adoption d'une innovation comptable en train de se faire, c'est-à-dire non stabilisée tant dans son contenu que dans sa diffusion.

L'étude de l'adoption d'innovations comptables est souvent menée sur un plan historique à l'aide de la consultation de documents d'archives faisant état, sur une longue période de l'évolution des opinions et pratiques. Cette analyse est faite au regard par exemple de l'évolution de la littérature académique et professionnelle, de l'évolution des pratiques en entreprises. Les recherches en comptabilité sur ce mode rétrospectif ont notamment porté sur l'étude de l'adoption de l'amortissement (Lemarchand 1993), de la partie double, du plan comptable (Touchelay 2008), des coûts standards (Zimnovitch 1997) ou encore de la consolidation (Bensadon 2009).

Des recherches adossées à des données stabilisées ont également été menées sur l'adoption de l'ABC et même si cette méthode n'était pas encore largement adoptée au moment de l'étude, les données étudiées étaient suffisamment volumineuses et sur un horizon de temps suffisant pour pouvoir nourrir des conclusions sur les leviers et freins d'une adoption (Alcouffe et al. 2003).

Si les apports de ces recherches peuvent être utiles sur le plan conceptuel, leur méthodologie ne peut qu'insuffisamment inspirer une recherche inscrite dans l'étude d'un présent incertain. Le chercheur historien interroge des sources documentaires et des acteurs détachés des remous du présent. La difficulté réside alors souvent dans l'accès aux sources. Le chercheur au présent navigue quant à lui dans les mêmes eaux que son objet d'étude. Il doit surplomber le présent pour comprendre les phénomènes sous-jacents et tenter une esquisse de construction théorique ou un rattachement à un cadre conceptuel existant.

Le cas que nous étudions s'apparente à ces innovations comptables passées tout en s'inscrivant dans un présent qui rend la lecture des événements moins nette, sujette aux soubresauts de l'actualité. Une des intuitions de départ est que nous n'aurons pas de visibilité sur la mise en œuvre pratique de CARE dans l'horizon de cette thèse. Ceci nous conduit d'ailleurs à préciser ce que serait une mise en œuvre.

Une vision stricte de la mise en œuvre conduirait à se contenter d'observer si le modèle CARE est utilisé par les entreprises pour influencer sur leur pilotage. Dans ce cas, nos travaux

se contenteraient d'analyser le cas des entreprises pilotes et de répondre de manière fermée à notre question de recherche.

Toutefois, notre intuition de départ sur le temps insuffisant de notre recherche pour appréhender une mise en œuvre effective de CARE couplée à ce que nous dit la littérature sur les mouvements longs des innovations comptables, les messages entendus de ci de là selon lesquels l'expérimentation n'est qu'une étape nous a conduit à la conviction que la mise en œuvre de CARE peut être mesurée avec d'autres indicateurs que sa seule mise en œuvre pratique au sein des entreprises pilote.

Dès lors, des aspects corollaires à une mise en œuvre *stricto sensu* peuvent être des points d'appui pour observer la dissémination de CARE. Cette mise en œuvre dérivée passerait alors par des étapes comme celles décrites ci-après :

- Mention explicite de CARE dans un texte prescriptif émanant d'une instance légitime en matière de normalisation comptable ?
- Une déclaration d'intention favorable à CARE de la part d'acteurs influents en matière de normalisation comptable ?
- La rédaction d'une méthodologie cristallisant un savoir-faire capitalisé ?
- La publication d'une méthodologie qui serait relayée par des enseignants ?
- La distillation de principes de CARE dans un standard qui ne prendrait pas son nom ?
- Le paramétrage d'un système informatique avec les références de CARE ?
- Des propositions de missions de mise en œuvre de CARE émanant de cabinets au-delà de CD.

Ces propositions ne sont pas limitatives. Elles se sont déterminées au fur et à mesure de notre recherche en conjuguant l'observation des acteurs, la littérature sur les innovations mobilisant des approches systémiques (Freeman 1991) ainsi que celle sur les innovations comptables. Elles constitueront également des points d'observation inclus dans nos résultats.

Ces difficultés, par construction, de ce terrain de recherche pourraient semble-t-il être en partie atténuée par l'efficacité de la recherche, en pratique, à l'intérieur d'un système comme le souligne Gibassier (Gibassier 2014, p. 347) « *une recherche engagée est une meilleure approche méthodologique pour l'étude du contrôle de gestion environnemental* ». Ces considérations nous conduisent à porter nos résultats au-delà de la seule expérimentation. Nous observons des processus, tentons de saisir des éléments, en chemin. Tout ceci requiert une implication personnelle importante, engagée sur la pratique et de longue durée pour saisir ce qui se passe autour de CARE y compris sur nous-même.

En corollaire de ces points, le temps long de notre temps d'observation, courant de 2019 à 2021 inscrit notre recherche dans une approche ethnographique et impliquée face à notre objet de recherche.

Notre méthodologie s'inspirerait ainsi de celles d'auteurs ayant dans un présent proche étudié la diffusion et l'adoption d'innovations comptables. Ainsi l'étude de Ayoub (Ayoub et Hooper 2009) porte-t-elle dès 2005 sur les raisons des freins à l'adoption des IFRS en

rebond et compléments de l'étude de Mazars qui portait essentiellement sur les constats. Elle a été réalisée à partir d'entretiens auprès de professionnels de comptabilité.

Une des études de Alcouffe initiée au milieu de l'année 2000 (Alcouffe 2002) portait sur l'adoption de la méthode ABC en France alors qu'elle commençait à peine à se diffuser dans le paysage économique français. Elle a été réalisée par questionnaire auprès de 1000 entreprises, avec un taux de réponse de 27%.

De même l'étude de Bjornenak portant sur la diffusion de l'ABC a été réalisée par questionnaires reçus de 75 entreprises de taille homogène. Cette étude qui se veut d'avantage exploratoire que probante met en évidence l'importance des canaux de diffusion et suggère une analyse par un « *modèle de diffusion contagieuse*⁶³ » (Bjornenak 1997)

Une autre étude ancienne sur l'ABC a été réalisée par Lacombe (Lacombe 1997) alors que la méthode était encore faiblement diffusée. Elle a été menée dans une démarche constructiviste, cohérente avec l'étude de ce qui est en projet, de ce qui n'existe pas. Des données qualitatives ont été utilisées dans une démarche de « triangulation ». Les données étaient issues d'entretiens réalisés auprès d'interlocuteurs de 15 entreprises et d'observations participantes dans le cadre d'une immersion de 3 ans dans une entreprise menant un projet de mise en place de l'ABC.

Enfin citons l'étude précoce portant sur les limites et enjeux de l'adoption de la norme GRI (Capron et Quairel 2003) Toutefois celle-ci s'est tenue à une approche théorique du sujet appelant en conclusion à de nouvelles recherches pour une validation empirique des hypothèses formulées. De même l'article de Rafournier (Rafournier 2004) rédigé avant l'application obligatoire des IFRS propose une analyse prospective mais théorique des freins et leviers que rencontreront les IFRS dans leur mise en œuvre.

Sans s'apparenter complètement à celle de Lacombe, notre méthodologie de recherche va donc s'attacher à combiner des données issues de différentes sources : observations à l'occasion d'immersions dans la sphère de l'expérimentation et de l'écosystème, entretiens, analyse de documents, pour tenter d'apporter une réponse à notre question de recherche dans les limites de sa temporalité.

3.2. Méthodologie de recherche

La spécificité de ce terrain et sa thématique comptable orientent notre méthodologie de recherche. Nous proposons de la structurer en suivant le schéma du *honeycomb* proposé par Wilson (Wilson 2014).

⁶³ « *contagious diffusion model* » dans le texte



FIGURE 1.1 The Honeycomb of Research Methodology (©2013 Jonathan Wilson)

Figure 22 - Le honeycomb de Wilson (2014) posant la structure de la méthodologie de recherche

3.2.1. Philosophie et approche de recherche

Ces deux éléments constituent des fondements méthodologiques. Ils questionnent la manière dont le terrain s’offre au chercheur et celle dont il va l’appréhender. Ces deux aspects sont les premières parties du *honeycomb* de Wilson.

L’exploration de ce terrain porte sur système complexe composé à la fois d’un espace d’expérimentation et d’un environnement plus large (l’écosystème) pouvant interagir. Ces interactions étant en nombre et en intensité variables.

Lorsque l’étude du terrain porte sur l’observation des effets de l’expérimentation d’un modèle comptable sur un groupe d’acteurs volontaires, nous pouvons considérer que la réalité est construite. Elle représente dans ce cas une opportunité d’observation pour un chercheur. L’angle de recherche s’inscrirait alors dans une approche constructiviste.

Ainsi cette réalité n’est pas donnée mais est « *construite par le chercheur lui-même à partir d’une situation et d’un contexte donné. Le processus de construction des connaissances gestionnaire s’inscrit donc dans une logique intentionnelle, un projet de changement d’une situation donnée* » (Thietart et al. 2014). La connaissance est donc orientée vers un but, ce qui donne une dimension téléologique forte au projet de recherche que nous allons décrire.

En parallèle, l’étude de notre terrain consiste à observer la dynamique des jeux d’acteurs à l’œuvre dans l’écosystème de CARE. Ce terrain-là n’est pas le fruit d’un construit mais d’une situation donnée et nous nous positionnerons davantage dans une approche interprétative de la situation. Constructivisme et interprétatisme sembleraient donc caractériser le choix épistémologique de cette recherche.

Pour autant, nos observations sur un sujet aussi débattu que la soutenabilité pourraient permettre de dégager des tendances de fond sur la réaction d’un système social à une

comptabilité environnementale. Cette intuition est guidée par les aspects universels que ce terrain peut révéler : mesure de la richesse, création de valeur, rapport de l'individu à la valeur monétaire, du groupe à la valeur monétaire.

La comptabilité a ceci de particulier qu'elle cristallise les tendances de la société en une manière de représenter la valeur comme le décrit Lemarchand (Lemarchand 1993, p. 7) :

« La comptabilité, mémoire des échanges économiques dans les sociétés organisées dès l'aube de l'humanité, s'est forgée au gré de l'évolution des comportements sociaux. Elle est certainement le témoin le plus scrupuleux, pour qui veut déchiffrer sa genèse, du processus de transformation des idées et des mœurs de toute communauté humaine. L'historien comptable se doit d'être humaniste s'il veut dépasser les apparences pour accéder aux causes profondes »

La comptabilité est aussi le reflet d'aspirations socioéconomiques comme l'indique Burlaud et Hoarau (Burlaud et Hoarau 2017) « un miroir de la société ». Capron souligne également que « la normalisation comptable est à la fois le produit et le vecteur des forces prédominantes ». (Capron 2006, p. 118).

Aborder un modèle comptable, c'est toucher à quelque chose de profond et d'intime. Notre propos est avant tout de concentrer nos observations sur le rapport des individus à la comptabilité et par là atteindre leurs ressentis quasi psychologiques sur un modèle comptable innovant porteur de soutenabilité.

Pour laisser le terrain révéler ce qu'il peut nous apprendre de tels enjeux, il nous semble nécessaire de dépasser les clivages traditionnels entre les trois grandes postures épistémologiques et de privilégier des approches plus intégratives se proposant d'aménager ces paradigmes pour arriver à une compréhension des mouvements de constitution de la science.

David (David, Hatchuel, et Laufer 2008) propose ainsi de dépasser l'opposition entre constructivisme et positivisme et d'appréhender un projet de recherche par une boucle réursive :

Abduction → déduction → Induction



- L'abduction pose le raisonnement dans le sens : règle > conséquence > cas. Elle consiste à élaborer une observation empirique qui relie une règle générale à une conséquence, c'est-à-dire qui permette de retrouver la conséquence si la règle générale est vraie.
- La déduction consiste à tirer une conséquence à partir d'une règle générale et d'une observation empirique : règle / cas > conséquence

- L'induction correspond à une permutation et ordonne ainsi le raisonnement : cas > conséquence > règle. Elle consiste à trouver une règle générale qui pourrait rendre compte de la conséquence si l'observation empirique était vraie

La proposition de David s'appuie sur le principe de Carontini indiquant que « *toute connaissance commence par des observations encadrées par des hypothèses, ces observations stimulent des réajustements des hypothèses donc de nouvelles observations et ainsi à l'infini* » (Carontini et Sfez. L et Coutlée G. 1990)

Elle rejoint l'approche de Koenig (Koenig 1993) soulignant précédemment que « *l'abduction est l'opération qui (...) permet d'échapper à la perception chaotique que l'on a du monde réel par un essai de conjecture sur les relations qu'entretiennent effectivement les choses (...) l'abduction consiste à tirer de l'observation des conjectures qu'il convient ensuite de tester et discuter* ». L'objectivité étant considérée comme la fin idéale de ce processus récursif d'abduction, déduction et induction.

Notre thèse se propose donc de s'adosser à ces principes. Les particularités de notre terrain de recherche offrent l'opportunité de mener une analyse combinée basée sur différentes phases d'observation :

- Une phase exploratoire du terrain permettant d'identifier des résultats que nous considérerons comme des hypothèses : **Abduction → Déduction**

Ces hypothèses étant testées dans une seconde phase pour en mesurer la pertinence : **Déduction → Induction**

Concrètement et suivant en cela le processus que décrit Koenig (Koenig 1993), cette phase exploratoire consistera en la participation à des ateliers et réunions de travail afin de faire émerger des hypothèses.

Lors d'une seconde phase, ces hypothèses seront alors testées via des entretiens. Il s'agira aussi bien de confirmer des hypothèses qui semblent dominantes que de tester des hypothèses secondaires ou infirmationistes. Par ailleurs, nous veillerons à intensifier suffisamment le nombre d'entretiens et l'exploitation des questionnaires pour atteindre la « saturation » du processus de collecte.

Notre projet de recherche se propose ainsi de formuler ses résultats en tâchant de les objectiver suivant le schéma proposé par David (David et al. 2008) :

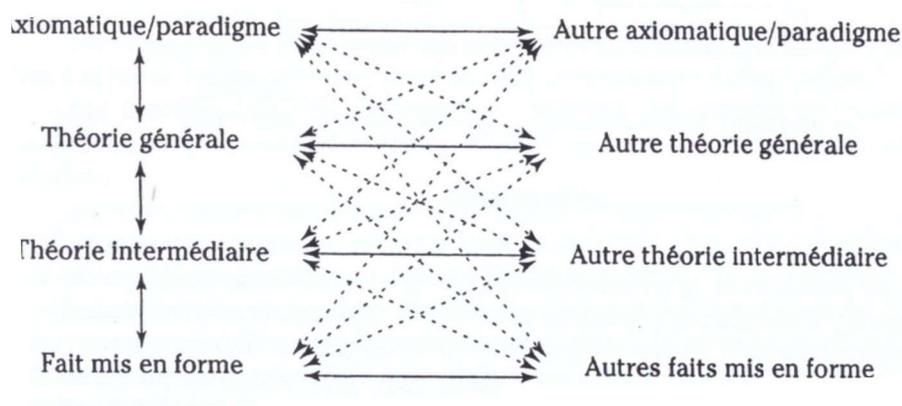


Figure 23 - Schéma de consolidation théorique (David et al 2008)

Ce schéma illustre un double processus de consolidation théorique autour d'une réalité donnée :

- A la verticale, en montée : les faits permettent de formuler des théories se consolidant et se validant par boucle successives d'abduction, déduction, induction
- A l'horizontale : les théories formulées sont confrontées avec des apports d'autres recherches

Si ces schémas s'avéraient actifs avec nos résultats, ceci pourrait peut-être faire émerger des paradigmes ou des notions fondamentales sur le rapport d'une société à la mesure de la valeur.

3.2.2. Une stratégie de recherche qualitative

La stratégie de recherche est un autre pilier de la méthodologie. Elle distingue généralement les approches qualitatives et quantitatives

Nous avons intuitivement écarté l'option d'une approche quantitative compte tenu des caractéristiques de notre terrain. Cette intuition s'est confirmée à la lecture de l'enquête de Berland et al sur les travaux de recherche en comptabilité privilégiant une approche qualitative (Berland, Deville, et Piot 2016).

Les caractéristiques de notre sujet de recherche précisent les raisons de ce choix :

- L'expérimentation est menée sur un groupe d'entreprises restreint (10)
- Une expérimentation n'est en principe pas adaptée à une étude quantitative (Thietart et al. 2014)⁶⁴
- L'aspect « innovation en train de se faire » crée une réalité complexe à appréhender mal adaptée à une démarche quantitative davantage basée sur des observations ciblées, tranchées et un public randomisé

⁶⁴ P 273 – chapitre 9 – La collecte des données et la gestion de leurs sources

- La dimension hybride des acteurs de l'écosystème interagissant avec le cercle de l'expérimentation.

Mais d'autres raisons, plus positives confirment le bien-fondé d'une approche qualitative. Tout d'abord, le fait de limiter notre focus sur quelques entreprises menant l'expérimentation avec observations directes et entretiens appelle à une approche qualitative du sujet (Grinschpoun 2013).

D'un point de vue qualitatif, le fait d'avoir accès à un panel de dix entreprises expérimentant un modèle comptable est une source de complémentation fertile des données issues de ce focus. Notamment la possibilité d'instaurer une dialectique fertile entre l'objet de la recherche et différentes manières de l'appréhender (Grinschpoun 2013; Thietart et al. 2014).

La flexibilité apportée par une démarche qualitative constitue également un aspect déterminant de ce choix. En effet des événements et observations peuvent surgir de manière inattendue dans notre terrain et infléchir ou apporter des éléments remettant en question nos hypothèses de départ. Sur un terrain aussi peu stabilisé que celui d'une innovation en train de se faire, il n'est guère possible d'arriver avec un bagage théorique ficelé et de le tester de manière quantitative sur un grand nombre d'acteurs. Ceci nous ferait perdre de vue, ou « passer sous les radars » des éléments inédits ou très caractéristiques de ce type d'innovation managériale de type conceptuel (Damart et Adam-Ledunoit 2017).

L'approche qualitative vise ainsi, non pas le strict respect du programme mais fournit un cadre pour « *saisir intelligemment les possibilités d'observation qu'offrent les circonstances* » (Thietart et al. 2014).

3.2.3. Design de recherche

Le design de recherche est un autre pilier de la méthodologie. Il est dépendant des déterminants précédents de la méthodologie. Il structure la manière dont l'approche de recherche se déploie face au terrain : La recherche est-elle menée sous forme de recherche action ? d'étude de cas ? d'observations ? d'expérimentations ? Est-ce une approche longitudinale ? Une analyse d'archives ?

L'approche méthodologique de David (David et al. 2008) présentée ci-dessous nous a offert un cadrage intégrateur précis pour déterminer par itérations successives le design de recherche.

		Objectif	
		Construction mentale de la réalité	Construction concrète de la réalité
Démarche	<i>Partir de l'existant (observation des faits ou travail du groupe sur son propre comportement)</i>	Observation participante ou non (I) Elaborer un modèle descriptif du fonctionnement du système étudié	Recherche action (II b) Aider à transformer le système à partir de sa propre réflexion sur lui-même dans une optique participative
	<i>Partir d'une situation idéalisée ou d'un projet concret de transformation</i>	Conception en chambre de modèles et outils de gestion (II a) Elaborer des outils de gestion potentiels des modèles potentiels de fonctionnement sans lien direct avec le terrain	Recherche intervention (III) 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

Figure 24 - Les différents design de recherche (David et al 2008)

Nous avons rapidement écarté le cas d'une conception en chambre d'un modèle à partir d'une situation idéalisée (cadre II a). Ce cas, adossée à une situation idéalisée, ne correspondant pas à la situation d'une expérimentation et de l'observation d'un groupe d'acteurs.

Il nous restait alors à positionner nos travaux entre les trois cadres restant par reformulation de questions avec celle de l'objectif visé par notre sujet de recherche. S'agit-il de construire conceptuellement une réalité à partir d'observations distanciées ? ou s'agit-il de l'aider à se construire dans une démarche plus active ?

Dans les faits nos interventions de recherche sont tantôt distanciées : observations neutres des participants lors des ateliers de travail, questions ouvertes lors d'entretiens, tantôt plus actives : prise de paroles lors d'ateliers, rédaction de comptes rendus, échanges avec les membres de l'équipe, entretiens semi directifs.

Toutefois, le simple fait d'observer un terrain en interagissant avec lui rend peu pertinente la vision d'une recherche purement distanciée de son objet. Nous avons également bien mesuré comment certaines questions ouvertes posées lors d'entretiens créent une nouvelle perception de la réalité par l'interviewé et peuvent l'amener à reconsidérer son point de vue. A ce constat, s'ajoute le fait que notre simple présentation en tant que « *doctorante en comptabilité environnementale* » crée un intérêt supplémentaire sur l'objet de recherche qui n'est pas sans influence sur la réalité perçue par les acteurs. L'intérêt de l'objet de recherche peut alors surgir ou se renouveler à cette occasion pour le simple fait qu'il soit étudié sur le plan académique. Ceci nous a donc amené à écarter provisoirement le modèle issu d'une observation participante ou non (Cadre I).

Il restait alors à définir si notre recherche s'inscrivait dans une démarche de Recherche Intervention (Cadre II b) ? ou de Recherche Action ? (Cadre III). Les premières analyses de notre démarche de recherche nous avaient d'ailleurs spontanément amenée à l'identifier comme une Recherche Action ou une Recherche Intervention.

La Recherche Action (RA), mise au point par Kurt Lewin est née de la rencontre entre une volonté de changement et une intention de recherche. Elle vise tout à la fois à réussir un changement et ce faisant à faire avancer les connaissances en matière de sciences humaines. Elle s'appuie sur un travail conjoint et se développe dans un cadre éthique négocié et accepté par tous.

La Recherche Intervention (RI) s'est développée autour des travaux du centre de Gestion scientifique de l'école des Mines fondé par Claude Riveline. Elle vise à produire une recherche utile à la vie des organisations. Elle pose le principe d'une construction commune de l'objet de recherche entre praticiens et chercheurs permettant schématiquement de bénéficier de la « *conscience pratique* » (Giddens 1987) des premiers et de la conscience discursive des seconds. Les connaissances qui en résultent visent à être à la fois utile au terrain et aux chercheurs. Celle-ci qualifiées de « *théories intermédiaires fondées* » (Perez 2008, p.12 citant Glaser et Strauss) vont se consolider par le biais de publications alimentant les échanges académiques avec d'autres chercheurs, ce que Perez qualifie de normes de validation « *chemin faisant* » (Perez 2008, p. 12). Les formes d'intervention de la RI donnent lieu à des interventions visibles des chercheurs au sein des organisations : observation participantes, introspection organisationnelle, formation action, pratique réfléchie du conseil (Perez 2008). Des démarches qui ne sont pas sans rappeler celle de consultants apportant leurs conseils par le regard extérieur porté sur une organisation.

Malgré leur proximité et leur ancrage commun dans l'action, RA et RI ne doivent pas être confondues. La visée de la RI est avant tout transformative tandis que la RA présente une forme plus hybride. Tout en rejetant la séparation entre la pensée et l'action, elle ne vise pas pour autant à présenter la manière optimale de résoudre un problème (Gonzalez-Laporte 2014). Gonzalez précise également que la Recherche Action viserait donc avant tout à contextualiser un changement au vu d'une réalité donnée, et ce vraisemblablement par les abductions successives évoquées par David. Mérini et Ponté concluent sur ces différences subtiles en soulignant que « *la RI n'est pas à confondre avec une recherche praxéologique qui reste finalisée par l'amélioration des résultats ou une RA telle que celle-ci a pu être pratiquée ces cinquante dernières années*» (Mérini et Ponté 2008, p. 80)

Ces éléments de cadrage détaillés nous permettent de mieux cerner la typologie de nos travaux de recherche notamment au regard de la mission du cabinet de consultant chargé d'expérimenter le modèle CARE auprès d'entreprises. Nous allons à présent les confronter à ces principes afin de dégager le design de nos travaux.

3.2.3.1. Une démarche d'observation participante

L'une des dimensions de notre terrain porte sur l'expérimentation du modèle CARE auprès d'entreprises volontaires. Cette expérimentation est menée par un cabinet d'expertise comptable spécialisé sur les sujets RSE. Elle vise à produire des comptes CARE à partir de travaux menés en ateliers réunissant entreprises et consultants.

Tout en se présentant sous les dehors d'une mission classique de consultant, cette expérimentation porte en elle certains fondamentaux du monde de la recherche : ateliers de travail, conseil scientifique assurant un lien conceptuel entre l'expérimentation et les fondations théoriques du modèle, questionnaire d'enquête prévu en fin de mission. De plus, le cabinet en charge de la mission entretient des liens forts avec le monde de la recherche : soutien de deux thèses CIFRE, évocation fréquente d'une « cellule de recherche » hébergée par le cabinet.

L'une des premières questions méthodologiques a donc été d'analyser ce que notre recherche, inscrite dans une dimension scientifique et académique, allait apporter au-delà des travaux d'une expérimentation intégrant déjà des codes de la recherche. Et de définir cet au-delà dans son contenu et sa temporalité. Quelle connaissance pouvait être produite à partir d'une expérimentation elle-même inscrite dans les cercles de la production de connaissance ? et peu à peu la question de la possibilité d'abstraction autour de ces connaissances expérimentales s'est faite jour.

Le questionnement consécutif à ces premières réflexions a été d'analyser le champ de l'expérimentation et de trouver son articulation avec un terrain de recherche. En particulier, il s'agissait de déterminer quels étaient les contours de notre terrain de recherche ? et quelles étaient les résultats attendus de notre étude du terrain, au-delà des livrables de l'expérimentation proprement dite.

Ces questionnements visaient ainsi à faire émerger l'objet de recherche sous-jacent à l'expérimentation afin de mieux cadrer nos propres observations (Hinault, Osty, et Servel 2019, Chap. 1). Il s'agissait également de définir les modalités de notre recherche avec notamment la question de son chevauchement avec les apports de l'expérimentation eux-mêmes inscrits dans une dimension de recherche et la prise de distance avec celle-ci.

La phase rapide d'immersion dans le terrain avec peu de références académiques pour caractériser ce qui s'y jouait nous a confrontée à ces éléments avec beaucoup de spontanéité. Mais peu à peu, au « chaos » d'informations et de sollicitations auxquelles nous étions confrontée et au fur et à mesure que nous avançons dans notre revue de littérature, les sous-jacents de cette réalité se sont fait jour.

La dimension militante de l'expérimentation s'est assez rapidement précisée, notamment au vu des références fréquentes aux « avancées » du modèle CARE par ses promoteurs. Il nous a donc fallu tout à la fois entrer dans cette dimension militante tout en prenant une distance objective avec les propos régulièrement enthousiastes de ses porteurs.

Notre liberté d'action sur le terrain, la possibilité d'interviewer les personnes de notre choix, y compris les moins enthousiastes sur le modèle CARE a permis de nourrir ce regard critique et nous a également aidée à scientifier notre approche de ce sujet.

Notre analyse sur la mission du cabinet CD a ainsi peu à peu évolué. Dans un premier temps, nous avons donc considéré que les travaux du cabinet avaient une ressemblance avec ceux d'une Recherche Intervention du fait des liens étroits avec le monde de la recherche : engagement personnel du dirigeant, présence d'un conseil scientifique en soutien pour

apporter une expertise aux consultants. Le projet proposé aurait une visée transformatrice puisqu'il s'agit de mettre en œuvre le modèle CARE dans les organisations. Ceci passait par des travaux en ateliers entre les entreprises et les consultants du cabinet. L'intervention est contractualisée par un accord de partenariat entre le cabinet, l'entreprise et les sponsors officiels.

La ressemblance entre la mission et une démarche de RI s'arrêtait toutefois à ces champs communs. En effet, il est peu à peu apparu que la mission n'avait pas de visée transformatrice des organisations. De plus les consultants intervenant auprès des entreprises pilotes n'étaient pas issus du monde académique et n'orientaient pas leur démarche à des fins de production de connaissance scientifique ou à des fins de publications. Le lien revendiqué entre mission du cabinet et travaux académiques se faisait plus simplement par les échanges informels ou formels entre consultants et conseil scientifique, les uns et les autres alimentant leurs réflexions de manière itérative. La mission du cabinet s'apparente donc simplement à une démarche applicative, visant à expérimenter un modèle comptable en train de se faire.

Finalement, ces itérations sur le cadrage de notre recherche nous ont amenée à remettre en question la qualification de Recherche Action ou Recherche Intervention initialement envisagée. Et nous sommes peu à peu revenue à l'idée que notre recherche s'inscrivait plus simplement dans le cadre d'une observation participante traditionnelle (cadre I).

Il convient également de préciser que notre recherche a été menée de manière indépendante sans contractualisation ni financement. Le temps consacré à cette recherche a été pris sur nos loisirs, notre vie personnelle et notre repos. Il a dû représenter entre 20% et 30 % de notre temps tout au long de la période courant de 2019 à l'été 2022.

Par ailleurs, notre participation en tant que chercheuse n'a jamais été dissimulée aux acteurs ou autres participants d'une réunion. Cette posture s'inscrit dans une démarche éthique de non-dissimulation et se veut également pragmatique face à un public d'emblée ouvert à une démarche de recherche. Tout au plus notre participation à des ateliers a parfois été habillée de la mention « *membre du conseil scientifique* » pour éviter aux participants des ateliers de se sentir « épiés » par un chercheur « espion ». Cet aspect s'est estompé au fur et à mesure que nous avançons dans le temps et que les acteurs étaient habitués à notre présence.

Pour caractériser plus précisément notre attitude et notre implication sur le terrain, nous nous sommes inspirée de la matrice de Mitchell 1993 (Thietart et al. 2014, chap. 9, p. 289). Celle-ci est établie à partir du croisement entre niveau de connaissance du chercheur et implication affective. Quatre profils découlent de ce croisement l'espion, l'outsider, l'allié et le novice. Notre attitude personnelle empreinte d'une certaine empathie à l'égard des acteurs nous conduit à nous reconnaître dans le profil du novice dans les débuts de notre accès au terrain, et ce tant dans notre relation avec les acteurs d'entreprise que les consultants du cabinet nous facilitant ainsi l'accès aux informations. Ceci rejoint notre démarche initiale oscillant entre l'induction et l'hypothético déduction. Nous étions au départ dans une approche inductive, flottante, lors de ces moments de réunions et d'ateliers, attentive à ce qui s'y disait, au non verbal, et recueillant un maximum d'informations.

Au fil du temps, et selon les strates de terrain que nous avons observé, cette posture novice a pu évoluer vers l'attitude quasi idéale d'alliée. Des sollicitations spontanées lors de réunions en lien avec l'expérimentation ou d'événements médiatiques témoignent de cette reconnaissance. La sollicitation spontanée pour participer au groupe de travail de l'association professionnelle en vue de l'écriture du Livre Blanc ou aux travaux du cercle de Giverny en est également l'illustration.

Ceci s'est ressenti au fur et à mesure que nous formulions des hypothèses préalables à des moments d'observation, témoins d'une démarche plus aiguisée d'observations : repérage de certains détails précis comme la présence ou non de représentants financiers, de dirigeants de l'entreprise, les délais de transmission des documents, progression des intervenants sur le modèle, niveau de maturité de leurs interrogations.

Nous avons tâché tout au long de notre recherche et de ses avancées de nous maintenir dans cette posture idéale d'alliée observatrice. Cela a supposé de maintenir régulier notre lien avec le terrain et les équipes de consultants. Cela nous a également exposé au défi de conserver une distance suffisante face aux vicissitudes rencontrées au fil de la mission. Cela nous a parfois menée à « pousser » certains acteurs pour relancer un sujet mis de côté ou recontacter un intervenant d'entreprise ayant pris ses distances avec le projet.

3.2.3.2. Une teinte de participation observante et d'ethnographie

Nous avons souvent pris une part active tout au long de la mission : observation participative lors des ateliers de travail avec les entreprises suivies, participation active lors de réunions de travail avec les consultants, rédaction de comptes rendus, échanges réguliers avec les consultants pour clarifier, préciser des points, orienter vers une clarification qui nous semblait nécessaire. Parfois ces actions pouvaient légèrement influencer sur le cours des événements : relance pour raviver le déroulé d'ateliers avec une société, contenu du rapport, structure des comptes rendus.

Ce soutien ponctuel et informel s'est fait spontanément, essentiellement pour fournir un « coup de main » à l'équipe dans une démarche oblatrice qui a facilité notre intégration. Notre propre compréhension des enjeux techniques du modèle passait d'ailleurs par ce travail de production. Mais nous nous sommes attachée, aux moments clés à prendre le recul suffisant pour reprendre un regard de chercheuse sur la situation vécue : décrypter la réalité en observant les acteurs, voire nous-même... passant ainsi régulièrement d'une conscience pratique à une conscience discursive en vue d'une conceptualisation (Perez 2008).

Ces caractéristiques de notre accès au terrain : accès libre et non contractualisé, aide ponctuelle donnée aux consultants en échange de l'accès aux informations s'apparentent à une stratégie informelle de troc de bons procédés. Nous pourrions également la qualifier d'oblatrice. De nombreux avantages découlent de cette situation : nous ne sommes pas perçue comme étant liée contractuellement à une organisation ou à une revendication quelle qu'elle

soit. De ce fait notre démarche est plus libre et moins cadrée que celle de l'opération collective qui vise à produire les comptes au format CARE.

Par ailleurs, notre présentation en tant que doctorante nous a donné un accès relativement aisé à des acteurs de l'expérimentation et de l'écosystème. Nous avons consulté des acteurs qui soutenaient le modèle CARE et d'autres qui l'ont expérimenté. Nous avons également consulté des acteurs qui connaissaient peu le modèle. Notre démarche est ainsi décentrée de la seule expérimentation. Elle ne saurait donc être un simple chevauchement de la mission du cabinet. Elle s'apparente davantage à une démarche hybride d'observation sur une vaste sphère, teintée d'actions.

Cette liberté d'observation et de recul par rapport à la mission s'est ainsi conjuguée à des moments d'action plus marqués. Il nous fallait gérer tout à la fois une part active et engagée et une part d'observation. L'engagement dans l'action renvoie au constat de Gibassier (Gibassier 2014, p. 347) sur son efficacité « *une recherche engagée est une meilleure approche méthodologique pour l'étude du contrôle de gestion environnemental* ». Elle nous renvoie aussi à nos propres questions : Comment analyser un modèle comptable et les résistances qu'il peut soulever si on n'a pas soi-même pris part aux travaux de réflexion avec l'entreprise ? comment recueillir des informations utiles à notre recherche sans intervenir à minima dans les débats ? Comment faire nos propres convictions sur le modèle sans œuvrer à la collecte des données et à leur mise en perspective dans les livrables du rapport final ? et comment, obtenir d'acteurs interviewés qu'ils s'expriment sur leurs opinions si on ne lève pas le voile sur une part de notre propre expérience de praticienne de la comptabilité ?

Peu à peu, ces questions sur le positionnement de notre recherche, la prise de recul par rapport à notre attitude, les échanges avec notre Directrice et Directeur de thèse, ce dédoublement récurrent entre des temps d'action due à l'immersion dans les travaux et des temps de recul pour considérer l'ensemble du panorama de recherche, les ambiguïtés d'une recherche inscrite dans un contexte de promotion du modèle CARE nous ont amené à accentuer les enjeux de l'observation participante.

Un papier de Soulé pose assez nettement les enjeux de cette accentuation de l'action dans l'observation. Car « *dans toute démarche d'observation participante on peut se demander quelle est la part de la participation et plus globalement ce que l'on entend par participation du chercheur (De Sardan, 2001)* » (Soulé 2007, p. 130). Cette question fine sur le poids de la participation amène à s'interroger sur les formes de recherche caractérisées par une immersion profonde dans le terrain. Elle le conduit à considérer les degrés graduels de présence sur le terrain « *allant de l'implication minimum à l'implication maximum* » Les moments de présence maximum peuvent un temps éclipser « *momentanément la lucidité et la disponibilité intellectuelle du chercheur* » (Soulé 2007, p. 134).

L'expression « *Participation Observante* » est ainsi utilisée par Soulé (Soulé 2007, p. 135) pour désigner cette situation qui vise à dépasser les contradictions inhérentes à une observation participante. Ces contradictions étant liées à l'attitude d'observation pure que l'on prête traditionnellement aux chercheurs. Elles peuvent susciter une attitude artificielle des acteurs brisant toute spontanéité et floutant la réalité.

La Participation Observante permettrait d'éviter cette impasse car elle place le chercheur dans la même situation de vie que les acteurs de terrain et l'objet de recherche. Cette expression a été utilisée par Wacquant (Wacquant 2010) qui s'est intéressé aux jeunes du ghetto noir de Chicago fréquentant une salle de boxe. Il s'est pour cela immergé pendant 3 ans dans ce milieu pour comprendre ce que signifie « *devenir boxeur* ».

Une autre expérience de ce type est celle de Verrier (Verrier 1995) conducteur de train à la SNCF et qui a participé au mouvement de grève de 1995. Il définit sa recherche comme un véritable dédoublement dans la participation sur le terrain, « *pris dans la grève* » et tellement impliqué qu'il tentait d'en être un « *acteur délibérément engagé* ». Mais le soir venu, par l'écriture, il prenait une distanciation par rapport à son action. Puis y revenait le lendemain, se livrant ainsi à des retours itératifs et répétés sur lui-même. Cette dichotomie permanente « *entre un besoin d'action et une posture de réflexion et de travail intellectuel sur la grève* » débouchait sur un « *enrichissement réciproque entre l'observation de l'action et la symbolisation de cette action* ».

Des immersions similaires sont relatées par Blondeau (Blondeau 2002) pour observer le métier de boucher tout en en endossant le costume. L'auteure évoque le besoin de se confronter au monde de la boucherie dans sa dimension olfactive, tactile, auditive. De la sorte ce monde devient sensible et tangible. Il éveille les « *émotions et des représentations profondément intériorisées auxquelles il s'agit de se confronter dans le processus de construction de l'objet pour comprendre, soi et les autres* »

Des expériences plus anciennes d'immersion peuvent également étayer cette liste. Ainsi celle de Simone Weill, enrôlée dans les usines Renault dans les années 40 pour comprendre de l'intérieur le monde ouvrier (Courtine-Denamy 2002). Citons également celle de Bernard installé pendant 3 mois à Sarcelles dans le Val d'Oise (95) en 1963 pour tenter de comprendre de l'intérieur la done sociale en train de se faire dans les nouveaux grands ensembles construits en périphérie de Paris (Bernard 1964).

Dans ces différents cas, les auteurs se sont immergés dans la réalité qu'ils souhaitent étudier. La comprendre passe par une intimité avec l'intérieur de cette réalité. Une intimité qui retrouve ses limites avec l'aide de l'écriture. C'est finalement un travail d'ethnologue qui s'expose là, caractérisée par un lien fort avec le terrain tout en ménageant une capacité de s'en extraire pour l'analyser.

C'est d'une approche similaire que notre recherche se revendique. Ce que nous pensions être une observation participante classique puis une participation observante s'inscrirait en fait dans une démarche ethnographique. Nous ne nous contentons pas d'observer le terrain, mais nous y sommes immergée. Nous assistons aux ateliers tout en y participant de manière plus ou moins accentuée, nous donnons un coup de main sur les travaux de l'expérimentation, nous participons à la rédaction de documents sur CARE, nous participons à des groupes de travail assurant une promotion indirecte d'idées favorables à CARE.

Cette immersion sur le terrain n'est pas innocente, et nous sommes ainsi enrôlée dans le réseau qui se construit autour de CARE. D'autres doctorants qui se sont lancées dans une étude du modèle après nous sont tout autant enrôlés. Le fait de préparer une thèse sur CARE

participe à la légitimation du modèle. Nous devenons à notre insu un point de passage. Le risque de circularité et de capture militante est présent. Pour éviter les écueils d'une immersion à risques dans un cadre militant nous devons d'abord accepter ce constat et en atténuer ses effets grâce à la prise de distance par l'écriture. C'est ce que nous tâchons de faire avec notre journal de bord, notre positionnement aussi clair que possible lors des entretiens et les allers retours sur nous même pour garder du recul.

Plus fondamentalement, cette approche ethnographique impliquant la personne semble proche d'une connaissance de type *Daat*, terme hébraïque, désignant la connaissance intime. Le *Daat* est un des trois niveaux de compréhension décrits dans la kabbale, ou tradition ésotérique du judaïsme. Les deux autres étant '*Ho'hma*, une compréhension percutante et *Bina*, une compréhension de raisonnements et de ramifications. Ces deux niveaux de connaissance font appel à l'intellect, tandis que Le *Daat* va plus loin. Il implique l'être de la personne. Celle-ci vit au rythme des événements et ne se contente pas de les observer de loin. Les événements la traversent et peuvent la fragiliser. Mais la prise de conscience des effets des événements sur soi-même permet d'en retirer un apport théorique qui fait bouger ses propres lignes intérieures. La personne ressort grandit de cette expérience de la confrontation aux événements et accède à un niveau de compréhension supérieur et profond.

La structure de nos résultats est orientée par ces considérations sur notre design de recherche. Nous présentons donc sous forme d'étude de cas des éléments propres aux entreprises ayant expérimenté CARE puisque nous les avons suivi systématiquement. Nous présentons sous forme d'observations générales et de synthèse les résultats associés aux autres entreprises pilotes et à l'écosystème de CARE.

3.2.4. Données collectées : typologie, sources et analyses

Précisons à présent la typologie des données collectées et leurs sources

Des données à la fois primaires et secondaires sont collectées. Les données primaires sont constituées des éléments de « première main » obtenues par nos propres observations, et entretiens. Les données secondaires sont de « seconde main ». Elles correspondent aux informations générales ou collectées par d'autres.

Nous avons conscience des écueils et contraintes propres à ces deux types de données. L'accès aux données primaires nécessite une maîtrise du terrain et des risques d'interaction avec celui-ci, notamment dans le cas de données réactives. L'accès aux données secondaires est généralement liée à un accès plus restreint au terrain et peut conduire à disposer d'informations ambiguës et contradictoires. (Thietart et al. 2014)

Notre démarche a consisté à nous appuyer sur une base de données primaires complétées par des éléments d'arrière-plan apportés par les données secondaires. Le détail de l'articulation entre type de données et sources figure en annexe 6.

3.2.4.1. Données primaires

Les données primaires sont directement issues de nos observations sur le terrain de l'expérimentation. Les trois entreprises étudiées le sont avec une attention particulière et fournissent des données primaires de premier choix. Leur incomplétude éventuelle pourra être corrigée par des éléments d'arrière-plan fournies par les données secondaires issues des travaux des autres entreprises.

Les techniques de collecte des données primaires relèvent des méthodes classiques dans le cadre d'une démarche en sciences de gestion : observation participante, participation observante, entretiens.

L'observation est menée lors des ateliers de travail avec les entreprises et des réunions de synthèse avec l'ADEME et l'INEC, la participation observante plus marquée lors de réunions de travail du cabinet et conseil scientifique. L'exploitation des entretiens semi-directifs dans la seconde phase de notre recherche complète et fiabilise ce processus de collecte.

3.2.4.2. Données secondaires

Les données secondaires sont constituées par les livrables des six autres entreprises pilotes, ainsi que par les comptes rendus de travail de l'ensemble des ateliers, les documents produits par les entreprises, les rapports de synthèse produits à l'issue de l'expérimentation et de manière générale toute information sur le modèle CARE.

Les comptes rendus des ateliers présentent les livrables et les travaux restant à mener. Leur dimension est technique. Ils permettent de mesurer l'avancement du projet, le respect du planning et plus fondamentalement la volonté des entreprises de parvenir à une représentation claire du modèle CARE. Ils nous permettent également de connaître les conditions de tenue de l'atelier : présentiel, distanciel, durée ainsi que le type de participants : Représentant RSE, Dirigeant de l'entreprise, représentant financier, Expert.

Les données des autres entreprises sont exploitées pour enrichir la contextualisation des données primaires issues des trois entreprises suivies directement.

Pour éviter les biais liés à leur nature secondaire, nous privilégions le lien avec d'autres documents. Certains d'entre eux, et en particulier les comptes-rendus de réunions, sont ainsi directement utiles à notre recherche parce qu'ils ont été émis dans le cadre de l'expérimentation. Nous les considérons alors avec le même intérêt qu'un document primaire de même nature.

D'autres sont plus indirects, comme les données financières, les reporting RSE, les extraits de bases de données. A l'instar des documents issus des trois entreprises sélectionnées pour l'approfondissement, nous ne savons pas systématiquement dans quel cadre ces documents ont-ils été produits ? ni ce qui en a été fait ? Nous en faisons surtout une analyse de contenu plus qu'une quelconque supputation sur l'intention qui a présidé à leur réalisation.

Par ailleurs, et de manière transverse à ces deux types de données, nous collectons tous les livrables techniques de l'expérimentation : liste des capitaux identifiés, scénarii de maintien, modalités de détermination : en approche directe ou par proxys, états financiers de synthèse au format CARE. La manière dont ces livrables techniques seront utilisées pour le pilotage sera également l'un des éléments clés étudiés dans cette thèse et appréhendés via le questionnaire et les entretiens post expérimentation.

Nous utilisons également des données issues d'un questionnaire sans toutefois pouvoir les considérer comme données primaires ou secondaires du fait de leur incomplétude. Celui-ci est issu d'une sollicitation de responsables financiers dans le cadre de la rédaction d'un Livre Blanc sur les comptabilités socio environnementales. L'incomplétude vient de son orientation vers un public ciblé. Nous n'avons par ailleurs pas participé à la construction de ce questionnaire ni à son exploitation. Nous le considérons donc comme une donnée d'arrière-plan permettant éventuellement de consolider les résultats. Par ailleurs, un questionnaire a été adressé aux entreprises pilotes. Néanmoins, le très faible taux de réponse ne permet pas de le considérer comme suffisamment solide pour en faire une source de données en soi.

Dans l'écosystème, les données secondaires incluent les notes prises lors de réunions générales d'information sur CARE, et toute observation de nature qualitative : type d'intervenants, fréquentation de l'évènement, retentissement d'une publication etc.

De manière transverse également, la tenue d'un journal de bord complète ces éléments et permet de conserver une chronique du déroulé de l'expérimentation et de l'actualité. Les données relevées sont de nature qualitative : éléments généraux sur la mission, article paru dans la presse, conférence ou colloques, événements autour de la Chaire en Comptabilité Ecologique.

La confrontation de ces éléments avec le terrain pourra être menée lors des ateliers, entretiens, ou questionnaire. Elle pourra donner des indications sur l'existence ou l'absence d'une porosité entre terrain et écosystème, et du mode opératoire de l'acteur réseau.

3.2.4.3. Source des données

Les données proviennent soit de l'observation du terrain, soit des entretiens, soit de l'exploitation de documents incluant les résultats du questionnaire.

3.2.4.3.1. Données issues de l'observation

La participation à des réunions et ateliers a mobilisé une part importante de la première phase de nos travaux (fin 2018 à fin du T3 2020) elle s'est poursuivie dans une moindre mesure au cours de la seconde période s'ouvrant à partir du quatrième trimestre 2020.

Les ateliers de travail avec les entreprises pilotes représentent une large partie de ces réunions. Il convient d’y associer les réunions de travail plus ou moins formelles avec les consultants du cabinet et les réunions plénières de présentation de la mission ou de résultats intermédiaires.

A ces réunions propres à l’expérimentation s’ajoutent les réunions associées à d’autres parties du terrain : réunions du groupe de travail de l’association professionnelle en vue de la publication du livre blanc sur les CES, et réunions du groupe de travail du cercle de Giverny.

Enfin, les séminaires, colloques, tables rondes, formations et autres moments d’échange et de médiatisation du modèle constituent également une source de données observables sur l’écosystème du modèle CARE.

Précisons que pour des raisons pratiques de coûts de déplacements, une partie des ateliers de l’expérimentation s’est déroulée en distanciel à partir du troisième trimestre 2019 ce qui a pu appauvrir la qualité et le nombre de détail observables. Cette organisation s’est systématisée avec la crise sanitaire de la COVID 19 survenue au printemps 2020 et le confinement consécutif. Les réunions se sont alors tenues exclusivement en distanciel. Les participants n’étaient plus visibles qu’au travers de « mosaïques » à l’écran, voire de leurs initiales si la caméra n’était pas activée. Il devenait dès lors difficile d’observer les détails non verbaux d’une mise en situation ou encore de dissocier les considérations personnelles de facteurs techniques propres à la réunion. Ainsi, le fait d’éteindre sa caméra était-il dû à des contraintes de bande passante ? à un désintérêt du participant ? à un mimétisme avec le reste du public ? à la fatigue généralement associée à ce format de réunion ? ou encore à la participation à d’autres réunions en ligne en simultané ?

Ces appauvrissements des observations ont néanmoins été en partie compensées par les facilités induites par le distanciel : temps de trajets évités, réunions fixées avec plus de souplesse, virtualisation mettant les participants à égalité quel que soit leur lieu de résidence, possibilité d’écoute en rediffusion des réunions.

Pour les événements médiatisés comme les présentations générales de CARE, le webinaire a l’avantage de conserver une trace de l’intérêt du public au vu du nombre de « like » et de leur comparaison avec un événement similaire ainsi qu’au vu de commentaires éventuels postés par les internautes.

D’un point de vue théorique, Dépelteau (Dépelteau 2010) précise que les techniques d’observation se subdivisent en huit catégories issues de trois caractéristiques clés

- Observation participante ou non participante
- Démarche inductive ou hypothético déductive
- Présence dissimulée ou ouverte du chercheur

Nos observations sont mises en œuvre dans le cadre de réunions. Elles relèvent des deux catégories suivantes :

- Observation participante inductive ouverte
- Observation non participante inductive ouverte

L'observation participante se décline en une observation participante proprement dite et une participation observante de nature plus active. Dans tous les cas notre présence est visible et notre approche inductive.

- *Observation participante*

Les données primaires collectées sont issues de l'ensemble des documents et échanges de courriels issus de ces séances de travail. Elles sont également constituées des notes en « rush » prises lors des ateliers. Notre attitude d'observation permet d'appréhender des éléments techniques mais aussi les éléments non verbaux : fréquences des prises de paroles, interruption de parole, exclamations, changement de tons, hésitations, pauses, rires mais aussi disposition des participants, leur présence régulière ou partielle, moyens matériels du lieu, qualité de l'accueil etc. Elles sont utiles pour détecter les longueurs sur des sujets, le leadership, et de manière générale les aspects humains du processus, les leviers, les enthousiasmes et les freins. Les éléments collectés lors des entretiens et questionnaires complètent ultérieurement ces données primaires.

Les éléments techniques sont appréhendés par les livrables des ateliers. Ils permettent de mesurer l'avancement du projet, le respect du planning et plus fondamentalement la volonté des entreprises de parvenir à une représentation claire du modèle CARE.

Notre participation lors de ces ateliers de travail se traduit par des questions, relances ou propositions au groupe en quantité très raisonnable. L'animation de l'atelier étant menée par un membre du cabinet.

Lors de ces ateliers et séances de travail, le défi de notre observation participante réside dans la contradiction que représente le fait d'être ponctuellement partie prenante de l'atelier et observateur distancié (Thietart et al. 2014) Il faut en permanence gérer l'interaction modérée avec les autres participants à l'atelier pour maintenir l'acceptabilité de la présence d'un chercheur au sein d'un groupe de travail et la distanciation avec le jeu social pour conserver un regard fin sur ce qui s'y passe. Une attitude que certains qualifient d'émancipation, ou encore la tension nécessaire pour garder un regard de sociologue tout en participant à l'action (Chapoulie 1984).

- *Participation observante*

Des échanges ont fréquemment lieu entre les responsables de la mission et avec le conseil scientifique. Ils permettent à l'équipe de consultants de débriefer entre les ateliers, d'échanger sur les ressentis et questions d'opérationnalisation du modèle. Ils peuvent également correspondre aux « saisies » formelles ou non du conseil scientifique (CS) lorsqu'une difficulté rencontrée en atelier dépasse un niveau simplement technique ou se présente de manière transverse sur différentes entreprises.

Nous participons à ces réunions de manière plus active. Nous donnons nos impressions, échangeons des idées sur la manière d'aborder tel ou tel point complexe. (Soulé 2007)

Le recueil des éléments observés lors de ces réunions de travail se fait essentiellement par la tenue d'un journal de bord consignait la chronique des événements, les impressions immédiates, les difficultés rencontrées et leur émergence, les solutions apportées et leurs modalités.

Les occasions de saisies du conseil scientifique (CS) sont également un point relevé avec attention : quel sujet donne lieu à saisie ? à l'initiative de qui ? quelles réponses sont apportées ? dans quels délais ? les réponses sont-elles « opérationnalisables » ?

Nous collectons également les échanges de courriels, et de documents qui résultent de ces réunions. Les données primaires sont tous les écrits résultant de ces échanges : impressions personnelles consignées dans le journal de bord, comptes rendus structurés ou échanges de mails à l'issue des points avec le conseil scientifique. Ils rendent compte de l'avancement du sujet sur le plan technique mais aussi du degré de mobilisation des acteurs, de la profondeur d'exploration des sujets. La fréquence des échanges avec le CS, l'initiative de la saisie sont également autant de points d'observation.

- *Observation non participante*

Enfin, nous adoptons une position d'observation non participante lors des réunions et événements se déroulant dans l'éco système de CARE : colloques, webinaires, formations etc.

Nous nous intéressons dans ce cas au type et au nombre de participants. Nous observons également l'évolution du nombre de participants si un même type d'événement se reproduit. Nous relevons également le contenu des interventions des participants pour observer si des sujets se dégagent. Nous notons le type d'orateur présent lors de ces événements.

Nous avons ainsi assisté à 19 réunions et ateliers de travail associés à l'expérimentation et à 14 événements (colloques, plénières) associés à l'écosystème. Le détail en est fourni en annexe 7.

3.2.4.3.2. Données issues des entretiens

Les entretiens ont été menés de manières distinctes au cours des deux périodes de cette recherche.

Les premiers entretiens ont été menés de manière exploratoire de façon à laisser librement s'exprimer les interviewés. Nous pourrions également les qualifier de « créatifs » (Thietart et al. 2014 : chapitre 9). L'objectif étant d'aboutir à une révélation des pensées profondes des interviewés en matière de comptabilité environnementale, et qu'ils s'expriment sur leurs

attentes, déceptions ou renoncements en la matière. De ces entretiens ont été dégagés des noyaux de sens, des verbatims explicites. Une analyse du contenu des entretiens nous a également permis de mieux comprendre notre terrain afin d'en faire émerger la réalité sous-jacente.

Les premiers entretiens ainsi menés l'ont été avec les sponsors du projet ou des intervenants indirects. D'autres entretiens ont également été menés avec des acteurs de la sphère de la comptabilité environnementale : chercheurs, acteurs d'influence et un praticien ayant une expérience ancienne de Comptabilité Environnementale hors CARE.

Une nouvelle vague d'entretiens a été menée dans une deuxième phase, une fois parvenue à une appréhension plus nette de notre terrain de recherche et une reformulation de notre Question de Recherche initialement très large.

Ces entretiens ont été menés en priorité auprès d'intervenants des trois entreprises suivies. Mais face aux difficultés à recueillir des avis multiples sur ces seules trois entreprises, nous avons élargi la sphère des entretiens aux intervenants des autres entreprises.

Cette nouvelle série d'entretiens a été pratiquée selon un mode « semi directif » de manière à structurer le fil de ce que nous souhaitons capter du terrain pour confirmer ou infirmer nos hypothèses de départ tout en laissant suffisamment de souplesse « entre les mailles » pour recueillir des éléments inattendus qui amèneraient éventuellement à modifier ou enrichir nos hypothèses.

Lors de l'envoi des messages de demande d'entretiens, nous avons bien précisé le cadre de notre démarche et la distinction avec les conclusions de l'expérimentation : une démarche de recherche indépendante, soucieuse de recueillir un maximum d'opinions, de toute nature et dans le respect de l'anonymisation des données. Le message type ainsi constitué figure en annexe 10.

Plus d'une trentaine d'entretiens ont ainsi été réalisés entre mi 2019 et septembre 2021. La durée des entretiens est généralement d'une heure, ils se sont tenus sur site ou en distanciel (téléphone, ou à l'aide des outils Zoom ou Teams) compte tenu des contraintes du confinement du printemps 2020 et des habitudes sociales prises par la suite.

Une dizaine de thèmes ont été identifiés en amont des entretiens, le principe étant de recueillir les commentaires et témoignages des interviewés sur tout ou partie de ces thèmes. Les thèmes évoqués ont varié selon que l'interviewé participait à l'expérimentation ou faisait partie du cercle plus vaste de l'écosystème.

Un guide d'entretien type a été réalisé en amont des entretiens. Ce guide s'est enrichi au fil des entretiens et de l'émergence de quelques thèmes supplémentaires. Il convient de distinguer le guide d'entretien mis au point pour un acteur issu de l'expérimentation et ayant une expérience concrète de CARE du guide d'entretien pour un acteur de l'écosystème ayant une vision plus générale. Le guide figure en annexe 11 et 12.

Les 37 entretiens menés se répartissent ainsi entre les différentes sphères du terrain

	Expérimentation		Ecosystème
	Pilote (PACA)	Passée	
Nombre d'Entretiens	16	4	17

La liste détaillée des entretiens menés reprenant les dates, durées et type d'acteur figure en annexe 9.

3.2.4.3.3. *Données issues de documents et du questionnaire*

La seconde phase de notre recherche a également donné lieu à l'exploitation de différentes données ainsi qu'à celle du questionnaire portant sur le ressenti des financiers face aux CES en général et a été mené sous l'égide d'une association professionnelle. Le lien avec notre terrain vient de la concomitance avec le temps de notre recherche et de son initiative portée par le fondateur du cabinet CD. Nous n'avons pas été associée à la réalisation de ce questionnaire ni à l'exploitation des données.

Ce questionnaire comportait 43 questions réunies dans 4 parties distinctes :

- Entreprise et profil des répondants
- Pratique, connaissance et pilotage
- Données et indicateurs
- Perception, vision et attentes

Il a été diffusé en février 2020 à un large public : adhérents et followers de l'association Nationales des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (DFCG) à l'aide d'un outil de questionnaire en ligne. 242 réponses ont été obtenues parmi lesquelles figurent 154 responsables / directeurs financiers et 46 directeurs / contrôleurs de gestion (83% du total des répondants). Le résultat de ce questionnaire a été présenté lors d'un webinaire en mars 2021 présentant le Livre Blanc sur les Comptabilités environnementales et Sociales (Gbego et al. 2021)

Les conclusions de ce questionnaire seront associées aux résultats. Nous le considérons comme une source de données d'arrière-plan utile pour consolider ou nuancer nos résultats.

Nous avons par ailleurs exploité de nombreux documents produits sur ces deux terrains : compte-rendus d'ateliers, rapports de l'expérimentation, supports de présentation de réunions plénières, supports de formation, liste de thèses portant sur CARE, liste de participants aux formations CARE etc. Nous avons également consulté les sites de différents acteurs de l'écosystème ainsi que d'entreprises pilotes.

La liste détaillée des documents et sites consultés figure en annexe 8.

3.2.5. Méthode d'analyse des données

Le dernier des piliers méthodologiques porte sur la méthode d'analyse des données. Celle-ci est déjà en partie préstructurée par les éléments précédents : approche qualitative, observation participante ou non participante de type ethnographique.

La réalité complexe présentée par ce terrain et de la subtilité des concepts recherchés nous conduit ainsi à organiser nos données de manière à dégager de notre recherche :

- Une validité interne par l'analyse de données issues de sources favorables à la mise en place d'une comptabilité environnementale. Les sources seront caractérisées d'homogènes.
- Une validité externe par l'analyse de données issues de sources potentiellement hostiles ou du moins sceptiques sur le sujet. Les sources seront dès lors hétérogènes.

3.2.5.1. Sources homogènes et hétérogènes

Schématiquement, la distinction entre les sources homogènes et hétérogènes peut s'opérer par la frontière entre la sphère expérimentale du terrain et la sphère de l'écosystème.

Les sources homogènes seront essentiellement issues des acteurs de l'expérimentation. Leur caractère homogène est de fait induit par leur adhésion au projet d'expérimentation à l'issue d'un long processus de démarchage commercial que nous expliciterons par la suite.

Les sources hétérogènes seront essentiellement issues de la sphère de l'écosystème : population approchée par les promoteurs du modèle CARE ou en contact de près ou de loin avec la problématique de la comptabilité environnementale : professionnels de la comptabilité, financiers, association professionnelle, cercles militants.

Parmi ces deux sources de données en apparence disjointes, il sera également intéressant d'étudier s'il existe des caractéristiques propres à certains métiers afin le cas échéant de dégager des corrélations (Grawitz 1996)

Ainsi existe-t-il des freins ou leviers communs parmi la population des financiers, par définition transverse à toutes les secteurs économiques ? Des visions communes se dégagent-elles au sein des populations agissant dans le monde du développement durable : responsable RSE, leaders ?

L'échantillon de données sélectionnées le sera ainsi avec une vision relativement large de façon à faire émerger une synthèse aussi objective que possible des freins et leviers à la diffusion du modèle CARE qui pourra être relativisée par les caractéristiques des acteurs.

3.2.5.2. Réplication et saturation

Pour éviter les écueils d'une recherche qualitative, nous déclinerons à la fois les principes de réplication et de saturation (Charmaz 2006). Nous chercherons à atteindre le seuil de

saturation par la multiplication des entretiens et leur croisement avec les données issues de l'observation et du traitement de documents annexes. Nous considérerons qu'il est atteint au moment où le rendement marginal de l'exploitation des entretiens s'affaiblit selon le principe mis en avant par Charmaz (Charmaz 2006). La réplication sera recherchée par l'exploitation des mots issus des verbatim. Ceux-ci seront croisés afin de faire émerger les sens profonds qu'ils recèlent : « noyaux » (Bardin 2017) ou encore « unités de sens » (Hinault et al. 2019) et d'observer la fréquence de leurs apparitions.

3.2.5.3. Complémentation par des données quantitatives

Dans le cadre des travaux sur le livre blanc des CES, nous avons eu accès à un questionnaire adressé à des financiers sur leur perception de ces modèles. Ceci nous donne l'opportunité de combiner une approche qualitative, issus des entretiens et de l'observation à une approche de nature plus quantitative basée sur l'interrogation d'un grand nombre d'acteurs d'un milieu spécifique.

Sans perdre de vue l'orientation qualitative de notre démarche, ni rentrer dans une démarche complexe de triangulation d'approche nous prenons le parti d'adosser nos résultats à des données quantitatives secondaires lorsqu'elles sont disponibles et pertinentes pour affirmer ou éventuellement infirmer nos résultats :

- Sont-ils des éléments purement contextuels aux pratiquants de l'expérimentation et aux croyants de l'écosystème ? et dans ce cas la relativité des résultats sur l'adoption d'un modèle de comptabilité environnementale serait à considérer au vu d'un terrain déjà présélectionné pour son parti pris favorable au sujet ?
- Ou alors ces résultats issus du terrain sont-ils, comme des fractales, une représentation, éventuellement un peu grossie, de croyances et d'attentes plus générales identifiées sur diverses populations ?

Cette démarche de raccordement des données issus d'une fraction d'un terrain avec celles d'un terrain plus vaste s'inscrit dans notre démarche d'abduction visant à identifier une éventuelle théorie intermédiaire sur la question des freins et leviers.

Elle sera également raccordée aux théories intermédiaires issues de l'adoption des innovations comptables à travers l'histoire et éventuellement, si elle est pertinente de la métaphore des adoptions des croyances et pratiques religieuses, suivant en cela le processus d'escalier et de complémentation horizontale mis en avant par David (David et al. 2008) :

Faits mis en forme et autres faits mis en forme

>> théories intermédiaires & autres théories intermédiaires

>> théorie générale et autre théorie générale

Il convient également de distinguer l'analyse des données issues des entretiens, et sur lesquelles nous avons pu peu ou prou exercer une influence au travers du choix des personnes, des questions posées ou des relances au cours des échanges des autres données plus collectives et qui ne nous étaient pas adressées en propre.

3.2.5.4. Données issues des entretiens

La méthode suivie pour exploiter les entretiens s'inspire des recommandations de l'ouvrage « *Enquêter dans les organisations* », chapitre 5 -analyser les données, tisser les fils de l'interprétation. (Hinault et al. 2019) ainsi que de l'ouvrage sur les méthodes de recherche en management (Thietart et al. 2014).

Une grille de dépouillement a été établie au préalable afin de dégager les thèmes majeurs. Certains thèmes correspondent à notre liste de départ, d'autres se sont dégagés d'une relecture des scripts d'entretien avec « attention flottante⁶⁵ ».

Les entretiens ont été enregistrés tout en faisant l'objet d'une prise de notes en direct et ont été intégralement retranscrits. Une première relecture « à chaud » a permis de faire émerger quelques points majeurs et de réaliser une première analyse de contenu.

Les entretiens ont ensuite été codés par thèmes à l'aide de l'outil NVIVO. A chaque thème identifié dans la grille d'analyse préalable a été associé l'extrait d'entretien correspondant. Les caractéristiques des interviewés ont été conservées lors de ce codage.

Le codage réalisé emprunte à la fois aux techniques du codage ouvert et à celles du codage sélectif (Thietart et al. 2014). En effet au fur et à mesure des itérations entre lectures multiples des entretiens, codages et lectures complémentaires de la revue de littérature, des concepts ou liaisons clés se sont faites jour qui ont aidé à dégager un sens. Celui-ci a émergé d'itérations entre le codage envisagé et sur ce qui émergeait de l'analyse des données.

A l'issue de ce codage, une synthèse a été réalisée pour chaque thème, permettant d'avoir une vue globale des données empiriques par thèmes. Des noyaux de sens ont pu se dégager. Les mots clés revenant fréquemment ont été identifiés.

Si cette méthode de codage est efficace, elle présente le risque de faire perdre une vision d'ensemble du sujet ou le point de vue complet et progressif d'un acteur d'influence. Au cas par cas, il a parfois été nécessaire de revenir sur certains entretiens, notamment ceux de décideurs, de personnes issues de même catégories professionnelles pour repérer des éléments non verbaux, des enchainements des attentions et ellipses qui nous ont semblé pertinentes pour la compréhension.

Une fois tous les éléments recueillis et mis en forme, nous avons pu procéder à la confrontation des hypothèses de notre phase exploratoire avec ce qui ressort de ces témoignages.

⁶⁵ Expression de Freud

3.2.5.5. Autres données

Dans cette catégorie, figurent les données issues des observations lors des ateliers, réunions générales, évènements de l'écosystème ainsi que les données issues de notre journal de bord. Figurent également tous les documents décrits précédemment.

L'exploitation de ces données a consisté à recueillir manuellement les éléments permettant de d'éclairer notre question de recherche en détectant les freins, leviers à la mise en œuvre de CARE.

Cette collecte s'est faite à la fois par une lecture flottante et une lecture thématique. La recherche de mots clés a également été un axe de lecture de ces données.

Certains supports, notamment les notes de réunions, ont également été codés à l'aide de l'outil NVIVO pour faciliter ce travail d'analyse.

De manière plus transverse, un autre axe de l'analyse a consisté à identifier des séquences et des évolutions dans le temps entre des documents issus d'une même thématique.

Nous avons également analysé les interventions d'acteurs à des événements, leur présence et absence. Nous nous sommes intéressée à la manière dont les idées du modèle sont reprises et diffusées par les publications, les formations. Tout ceci nous a permis de structurer la période observée selon différentes phases et d'identifier la progression des phénomènes d'influence.

3.2.6. Synthèse de la méthodologie

Les deux tableaux ci-après se proposent de résumer ce volet méthodologie et données.

Philosophie et approche de recherche	Abduction, déduction, induction
Stratégie de recherche	Approche qualitative
Design de recherche	Observation participante de type ethnographique
Données et collecte	Données primaires et secondaires, collecte par observations, entretiens et à partir de documents
Traitement des données	Lecture flottante et d'ensemble, codage via NVIVO, repérage de mots clés et de noyaux de sens

Figure 25 - Synthèse de la méthodologie

La typologie des données, leur mode de collecte et d'exploitation, leurs finalités peuvent quant à elles être résumées par le tableau ci-après :

Modalités de collecte des données	Type de données		Modalités d'exploitation	Finalités
	Primaires	Secondaires		
Observations	<u>x</u>		Lecture flottante des CR, notes Repérage de mots clés et de séquences + Codage via NVIVO si document écrit ou note disponibles	Données de fonds pour répondre à la QR, Mise en évidence de séquences et de progression pour appréhender les mécanismes décrits par l'ANT
Entretiens	<u>x</u>		Codage via NVIVO + lecture flottante	Données de fonds pour répondre à la QR
Données générales : documents produits pour l'expérimentation, documents de l'écosystème, documentation, publications, questionnaire de l'association professionnelle, sites		<u>x</u>	Analyse thématique et de contenu Repérage de chronologie Codage NVIVO de documents si pertinent	Données de fonds pour répondre à la QR, Mise en évidence de séquences et de progression pour appréhender les mécanismes décrits par l'ANT Données d' <u>arrière plan</u>
Journal de bord personnel	<u>x</u>		Analyse chronologique	Identifier le fil des événements et des moments clés. Séquencer des périodes

Figure 26 - Typologie des données, collecte et analyse

3.3. Le terrain

Notre terrain de recherche couvre l'expérimentation pilote du modèle CARE. Il intègre également son espace plus vaste de médiatisation que nous avons qualifié d'écosystème du modèle. Cet espace est composé de l'ensemble des événements évoquant CARE ainsi que d'un Groupe de travail d'une association professionnelle visant à produire un Livre Blanc sur les CES et d'un groupe de travail visant à promouvoir la comptabilité intégrée. Notre terrain nous a également menée à nous intéresser à une expérimentation plus ancienne du modèle CARE.

Notre recherche vise à répondre à une question dans le contexte d'une innovation en train de se faire que nous observons sur une période donnée. Cette période a été précédée par de nombreux événements. Et d'autres événements se poursuivront après notre thèse.

Il apparaît donc nécessaire de poser le point de départ de notre recherche. Ce point de départ n'est pas le point à partir duquel CARE commence mais à partir du moment où nous l'observons.

Pour bien comprendre la temporalité de notre objet de recherche, ce que nous en observons, il nous semble donc nécessaire de dresser un rapide exposé de l'état des lieux de CARE au moment où nous démarrons notre thèse.

3.3.1. Les événements autour de CARE avant notre thèse (2012-2018) Genèse militante, consolidation académique et médiatisation

Nous pourrions situer l'origine de CARE au moment de la sortie de l'ouvrage fondateur de Jacques Richard (Richard 2012). De précédentes publications de l'auteur et d'inspirateurs posaient bien ça et là des idées sur une comptabilité environnementale tournée vers le maintien des écosystèmes (Gray 1992). Mais la publication en 2012 de « *Comptabilité et développement durable* » (Richard 2012) représente une forme d'acte de naissance symbolique par son format d'ouvrage.

Cet ouvrage dresse une analyse problématisée des comptabilités environnementales existantes et prend le parti d'une critique ferme des IFRS et de leur approche en juste valeur.

Dans cet ouvrage de 236 pages (hors bibliographie), le chapitre 8, totalisant 20 pages est consacré à la présentation des principes de CARE avec une déclinaison sous forme de cas pratiques. Les chapitres suivants (9 à 14) reviennent sur des considérations générales tout en mobilisant les idées portées par le modèle CARE pour promouvoir les idées d'une comptabilité alternative : Soutenabilité forte, Triple Ligne d'Amortissement, réhabilitation du coût historique.

La partie purement consacrée à CARE est donc marginale dans cet ouvrage, elle ne représente que 10% environ du texte. Elle arrive après de longs développements pour déconstruire les idées reçues en comptabilité financière et dresser une analyse problématisée de l'état des comptabilités environnementales et sociales.

Cette approche critique de la comptabilité prolonge celle qui avait déjà été esquissée dans les travaux de Richard. La vision de Richard irrigue l'enseignement de cette discipline à Paris Dauphine. Ainsi la 9^{ème} édition de l'ouvrage d'enseignement approfondi de la comptabilité marque déjà dans son titre cette vision critique des IFRS « *Comptabilité financière normes IFRS versus normes françaises – 9^{ème} édition* » (Richard, Bensadon, et Rambaud 2018b).

Elle accentue une approche qui se voulait d'abord comparative dans une précédente édition « *Comptabilité générale ; système français et normes IFRS - 8^{ème} édition* » (Richard et Collette 2008) sans doute pour clarifier le présent proche des bouleversements normatifs de 2005. Des idées sur la comptabilité verte émergeaient néanmoins déjà et étaient présentés dans un chapitre spécifique.

En 2011, une année avant la sortie de l'ouvrage de Richard, un autre acteur, Hervé Gbego, Expert-Comptable, connaissant également Richard par une formation en Master fonde le cabinet Compta Durable (CD). Ce cabinet se veut porteur d'une vision élargie du « *métier d'expert-comptable (qui) doit évoluer pour intégrer les problématiques du développement durable et de la RSE⁶⁶* »

Le cabinet CD propose différentes missions associées à la RSE dont la certification des rapports de développement durable en tant que Organisme Tiers Indépendant agréé par la COFRAC.

L'ouvrage de 2012 a été suivi d'autres publications. La première est un article de 2013 précisant les notions de maintenance et la différence avec l'approche prix généralement mobilisée dans les modèles de comptabilité environnementale « *la nature n'a pas de prix ... mais sa maintenance a un coût* » (Richard 2013)

A l'époque de la rédaction de l'ouvrage de 2012, Alexandre Rambaud préparait une thèse sur la « *Valeur d'existence en comptabilité* » sous la direction de Jacques Richard (Rambaud 2015). Les échanges entre le doctorant et son directeur ont conduit à publier un premier article sur le modèle CARE. Cet article publié en 2015 fustige la conception « *Triple Bottom Line* » (TBL) du modèle de comptabilité environnementale de Elkington (Elkington et Rowlands 1997) et propose en contrepied l'approche Triple Depreciation Line qu'elle développe largement. (Rambaud et Richard 2015). Cet article publié en anglais semble également inspiré par une volonté de reconnaissance internationale des principes de la *Triple Depreciation Line*. Ainsi, l'expression « *TDL model* » apparaît 50 fois dans l'article, et l'acrostiche TDL seul apparaît 10 fois. La volonté de confronter TDL et TBL se ressent également à la manière dont cette dernière est présentée. L'approche TBL fait l'objet d'une présentation liminaire d'environ 2 pages sur la vingtaine que compte l'article. Elle est ensuite régulièrement rappelée pour sa confrontation avec l'approche TDL et donne lieu à 74 occurrences dans l'article. Le terme CARE est quant à lui très peu cité dans le document (2 occurrences). Il semble donc qu'à cette période, CARE était d'abord perçu dans sa dimension de riposte à d'autres modèles et ne portait pas encore suffisamment son identité

⁶⁶ Extrait du site du cabinet - <https://www.compta-durable.com/notre-adn/>

nominative. Les publications sur le modèle de 2012 et 2015 semblent ainsi construire le modèle après une critique argumentée des modèles dominants.

Au-delà de cette démarche rédactionnelle, cette première période de CARE est marquée par la dimension académique du modèle. Nous considérons que cette période 2011 à 2015 voit donc se forger une alliance entre les visions de Richard, de Rambaud et de Gbego. Le premier apportant ses idées fondatrices du modèle, le second leur donnant une assise et un prolongement conceptuel et académique, le troisième une dimension pratique et professionnelle. L'amitié et le charisme autour de la personnalité de Richard mais aussi les liens bilatéraux entre les trois acteurs joueraient également un rôle important dans cette convergence.

Selon le cadre de l'ANT, cette période constituerait une phase de problématisation avec une alliance entre des acteurs fondateurs. Cette alliance se fonde sur un fonctionnement gagnant / gagnant dans lequel les intérêts des membres sont congruents :

- Développer un nouveau modèle de comptabilité environnementale qui réponde à un idéal
- Nourrir de nouvelles recherches académiques
- Renouveler potentiellement les missions de la profession comptable.

Cette problématisation énonce le principe qu'il est possible de mettre en place une soutenabilité forte en utilisant les outils de la comptabilité traditionnelle

En 2016, le modèle CARE fait l'objet d'une présentation aux Etats Généraux de la recherche en comptabilité de l'Autorité des Normes Comptables (Rambaud et Richard 2016a). CARE y est présenté comme une proposition mais ne constitue pas l'essentiel du document qui se veut avant tout une réflexion conceptuelle sur la question d'une mesure de la performance globale. L'occurrence CARE/TDL apparaît 5 fois dans ce document de 56 pages. Et lorsque c'est le seul acrostiche CARE qui est cité (3 occurrences) c'est en référence à des publications précédentes ou en note de bas de page explicative. Cette publication a également été traduite en anglais.

En décembre 2016, un nouvel article est publié, en anglais, portant plus spécifiquement sur le capital humain. Il fait suite à des remarques sur le fait que le modèle n'aborde pas assez cette question et se propose donc d'en approfondir les concepts. Cet article est introduit par une revue de littérature sur le capital humain puis expose les principes dans le modèle. Le terme CARE n'apparaît qu'une fois pour identifier le « *TDL Model* » comme son prolongement « *The TDL model is a development and a theoretical extension of the CARE¹⁰ accounting model, introduced in the work of Richard (2012)* » (Rambaud et Richard 2016b, p. 234). L'acrostiche TDL est abondamment cité (53 occurrences), dont 19 en association avec « *model* » désignant ainsi l'approche par « *TDL Model* ».

Il semble bien qu'à cette période, le terme CARE ait été mis de côté pour insister davantage sur les propriétés du modèle, associées à la « *Triple Depreciation Line* ». La vocation de diffuser à l'international semble également apparaître avec ces deux publications en anglais, et celle de l'ANC en bilingue français, anglais.

En 2017, un séminaire organisé par les Cahiers Internationaux de Sociologie de la Gestion donne une nouvelle occasion de présenter le modèle CARE et fait l'objet d'une publication (Chambost 2017)

L'objectif de diffusion à l'international semble cependant mis en pause à partir de l'année 2017, avec le recentrage sur la sphère française. Les actions de cette année semblent s'orienter sur la création d'un écosystème pour mobiliser des alliés de CARE allant au-delà du cercle fondateur. Deux espaces sont envisagés dans cette perspective d'influence, la sphère professionnelle et la sphère institutionnelle.

Hervé Gbego, fondateur de CD avait ainsi observé la manière hasardeuse dont différents professionnels comptables tentaient de construire des méthodes de comptabilité environnementale. Il en est arrivé à la conclusion que l'expérimentation était un passage obligé pour construire un modèle robuste : « *il faut expérimenter avec les entreprises pour voir ce qui marche vraiment ... même si c'est compliqué il fallait travailler sur de l'expérimentation*⁶⁷ »

Sa bonne compréhension des mécanismes d'influence et des réseaux lui fait probablement percevoir l'intérêt stratégique d'une expérimentation au-delà de sa seule dimension pratique et technique.

L'expérimentation de CARE auprès du réseau Fermes d'Avenir, initiée entre 2016 et 2017, s'inscrit dans cette logique de diffusion par des alliés dans un espace professionnel. Elle vise à appliquer les principes du modèle CARE sur les comptes d'exploitations agricoles engagées dans la transition écologique : permaculture, recherches de solutions alternatives de financement. L'idée serait venue de la rencontre entre Maxime de Rostolan, fondateur du réseau fermes d'avenir avec les idées de Jacques Richard.

Elle fait suite au constat que la comptabilité traditionnelle est incapable de représenter correctement l'activité de ces fermes. Les convictions acquises sur la comptabilité par le fondateur de ce réseau l'amèneront ultérieurement à écrire « *je ne pensais pas dire ça un jour, mais je suis convaincu que l'un des plus gros leviers pour changer de paradigme est de réformer notre système comptable* » (De Rostolan 2020). Elle prend une forme concrète lorsque la directrice actuelle du réseau de fermes et une de ses collègues veulent approfondir la manière dont un modèle comptable pourrait permettre de mettre en avant leurs engagements en faveur de l'agroécologie⁶⁸. Cette proposition les amène à se rapprocher de CARE et de ses fondateurs promoteurs pour conduire une expérimentation. Celle-ci s'est faite au cours de l'année 2017 sur les comptes de 2016. Elle a été menée par le cabinet CD, déjà engagé dans la RSE au travers de ses missions d'audit des rapports de développement durable. Elle a porté sur 3 fermes : Layat, l'Envol et Cagnolles. Les conclusions de cette expérimentation seront régulièrement mobilisées par les promoteurs de CARE et par les acteurs de Fermes d'Avenir.

C'est au cours de cette même période, qu'un travail d'influence est mené dans la sphère institutionnelle. Les promoteurs de CARE sont auditionnés à plusieurs reprises par le Comité

⁶⁷ Extrait d'un entretien de juillet 2019

⁶⁸ Extrait d'un entretien avec la directrice de FDA en 08/21

Economique Social et Environnemental (CESE). Ces échanges aboutissent à ce que CARE soit cité dans différents rapports du CESE :

Ainsi, dans celui de Mars 2017 intitulé « *Vers une bioéconomie durable*⁶⁹ » il est indiqué en page 7 que le CESE « *préconise d'expérimenter la méthode comptable « CARE » au regard de son intérêt et afin de pouvoir en évaluer la portée* ».

Dans celui de Janvier 2018 « *Quels leviers pour renforcer la compétitivité de l'agriculture et de l'agroalimentaire français*⁷⁰ ? » il est indiqué sous forme d'avis en page 54 que « *Le CESE propose d'engager une expérimentation avec l'appui de l'Autorité des normes Comptables au sujet de nouvelles règles comptables intégrant les coûts relatifs au renouvellement et à la préservation de tous les types de ressources (humaines, naturelles...) intervenant dans les processus de production, en s'inspirant le cas échéant du modèle CARE* »

Enfin, le rapport de Mars 2018 « *L'entreprise objet d'intérêt collectif*⁷¹ », dit rapport Notat-Sénard (Notat et Sénart 2018), remis aux ministères de la transition écologique et solidaire, de la Justice, de l'Economie et des Finances, du travail présente 14 recommandations pour repositionner le rôle de l'entreprise dans la société. Ce rapport est le fruit de l'audition de 200 personnalités issus du monde économique, associatif, universitaire. Il sera à l'origine des dispositions de la loi Pacte de mai 2019 posant la notion de raison d'être des entreprises et établissant le statut des entreprises à mission.

La 10^{ème} recommandation de ce rapport met le projecteur sur le besoin de faire évoluer les normes comptables. Elle est stipulée dans les termes suivants « *engager une étude concertée sur les conditions auxquelles les normes comptables doivent répondre pour servir l'intérêt général et la considération des enjeux sociaux et environnementaux* » (Notat et Sénart 2018, p. 63)

Le texte qui lui est associé est relativement court au regard de celui associé aux recommandations précédentes :

« Les parties constituantes, actionnaires et salariés, de même que les parties prenantes, ont une connaissance de l'entreprise à travers sa comptabilité. Les dirigeants eux-mêmes utilisent la comptabilité financière et la comptabilité analytique pour obtenir des retours sur leur gestion. Tous ces acteurs ne peuvent prendre de décisions avisées si l'image renvoyée par la comptabilité n'est pas fidèle.

La grande technicité des normes comptables ne doit pas occulter la réalité des choix parfois politiques qu'elles peuvent refléter. Ces normes permettent, par

⁶⁹ <https://www.lecese.fr/travaux-publies/vers-une-bioeconomie-durable>

⁷⁰

https://www.google.com/search?q=Quels+leviers+pour+renforcer+la+comp%C3%A9titivit%C3%A9+de+l%27agriculture+et+de+l%27agroalimentaire+fran%C3%A7ais&rlz=1C1GCEB_enFR973FR973&oq=Quels+leviers+pour+renforcer+la+comp%C3%A9titivit%C3%A9+de+l%27agriculture+et+de+l%27agroalimentaire+fran%C3%A7ais&aqs=chrome..69i57.513j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8

⁷¹ https://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/2018/entreprise_objet_interet_collectif.pdf

une unité de compte commune, de rendre comparables des réalités différentes. La comptabilité est donc un moyen de ramener des intérêts particuliers à un intérêt général¹⁶⁹. Cette analyse sous-tend la position de l'Autorité des Normes Comptables d'une comptabilité générale devant se fonder sur l'intérêt public – selon une tradition existant en France et en Allemagne notamment – et non sur le seul intérêt privé, position de l'IASB¹⁷⁰ par exemple.

Les normes comptables actuelles ne prennent pas en considération les enjeux sociaux et environnementaux. Des chercheurs français proposent une méthode qui permettrait de traiter en comptabilité les êtres humains et les entités environnementales non pas comme une charge (comme c'est le cas actuellement), mais comme un passif, pour correspondre à la conception de l'existence d'une « dette sociale et écologique »¹⁷¹.

C'est la note ¹⁷¹ qui mentionne CARE : « Modèle CARE-TDL (*Comptabilité adaptée au renouvellement de l'environnement et triple depreciation line*), d'Alexandre Rambaud et de Jacques Richard ».

La phrase qui suit dans le rapport et conclue ce passage de la recommandation 10 semble en revanche traduire une confusion entre la finalité d'une préservation et le positionnement au bilan :

« Il est également possible, à l'inverse, de considérer ces éléments comme un patrimoine à préserver, et donc de les faire figurer à l'actif de l'entreprise¹⁷² »

Ces recommandations et avis seront largement cités par la suite pour la promotion de CARE, tant en verbatim, qu'en moyen de légitimiser le modèle.

En mars 2018, une nouvelle communication est faite sur le modèle dans le cadre du colloque « *Gouvernement, participation et mission de l'entreprise* » organisé par le Collège des Bernardins. Cette communication marque une volonté de préciser les notions associées au capital. Son titre « *vers une codétermination écologique, fondée sur la comptabilité : Le « capitalo-centrisme » du modèle CARE-TDL* » joue sur la notion de capital. (Rambaud et Richard 2018b). Le texte veut montrer en quoi CARE revient aux notions essentielles sur le capital. Dans ce document, c'est l'expression CARE-TDL qui apparaît à 18 reprises pour désigner le modèle. Ce document a une visée militante anti-capitaliste assez marquée comme le montre ce passage de la conclusion (Rambaud et Richard 2018, p. 12):

« les capitalistes ont fondé un système dualiste actif/passif remarquable pour assurer la conservation puis la simple optimisation de la productivité de leur capital financier. Ce système sévit encore aujourd'hui et a empiré avec les IFRS. Il est temps de s'en inspirer pour le réduire en l'étendant aux capitaux naturels et humain : comme en art martial retourner l'arme de l'adversaire contre lui ! C'est à ce prix seulement qu'on pourra résoudre la triple crise actuelle. Il est évident que la mise en œuvre de CARE-TDL implique une transformation radicale du modèle capitaliste pour aller paradoxalement vers un système « capitalo-centrisme ». l'application de CARE-TDL implique de sortir de la RSE pour aller vers un vrai droit environnemental « très dur » à l'instar des IFRS en matière de protection du capital financier. Pour faire ce changement il faut d'abord redéfinir en droit les

concepts de capital et, par suite, de profit, des concepts absents des livres de théorie du droit »

L'idée de préserver l'environnement en revenant aux notions fondamentales sur le capital se retrouvera dans une expression de Fabien Muniesa lors d'un colloque au collège des Bernardins en octobre 2020 « *pour protéger quelque chose du capitalisme il faut en faire un capital* ».

Cette communication de 2018 prolonge et utilise vraisemblablement les travaux de Rambaud menés en parallèle sur les origines du capital. Ces recherches avaient fait l'objet d'un *working paper* en mars 2018 suivis d'une publication en octobre de la même année. (Rambaud 2018). Cette publication nourrit des travaux de recherche plus larges sur le capital menés dans le cadre d'un projet de recherche de l'ANC « *Le capital : analyse croisée comptable, économique et historique* » (Rambaud et Richard 2020). Ces recherches montrent comment la vision d'un capital comme une chose productive a émergé dès la Renaissance et apparaît à travers les écrits de Luca Pacioli dans la *Summa de arithmetica*

Sur le plan conceptuel, l'année 2018 semble ainsi marquer un centrage de CARE sur la question du capital comme « *la chose à laquelle nous tenons* ». Ceci pourrait être inspiré de l'ouvrage de Hache 2011 « *Ce à quoi nous tenons* » apparu dans la bibliographie du papier de Mars 2018. Il s'agirait semble-t-il de revenir à l'amont de la dépréciation et de s'interroger sur les ressources mobilisées par les entreprises.

Si les enjeux autour de la question du capital existaient dès l'origine de CARE, ils semblent s'être renforcés au cours de cette période. Ils donnent au modèle un centrage sur un terme commun, une sorte de marque de fabrique sur laquelle il communiquera largement.

C'est au cours de cette même année 2018, qu'est publié la 11^{ème} édition du Dunod Comptabilité, ouvrage de référence de l'enseignement de cette discipline à Paris Dauphine. Rambaud apparaît pour la première fois aux côtés des précédent auteurs de l'ouvrage, Jacques Richard et Didier Bensadon. Il remplace Christine Colette et rédige plusieurs chapitres de l'ouvrage dont le chapitre 18 (pages 289 à 316) consacré à la présentation des enjeux des comptabilités environnementales et sociales et se terminant par une présentation sur 9 pages du modèle CARE accompagnée de quelques exemples et cas pratiques.

C'est aussi au cours de cette même année 2018, que les promoteurs du modèle semblent ressentir la nécessité de clarifier et ramasser les concepts de CARE qui ont essaimé au gré de ces publications. Un nouveau papier est rédigé, mis en libre accès sur Internet sans faire l'objet d'une publication officielle. (Rambaud et Richard 2018a).

Il fait le point sur l'état des concepts de CARE et établit en annexe une première recension des travaux disséminant le modèle tant au niveau institutionnel, que professionnel qu'académique. Le modèle est désigné par CARE-TDL, avec 11 occurrences d'apparition. Parfois le modèle est juste désigné par CARE (3 occurrences supplémentaires), une fois en rappel de la manière dont il a été nommé initialement, et deux fois pour citer les deux recommandations du Conseil Economique et Social. (Mars 2017 et janvier 2018). Ce

document se présente sous une forme plus simplifiée que les précédentes publications de CARE comme s'il s'agissait de le rendre accessible à un public à élargir.

Sur ces 6 premières années, le modèle avait alors déjà vécu quelques mues identitaires, passant de *CARE* (2012), à « *TDL Model* » (2015) puis revenant à partir de 2017 à un consensuel « *CARE-TDL* ».

Dans son contenu, le modèle s'est enrichi de réflexions sur le capital humain dès l'année 2016, puis a vu fleurir des approfondissements sur la notion de capital autour de son paradigme sur le maintien.

C'est en octobre de cette même année 2018 que CARE est présenté lors d'un événement de grande envergure en accès libre : le 4^{ème} forum Bioresp, organisé sur une journée entière par l'association TEK4Life dans les locaux de l'Académie nationale d'agriculture à Paris et intitulé « *Nouvelles boussoles pour la transition : comment compter « avec » le vivant ?* ». Ce forum est largement consacré aux questions comptables et financières associées aux enjeux environnementaux.

CARE fait l'objet de quatre présentations lors de ce forum. La première lors de l'introduction des séances de l'après-midi par Rambaud « *La comptabilité comme représentation du monde* ». La seconde présentation est faite au cours de la première table ronde de l'après-midi (et 3^{ème} de la journée) par Richard. Celle-ci semble déjà orientée sur les idées de maintien mises en avant par CARE « *Maintenir le « capital naturel », qu'est-ce que cela veut dire, et comment le faire ?* ». La troisième présentation est menée lors de la troisième table ronde de l'après-midi : « *Peux-t-on donner de nouvelles boussoles à la comptabilité ?* ». Au cours de celle-ci, le fondateur du cabinet CD évoque une expérimentation à venir de CARE et de manière générale le besoin d'expérimenter. Enfin, la dernière évocation de CARE est faite lors de la conclusion par Rambaud. Celle-ci était centrée sur la nécessité de faire évoluer le droit comptable pour faire évoluer sa représentation.

L'événement est suivi par plus d'une centaine de personnes présentes sur place, généralement là par conviction ou curiosité sur ces questions. Les documents de cet événement, ainsi que des vidéos des interventions sont mis en ligne sur le site du Forum Bioresp⁷². Cet événement semble concrétiser également une alliance avec les responsables de l'association TEK4Life, soucieux de la question des boussoles comptables.

C'est au cours de cette année 2018 que nous avons pris la décision de mener cette thèse. Nous arrivions donc au moment où le sujet avait déjà fait l'objet de plusieurs publications et commence à voir se développer un écosystème en floraison. Nous avons assisté à ce forum d'octobre 2018. L'impression spontanée que nous avons alors ressentie est que le modèle suscitait un certain enthousiasme auprès du public et semblait stabilisé dans ses principes. Les expérimentations à venir ne servant qu'à l'enrichir de dimensions pratiques.

⁷² <https://www.bioresp.eu/forum-bioresp/programme-bioresp-9>

Ces événements de la période 2012 – 2018 se situent avant le démarrage de notre thèse. Nous les considérons comme une genèse mettant déjà en relief les deux premières chaînes de traduction au sens de l'ANT que nous proposons de schématiser ainsi :

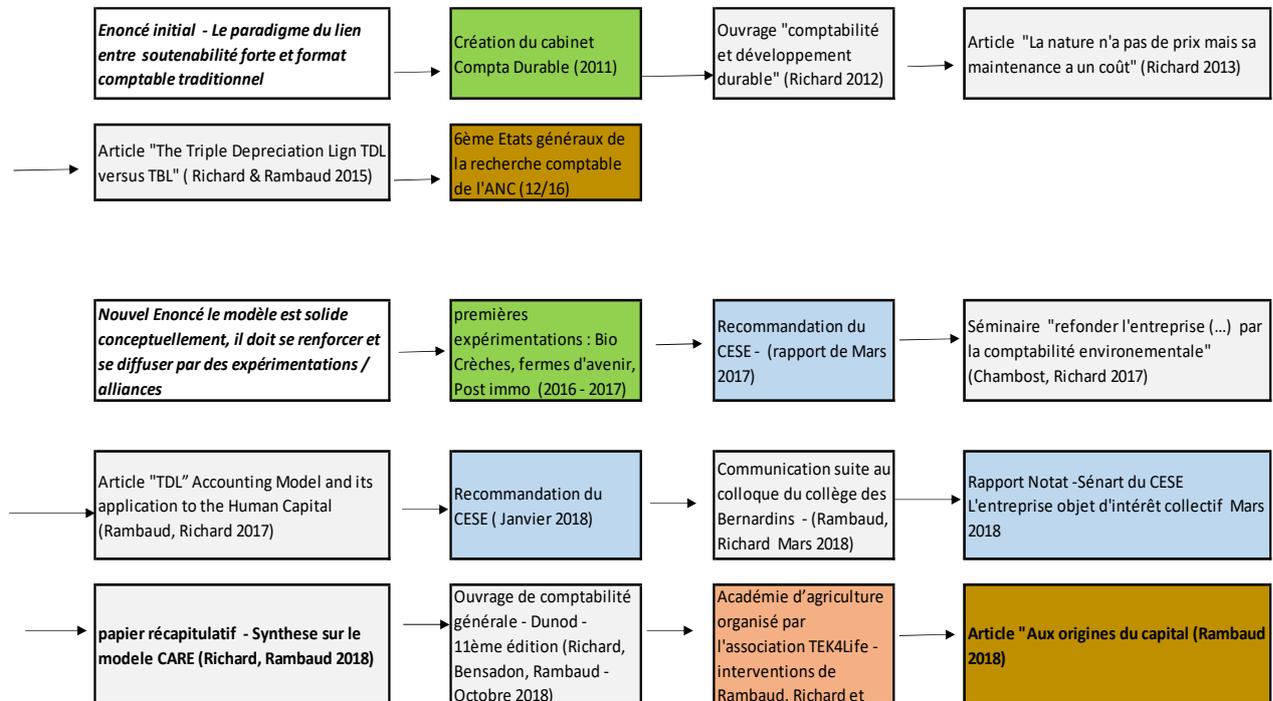


Figure 27 - Premières chaînes de traduction du modèle CARE (2011 - 2018)

Une problématisation propre à chaque énoncé serait la suivante :

- La soutenabilité passe par la comptabilité traditionnelle monétaire. Une nouvelle modélisation comptable est à construire et à consolider autour de cet énoncé.
- Cette modélisation comptable repose sur des approfondissements académiques, des expérimentations et des alliances avec des porte-paroles du modèle.

Ces deux problématisations bien que séparées n'en sont pas moins liées. Des interdépendances et des chevauchements peuvent faire le lien entre ces deux problématiques, comme celle des travaux sur le capital qui visent à renforcer la robustesse du modèle et la notoriété source potentielle d'alliances.

La période allant de 2012 à 2018 peut être fractionnée en deux sous périodes P0 et P1 couvrant les deux énoncés ainsi formulés et être schématisée comme suit :

Périodes	0	1
Années / semestre	2012 – 2015	2016-2018
Notre recherche		
Durée	4 ans	3 ans
qualification ANT	Énoncé 1 - problématisation sur le lien entre comptabilité traditionnelle et soutenabilité	Énoncé 2 - reprise de l'énoncé 1 + consolidation du modèle par des approfondissements académiques, des expérimentations, des alliances

Figure 28 - Les phases P0 et P1 de CARE et les énoncés associés

Cette présentation suggère une césure entre 2015 et 2016 quand les premières expérimentations ont été envisagées. Elles ont conduit à sortir le modèle de sa sphère académique à la faveur probable du lien avec le cabinet CD et son accès privilégié au monde des entreprises. Les expérimentations se sont entremêlées avec des alliances et les premiers intéressements.

Schématiquement, nous pouvons considérer que ces périodes correspondent à des phases de traduction :

1. Problématisation du sujet au cours de la période 2011 - 2015 à travers la construction du lien entre soutenabilité et une autre forme de comptabilité. Cette problématisation s'est surtout faite sur le plan académique à travers les publications de cette période
2. Intéressement et enrôlement au cours de la période 2016 – 2018 : les premières associations se nouent sur cette période au-delà de la sphère académique :
 - Premières expérimentations dans le cercle des entreprises permettant une médiatisation de CARE dans une sphère professionnelle
 - Enrôlement du CESE permettant de légitimer le modèle à travers un porte-parole pouvant l'aider à se diffuser par sa visibilité et notoriété

De manière transverse, cette période marque également les premiers intéressements avec le monde agricole du fait de convergences d'intérêts :

- Recommandation du CESE dans son rapport sectoriel de janvier 2018 sur l'agriculture
- Expérimentation avec Fermes d'avenir, réseau de fermes engagées dans l'agriculture écologique (à partir de 2017)
- Evènement de médiatisation publique de CARE organisé dans les locaux de l'académie d'agriculture avec le support de l'association TEK4Life, orientée sur la protection du vivant (octobre 2018)

Ces phases conduisent à faire porter CARE par des acteurs allant au-delà du cercle fondateur : acteurs de la sphère agricole et entreprises pilotes. Cette période est aussi celle

d’approfondissements conceptuels et de publications allant au-delà de la sphère purement académique.

Cette période a été relativement simple à identifier, puisque passée. Ce jalon ainsi posé nous permet à présent de préciser notre périmètre temporel d’observation :

- Nous ne réalisons pas d’observations sur la période s’ouvrant au-delà de janvier 2022⁷³ : elle correspond à un futur de CARE sur lequel nous n’avons pas de visibilité dans le cadre de cette recherche
- Notre période d’observation s’insère entre ce futur inconnu de CARE et ce passé précédemment décrit. Elle vise à éclairer notre question de recherche à partir du terrain observé entre fin 2018 et début 2022.
- La frise ci-après schématise notre période d’observation entre ce passé stabilisé et ce futur inconnu :

Périodes	0	1	1			2			?
Années / semestre	2012 – 2015	2016-2018	2019	S1 2020	T3 2020	T4 2020	S1 2021	S2 2021 à 01/22	02/22 et au delà
Notre recherche			Horizon de notre recherche						

Figure 29 - Séquençage des périodes passées et observées du modèle

3.3.2. L’accès au terrain de CARE au cours de notre observation

La présentation qui suit décrira brièvement le terrain observé et vécu entre le démarrage de notre thèse et la fin de notre période d’observation. Après cette description, nous en proposerons une description problématisée au regard du cadre théorique de l’ANT. Les analyses approfondies de celui-ci, les jeux d’acteurs source de freins et de leviers seront quant à eux présentés dans les résultats. Au préalable, précisons les conditions d’accès à ce terrain, tant de l’expérimentation que de l’écosystème.

3.3.2.1. Un accès ouvert à l’expérimentation

L’opportunité d’accéder au terrain de l’expérimentation résulte d’un échange début 2019 entre notre directrice de thèse et le fondateur du cabinet CD, appelé à mener l’expérimentation auprès de 10 entreprises pilotes. Celui-ci a accueilli avec enthousiasme cette proposition de suivre l’expérimentation. Il nous a proposé d’entrer dans le conseil scientifique de la mission. Nous serons dès lors généralement présentée comme « *doctorante en comptabilité environnementale* » parfois avec la mention de notre participation au conseil scientifique. Ceci nous donne accès fluide aux réunions de travail et une certaine légitimité face à nos interlocuteurs.

⁷³ A l’exception de quelques points mentionnés par exception s’ils font le lien avec un évènement déjà analysé comme par exemple des prises de paroles favorables à CARE au cours du second trimestre 2022

Nous avons évoqué avec notre directrice de thèse la question de l'intensité de notre accès au terrain : une approche généraliste en assistant en observatrice à tous les ateliers de travail ? ou une approche plus en profondeur en sélectionnant quelques entreprises ? Nous avons mutuellement convenu de sélectionner trois entreprises pour privilégier un travail en profondeur tout en utilisant les données issues des autres entreprises comme éléments d'arrière-plan complémentaires.

Nous avons retenu pour cette sélection trois entreprises qui nous ont semblé représentatives de modèles économiques et d'organisation différents.

L'accès au terrain était cependant conditionné à la signature d'une charte de confidentialité. Nous nous sommes engagés à anonymiser nos données et à flouter le lien entre les pseudos que nous utiliserons et les noms réels des participants. Cette clause de confidentialité a posé à première vue un paradoxe avec la médiatisation de l'expérimentation rendue nécessaire pour alimenter la sphère de l'écosystème. Nous pouvons la rationaliser à posteriori en considérant que la confidentialité protège les données financières des entreprises participantes et le lien entre données et nom de l'entreprise. Elle ne s'oppose pas à la médiatisation qui est une communication générale et généraliste sur la motivation d'entreprises et les enseignements généraux de cette démarche.

L'accès au terrain n'a pas nécessité d'autres pré requis que ceux-là et nous n'avons pas eu à solliciter a priori l'accord des entreprises pilotes. Nous n'avons en aucune manière eu à nous dissimuler. Quelques menues réserves sur cet aspect ouvert méritent cependant d'être exposées ci-après.

3.3.2.2. Quelques menues réserves, rapidement surmontées

Lors d'une discussion informelle, la consultante du cabinet CD initialement en charge du dossier nous a recommandée d'être systématique lors de la présence aux ateliers de travail et d'éviter d'apparaître lors de certains et pas d'autres afin d'éviter nous avait-t-elle dit que les acteurs des entreprises ne se sentent observés avec curiosité par une chercheuse faisant des apparitions ponctuelles et que ceci n'altère le lien à construire avec eux.

La dirigeante de l'une des entreprises a quant à elle fait part de sa réticence à notre présence lors des ateliers, indiquant que son activité (location de véhicules électriques en libre-service) pouvait entrer en concurrence avec celle la SNCF⁷⁴. La consultante l'avait rassurée sur cet aspect en soulignant que nous étions tenue par une clause de confidentialité.

Par ailleurs, nous avons pris l'option de ne pas rentrer dans une logique de validation de la synthèse de nos entretiens sauf si elle nous est expressément demandée. Nous nous attachons également à échanger régulièrement et de manière informelle avec les principaux acteurs du cabinet sur nos travaux afin de maintenir le lien de confiance et stabiliser nos résultats au fur et à mesure de leur production.

⁷⁴ Notre entreprise d'attache

L'accès globalement fluide au terrain de l'expérimentation ne doit pas faire perdre de vue le risque de biais lié à cette introduction par la voie privilégiée d'un facilitateur, en l'occurrence le fondateur du cabinet CD. Selon une vision classique d'une démarche de recherche dans laquelle le chercheur est introduit par un facilitateur faisant autorité, le fondateur du cabinet pourrait être assimilé à une « *passerelle* » voire un « *parrain* », (Thietart et al. 2014) et nous même être perçue comme en étant la « *tête chercheuse* ».

Cet écueil nous semble toutefois évité à plusieurs titres. Le premier est que le fondateur du cabinet n'exerce pas d'autorité hiérarchique sur les membres des entreprises pilotes. Sa volonté et capacité d'influence est certes visible mais elle ne va pas jusqu'à exercer un lien de subordination susceptible de faire percevoir le chercheur comme un « *espion* ». Le second est que nous avons pris du recul par rapport à l'expérimentation et exploré d'autres sphères du terrain de manière indépendante pour nous forger notre propre opinion.

Enfin, nous avons réalisé à posteriori des entretiens avec les acteurs de l'expérimentation. Cette démarche relève de la nécessaire flexibilité du chercheur. (Thietart et al. 2014) Elle s'est faite à un moment privilégié au croisement de deux périodes :

- Après la remise des rapports de synthèse de l'opération pilote, pour éviter tout effet de contamination induit par un entretien de recherche parallèle à une démarche d'expérimentation militante. Ceci vise également à éviter que les interviewés ne fournissent des données « réactives » biaisées par l'exigence de livrables de l'expérimentation. Ce différé permettra également, au-delà de l'expérimentation d'avoir des premiers éléments sur l'usage des comptes au format CARE fraîchement produits et de mesurer ainsi la perception du modèle sous l'angle de la percée d'une innovation.
- Aussi proche que possible de l'expérimentation pour éviter le risque de perte du chantier de recherche. Ceci survient quand le projet se termine et que acteurs retournent à leurs travaux récurrents et à leurs routines. Ils oublient alors rapidement les détails et leurs impressions de l'expérimentation, un entretien perd alors de son sens et de son intérêt.

3.3.2.3. Un accès relativement fluide au terrain de l'écosystème

L'accès à cette autre partie du terrain s'est fait de manière plus informelle, oscillant entre facilités et difficultés.

Certains séminaires et colloques sont accessibles de manière libre, sur simple inscription en ligne. Les formations au modèle CARE sous l'égide de la Chaire en Comptabilité Ecologique sont quant à elles plus restreintes. Elles nécessitent pour s'y inscrire d'en connaître la date et l'organisateur.

Dans tous les cas, l'accès à cette partie du terrain suppose une veille permanente sur le sujet afin d'être prête à assister à un événement pertinent. Les événements ne viennent pas donc à vous, il faut les chercher. On peut manquer certains événements si on n'est pas suffisamment en alerte. Cependant, une fois l'information connue, leur accès est relativement ouvert.

Les vicissitudes de la crise sanitaire de 2020 ont créé des occasions d'assister à des événements en ligne entièrement gratuits et à l'accès facilité. Mais cet accès s'est refermé au cours du second semestre 2020 avec des événements payants. Nous avons alors assisté à des événements en fonction de nos propres possibilités financières et de disponibilité.

Cette semi-ouverture des événements, la nécessité d'exercer une veille pour être informée au bon moment pose la question du niveau de médiatisation de l'écosystème. Il semble se restreindre à un public avisé d'un cercle de premiers ralliés suivant en cela l'approche de Rogers identifiant la communication à un public ciblé (Rogers 1995).

3.3.3. L'expérimentation pilote

L'expérimentation pilote du modèle CARE est menée sous l'égide de l'ADEME en région PACA et de l'institut National de l'Economie Circulaire. (INEC). L'objectif de ce projet d'expérimentation est de produire des comptes au format du modèle CARE sur un groupe pilote de dix entreprises et d'analyser conjointement les effets de ces comptes sur les entreprises. Les travaux sont menés par les équipes du cabinet CD en compagnie de son fondateur

Le groupe d'entreprises pilotes ne s'est pas monté de lui-même ni n'a été apporté par le réseau de l'ADEME. Sa constitution fait suite à un long processus de prospection commerciale de deux ans que nous analyserons dans les premiers résultats. Les délais de ralliement à ce projet apportent à cet égard un élément intéressant pour catégoriser les entreprises selon le modèle de Rogers (Rogers 1995), des « *innovators* » aux dernières recrutées « *laggards* ».

Les dix entreprises recrutées sont issues de secteurs économiques variés avec des marchés en B to B ou en B to C. Quatre d'entre elles sont des entités ou filiales de grands groupes, les autres sont de type PME et TPE. Un conseil scientifique composé d'acteurs de la sphère académique a été mis en place pour apporter au cabinet le soutien conceptuel et méthodologique en temps utile sur le modèle CARE.

3.3.3.1. Notre focus sur une sélection d'entreprises de l'expérimentation

Les dix entreprises constituent le groupe pilote de l'expérimentation. Les éléments généraux collectés dans ce cadre seront autant d'indicateurs de contexte permettant d'éclairer les résultats de l'observation. Nous désignerons les entreprises par E1, E2, ..., E10.

Les entreprises E1, E2 et E3 constituent le cœur de notre terrain de recherche et source de données primaires qualitatives.

Les entreprises E4 à E10 sont étudiées de manière plus générale et fournissent une source importante de données secondaires en élément d'arrière-plan.

Le tableau ci-après présente les principales informations relatives à ces 10 entreprises :

	Nom de l'entreprise	activité principale / secteur	Biens / services	type d'entreprise	type de marché	périmètre considéré pour expérimenter CARE
3 entreprises sélectionnées pour le focus	E1	Location de véhicules électriques en auto-partage	services	PME (Entreprise Sociale et solidaire)	B to C	ensemble de l'activité
	E2	Extraction et production de béton	Biens / services	groupe international	B to B	un site
	E3	Grande distribution	services	groupe international	B to C	un site
7 autres entreprises pilotes	E4	Construction en bois	biens	PME (TPE)	B to B	ensemble de l'activité
	E5	Bureau d'études	services	PME	B to B	ensemble de l'activité
	E6	Assainissement	services	PME (filiale Groupe international)	B to B	ensemble de l'activité
	E7	Vins et spiritueux	Biens	groupe international	B to C	N/a
	E8	Gestion immobilière	services	groupe	B to B	ensemble de l'activité
	E9	Travaux en hauteur sur corde	services	PME	B to B	ensemble de l'activité
	E10	nebullisation pour la conservation de produits frais	services	PME	B to B	ensemble de l'activité

Figure 30 - Entreprises pilote et principales caractéristiques

Les trois entreprises sélectionnées pour constituer le cœur de notre terrain de recherche ont été choisies pour leur représentativité de taille et de secteurs :

- Deux sont des entités de grands groupes l'une dans le secteur de la distribution l'autre dans l'exploitation de carrière (E2 et E3)
- La troisième est une TPE proposant une prestation de location de véhicules électriques (E1)
- Les marchés de ces entreprises sont soit constitués d'entreprises B → B (*business to business*) soit constitué s de particuliers B → C (*business to consumer*)

Le délai de ralliement de ces trois entreprises a également été un critère de leur sélection. E2 fait partie des premiers signataires, E3 s'est laissé convaincre après quelques réunions. Enfin E1 s'est ralliée in extremis, quelques jours avant la réunion de lancement de l'opération de mars 2019, une réunion rassemblant des représentants de toutes les entreprises et des partenaires de l'opération.

Cette sélection de trois entreprises vise un approfondissement aussi poussé que possible sur les déterminants de l'adoption ou non d'une innovation. Elle permettra de fournir les données le plus approfondies pour répondre à la question de recherche.

3.3.3.2. Chronique de l'expérimentation

L'expérimentation démarre au premier trimestre 2019, à la suite d'un long processus de recrutement. Ce démarrage se concrétise par une réunion de lancement du projet dans les locaux de l'ADEME à Marseille en mars 2019. La réunion réunit un large parterre de

participants qui peuvent être considérés comme les acteurs majeurs de cette expérimentation :

- Le cabinet CD incarné par son fondateur et ses consultants,
- La commerciale en charge du recrutement des entreprises,
- Les entreprises de l'expérimentation représentées selon leur taille par leurs dirigeants, les représentants RSE, financiers et éventuellement des experts de domaines spécifiques,
- L'ADEME et ses représentants,
- L'Institut National de l'Economie Circulaire représenté par le député des Bouches du Rhône François Michel Lambert, ainsi que ses collaborateurs,
- Un autre député des Bouches du Rhône,
- Le Haut-Commissaire à l'Economie Sociale et Solidaire (HCESS), membre du gouvernement,

Et enfin, le comité scientifique composé de chercheurs y compris nous-même, ponctuellement mobilisé pour traiter de questions conceptuelles et d'interprétations autour du modèle.

La dimension politique de l'expérimentation est marquée avec cette réunion. Elle est liée au soutien et à la présence du député des bouches du Rhône, François Michel Lambert, également président de l'INEC et de Christophe Ittier, Haut-Commissaire à l'Economie Sociale et Solidaire (HCESS)

Cette réunion est l'occasion de présenter le planning général des travaux. Il est prévu de les achever en décembre 2019. Une réunion finale de présentation est envisagée à Marseille à cette période. Les premiers travaux démarrent en avril 2019. Ils sont précédés d'une formation au modèle CARE destinées à sensibiliser les entreprises aux enjeux et prérequis du modèle.

En dépit de son engagement contractuel, l'une des 10 entreprises (E7) ne lancera pas d'ateliers et ne rejoindra jamais le mouvement tout au long des travaux.

Les travaux techniques de construction des comptes CARE avec les 9 entreprises donnent lieu à des séances de travail sous forme d'ateliers. Ils réunissent en général un interlocuteur RSE et un interlocuteur de la direction financière et sont animés par un ou plusieurs consultants du cabinet CD. Ils donnent lieu à des ateliers de travail organisés selon les modalités suivantes :

- Atelier 1 - Identifier les capitaux de chaque entreprise, à l'aide d'une matrice de matérialité,
- Atelier 2 - Définir les capitaux retenus et corrélativement, formuler des stratégies de maintien,
- Atelier 3 - Identifier les scénarios de maintien en définissant des plans d'action et en les valorisant,
- Atelier 4 - Elaborer les outils et le reporting : intégration des coûts dans les comptes statutaires de l'entreprise, utilisation des plans d'actions pour le rapport RSE.

Les ateliers de travail donnent lieu à des déplacements de l'équipe CD, basée à Paris, vers la région PACA. La cadence des ateliers est soutenue. Les ateliers 1 et 2 sont achevés pour la plupart des entreprises dès le mois de juillet 2019. Les ateliers 3 sont menés entre septembre et novembre 2019 après la pause estivale.

Le deuxième semestre 2019 est également marqué par des difficultés financières pour le cabinet CD, en partie liés aux modalités de contractualisation de la mission, aux nombreux frais occasionnés par les déplacements, mais plus généralement à la difficulté pour une petite structure de supporter un projet occasionnant des frais importants de recherche. Dès la rentrée 2019, les ateliers se tiennent prioritairement en distanciel pour minimiser les frais et le temps de déplacements.

Le mois de décembre 2019 est marqué par une nouvelle pause dans les travaux d'ateliers. Ils sont relancés à partir du mois de janvier 2020. Une réunion d'étape est organisée à Marseille dans les locaux du conseil régional début février 2020. Elle réunit de nouveau les représentants des entreprises et du cabinet CD ainsi que les représentants fonctionnels de l'ADEME et de l'INEC. Les représentants politiques de l'INEC et du HCESS sont en revanche absents.

La tenue d'une réunion de synthèse en septembre 2020 est évoquée ce jour-là. Elle réunirait les entreprises et sponsors et marquerait la conclusion de ces travaux tout en les valorisant par un événement. Cette valorisation est envisagée à l'échelle nationale si la réunion se tenait à Paris. A ce stade de la mission, les ateliers 3 sont pour la plupart menés. Les ateliers 4 restent à organiser.

Les semaines qui suivent voient se poursuivre les ateliers restant. Mais le confinement généralisé de mars 2020 désorganise un temps l'ensemble de l'expérimentation. Les ateliers sont décalés le temps de remettre en place une organisation adaptée au contexte. Ils reprennent peu à peu leur cours entre avril et mai 2020. La tenue des ateliers en distanciel est la règle commune, universelle. Ce mode de fonctionnement ne surprend guère les intervenants puisqu'il s'imposait déjà depuis fin 2019 pour des raisons économiques.

Le mois de juillet 2020 voit sortir les premiers rapports d'entreprise. Tous ne sont pas aboutis à cette période. Nous participons personnellement à la rédaction de celui de E3. Ces rapports sont volumineux, de l'ordre d'une soixantaine de pages par entreprises. Ils sont constitués d'une structure en trois parties :

- Cadrage théorique et méthodologique de la mission : fondements du modèle, méthodologie, modèle d'affaire de l'entreprise et positionnement RSE, motivations de l'expérimentation et périmètre d'étude
- Déroulement de la mission : Cette partie reprend les livrables identifiés au cours des ateliers.
- Analyse et recommandation : Présentation des bilan et compte de résultat, extrapolation des résultats, apports et limites, lien avec les autres entreprises, recommandations et perspectives

Il est intéressant de remarquer que la partie strictement comptable de ces rapports : bilan, résultats et commentaires sur les états pèse peu en ne représentant que quelques pages sur le volume d'ensemble du rapport.

En complément des rapports d'entreprise, un rapport de synthèse est envoyé à l'ADEME et à l'INEC à cette période. Il est établi à partir des éléments déjà finalisés et d'éléments encore en cours. Ce rapport dresse un panorama général des capitaux retenus, des travaux menés, des freins et leviers identifiés à la suite de cette rencontre du modèle avec les entreprises.

Ces mois douloureux de la crise sanitaire du printemps 2020 sont suivis d'une accalmie estivale. Elle se poursuivra jusqu'à la rentrée. Ceci permet de confirmer la tenue d'un événement médiatique sur l'expérimentation : une master-class au salon ProDurable de septembre 2020. Elle réunit des représentants des entreprises pilotes et de nombreux acteurs du projet ou personnes intéressées. Elle donne lieu à un témoignage des représentants de 3 entreprises : E2, E3 que nous avons suivis et E5. Le témoignage très complet de l'intervenant de E5 nous incite à solliciter un entretien pour comprendre de manière plus ouverte les sous-jacents de l'expérimentation.

La finalisation des rapports se poursuit au cours du dernier trimestre de l'année 2020. Cette période est également marquée par l'abandon définitif de l'une des 3 entreprises que nous suivions (E1). En parallèle à ces finitions, le rapport de synthèse d'ensemble continue de faire l'objet de multiples versionnages. Il fait la navette entre l'ADEME et le cabinet CD. La réunion de synthèse finale initialement prévue en décembre 2019 est alors envisagée en présentiel pour la rentrée 2020. Mais la reprise de la crise sanitaire et des changements au niveau des sponsors politiques de l'opération repoussent cette échéance au mois de novembre, puis à décembre 2020. Le début de l'année 2021 voit les incertitudes liés à la crise sanitaire se poursuivre et se conjuguer à des silences de l'ADEME. La réunion finale ne sera organisée que bien plus tard, en janvier 2022, sous la forme d'un webinaire, soit 18 mois après la remise des premiers rapports.

Ce long délai a été mis sur le compte des conséquences de la crise sanitaire. Une partie de notre chronique a été écrite pendant cette période d'incertitude. Nous ne l'avons pas amendée, sauf si cela créait des confusions, pour conserver un style haletant et sans biais de notre témoignage.

L'intervalle large entre la fin informelle de l'expérimentation, soit le troisième trimestre 2020 et ce webinaire de synthèse, soit 15 mois, a créé beaucoup d'inconfort d'autant plus que les organisateurs de la mission ne pouvaient communiquer tant qu'une communication officielle et publique n'avait été faite. Les organisateurs ont dû gérer cette obligation de réserve en communiquant sur les apports de l'expérimentation de manière alternative ou indirecte.

Nous avons vécu cette incertitude sur la communication finale et le renoncement amplifié par les effets de la crise sanitaire. Pendant cette période intermédiaire, ignorant qu'une date serait finalement arrêtée en janvier 2022, la communication a été partielle, ou reprise dans des sphères plus restreinte. Elle s'est appuyée sur le réseau d'un espace de médiatisation déjà actif au moment de l'expérimentation et qui préexistait avant le démarrage de cette thèse.

Ces incertitudes nous ont conduit à envisager initialement un arrêt de nos observations à fin 2020, au moment de l'arrêt informel de l'expérimentation. Puis, face à la multitude d'événements survenus en 2021 dans l'écosystème, et le fait que notre thèse n'était pas terminée, nous avons pris le parti de continuer nos observations et de les consigner. Pendant cette période, nous avons également considéré que la Master Class de septembre 2020 au salon Pro durable opérait une sorte de « fusion » entre l'expérimentation et l'écosystème car des acteurs des deux sphères y sont intervenus. Le troisième trimestre 2020 marque ainsi la fin de la période 1 (P1) et l'ouverture d'une nouvelle période dans notre recherche (P2).

Tout au long de l'année 2019 et du premier semestre de l'année 2020, la rédaction semestrielle de papiers d'avancement à présenter en séminaire MOST a été un catalyseur important de notre compréhension théorique de ce qui se jouait sur le terrain. Ceci nous a également aidé à basculer dans un « mode recherche » pour les besoins de notre thèse. Nous n'en n'avons pas moins gardé notre « mode professionnelle » tout au long de ces années pour notre activité principale. Nous avons régulièrement eu à gérer ce dédoublement entre une posture de chercheuse et celle d'une professionnelle de la comptabilité. Ce dédoublement nous a peut-être aidé à conscientiser les risques de capture militante de notre recherche.

Dès notre premier papier, en mai 2019, nous avons posé que l'analyse de ce modèle nécessitait de s'affranchir des risques de tout militantisme bien que notre opinion fût d'emblée favorable à un modèle de comptabilité de la soutenabilité inscrit dans les structures de la comptabilité traditionnelle. Un second papier, en novembre 2019 a mis en relief le fait que l'expérimentation ne pouvait être une fin en soi et qu'elle s'inscrivait dans une dynamique de pénétration de sphères d'influence. Ceci nous a été inspiré par les itérations entre ce que nous vivions sur le terrain et nos lectures. Le cadre théorique de l'ANT s'est alors présenté comme l'approche la plus pertinente pour décrypter la réalité qui se jouait et à laquelle nous participions. Un troisième papier en avril 2020 marque une nouvelle étape dans notre réflexion. Nous avons alors « engrangé » la participation à de nombreux ateliers de travail et réunions plénières sur l'expérimentation, des formations à CARE et différents événements de l'écosystème. Le confinement marquait un coup d'arrêt à cette effervescence et imposait un nouveau rythme, plus tourné vers la réflexion et la prise de recul. Nous avons alors élargi notre perception et posé qu'un « *écosystème* » était également actif et se superposait partiellement à l'expérimentation. La conjugaison de ces deux facettes du terrain : expérimentation et écosystème se structure notamment autour des différentes phases de l'observation de l'innovation posés par Alcouffe (Alcouffe 2004) ainsi que par les chercheurs qui explorent les aspects systémiques de l'innovation (Freeman 1991).

3.3.4. Un écosystème en expansion, parallèle et décentré de l'expérimentation

Nous avons pris conscience de cet espace au fur et à mesure de l'avancement de notre thèse, et plus précisément à la faveur des allers retours entre nos observations et travaux sur le terrain et ce que nous inspirait leur confrontation avec la littérature. Cet espace de terrain, désigné par écosystème de CARE, préexistait au démarrage de notre thèse et avait pris

naissance à partir de 2016 pour favoriser la promotion du modèle, au-delà des seuls cercles académiques.

Rappelons au préalable ce qu'est un écosystème. Au sens figuré, le Larousse précise qu'un écosystème est constitué par une :

« *Organisation structurée (d'un secteur d'activité par exemple) dans laquelle les différents acteurs (entreprises, fournisseurs, institutions, etc.) sont reliés par un maillage fort leur permettant d'interagir efficacement* ⁷⁵ »

Cette définition étant une extension du sens premier, issu des sciences de la vie :

« *Système formé par un environnement (biotope) et par l'ensemble des espèces (biocénose) qui y vivent, s'y nourrissent et s'y reproduisent*⁷⁶ ».

De manière générale, cet ensemble couvre ainsi le réseau, c'est-à-dire le champ des acteurs, événements, qui abordent de près ou de loin le modèle CARE et l'aident à se développer et se disséminer. Cet environnement incarne la dynamique d'un modèle cherchant à gagner en légitimité. Il peut interagir par porosité avec le terrain de l'expérimentation. Il peut aussi bien se nourrir des apports de l'expérimentation que générer ses propres effets ondulatoires.

Nos observations de cet écosystème s'inscrivent dans un temps plus long que l'expérimentation. Cette période a démarré vers le 4^{ème} trimestre 2018 et s'est poursuivie jusqu'en janvier 2022, soit une période de près de 33 mois. Nous avons découpé cette période en deux sous ensemble correspondant à deux phases de problématisation, essentiellement liées à la situation de l'expérimentation.

3.3.4.1. Première période, P1, de début 2019 au troisième trimestre 2020

Nos observations démarrent de manière floue avec notre participation à l'Académie Nationale d'agriculture d'octobre 2018. La participation à cet événement nous a été suggérée par Frédérique Déjean, dans le cadre des préalables à une inscription en thèse. Nous n'étions alors pas sûre d'être inscrite, mais certaine d'y parvenir en dépit de quelques difficultés administratives... La participation à un tel événement nous aide à nous renforcer dans cette conviction ! Elle fournit également des arguments à notre directrice pour argumenter sur notre motivation auprès des instances de l'université.

Lors de cet événement, le rapport du Comité Economique Social et Environnemental (CESE) de mars 2018 dit « rapport Notat Sénart » est régulièrement évoqué. Il est présenté comme une référence appelant à expérimenter le modèle CARE. Il le légitime aux yeux et aux oreilles d'une salle comble. Cet événement donne également l'occasion d'évoquer l'expérimentation à venir avec les entreprises pilotes. C'est au cours de celui-ci que nous

⁷⁵ <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/%c3%a9cosyst%c3%a8me/27682>

⁷⁶ Ibid.

rencontrons les trois acteurs clés de CARE, Jacques Richard, Alexandre Rambaud qui deviendra co-directeur de notre thèse, ainsi que le fondateur du cabinet CD.

Cet événement fut suivi d'un colloque à l'Assemblée Nationale en février 2019, puis d'une série de tables rondes au Salon Produrable d'avril 2019 et enfin de l'inauguration de la Chaire en Comptabilité Ecologique (CCE) en septembre 2019.

Le mois de mai 2019 voit la publication de la loi PACTE. Celle-ci inscrit dans le paysage législatif les bases de l'entreprise à mission et de la raison d'être des entreprises. Elle acte d'un rôle élargi de l'entreprise allant au-delà de ses seules prérogatives économiques.

Par la suite, la Chaire en Comptabilité Ecologique (CCE) a été régulièrement mobilisée pour asseoir et consolider la légitimité académique du modèle CARE. Ces trois événements de 2019 ont joué un rôle d'actants majeur dans le réseau noué autour de CARE.

Au cours du 4^{ème} trimestre 2019, le WWF publie un guide sur les outils de comptabilités environnementales et sociales. Celui-ci est accessible en ligne et positionne CARE parmi les méthodes de comptabilité intégrée. Vers novembre 2019, un groupe de travail est lancé en novembre 2019 par le fondateur de Compta durable en vue de publier un livre blanc sur les comptabilité socio environnementales. Il intervient dans le cadre de ses fonctions à la DFCG. Il n'est pas exclu que la publication du guide du WWF a incité la DFCG, par l'entremise de HG, à publier ce livre blanc pour se doter d'une légitimité sur ces sujets et nouer éventuellement un intéressement avec CARE.

Au cours du second trimestre 2020 notre perception du terrain selon le clivage expérimentation / écosystème s'enracine et se consolide. La suite de l'année 2020 est marquée par de nouveaux événements dans l'écosystème de CARE. Nous nous voyons tout à la fois actrice de cet écosystème, par notre participation au groupe de travail sur le livre blanc, et en observation de celui-ci.

Au cours des mois d'avril et mai 2020, une série de webinaires intitulés « le jour d'après » sont lancés dans le contexte trouble du confinement et de sa sortie. L'un d'entre eux est consacré à la « *comptabilité intégrée* » portée par CARE. Il est coanimé par Hervé Gbego, Alexandre Rambaud et François Michel Lambert. Il place cette expression sur une sphère médiatique après des premières apparitions plus discrètes dans les propos du député et le classement du WWF notamment.

Les formations au modèle CARE dispensées dans le cadre de la Chaire se poursuivent. Les premières avaient été organisées in situ en novembre 2019 puis en mars 2020. Elles trouvent peu à peu leur vitesse de croisière au rythme de trois sessions par an.

Des événements in situ sont menés au cours du mois de septembre 2020 à la faveur d'une brève accalmie de la crise sanitaire. Le salon Produrable 2020 déplacé au moins de septembre est l'occasion de diffuser un premier retour d'expérience de l'expérimentation et de continuer à communiquer sur CARE en dépit des itérations infructueuses avec l'ADEME sur la tenue de la réunion de synthèse. Cette Master Class réunit des acteurs de l'expérimentation et un public plus large. Les effets de son coût élevé, supposant

l'acquittement d'un droit d'entrée de 470€ se conjuguent à ceux d'une jauge du fait de la crise sanitaire et limitent la participation à cet événement à une trentaine de personnes.

Lors d'une intervention au cours de cette master class, l'un des promoteurs du modèle qualifie de V1 la version de CARE ainsi figée à l'issue de l'expérimentation. Ceci semble acter de la dimension temporaire du modèle post expérimentation, un aspect que nous ressentions de manière informelle.

Avec le recul, nous avons considéré que cette Master Class marque le « déversement » des apports de l'expérimentation dans l'écosystème et fait ainsi « fusionner » les deux espaces. Il marque aussi, de manière implicite la fin de l'expérimentation puisque celle-ci n'a pas donné lieu à l'époque à une réunion conclusive. L'évocation de cette V1 de CARE acte informellement de la fin de cette période et voit se lancer de nouvelles initiatives.

Une autre master class abordant CARE est organisée au cours de ce même salon Prourable. Elle implique un groupe de la grande distribution qui a décidé de lancer une expérimentation sur le modèle avec l'un de ses fournisseurs.

Un second événement payant « *les Germinations comptables* », organisé par l'association TEK4Life s'est déroulé in situ au mois de Septembre 2020. C'est aussi au cours du mois de septembre 2020 qu'est évoquée l'initiative Déclaration de Performance Intégrée. Elle propose d'élargir le champ de la DPEF en imposant la publication d'informations monétaires sur les engagements environnementaux des entreprises déclarantes. Elle fait suite à un groupe de travail initié en février 2019 autour du WWF et de différents acteurs autour de la notion d'intégration. Une tribune appelant à promouvoir la DPI est publiée sur le monde.fr par des acteurs de la RSE. Cette initiative sera suivie d'un webinaire en janvier 2021.

3.3.4.2. Seconde période, P2, du quatrième trimestre 2020 à janvier 2022

En parallèle à ces événements, des reprises terminologiques de CARE sont faites. Le réseau des fermes d'avenir, acteur d'origine ayant expérimenté le modèle CARE communique régulièrement sur le modèle en proposant ses propres variantes. Les termes de « comptabilité triple capital » puis « multi capitaux », puis « comptabilités socio environnementales » sont évoqués. Ils tendent à supplanter la désignation CARE dans l'évocation du modèle.

La master Class de septembre 2020 avait également donné l'occasion aux représentants des entreprises de demander davantage de méthodologie dans la présentation de CARE, voire des simplifications. Ce vœu a rejoint des demandes similaires recueillies çà et là lors d'entretiens ou d'échanges informels avec des consultants du cabinet CD au cours du second semestre 2020.

Avec un consultant du cabinet CD, que nous appellerons Thomas, nous avons pris le parti, d'initier l'écriture d'une méthodologie sur CARE. Ce travail visait à capter le savoir-faire acquis de l'expérimentation et à intégrer des éléments conceptuels esquissés au fur et à mesure de nos échanges sur les difficultés ressentis. Ces travaux ont ensuite été repris par Thomas et un stagiaire de la Chaire en CCE, en lien avec Alexandre Rambaud. Une première

ébauche de cette méthodologie a été déposée sur le site du CERCES mais les éléments publiés ne permettent pas encore de dérouler opérationnellement le modèle.

Fin 2020, une chaire appelée « Performance multi capitaux » est créée par une enseignante de la *business school* Audencia. Elle a pour finalité de travailler et d’approfondir son propre modèle de CES tout à la fois différent et proche de CARE.

L’année 2021 voit se produire de nouveaux événements dans l’écosystème de CARE

Un webinaire sur la Déclaration de Performance Intégrée se tient en janvier 2021. Il donne la parole aux partisans d’une intégration financière des enjeux environnementaux. Alexandre Rambaud et Hervé Gbego s’expriment à l’occasion de ce webinaire sur la DPI. Leur intervention fait partie d’un ensemble de témoignages favorables à ce type d’approches. Le modèle CARE n’est pas évoqué lors de ce webinaire.

En mars 2021, le livre blanc sur les comptabilités socio environnementales est publié. L’aboutissement de ce travail donne lieu à un webinaire au cours duquel interviennent le fondateur de CD et les participants au groupe de travail dont nous même. Cette intervention est précédée d’une introduction par le président de la DFCG. Le Conseil Supérieur de l’Ordre s’est rallié sur les derniers mois au projet de parrainer également la publication de l’ouvrage et l’événement.

Le terme CARE n’est guère évoqué lors de ce webinaire. C’est plutôt la désignation « *comptabilité intégrée* » ou « *comptabilité multi capitaux* » qui constitue le socle de cet ouvrage. CARE est l’un des modèles présentés dans le livre en mettant en avant la soutenabilité forte qui lui est associée.

En avril 2021, une association visant à promouvoir des travaux approfondis sur le modèle CARE, le CERCES, voit le jour. Cette association se veut rassembler des comptables engagés et motiver pour travailler sur la mise en œuvre opérationnelle de CARE.

Au cours de ce même mois, un groupe de travail est monté dans le cadre du cercle de Giverny. Il réunit des acteurs de l’écosystème et des représentants des entreprises pilotes. Il vise à formuler des propositions concrètes pour promouvoir la comptabilité multi capitaux en vue de l’échéance des élections présidentielles de 2022. Le cercle de Giverny tiendra 3 réunions en ligne réunissant plus d’une vingtaine de personnes à chaque fois. Il formulera ses conclusions à l’issue de celles-ci et les présentera en septembre 2021 pour la troisième édition du forum de Giverny, « *Premier rendez-vous annuel de la RSE* ». C’est le Président de l’Ordre des experts comptables qui présentera la restitution des travaux du groupe et s’exprimera à cette occasion en faveur d’une comptabilité multi capitaux.

Tout au long de la période courant de S2 2020 à mi 2021, le cabinet CD vit également de nombreux changements. Il se rapproche d’un réseau de cabinet souhaitant donner une nouvelle dynamique à ses missions, le réseau SFC, devenu par la suite Endrix. Des effets indirects de l’opération collective se produisent avec des sollicitations d’entreprises demandeuses de missions d’expérimentation de CARE.

Tout au long de l'année 2020 et 2021 de nouvelles thèses sur CARE ou sur des thèmes liés sont lancés. Des publications académiques sur CARE se poursuivent, ainsi que les formations au modèle dispensées gratuitement dans le cadre de la CCE. A l'automne 2021, Jacques Richard et Alexandre Rambaud publient un nouvel ouvrage promouvant le modèle CARE « *Philosophie d'une écologie anticapitaliste* ». Ils publient également plusieurs chapitres dans des ouvrages en anglais.

C'est aussi au cours de cette période 2020 – 2021 que des événements significatifs se produisent sur la sphère normative. Les travaux de la Commission Européenne initiés depuis 2018 en vue de définir les activités soutenables sur le plan écologique aboutissent à la publication d'une taxonomie. Cette taxonomie se présente comme un dictionnaire des activités identifiées pour leur impact sur le climat. Elle donne lieu à une nouvelle obligation de publication, pour les entreprises publiant déjà une DPEF. Dès 2022, les entreprises doivent faire état de leur chiffre d'affaires, charges d'exploitation et investissements associées à des activités dites « éligibles », puis alignées au sens de la taxonomie au titre de l'exercice 2021.

Le prérequis nécessaire pour produire une information intégrée, c'est-à-dire monétarisée, en réponse à ces obligations n'échappe pas aux consultants de CD. Certains tentent informellement de montrer des liens entre le modèle CARE et les exigences de la taxonomie environnementale européenne.

En novembre 2021, le fondateur de CD est sollicité pour l'organisation d'une restitution de l'opération collective. Cet événement, maintes fois repoussé, et presque abandonné, marque officiellement la fin et les enseignements de l'expérimentation. Il se tient en janvier 2022. Il clôt formellement la période d'observation de notre thèse.

Nous avons suivi tous ces événements liés de près ou de plus loin à CARE. Nous en avons vécu certains et observé d'autres de loin. Ils s'inscrivent dans cet écosystème actif centré sur le modèle puis s'étendant peu à peu pour en assurer la promotion et diffusion.

L'observation active de cette expérimentation et de ce qu'y s'est joué en arrière-plan dans l'écosystème nous permet de présenter les résultats de notre recherche. Nous commencerons par structurer la description de ce terrain avec le verre de lecture de l'ANT. Les possibilités de réglages entre vision micro et macro seront ensuite utiles pour étayer notre problématisation.

3.3.5. Analyse du terrain avec le cadre thorique de l'ANT

Le découpage de ce temps d'observation en deux sous périodes est associée à l'identification de deux moments de problématisation. Cette identification s'est faite à rebours en constatant avec le recul les étapes franchies par CARE et l'évolution de certains des messages portés par les acteurs.

3.3.5.1. Phases et énoncés

Notre proposition est dès lors de considérer deux énoncés attachés à deux phases distinctes P1 et P2.

P1 est associé à la période 2016 – T4 2020, chevauchant une période antérieure à notre observation. L'énoncé associé à P1 est que le modèle CARE doit être davantage expérimenté pour monter en robustesse, se rendre plus opérationnel. CARE doit également s'entourer d'alliés et se médiatiser. Cet énoncé s'est amplifié depuis la période 2016 – 2018 qui avait vu se construire.

Au cours de la période 2019 – T3 2020, le processus de traduction se poursuit et prolonge l'énoncé de début 2016 : CARE doit se consolider par des expérimentations et renforcer ses alliances pour se médiatiser, se diffuser.

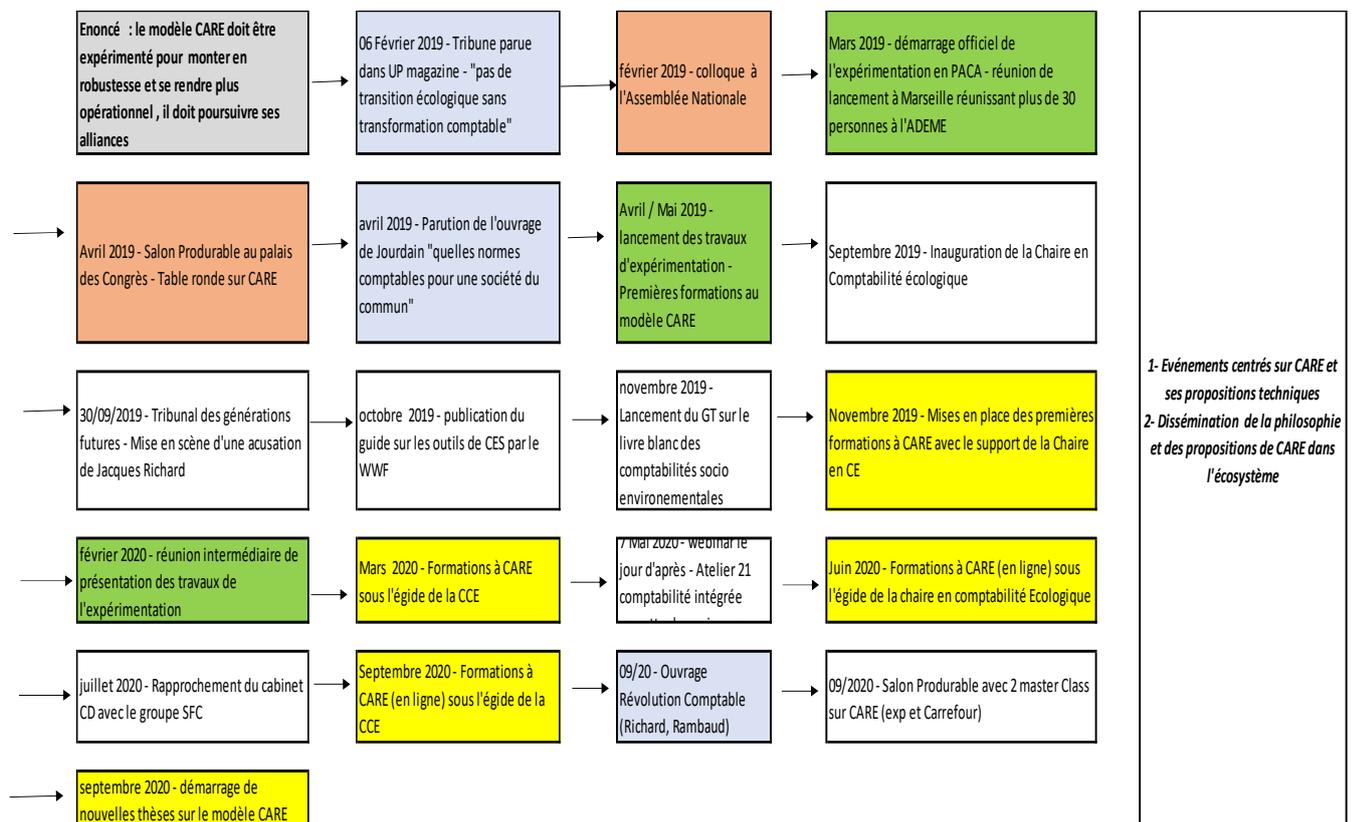


Figure 31 - Chaîne de traduction du modèle CARE - Période 1 (2019 - T3 2020)

Une nouvelle phase se dessine donc à partir du 4^{ème} trimestre. Elle marque un nouvel énoncé et une nouvelle problématisation. Cette période est marquée tout à la fois par l'installation de la crise sanitaire et le constat que l'expérimentation en PACA n'aura pas le retentissement médiatique et institutionnel espéré dès lors qu'aucune date ne se décide pour en faire la restitution. Les difficultés importantes rencontrés pendant l'expérimentation amènent

également au constat que CARE ne serait pas aussi opérationnel que ce qui était envisagé au départ. Nous comprenons ceci de la décision inédite de versionner CARE à l'issue de l'expérimentation. A rebours, un *versionning* de CARE est affiché sur le site du CERCES au cours de cette période. La V0 correspond au modèle expérimenté jusqu'en 2018 (fermes d'avenir, Bio crèches), la V1 correspond au modèle expérimenté auprès des entreprises pilotes de PACA. La V2 au modèle expérimenté ensuite. (cf. annexe 40)

Cette période est également marquée par une nouvelle étape pour le cabinet CD qui rejoint le groupe Endrix (ex SFC) et peut ainsi envisager plus sereinement la poursuite d'activités de recherche. Cette période est également marquée par la nécessité de consolider les acquis de CARE et d'éviter que les attentes non satisfaites de l'expérimentation ne rejaillissent sur le modèle.

Au-delà de ces aspects, les promoteurs de CARE tentent également d'activer de nouvelles alliances et de distiller les propositions de CARE dans des appellations plus génériques comme « *comptabilité multi capitaux* », « *comptabilité intégrée* » comme en témoigne la participation à l'initiative DPI notamment. L'une des nouvelles alliances est menée avec la profession comptable à travers la mobilisation du conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables et l'inauguration du CERCES. Des événements en lien avec cette vision plus englobante se tiennent dans l'écosystème : webinaire DPI, GT du forum de Giverny, publication du livre blanc sur les CES, lancement du CERCES.

Cette période est également marquée par des controverses plus affichées avec une solution de modélisation comptable voisine. Les enjeux de la problématisation précédentes sont toujours présents dans cette nouvelle phase. Les travaux de mise en robustesse opérationnelle se poursuivent avec de nouvelles expérimentations menées par le cabinet CD et la mise en place du CERCES, structure associative, pour porter des travaux méthodologiques. Les travaux académiques d'approfondissement se poursuivent également avec de nouvelles thèses, les travaux de la Chaire et un séminaire réunissant les doctorants de CARE toutes les 8 semaines. Cette période se clôt par le webinaire de restitution de l'opération collective en janvier 2022, un événement qui n'était plus guère espéré. Ce point de clôture de l'expérimentation et la situation de l'écosystème à date qui ouvre vraisemblablement une nouvelle phase de problématisation qu'il appartiendra à d'autres chercheurs d'analyser...

Nous proposons de résumer cette seconde période par cette nouvelle chaîne de traduction

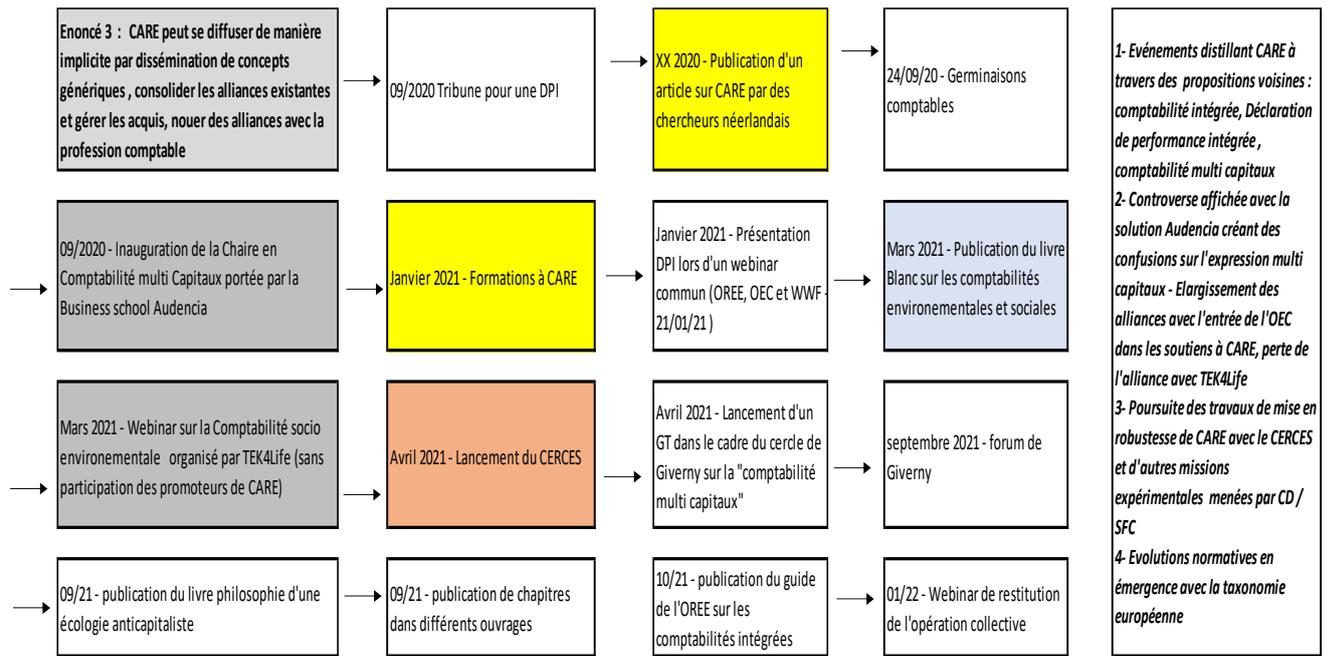


Figure 32 - Chaîne de traduction à partir de T4 2020 (P2)

3.3.5.2. Phases de traduction

La traduction correspond aux différentes phases de l'ANT que sont la problématisation, l'intéressement, l'enrôlement et la mobilisation des porte-paroles. Tout au long de ces étapes, des controverses peuvent compromettre le processus de traduction.

Le tableau suivant, inspiré de celui de Walsh et Renaud (Walsh et Renaud 2010) permet de dresser la correspondance entre les phases de l'ANT et ce qui est observable sur CARE. Pour éviter l'écueil d'une correspondance systématique entre le terrain et les concepts de l'ANT, nous présentons une sélection des points les plus saillants cohérents avec la technologie descriptive de l'ANT en précisant les périodes associées.

ANT		Définitions			Evenements associés ax différentes phases du modèle CARE		
		P0	P1	P2			
Problématisation	<i>La problématisation consiste à formuler les problèmes et proposer des solutions (Harrison et Laberge, 2002). Cette mise en commun s'opère autour d'un projet provisoire et minimum, englobant les intérêts de chacune des entités. Le changement envisagé doit satisfaire à la fois la problématique et l'intérêt de chacun des actants</i>	La soutenabilité peut être portée par la comptabilité, un modèle comptable est fondé sur ces principes	Le modèle comptable doit être consolidé, testé et expérimenté, il doit créer des alliances avec des acteurs de la sphère du Développement Durable	Renforcer la diffusion du modèle et les alliances, renforcer sa robustesse méthodologique, diffuser par instillation dans des propositions génériques autour de l'intégration, du concept de multi-capitaux			
Intéressement	<i>Actions par lesquelles une entité impose et stabilise l'action d'autres acteurs définis par sa problématisation. Un intéressement réussi confirme la validité de la problématisation, qui dans le cas contraire se trouve réfutée. Pendant la phase d'intéressement, les influences externes au réseau doivent être bloquées afin de ne pas fragiliser les alliances en train de se constituer</i>	Le Cabinet CD est intéressé par CARE, tant pour un engagement dans la comptabilité de la soutenabilité que pour le potentiel commercial que ceci représenterait à long terme - Les chercheurs fondateurs se mobilisent sur CARE tant pour un engagement dans la comptabilité de la soutenabilité que pour le potentiel de pistes de recherche que ceci représente	Des intéressements se nouent avec des acteurs de la sphère du développement durable (OREE, WWF, TEK4Life, Fermes d'avenir etc.) tant par la médiatisation du modèle que les expérimentations	Des intéressements précédents se distendent. De nouveaux intéressements se nouent avec des représentants de la profession comptable, de nouveaux chercheurs et encadrants de thèses, de nouveaux doctorants des associations promouvant des intérêts voisins			
Acteurs et actants							
Enrôlement	<i>C'est le mécanisme, souvent informel, par lequel un rôle est défini et attribué à un acteur.</i>		Cabinet CD mobilisé pour les expérimentations - Fondateurs académiques mobilisés pour les approfondissements - Tous les fondateurs mobilisés pour la médiatisation du modèle - Chercheurs sur CARE jouant un rôle de porte-parole informels, travaillant sur des approfondissements				
Mobilisation de porte paroles et alliances	<i>Convocation progressive d'acteurs qui s'allient et font masse pour rendre crédible et indiscutable une proposition, un projet ou une innovation.</i>		Acteurs consultatifs : rapport Notat Sénard du CESE - Acteurs politiques et institutionnels de l'expérimentation : ADEME, INEC, HCESS - Acteurs du secteur agricole : Fermes d'avenir, rapport du CESE sur l'agriculture - Acteurs associatifs : OREE, WWF				
Controverses	<i>Polémiques pouvant mettre fin au processus de traduction</i>		Produits de services écosystémiques - Concurrence de modèles comptables voisins	Risque de dilution des principes de CARE dans les concepts d'intégration, de multi capitaux portés par des portes paroles poursuivant des intérêts voisins mais différents de CARE			
Boîtes noires		Complexité de la comptabilité, complexité de CARE					
Points de passage	<i>Lieu ou énoncé qui se révèle incontournable</i>	La soutenabilité passe par la comptabilité traditionnelle : cet énoncé fondateur de départ est le postulat tacitement accepté par les acteurs	La Chaire en CCE pour le rôle de support académique du modèle - L'accès aux données scientifiques sur les niveaux de maintien, étape incontournable pour construire les états financiers au format CARE	Le CERCES devenant le point de passage obligé des financements associés aux formations et nécessaire au renforcement méthodologique - La complexité du modèle et la complexité comptable créent un point de passage incontournable vers les représentants de la profession comptable disposant déjà du savoir faire primaire en compatibilité nécessaire pour aborder CARE			

Figure 33 - Correspondance entre les composants de l'ANT et notre terrain de recherche (inspiré de Walsh et Renaud 2010)

Ces présentations des différents énoncés et des principaux événements de CARE, appréhendés au filtre de l'ANT, nous permettent à présent de dresser plusieurs schémas interprétatifs.

Les figures 34 et 35 permettent de montrer les grandes phases d'évolution de ce réseau qui se dégagent de cette observation longitudinale.

La figure 36 permet de dénombrer l'évolution du réseau des actants de CARE. Pour simplifier nous considérons que les humains agissant sont associés à l'acteur qu'ils représentent (association, institutionnel etc.).

3.3.5.3. Les phases du réseau de CARE

Schématiquement nous pouvons considérer que quatre grandes phases se dégagent.

Deux sont associées aux 3 années d'observation de notre thèse, deux lui sont antérieures.

Les deux périodes antérieures à notre thèse couvrent les années 2012 à 2018 inclus. Elles correspondent aux périodes que nous avons désignées par P0 et P1.

La période P1 se poursuit sur l'année 2019 et jusqu'au 3^{ème} trimestre 2020, qui correspond à la première partie de notre thèse. Elle voit se renforcer et s'élargir les alliances. L'enrôlement semble se faire autour des acteurs institutionnels et politiques soutenant l'expérimentation et autour des partenaires de la Chaire en Comptabilité Ecologique. Un enrôlement discret semble également se nouer avec le Collège des Bernardins⁷⁷ organisant ponctuellement des interventions sur la comptabilité dans le cadre de son séminaire de recherche pour la période 2020 – 2022 « *Entreprises humaines : écologie et philosophies comptables* ». Cette période est également marquée par une activité médiatique soutenue fruit d'alliances déjà nouées et source de nouvelles alliances.

Schématiquement la période P1, allant de 2016 au 3^{ème} trimestre 2020 marque une phase commune de traduction autour d'une même problématisation : celle de renforcer le modèle par des expérimentations, celle de le diffuser par médiatisation, de nouer des alliances et d'enrôler.

P2 correspond à la période s'ouvrant à partir du quatrième trimestre 2020 et que nous proposons de clore en janvier 2022. Des recherches complémentaires mériteraient néanmoins d'être engagées pour la qualifier plus précisément dans ses contours.

Cette seconde période, dans le contexte d'une crise sanitaire persistante, fragilisante et éveillant les consciences, voit se dessiner de nouvelles problématiques : le faible succès de l'expérimentation auprès des entreprises en PACA est passé sous silence, ce sont plutôt ses apports qui sont mobilisés dans les débats et les approfondissements de CARE. Cette période voit évoluer les alliances et se nouer de nouveaux enrôlements. Elle voit également se *générer* les apports de CARE pour les « dissoudre » dans des concepts plus larges : déclaration de performance intégrée, comptabilité intégrée, comptabilité multi capitaux.

⁷⁷ Régulièrement cité par l'un des promoteurs de CARE pour ses contributions aux débats sociaux

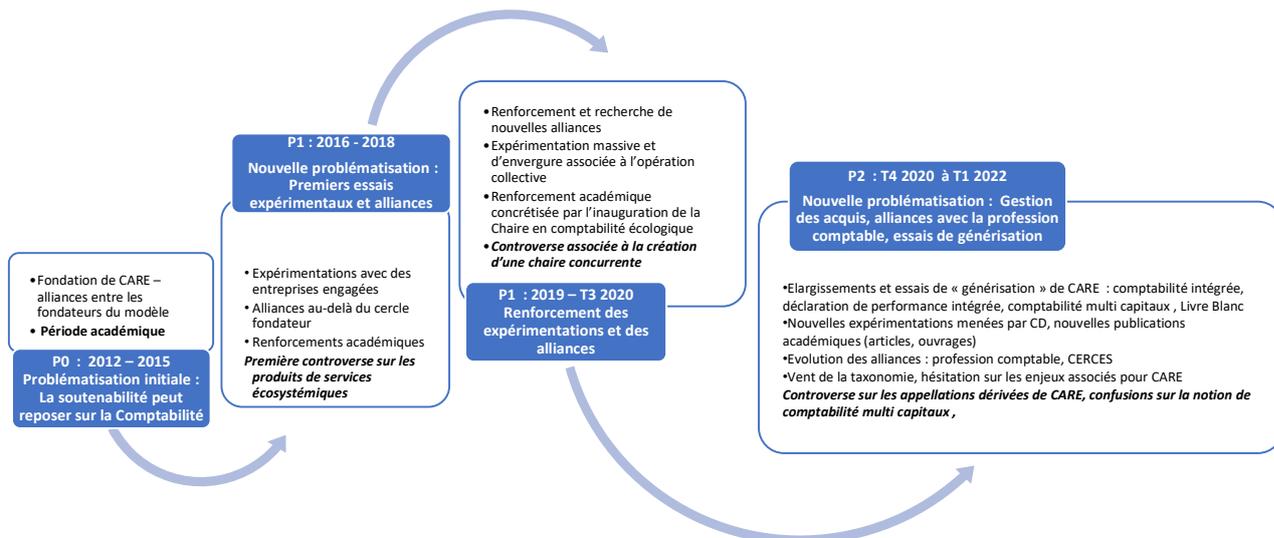


Figure 34 – Notre proposition de vue d'ensemble des différentes phases de CARE : P0, P1 et P2

Cette représentation à plat de ces phases ne doit pas occulter le fait que les enjeux s'emboîtent au fur et à mesure. Les besoins d'approfondissement académiques, perçus dès les débuts se poursuivent tout au long des périodes, et se cristallisent notamment autour de l'activité de la Chaire en Comptabilité Ecologique. La nécessité de nouer des alliances est prégnante tout au long de ces périodes. Il s'agit tout à la fois de consolider d'anciennes alliances que d'en nouer de nouvelles. Le besoin d'expérimenter identifié vers 2016 reste toujours d'actualité. Les imbrications de ces phases pourraient être représentées ainsi :

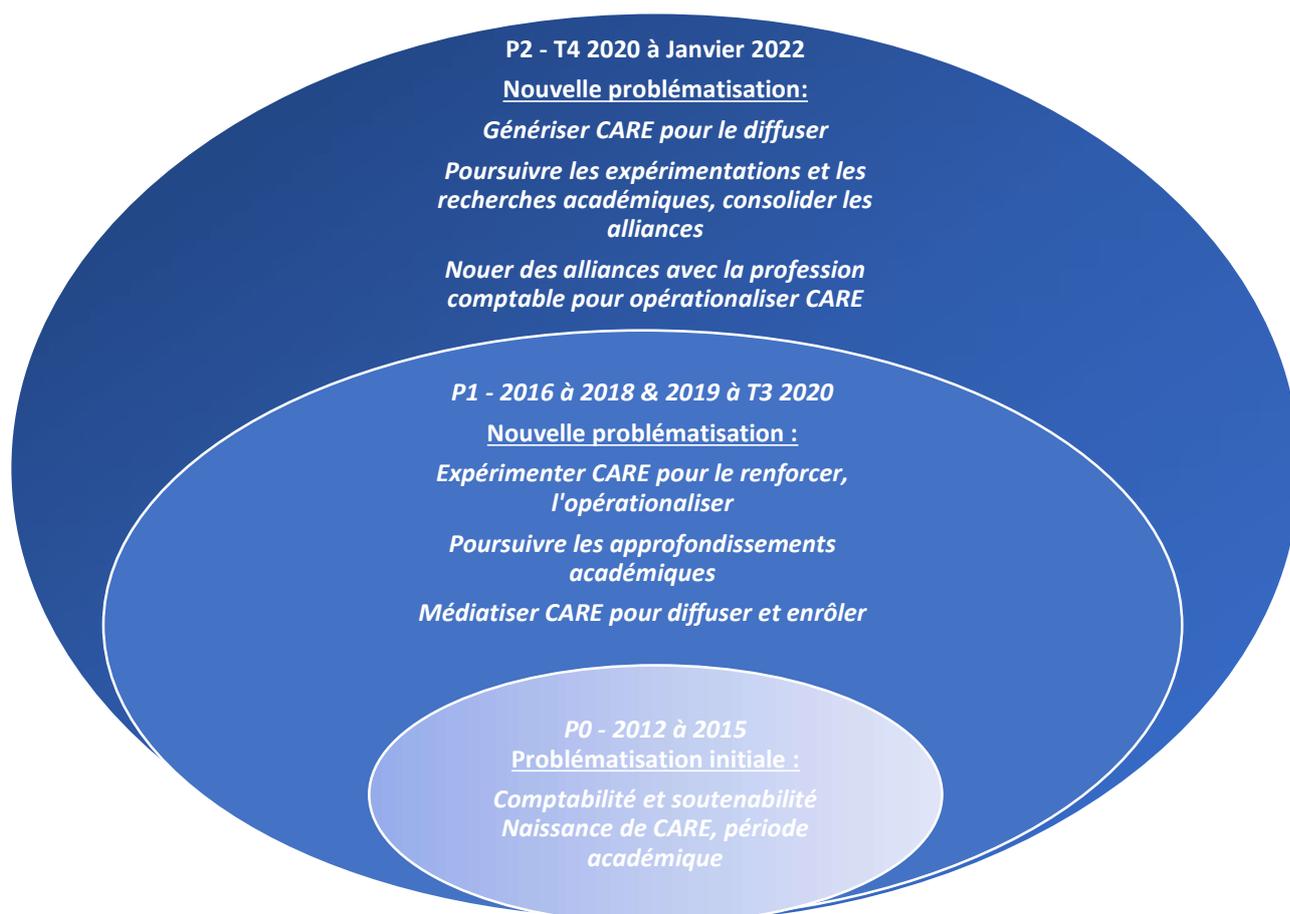


Figure 35 - Les phases de CARE et l'imbrication des enjeux de chaque problématisation

3.3.5.4. Evolution du réseau

Enfin, la dernière partie de cette analyse du terrain met en relief la dynamique des événements à travers le temps. Celle-ci peut s'apprécier de manière détaillée au regard de l'évolution du nombre d'actants par catégories : événements, expérimentations et missions, thèses et publications etc.

Le tableau ci-après permet de montrer de manière concise les macro- phases du terrain et l'évolution du nombre d'actants. Les éléments détaillés associés figurent en annexe 13.

Périodes	0	1	1			2			?
Années / semestre	2012 – 2015	2016-2018	2019	S1 2020	T3 2020	T4 2020	S1 2021	S2 2021 à 01/22	02/22 et au delà
Notre recherche			Horizon de notre recherche						
Nombre d'actants cumulés (acteurs humains et non humains)	7	28	53	59	70	71	83	98	
Durée	4 ans	3 ans	1 an	6 mois	3 mois	3 mois	6 mois	7 mois	
qualification ANT	Enoncé 1 - problématisation sur le lien entre comptabilité traditionnelle et soutenabilité	Enoncé 2 - reprise de l'énoncé 1 + consolidation du modèle par des approfondissements académiques, des expérimentations, des alliances	Enoncé 2 (suite) traduction : reproblématisation, alliance, interressements et mobilisation de porte paroles			Enoncé 3 - nouvelle problématisation : conserver et consolider les acquis, génération de CARE, nouer des alliances avec la profession comptable			

Figure 36 - Synthèse de l'évolution du nombre d'actants au cours des phases de CARE

3.4. Synthèse et conclusion de ce volet méthodologie et terrain

Nous avons décrit notre méthodologie d'analyse qualitative de données issues d'un terrain aux facettes multiples. Nous avons précisé que notre observation se faisait sur une période donnée du modèle CARE, qu'elle s'insère dans un temps long, initié en 2012 et à l'aboutissement inconnu.

Notre propos est de saisir ce qui se joue sur ce terrain multiple, avec la grille de lecture de l'ANT sur une « innovation en train de se faire » au cours de la période courant de 2019 à janvier 2022.

L'intérêt de l'utilisation du cadre théorique de l'ANT est de montrer les jeux d'influence de ce terrain constitué de multiples réseaux pouvant interagir, sans perdre de vue les risques de circularités sur notre propre recherche.

Ce dernier schéma récapitule les macro - composantes du terrain et leur articulation avec les enjeux de notre recherche. Il précise le type de données collectées et les aspects de l'innovation observée. Il permettra de mieux comprendre la diversité des résultats obtenus selon les espaces du terrain.

Terrain	type de données	méthodologie	aspects de l'innovation observée	
valorisation de l'expérimentation dans l'écosystème et vice versa	Expérimentation de CARE Focus sur 3 entreprises de l'opération PACA (2019/2020) éléments d'arrière plan issues des 7 entreprises Focus sur Fermes d'avenir (expérimentation de 2016)	Données primaires, secondaires / qualitatives	observation participante, entretiens, questionnaire exploitation des comptes rendus et questionnaire entretiens semi directifs	Adoption et mise en œuvre d'une innovation intégration dans les routines
	Ecosystème de CARE (Réseau direct et élargi) réseau des alliés de CARE contradicteurs de CARE Groupe de travail (allié, contradicteurs)	Données primaires, secondaires / qualitatives	entretiens semi directifs entretiens semi directifs questionnaire, entretiens, observation	Diffusion d'une innovation stratégie d'interressement, de traduction acteurs humains & non humains

Figure 37 - Articulation entre terrain, type de données et modalités de collecte

Partie 3 – Résultats et discussions

Chapitre 4 - CARE, un modèle innovant

Des mouvements de diffusion à sa perception, les transformations et alliances du modèle

4.1. Introduction

Certains des éléments de notre question de recherche pourraient simplement trouver leurs réponses dans les rapports finaux de l'expérimentation CARE en PACA. Ceux-ci dressent en effet une liste des difficultés rencontrées au cours de l'expérimentation et des éléments de fonds soulevés par le modèle. L'enjeu de notre recherche est bien entendu d'aller au-delà de ces constats techniques et d'approfondir ces éléments. Ceci résulte de l'exploitation de tout le matériau de recherche que nous avons assemblé : données issues de l'observation de l'expérimentation et de l'écosystème, données issues de l'exploitation des documents et entretiens. La lecture du terrain et des jeux d'acteurs au filtre de l'ANT, la combinaison des données entre elles, l'observation longitudinale de l'écosystème apportent également à ces compléments le liant permettant de donner une vue d'ensemble pour répondre à notre question de recherche.

Lors de nos entretiens, nous avons régulièrement posé des questions racines pour tenter d'atteindre les aspects psychologiques et inconscients qui se joueraient éventuellement derrière les freins et leviers apparents. L'un des apports de notre recherche pourrait dès lors confronter les théories intermédiaires qui peuvent se dégager de cette recherche à des théories plus généralistes déjà portées sur la scène académique sur des questions voisines.

Une innovation en train de se faire, vue au présent

La question de l'observation des enchaînements d'une innovation avant l'éventuel verrouillage dans la « *boîte noire* » pose en passant celle de l'étude des *sciences en action* c'est-à-dire pendant que les événements se produisent et non à posteriori. Il y a dans cette lecture une difficulté certaine à comprendre les enchaînements observés. Parfois l'observateur peut à son insu ou de son plein gré être lui-même acteur de ces événements.

Ainsi, nous observons des événements relatifs à CARE pendant un temps donné. Ils continueront au-delà de l'horizon de cette thèse. Et nous ne pourrons que contribuer à décrire des événements déroulés au cours de cette période d'observation sans savoir la manière dont les choses se stabiliseront en point d'orgue, si c'est le cas.

Ceci fait toute la différence entre l'analyse d'une innovation a posteriori avec tous les éléments accessibles et stabilisés et l'analyse d'une innovation « *en train de se faire* » dans la confusion du présent et de l'action avec un enrôlement probable de soi-même. Nous avons conscience que notre propre thèse fait aussi partie de ces mécanismes. Le risque de

circularité n'est pas à négliger dans une telle situation. C'est ce paradoxe et l'ambiguïté de notre position qui nous ont fait choisir l'ANT comme cadre d'analyse.

De plus le temps long de contact avec le terrain amène nos travaux à relever davantage de l'approche ethnographique que de la simple observation. Une fois dépassés les risques inhérents à l'immersion longue, l'approche ethnographique, dans laquelle l'observateur participe lui-même à des mécanismes de groupe, a néanmoins l'avantage de lui donner des éléments complets, expérimentés par lui-même.

Si le chercheur sait régulièrement alterner temps d'immersion et temps de recul comme le souligne Verrier (Verrier 1995) il peut alors produire des résultats d'un intérêt approfondi parce qu'ils relèvent d'une connaissance presque intime des sujets.

Le cadre de l'ANT apporte également un cadre pertinent pour cerner les effets d'acteurs non humains. Une innovation comptable se prête avec intérêt à cette lecture parce qu'elle repose en grande partie sur un artefact technique pouvant structurer ou orienter les comportements des acteurs.

Nos résultats visent à répondre à la question des freins et leviers à la mise en œuvre du modèle CARE. Ceci en structure la présentation et nécessite au préalable de définir ces termes.

Le frein est dans son sens général un élément mécanique permettant d'arrêter ou de ralentir le mouvement d'un animal ou d'un véhicule. Dans un sens plus abstrait, il correspond à ce qui ralentit, entrave un développement, comme cette expression « *Afin que le prix d'un spectacle ne soit pas un frein à la culture, de nombreux rendez-vous seront gratuits – Ouest France*⁷⁸ »

Dans cet exemple, le prix serait alors un frein à la culture, la gratuité une contre réponse à ce frein.

Le levier est également un terme d'origine mécanique correspondant à une « *barre rigide que l'on bascule autour d'un point pour soulever des fardeaux* ». Ce terme est étendu à un sens plus général sur « *ce qui sert à soulever, mouvoir, surmonter quelque résistance : Cet événement a été le levier de la révolution*⁷⁹ »

Dans ce cas, le levier a été un événement, sans doute déclencheur, de la révolution. Dans le cas précédent, la gratuité peut être considérée comme un levier pour la diffusion de la culture. En finance, ce terme a été employé dans l'expression « *effet de levier* ». Il s'agit du niveau d'endettement d'une entreprise qui lui permet d'optimiser sa rentabilité si le coût du capital emprunté est inférieur à celui du capital apporté par les actionnaires.

Dans le cas de CARE, les freins seront de manière générale tous les obstacles rencontrés. Les leviers seront les facteurs qui aident l'innovation à poursuivre sa diffusion, que ce facteur soit une solution technique ou une alliance.

⁷⁸ <https://dictionnaire.lerobert.com/definition/frein>

⁷⁹ <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/levier/46883>

Nous proposons de structurer les résultats en suivant un plan à la fois chronologique et thématique. L'intérêt de cette approche nous semble être de saisir la dynamique de nos observations, les mouvements et les évolutions⁸⁰, car une analyse globale et synthétique sur les 3 années de notre recherche ne nous permettrait pas de saisir des mouvements ondulatoires ou les mouvements et persistances des freins et leviers. Elle ne permettrait pas de saisir les éléments de la science en action au sens décrit par les fondateurs de l'ANT.

Nous distinguerons ainsi plusieurs parties dans la présentation de nos résultats. Elles s'articuleront en trois chapitres.

Le premier chapitre (ou chapitre 4) est orienté selon une construction chronologique. Il intègre les trois premières parties de nos résultats :

Une première établit un rapide état des lieux de la situation de CARE en fin d'année 2018, au moment où démarre formellement notre recherche. Cette partie présente les constats généraux sur le modèle CARE et ses dynamiques de 2012 à 2018. Elle dresse l'état des lieux des freins et leviers à l'issue des premières années de CARE. Ces constats sont issus de la littérature sur CARE, enrichis d'éléments glanés dans les entretiens. Cette partie courte constituera une sorte de bilan de départ de CARE à fin 2018.

Une seconde partie, structurée chronologiquement présente la description approfondie des actions de diffusion de CARE : démarchage commercial et médiatisation. Cette partie constitue une analyse problématisée des différents événements ayant animé la sphère de l'écosystème et de l'expérimentation. Elle sera suivie d'une troisième partie présentant des éléments associés à la perception du modèle, et corrélativement son introduction dans le paysage. Elle donnera l'occasion de présenter, sous forme d'étude de cas, la manière dont le modèle a été perçu par les entreprises pilotes et les suites données à l'expérimentation. Cette partie relativement longue se justifie par la nécessité de garder une trace complète de certaines des expérimentations et de ne pas nous en tenir à une utilisation morcelée des données qui en découlent.

Le second chapitre (chapitre 5) rend compte de la manière dont le modèle s'est diffusé au cours de ces années, en lien direct ou indirect avec les effets d'expérimentations. Le manque d'éléments sur une mise en œuvre complète de CARE nous a conduit à analyser des éléments plus évanescents comme ceux de la diffusion des idées et concepts de CARE. Cette description se justifie par la nécessité de comprendre les facteurs favorisant l'intérêt pour CARE source d'expérimentations et ou de thèses. Ce chapitre mettra également en avant les transformations de CARE au fil du temps, en réponse à de nouvelles réflexions académiques ou aux interpellations des entreprises expérimentant le modèle. Il sera enrichi d'une analyse du rôle des acteurs de ces événements permettant notamment de mettre en évidence les mouvements d'engagement et d'alliance noués, ainsi que les controverses. L'ensemble de ces éléments permettront une mise en relief des mouvements de CARE au cours de ces années,

⁸⁰ Sur cette approche en journal, citons cette phrase de Colette Sirat sur les apports du codex à la civilisation occidentale « *Il faudra vingt siècles pour qu'on se rende compte que l'importance primordiale du codex pour notre civilisation a été de permettre la lecture sélective et non pas continue, contribuant ainsi à l'élaboration de structures mentales où le texte est dissocié de la parole et de son rythme* ». Notre proposition est donc de structurer les résultats par une lecture chronologique inspirée de celle d'un papyrus antique et à l'intérieur d'un phasage chronologique de proposer une structuration thématique en freins leviers et enjeux

de ses transformations au gré de ces mouvements, des acteurs et actants qui ont joué un rôle clé, freinant ou promouvant le modèle.

Le schéma général des chapitres 4 et 5 pourrait se résumer par la présentation suivante :

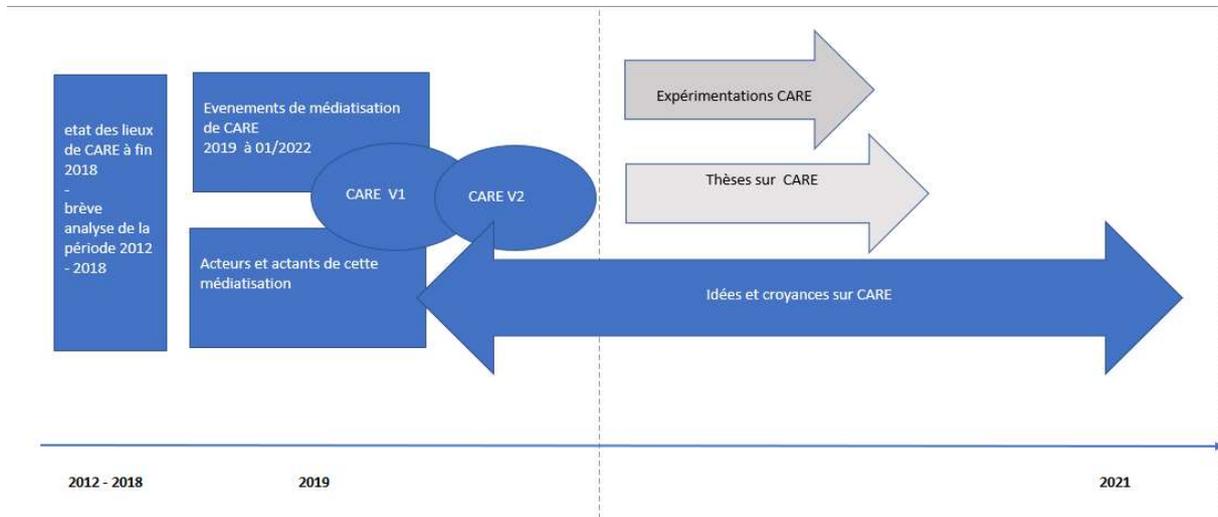


Figure 38 - Articulation générale de nos observations sur les actions de diffusion de CARE, sa dissémination, ses transformations

Le troisième chapitre de nos résultats (chapitre 6) dresse le retour d'expérience de cette mise en place de CARE au sein des entreprises pilotes. Ce développement a été réalisé en dégagant, à partir des entretiens, documents, observations en ateliers, les obstacles à la mise en œuvre de CARE et les facteurs l'ayant à contrario favorisé. Parmi les facteurs favorisant, nous distinguerons notamment les leviers actifs déjà en œuvre autour de CARE des leviers potentiels exprimés comme des axes d'évolution de CARE ou de son écosystème.

4.2. Etat des lieux du modèle CARE à fin 2018

Analyses et synthèses générales sur le modèle CARE et ses dynamiques sur la période qui précède notre recherche, brève conclusion sur les freins et leviers de cette période

Le bref développement ci-dessous a été réalisé à partir de la littérature académique ou générale produite pendant cette période et d'éléments issus d'entretiens relatant les premières années de CARE. Nous y intégrons également la médiatisation générale permise par sa présentation à l'académie d'agriculture peu avant le démarrage officiel de notre thèse.

La première sous-période courant de 2012 à 2015 a déjà été largement décrite dans le chapitre terrain. Elle a permis de préciser la situation de CARE à partir de laquelle nous avons démarré notre thèse.

Cette phase est marquée par la dimension académique du modèle. Elle laisse apparaître les enjeux, freins et leviers de toute innovation en émergence.

L'enjeu est de proposer un modèle comptable alternatif solide après une longue expérience d'étude critique de la comptabilité et des différents modèles de comptabilités environnementales et sociales. L'enjeu du modèle est alors de naître et de se développer. Mais ce développement passe d'abord par une phase d'expression en creux, essentiellement par opposition à d'autres modèles d'inspiration anglo-saxonne. La volonté de proposer une vision française et de la diffuser à l'international semble portée par cette préoccupation. Elle pourrait rejoindre ce que nous avait confié lors d'un entretien l'un des promoteurs du projet sur les idées à la genèse de CARE. Il « *voulait réunir tout le monde pour construire une école française de la comptabilité environnementale durable* »

Les freins sont associés à cette différenciation nécessaire pour se faire une place dans la scène des modèles de comptabilité environnementale. Les freins ont pu naître de cette difficulté à être visible sur la scène internationale sans socle solide sur le sol domestique. Le levier majeur de CARE pendant cette phase semble reposer sur la notoriété de ses cofondateurs et le soutien enthousiaste de Hervé Gbego, expert-comptable et fondateur du cabinet Compta Durable, convaincu de la nécessité pour la profession de s'engager dans la voie d'une comptabilité alternative.

La sous période 2016-2018, également décrite dans notre terrain, semble avoir pour enjeu la construction d'un réseau solide sur la scène française tant à travers des renforcements académiques que des expérimentations.

Des leviers se construisent avec les premières alliances avec le monde agricole. Le rapport du CESE sur l'agriculture sera l'une des 3 publications qui s'est faite porte-parole de CARE. Le réseau Fermes d'avenir et l'association TEK4Life joueront également et respectivement un rôle de porte-paroles et alliés. Ils permettent au modèle de consolider cette assise et de franchir une première étape médiatique avec une présentation ouverte au public lors du forum Bioresp de l'académie nationale d'agriculture en octobre 2018. Un autre levier a été de consolider le socle théorique de CARE sur le capital. Enfin la production d'un document grand public rassemblant l'état de l'art du modèle a vraisemblablement contribué à sa diffusion au-delà de la seule sphère académique ou agricole.

Les freins apparaîtraient dans les premières controverses issues de l'expérimentation avec le réseau Fermes d'avenir. Les représentants du réseau souhaitant mettre en avant les produits de services écosystémiques théoriques, générés par leur mode d'exploitation engagé dans la transition agroécologique ; les fondateurs du modèle réfutent une telle demande, contraire à ses principes.

Cette période voit également naître les freins à de nouvelles expérimentations. Les promoteurs du modèle rencontrent les plus grandes difficultés à recruter et à mobiliser des entreprises pour réaliser des expérimentations. L'opération collective en région PACA aura ainsi mis deux ans à se concrétiser, le temps de trouver dix entreprises volontaires. Les arguments les plus souvent évoqués pour expliquer ces résistances étant ceux du manque de temps et / ou d'argent à consacrer à un tel projet.

C'est au cours de cette année 2018 que nous avons pris la décision de mener cette thèse. Nous arrivions donc au moment où le modèle avait déjà fait l'objet de plusieurs publications

et commençait à voir se développer un écosystème en floraison. Il consolidait sa légitimité tout en souffrant d'un faible niveau expérimentation.

Les freins, leviers identifiés sur cette période de genèse, non couverte par notre recherche, sont sommairement synthétisés dans le tableau ci-dessous. Nous les complétons d'une identification des enjeux de cette période. Ceux-ci peuvent être compris comme « ce qui se joue » avec le modèle, c'est-à-dire ce que CARE peut gagner ou perdre au cours de cette période. L'enjeu est également un élément de coulisse, d'arrière-plan, profond, visible ou non sur la « scène de jeu ».

Période	Freins	Leviers	Enjeux
2012 – 2015	<p>Concevoir un modèle et lui donner une consistance à une période où la sensibilité à ces questions est encore peu répandue</p> <p>Dispersion des énergies entre deux objectifs contradictoires : se diffuser à l'international sans un socle suffisamment affermi</p> <p>Nécessité de clarifier les concepts de CARE sur le capital humain</p>	<p>Engagement et notoriété des promoteurs et fondateurs académiques du modèle</p> <p>Soutien d'un représentant du milieu professionnel de l'expertise comptable</p>	<p>Exister sur la scène des comptabilités socio environnementales : donner une corporalité aux concepts émergents de CARE encore peu nommé en tant que modèle</p> <p>Se diffuser à l'international</p>
2016 – 2018	<p>Manque d'expérimentation suffisamment aboutie pour consolider le socle théorique</p>	<p>Renforcement du socle théorique sur le capital</p> <p>Publications plus généralistes : article de synthèse, Edition 2018 du DUNOD comptabilité</p> <p>Alliances avec le monde agricole : fermes d'avenir, publications du CESE sur l'agriculture, présentation du modèle à l'académie de l'agriculture</p> <p>Légitimation par une mention dans le rapport général du CESE dit rapport « Notat Sénart »</p>	<p>Se diffuser au-delà de la sphère académique</p> <p>Se diffuser sur la scène professionnelle</p> <p>Se renforcer sur le plan conceptuel : capital, et capital humain</p>

Figure 39 - Brève synthèse des freins et leviers à l'issue de la première période

4.3. Les actions de diffusion de CARE : démarchage commercial, médiatisation directe et indirecte

La structure de notre terrain constitué d'un espace d'expérimentation du modèle et d'un espace de médiatisation permet de structurer les deux grands axes de sa diffusion.

Le premier, centré sur l'opérationnalisation vise à promouvoir et susciter des expérimentations pratiques du modèle en s'associant aux entreprises pilotes. La communication auprès de celles-ci s'est ainsi structurée autour d'une démarche commerciale, non sans quelques hésitations préalables sur l'approche appropriée.

La seconde, plus généraliste, vise un public plus large que celui des entreprises pilotes. Il s'inscrit dans une démarche de médiatisation du modèle en vue de le faire connaître à un public large et de l'insérer dans les débats publics. Cette démarche prolonge celle qui avait été initiée dès 2016 quand le modèle engageait sa médiatisation.

Cette médiatisation est réalisée de différentes manières, le plus généralement sous la forme d'événements de type colloques rencontres, master class, et webinaires. Parmi ces événements certains donnent l'occasion de communiquer directement sur le modèle, d'autres opèrent de manière plus indirecte. Dans ces cas, CARE est inclus dans le programme de ces événements, soit comme un modèle parmi d'autres comme ce fut le cas lors du séminaire Pro durable d'avril 2019, soit comme le principal modèle de sa catégorie comme c'est le cas pour la comptabilité des organisations, l'un des axes de recherche de la Chaire en Comptabilité Ecologique, soit encore par le lien qui peut être établi par la présence de ses promoteurs lors de ces événements. Dans ce dernier cas l'évènement renforce la notoriété des promoteurs, et agit ainsi indirectement sur CARE.

Nous avons sélectionné plusieurs événements témoignant de cette diffusion. Cette sélection s'est faite au vu de plusieurs critères. Le premier est celui d'avoir pu y assister en présentiel puis en distanciel et d'avoir pu « sentir » l'ambiance et l'intérêt ressenti par les participants quel que soit l'usage des informations reçues. La seconde est que ces événements jalonnent notre période d'observation. Ils donnent les éléments de première main de l'écosystème de CARE. Nous avons ajouté à ceux-ci quelques événements auxquels nous n'avons pas pu assister mais qui complètent le panorama d'ensemble de cette médiatisation. Le recensement ainsi établi a abouti à identifier 13⁸¹ événements médiatiques significatifs au cours de la période couvrant l'année 2019 jusqu'à fin janvier 2022.

La description de ces événements est essentiellement orientée sur la dimension émission puisque nous n'avons guère d'éléments sur la perception de ces événements et leurs impacts en termes de pénétration de CARE. Cette description sera associée à une analyse des effets et suites de l'évènement pour mieux saisir l'articulation avec le jeu d'acteurs.

Le développement ci-après est donc structuré en deux sous parties de taille inégale. La première, centrée sur l'expérimentation, décrit le démarchage commercial mené pour recruter les entreprises pilotes. La seconde plus conséquente par son contenu et centrée sur l'écosystème, décrit les événements de médiatisation générale du modèle. Ces deux formes de communication renvoient à la description théorique de Rogers (Rogers 1995) sur les canaux de communication.

Des porosités peuvent se produire entre ces deux sphères et ces deux voies de diffusion. Nous les évoquerons au cas par cas en fonction des données disponibles. Le tableau ci-après

⁸¹ Nous avons assisté à 11 de ces événements et évoquons les deux autres en complément

résume ces articulations entre modes de communication, espace de terrain et correspondance théorique :

Espace du terrain	Expérimentation	Ecosystème
Type d'actions de diffusion	Démarchage commercial	Médiatisation
Correspondance théorique	Communication ciblée (Rogers)	Communication large, semi ciblée (Rogers)

4.3.1. Le démarchage commercial laborieux des entreprises pilotes *Une action au long cours conjuguée aux retombées de l'écosystème déjà actif*

Le fait même de rédiger un développement sur le démarchage commercial des entreprises pilotes illustre à quel point les choses ne vont pas d'elles-mêmes en matière de RSE en dépit des discours favorables (Martin-Juchat 2007).

La réunion des dix entreprises pilotes condition *Sine qua non* exigée par l'ADEME avant le démarrage a ainsi été un premier frein de taille qui nous a été relaté lors d'entretiens avec le fondateur du cabinet Compta Durable, la commerciale en charge du recrutement des entreprises et le député des Bouches du Rhône parrainant l'opération.

Le réseau personnel du dirigeant de CD mobilisé informellement pour constituer le groupe pilote s'est bien vite révélé insuffisant. Les raisons tenaient tant aux exigences et au coût de l'opération qu'à la difficulté d'accès à un réseau de province. Seules deux entreprises issues du cercle de connaissance de CD ont donné leur accord dès ce premier contact. Ces difficultés ont conduit à la décision d'en sous-traiter le recrutement à une commerciale, que nous appellerons Laurence. Celle-ci a dès lors mis en œuvre deux leviers d'action. Le premier a été la sollicitation du réseau d'entreprises connues du député FML des Bouches du Rhône. Un point majeur nous a-t-elle expliqué car en Province les « *gens sont moins sollicités, prennent plus de temps sont moins stressés* », et le fait de « *se présenter au nom d'un député a été très fort. C'est un véritable sésame* ». Le second facteur a été la capillarité entre ces entreprises et d'autres connues d'elles potentiellement intéressées par l'expérimentation CARE.

Le délai moyen entre une prise de contact et la signature de l'accord de partenariat était d'environ 2 mois lorsqu'il aboutissait, avec bien souvent près d'une dizaine de sollicitations avant d'atteindre le décideur potentiel.

Finalement, la sollicitation informelle prévue initialement pour constituer le groupe a mué en un démarchage professionnel mobilisant une commerciale, Laurence, pendant près de 2 ans (2017 à 2019). Ces difficultés de recrutement ont conduit l'ADEME à repousser le démarrage de l'opération, et à accepter d'élargir le recrutement au-delà de la seule catégorie PME.

Les difficultés de recrutement ont été de deux ordres. Le premier, pour les PME et TPE était le coût de l'opération : 7000 € à charge par entreprise, le second plutôt avancé par les grosses entreprises était celui du manque de disponibilité des équipes.

Pour convaincre, Laurence a ciblé sa prospection sur des entreprises ayant déjà des engagements RSE et a dû mobiliser plusieurs ressources argumentaires dans ses différents types de messages.

La première, introductive, a été de mettre en avant la pertinence du projet par la légitimité donnée au modèle CARE dans le rapport portant sur l'entreprise, objet d'intérêt collectif (Notat et Sénart 2018) et d'évoquer une réflexion conjointe entre le député et le ministre des Finances comme l'indique ce document présentant le message type adressé aux entreprises :

Le modèle CARE a été recommandé dans le rapport « Entreprise et Intérêt Général » de Nicole Notat et Jean-Dominique Sénard, remis au gouvernement récemment. Cette expérimentation permettra aux entreprises de valoriser les actions déjà menées tout en leur donnant des nouveaux regards sur leurs axes de progrès, en lien avec leur propre stratégie. De plus, François Michel Lambert a présenté le modèle CARE à Bruno Lemaire au début de l'été et va commencer un travail avec ses équipes au Ministère.

La seconde a été l'argumentation financière. Ainsi le message de prospection évoque la « valorisation monétaire des données extra-financières » pour avoir une « analyse plus réelle de la performance globale de l'entreprise ». Arguments relayés par le thème de l'innovation : « Le modèle CARE est innovant » ou encore cette expérimentation va permettre « d'innover dans (le) modèle comptable » et que la commerciale nous a décrit comme la « proposition de valeur » du modèle.

Enfin, l'argument final des messages semblait jouer sur l'effet « concours » : « nous recherchons encore 5 entreprises dans la région PACA » ou encore « Cette opération collective s'adresse à 10 entreprises et il reste encore une place à pourvoir » et insistait soit sur la visibilité qui serait donnée aux entreprises participant à l'opération soit sur la cohérence possible entre l'expérimentation et les valeurs de l'entreprise « Votre entreprise étant très engagée dans le développement durable et dans l'innovation ».

La question d'image a souvent été l'argument clé de Laurence auprès des grandes entreprises. Celles-ci pourraient ainsi l'utiliser pour recruter. Un constat qu'elle souligne en dressant le constat empirique de sa prospection sur 90 entreprises. Il existe deux types d'entreprises : celles qui ont une « réelle préoccupation avec une vraie marge de manœuvre du Directeur du Développement Durable » et celles pour laquelle la RSE n'est qu'un « affichage ».

Le taux d'efficacité de cette prospection a été de 11% environ avec 90 entreprises sollicitées pour 10 recrutées. Parmi celles-ci, l'une ne s'est décidée qu'in extremis en mars 2019 lors de la réunion de lancement de la mission (entreprise E1) ; l'autre n'a jamais démarré les travaux (entreprise E7).

Ces difficultés à rallier des entreprises pour initier une expérimentation en matière de comptabilité environnementale illustrent quelques-uns des paradoxes du développement durable et des innovations associées : des valeurs et des croyances largement admises mais qui rallient peu d'adhérents lorsqu'il s'agit de passer à une mise en application pratique. Elles illustrent également les phénomènes d'inertie freinant la pénétration des innovations : manque de temps, manque de moyens des opérationnels

Au cours de ces deux années de démarchage commercial (2017- 2018), le modèle a vu sa notoriété se développer sous l'effet de mouvements d'alliances et de médiatisation. Nous soulignons en §5.4 l'alliance quasi native du modèle avec la sphère agricole ainsi que celle qui a mené à sa mention dans le rapport dit Notat – Sénart. Signalons également les effets de l'alliance avec le député FML dont la notoriété personnelle a facilité le contact avec les entreprises démarchées. Ces alliances ont construit un socle de légitimité régulièrement utilisé lors du démarchage commercial et illustrant ainsi la porosité empiriquement constatée entre les deux espaces.



Figure 40 - connexion entre les apports de l'écosystème et l'argumentation commerciale pour recruter les entreprises pilotes

Le démarchage commercial a permis le lancement de l'expérimentation que nous développerons en §4.4. En parallèle à l'expérimentation, l'écosystème déjà actif a continué de se développer. La médiatisation opérée dans cet espace a en quelque sorte fusionné avec celle de l'expérimentation vers la fin de l'année 2020.

Evoquons à présent les événements que nous avons recensés dans cette médiatisation environnante de CARE. Certains avaient été initiés avant le début de l'expérimentation, d'autres y sont directement liés et illustrent également les effets de porosité entre l'écosystème et l'expérimentation. C'est leur caractère public qui définit le rattachement à cette catégorie. Certains événements sont centrés sur CARE, d'autres l'évoquent de manière plus indirecte. Ils illustrent la volonté de médiatiser le modèle pour entretenir et dynamiser son écosystème, tisser et renforcer des mouvements d'alliances.

4.3.2. La médiatisation directe du modèle, centrée sur CARE

Cinq événements ont été identifiés dans cette catégorie entre 2019 et 2021. Ils participent à la médiatisation directe de CARE, sans l'englober ou le noyer dans d'autres concepts.

- *Tribunal des générations futures « Changer de comptabilité pour sauver le vivant ? » - 30 Septembre 2019*

Cet événement, qui a duré plus de 2 h devant une salle d'environ 150 personnes, a été organisé par TEK4Life et la Commission Développement Durable du Barreau de Paris. Dans ce procès fictif, dont le concept a été imaginé par Usbek et Rica, Jacques Richard a été accusé de subvertir la comptabilité avec le modèle CARE. La présidence du tribunal était assurée par la présidente de l'OREE. Une dizaine d'intervenants se sont présentés à la barre pour le défendre, l'accuser ou endosser le rôle d'huissier, de greffier. Il est à noter qu'on retrouve déjà deux de ses accusateurs parmi les promoteurs de la Chaire Performance multi capitaux source de controverses. L'un d'eux, le président de l'ANC déclarera notamment au sujet de Jacques Richard et de son attitude passionnée que « *le danger c'est que la passion et les bons sentiments ne font pas les bonnes solutions* ».

- *Webinaire sur la comptabilité intégrée « Le jour d'après » - 07 Mai 2020*

En mai 2020, alors que l'humanité gère péniblement les effets de la crise sanitaire une série de webinaires sur le thème du monde d'après est lancée par un collectif de 62 députés issus de différentes familles parlementaires et un député européen. On retrouve le député FML parmi les signataires. Les webinaires sont adossés à un site web lejourdapres.parlement-ouvert.fr « *pour soumettre au débat public nos premières pistes de solutions et pour permettre à tous de contribuer et de les enrichir*⁸² ».

11 thèmes ont été proposés et ouverts à la discussion, chaque thème étant appelé à recevoir des propositions citoyennes. 22 ateliers en ligne se sont tenus tout au long du mois d'avril 2020 pour nourrir ces réflexions.

C'est l'atelier 21 « *Comptabilité intégrée : remettre les enjeux de durabilité au cœur du pilotage des entreprises* » qui donne l'occasion de présenter CARE par l'entrée de la comptabilité intégrée. Cet atelier serait à raccorder au thème 10 « *notre richesse est invisible comment mieux évaluer le bien commun* » ainsi que dans une certaine mesure au thème 11 « *le nerf de la guerre quel financement et quel nouveau partage des biens* »

Cet atelier est introduit par FML ainsi que par l'un des représentants de l'INEC. Le terme comptabilité intégrée est directement associée à CARE. A Rambaud en présente les

⁸² <https://lejourdapres.parlement-ouvert.fr/processes/ateliers>

fondamentaux suivi par une présentation par Hervé Gbego de sa déclinaison opérationnelle en PACA.

S'il est difficile de mesurer l'audience d'un tel événement, on peut relever qu'il a enregistré 559 vues en Avril 2022 et 8 Like, ce qui représente un score supérieur à des thèmes comme « santé économie et climat » (293 vues) ou « quel système de santé » (111 vues). La liste détaillée des thèmes avec le nombre de vues et les analyses figure en annexe 14.

Il est difficile de faire d'autres analyses sur ce webinaire si ce n'est qu'il tisse le lien entre CARE et la comptabilité intégrée, sujet fil rouge de l'écosystème, et qu'il est de nouveau marqué par l'intervention du député FML. Il est également intéressant de noter qu'un thème aussi sélectif que la comptabilité ait pu susciter un intérêt à ce niveau intermédiaire, supérieur à celui de la santé pourtant prégnant à cette période. Cet intérêt semble prolonger celui manifesté lors de précédents événements en présentiel.

- *Master Class sur l'expérimentation CARE - Salon Produrable 07 et 08 septembre 2020*

L'édition 2020 du salon Produrable, initialement prévu en avril 2020, a été reporté en septembre à la suite du confinement. Le salon s'est tenu en présentiel. Deux événements étaient organisés pour présenter spécifiquement CARE. Le premier était une conférence en libre accès présentant les travaux d'expérimentation de CARE dans un groupe de la grande distribution. Le second était une Master Class d'accès payant (450 €) prévue pour présenter l'avancement de l'expérimentation en PACA et les avancées générales du modèle CARE. L'introduction de la Master Class a été réalisée par la présidente de TEK4Life. Nous insérons cet événement dans l'écosystème de CARE en raison de son caractère public. Une trentaine de personnes étaient dans la salle, ce qui correspond au maximum de capacités de la salle compte tenu des règles sanitaires de cette période.

La première partie de la Master Class a été consacrée à une présentation générale des fondamentaux de CARE par Alexandre Rambaud et Clément Feger. La seconde partie de la master class était constitué du témoignage des représentants de trois entreprises pilotes : E5, E3 et E2. Leurs retours ont été relativement sobres. Ils ont évoqué leurs motivations et difficultés.

E5 a évoqué l'utilité et la valeur ajoutée de leurs prestations de conseil environnemental. L'accès aux données n'a pas été un point difficile car cette entreprise a l'habitude d'aller les rechercher, le travail a surtout constitué à faire le lien avec les données financières.

E2 a évoqué une expérimentation qui s'est dans l'ensemble relativement bien passé mais les a fait se heurter au manque de données. Elle leur a montré l'intérêt de réaliser un travail d'analyse à l'échelle d'un site.

Enfin E3 a évoqué la même difficulté d'accès aux données du fait du travail à une petite échelle. Le rejet un peu sec des politiques RSE déjà en place face aux exigences de CARE lors des ateliers a été présenté comme une source de déceptions.

La dernière partie a été consacrée à présenter l'actualité de l'écosystème de CARE, c'est-à-dire tous les événements montrant que CARE avance, est repris dans les débats publics. Les représentants de deux associations ont témoigné ainsi que le député FML. L'une des deux intervenantes a évoqué les travaux menés sur la déclaration de Performance Intégrée et la sortie d'une tribune appelant à cette évolution et ce afin de favoriser un rapprochement entre la DPEF et monde de la finance. Sur ce point Hervé Gbego a précisé que CARE n'était pas cité dans cette tribune spécifique.

Cette Master Class marque essentiellement une étape en insérant une présentation de l'expérimentation dans les éléments de l'écosystème. Elle semble ainsi marquer une fusion entre les deux par le « déversement » des apports de l'expérimentation dans la sphère de l'écosystème. L'utilisation de ces apports restera néanmoins limitée tant que la restitution finale de l'expérimentation PACA n'avait pas eu lieu.

Elle marque également une étape importante dans la situation de CARE par l'évocation de son *versionning*. L'un des promoteurs du modèle a ainsi déclaré que la version de CARE travaillée au cours de l'expérimentation était une version 1, ramassant ainsi toutes les difficultés dans un ensemble, comme pour ouvrir un jour nouveau sur le modèle.

Cette master Class a également révélé le rôle qu'allait jouer l'entreprise E5 qui prendra par la suite une place importante dans l'écosystème de CARE.

- *Webinaire de lancement du CERCES - 22 avril 2021*

Annoncée de longue date, le lancement de l'association CERCES a été officialisé par un webinaire qui s'est tenu, par un hasard du calendrier, le jour de la Terre. Ce lancement avait été initialement conditionnée à la restitution de l'expérimentation en PACA. Il en a finalement été décorrélé pour ne pas retarder davantage le démarrage officiel et sa médiatisation.

Ce webinaire s'est étalé sur près de 3 H au cours de la matinée et a réuni environ 200 participants⁸³ Au-delà de l'officialisation du CERCES, il donne l'occasion de présenter les travaux et rôles des acteurs de l'écosystème de CARE, plus généralement, il est l'occasion de dresser un point d'étape sur le modèle CARE.

Hervé Gbego a introduit ce webinaire et régulièrement pris la parole au cours de la matinée. Il a tout d'abord affirmé le rôle du CERCES. Il s'agit de « *promouvoir et de participer à la réflexion et au développement de systèmes comptables pleinement intégrés (...)* L'association regroupe des praticiens, des experts des chercheurs et des représentants des

⁸³ 240 participants connectés au début, 175 à 200 restés au long du webinaire selon informations communiquées par Hervé Gbego à la fin du webinaire

*pouvoirs publics. Elle vise à coproduire, expérimenter et mettre en débat ce sujet par des études et de la formation, des recherches scientifiques, l'organisation de réflexion et des actions collectives*⁸⁴ »

Le CERCES pose 3 principes à son action : celui de faire évoluer les systèmes d'information, de décloisonner la discipline en la reliant à l'écologie, l'économie, l'histoire la sociologie etc., et de la concevoir selon des principes de soutenabilité forte. Il a pour objectif de définir une méthodologie, de former les formateurs, les professionnels, enclencher la certification, constituer une plateforme de fédération de la communauté de CARE, d'échanger sur les bonnes pratiques.

Le CERCES compte 7 membres dans son conseil d'administration. 4 d'entre eux sont des promoteurs ou soutien actifs de CARE, 2 autres membres sont des proches de Hervé Gbego, notamment par leur participation au livre blanc des CES. La liste des membres du bureau avec leur photos figure en annexe 15.

La participation au CERCES repose sur les principes d'adhésion aux associations avec des tarifs différenciant les types de membres : type de fonctions, personnes physiques et personnes morales. Les étudiants et enseignants chercheurs constituent une première catégorie avec des adhésion annuelle à petits prix allant de 30 à 50 € / an. Les cabinets d'expertise comptable, entreprises et bureau d'études doivent s'acquitter d'une cotisation fonction de leur chiffre d'affaires et nombre de salariés.

Alexandre Rambaud est intervenu dans un second temps pour présenter ce qu'il a désigné pour la première fois par le « *projet CARE* » et ses liens avec le CERCES. La place de CARE dans cette présentation est à jauger au regard des 40 minutes du temps d'intervention d'Alexandre Rambaud. Ce laps de temps est le plus long de toute la matinée au regard du temps de parole de chaque intervenant pris séparément. Il a fait un nouveau balayage sur les fondamentaux de la soutenabilité, les notions de bons états écologiques et de préservation. Il établit le lien avec les Sciences Based Target (SBT) et les connexions réalisables avec CARE. Un temps a été consacré à revenir aux sur les fondamentaux de la comptabilité ainsi que le *mea-culpa* d'Elkington sur la Triple Bottom Line, qui a conduit à instiller des réflexes de soutenabilité faible au sein des entreprises « *alibis pour l'inaction* ». Une présentation de CARE a suivi cette entrée en matière. Semblant prendre acte des apports de l'expérimentation, Alexandre Rambaud formalise ensuite l'idée que la mise en œuvre de CARE est à envisager comme un « *horizon, une route* » avec différentes étapes à franchir avant d'arriver au stade ultime de l'analyse intégrée et d'une restructuration par le bilan et le résultat.

Le schéma ci-après, issue d'une capture d'écran du webinaire met en relief cette mise en œuvre progressive de CARE.

⁸⁴ Selon support présenté lors du Webinaire

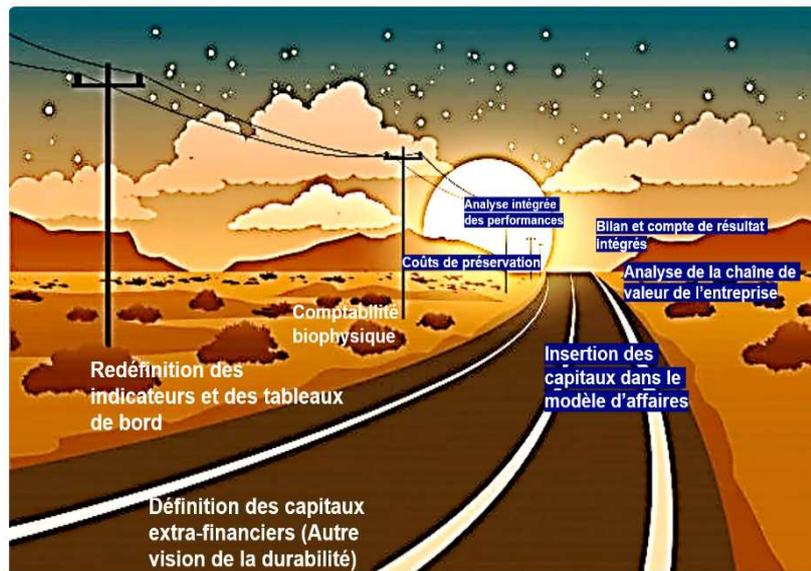


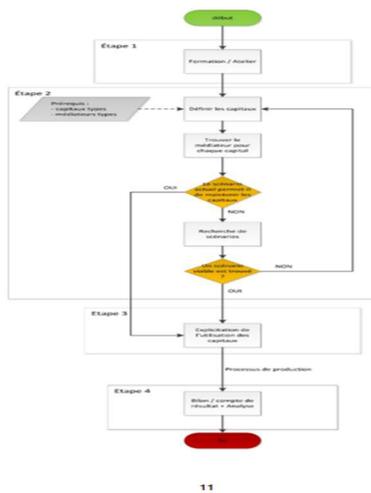
Figure 41 - Le cheminement dans la mise en place de CARE (inauguration du CERCES avril 2021)

Alexandre Rambaud souligne ainsi que les différentes étapes évoquées créent un horizon, posent des jalons et des reliefs à la mise en place et mise en œuvre du modèle.

En avril 2021, fort de plusieurs expérimentations, cette vision des étapes de mise en place de CARE et de ses complexités, de la possibilité d'envisager un CARE modulaire, ou mis en place par phases, s'est ainsi sensiblement éloignée de la vision à plat et holistique du livre de Jacques Richard qui considérait la mise en place du bilan et résultat CARE comme le préalable incontournable aux maintiens des capitaux naturels et humains.

Cette proposition s'est également éloignée de la proposition standard de CARE antérieure à l'expérimentation PACA. Elle envisageait la possibilité de traiter toutes les étapes en une seule mission comme le montrent différents schémas figurant sur le flyer de présentation de la méthode établi au printemps 2019 : algorithme, étapes et le tableau de bord d'indicateurs de maintien.

Figure 1. Algorithme



Un exemple de tableau de bord

Figure 8. Un exemple de tableau de bord CARE de suivi des capitaux



Algorithme de mise en place de CARE au sein d'une entreprise - Flyer établi au printemps 2019 pour l'expérimentation PACA

Etapes de mise en place de CARE et illustration d'un tableau de bord - Flyer établi au printemps 2019 pour l'expérimentation PACA

Figure 42 - Modalités de mise en place de CARE telles qu'envisagées en mars 2019, au démarrage de l'expérimentation

La suite de la matinée est consacrée à présenter les travaux menés sur le capital humain et le capital naturel puis le témoignage d'entreprises ayant expérimenté, ou expérimentant CARE.

Ce temps, de présentation et de témoignage qui a duré environ 1H30, donne ainsi l'occasion d'observer où en sont les alliances de CARE.

Un enseignant chercheur et un représentant du WWF présentent leurs travaux sur le capital humain et naturel. Cette participation prolonge le lien manifesté lors de précédentes interventions. L'enseignant avait participé à la rédaction du livre blanc sur les CES. Outre sa participation à l'événement, il est aussi membre du bureau du CERCES. Le représentant du WWF est un des plus anciens soutiens de CARE. Il a travaillé sur la première génération d'expérimentation et œuvre au sein du WWF au tissage de liens avec la sphère associative.

Les témoignages d'organisations ayant expérimenté ou expérimentant CARE suivent. Certains sont des soutiens déjà établis comme Fermes d'avenir, E5, un groupe de la Grande distribution. D'autres sont exposés publiquement pour la première fois : Coop des Communs, une entreprise agroalimentaire (FM) et la junior entreprise de Agro Paris Tech.

Le représentant de E5 a notamment repris les chiffres clés issus de l'expérimentation : 6% du chiffre d'affaires à consacrer au maintien, 75% du chiffre d'affaires de son entreprise consacré au maintien des capitaux naturels d'autres organisations. Il indique que la participation de son entreprise au CERCES vise à explorer la représentation concrète de ces taux. Outre ces aspects, la motivation de son entreprise à soutenir le CERCES est que CARE permet de « faire atterrir des approches financières historiquement « hors sol », qu'elle « renouvelle la vision comptable de l'homme et ses activités dans la nature ». Il souligne également qu'il y a une « certaine complexité pour désapprendre de nos reflexes monothématiques et construire des modèles qui libèrent la transition (politique, fiscale, économique). Un extrait de sa présentation figure en annexe 16.

La représentante de Fermes d'avenir réaffirme son soutien à CARE et aux méthodes de comptabilités environnementales et sociales plus largement. Elle y voit la possibilité de rendre compte de l'état des capitaux de manière scientifique et de mieux les piloter.

Les témoignages de l'entreprise FM ainsi que de ceux de la Junior Entreprise de Agro Paris Tech sont une nouveauté. Celui de FM donne l'occasion de présenter un acteur combinant une activité professionnelle et un doctorat sur CARE mené sur le terrain de son entreprise. Le témoignage des étudiants de la Junior Entreprise est introduit par Rambaud comme une situation « d'enrôlement », utilisant ainsi une des expressions consacrées de l'ANT. Cette expression est à rapprocher du nombre d'étudiants d'Agro Paris Tech ayant suivi la formation CARE. 30 des 43 étudiants formés à CARE sont issus de Agro Paris Tech, soit 70% des étudiants. Ils représentent également 15% de l'effectif formé à CARE, ce qui en fait le sous- groupe le plus représenté, un cran de plus que les professionnels RSE (27 personnes, soit 14%).

La matinée s'est conclue par les interventions de la présidente de l'OREE et du président du Collège des Directeurs de Développement Durable (C3D). Tous deux ont réaffirmé leur soutien à CARE. La première au titre de la mission historique de l'OREE et de sa confiance dans la capacité de la comptabilité à porter les enjeux de durabilité. Ceci lui a donné l'occasion d'évoquer la publication prévue à l'automne des résultats des travaux du groupe de travail sur la comptabilité intégrée. Elle a également évoqué la poussée de l'initiative DPI et le fléchage des investissements rendu possible par la taxonomie.

Le président du C3D a évoqué sa publication sur « *l'entreprise contributive. Concilier monde des affaires et limites planétaires* » issue des rencontres et entretiens avec de nombreux acteurs de la durabilité dont Alexandre Rambaud, Jacques Richard et Hervé Gbego. Il dresse trois propositions. Evoquant le contexte difficile du monde des affaires et en particulier le cynisme des entreprises, il propose que les entreprises acceptent de faire une comptabilité en triple capital à blanc pour chiffrer les efforts de restauration des écosystèmes qu'elles dégradent sans se pénaliser dans la représentation financière traditionnelle de leur activité. Il évoque également la nécessité d'aller voir des acteurs peu convaincus comme le patronat, les CFO et de leur donner des éléments qui infléchiront peu à peu leur position.

Enfin sur CARE, il propose de simplifier la méthode pour l'implémenter plus facilement :

« Il faut savoir accepter et c'est vrai que pour des intellectuels c'est compliqué, mais il faut savoir accepter de simplifier de simplifier pour pouvoir implémenter (...) si on veut avoir une approche trop holistique, trop complète trop rigide dans l'application de certains concepts eh bien on n'y arrivera pas ... donc peut être qu'une méthode CARE en mode dégradé, pour les nuls pour mettre en place rapidement ce type de comptabilité au moins sur les leviers les plus importants à activer en matière de dotation pour amortissements pour restaurer le capital naturel et le capital humain, sur quelques éléments simplement, et bien de commencer par cela (...) C'est en faisant qu'on apprend (...) Il faut s'entraîner et s'entraîner avec des choses avec des tutos simples.

Pour opérationnaliser ce vœu et favoriser une prise de conscience, il souligne la nécessité de se rapprocher des éditeurs pour intégrer ces notions de triple capital [dans les paramétrages

logiciels]. Il précise sa proposition en expliquant le rôle implicite des CFO et Directeurs comptables. Ces acteurs influents des entreprises sont des utilisateurs quotidiens de ces logiciels, ils peuvent peu à peu favoriser la prise de conscience de ces enjeux par une double présentation des comptes aux dirigeants de l'entreprise, favorisée par ces logiciels :

Et je pense aussi qu'il faudrait qu'on puisse se rapproche très rapidement des éditeurs type SAP, des éditeurs de logiciels de comptabilité pour intégrer dans ces logiciels cette notion là car (...) les directeurs comptables, les directeurs financiers qui sont extrêmement puissants dans les entreprises utilisent tous les jours ces logiciels, donc si ces logiciels pouvaient prendre en compte aussi cette démarche-là ne serait-ce pour avoir cette comptabilité à blanc (...) et que ce soit présenté dans les conseils d'administration même si ça ne coûte rien encore aujourd'hui, mais que ce soit présenté qu'on puisse savoir ce que cela coûterait si, eh bien je pense que ça permettrait d'avoir une accélération également de la prise de conscience (...) votre initiative est juste formidable, formidable clé (...) vous méritez le prix Nobel de la paix messieurs dames (...) vous êtes dans le vrai dans le vrai absolu, tant que nous ne mettrons pas un système de triple comptabilité dans les entreprises nous n'aurons pas la vérité de la performance globale des entreprises »

L'inauguration du CERCES marque ainsi une étape importante. L'association constitue dans son projet, une structure destinée à devenir un point de passage pour les professionnels du chiffre souhaitant travailler sur le modèle. L'inauguration a également donné à voir l'état des lieux des alliances autour de CARE. On peut également relever que l'Ordre des Experts Comptables n'est pas représenté à cet événement alors que la structure s'adresse à ces représentants.

- *Webinaire de restitution de l'opération collective – 27 janvier 2022*

Cet évènement participe également à la médiatisation directe de CARE. Nous le recensons dans cette catégorie. Sa description détaillée en est faite dans les développements consacrés aux perceptions des entreprises pilotes de l'expérimentation pour conserver une logique de présentation.

4.3.3. La médiatisation indirecte de CARE

Les événements que nous décrivons dans cette partie sont ceux dont le contenu n'est pas centré sur CARE. Le modèle est un sujet parmi d'autres de l'ordre du jour de ces événements. Parfois il n'est même pas évoqué, mais la présence de ses promoteurs sur un sujet voisin de CARE peut suffire à le qualifier d'évènement de médiatisation indirecte.

La médiatisation de ces événements agit de manière indirecte sur CARE, soit en renforçant la notoriété de ses promoteurs soit en entretenant ou créant l'intérêt sur la compréhension de ce qui se joue avec la comptabilité.

- *Colloque « la comptabilité au service de la transition écologique et sociale » - Assemblée nationale 07 février 2019*

Le 07 Février 2019, un colloque intitulé « *la comptabilité au service de la transition écologique et sociale*⁸⁵ » s'est tenu dans l'une des salles de réunion de l'Assemblée Nationale. Le colloque a quasiment fait salle comble avec plus de 200 participants et 16 intervenants de différentes sphères. La communication sur ce colloque s'est faite de manière ciblée pour un accès libre : nous avons eu l'information par notre directrice de thèse, il suffisait ensuite de s'inscrire pour pouvoir y assister librement.

Ce colloque précédait la signature de l'accord de gouvernance de la Chaire en comptabilité écologique soutenue par L'Ordre des Experts-Comptables (OEC) de la région de Paris Ile-de-France et la fondation Agro Paris Tech. Le colloque était organisé par le président de l'OEC de Paris Ile de France, et Hervé Gbego, fondateur de CD mais intervenant en tant que président de la commission Innovation et Performance de l'OEC. Sur le site de l'organisateur, ce sont les députés FML et ML qui sont les hôtes officiels et assurent l'ouverture du colloque. Une intervention de l'avocate et ancienne ministre Corine Lepage a suivi cette introduction.

Ce colloque était revêtu d'une dimension normative avec trois représentants d'instances de normalisation comptable (ANC, CROEC). Hervé Gbego est également présent en tant que membre du conseil de l'Ordre des Experts-Comptables. La dimension officielle est marquée par la tenue de l'évènement à l'Assemblée Nationale et le parrainage par deux députés.

Après les introductions officielles du député FML et de Corinne Lepage, deux tables rondes se sont tenues. La première était centrée sur un état des lieux des CES "*Comptabilité environnementale et sociale : Etat des lieux et les besoins des entreprises*". La seconde, plus engagée s'intitulait « *faut-il légiférer sur la comptabilité environnementale et sociale* ».

Les autres intervenants venaient soit du monde de l'entreprise (2 représentants), de la sphère associative (4 représentants), de l'enseignement (2 représentants) d'une intervenante de la SFAF, et d'une intervenante du CESE. La part d'intervenants du monde de la normalisation est faible (3 sur les 17 intervenants) mais reste élevée comparée à leur participation aux événements suivants. La liste des participants est détaillée en annexe 16.

Ce colloque médiatise indirectement de CARE par la notoriété donnée à ses promoteurs, tant par le lieu de l'évènement, par l'infusion dans les consciences de nouvelles idées sur la comptabilité que par leur présence aux côtés d'un parterre d'acteurs officiels et professionnels. Une photo de ce colloque et la liste détaillée des participants aux tables rondes figure en annexe 17 et 18.

Ce colloque a été suivi d'un groupe de travail sur la déclaration de performance intégrée dont les travaux se sont poursuivis jusqu'en janvier 2021. Ils ont impliqué le WWF, la Chaire

⁸⁵ <https://www.eventbrite.fr/e/inscription-colloque-la-comptabilite-au-service-de-la-transition-ecologique-54585748443>

en Comptabilité écologique, l'OREE et l'Ordre des Experts comptables. D'autres acteurs portés sur ces enjeux de convergence entre le financier et l'extra financier se sont associés à ce groupe et en particulier le Haut-Commissariat à l'Economie Sociale et Solidaire, le CGDD, la Direction Générale du Trésor, l'Autorité des Normes Comptables, la société Françaises des Analystes financiers et Finance Watch.

- *Séminaire « comment compter avec le vivant » Salon Prourable 9 Avril 2019*

Un deuxième événement médiatique s'est tenu au salon Prourable d'avril 2019. Il s'agit d'un séminaire intitulé « *Comment compter avec le vivant* » organisé dans l'un des espaces du salon par l'association TEK4Life au cours de l'après-midi du 9 avril 2019. La salle réservée pour la circonstance était pleine. L'introduction du séminaire a été réalisée par la présidente de TE4Klife. La présentation par une enseignante d'Audencia d'un panorama des modèles de comptabilités environnementales et sociales a suivi cette introduction.

Deux tables rondes étaient organisées. La première intitulée « *comment faire évoluer nos cadres comptables ? de la vision extra financière à a la mutation comptable* » était animée par l'un des responsables de TEK4Life et mettait en débat Alexandre Rambaud, Hervé Gbego, en tant que Directeur de CD, et l'ancien directeur financier d'un grand groupe⁸⁶.

La seconde intitulée « *quels bénéfices attendre de cette intégration des informations socio-environnementales dans les comptes des organisations ? Exploration des possibles et expérimentations* » réunissait des acteurs du monde de l'entreprise (ONET et GRDF) et un acteur de la sphère associative et était animée par la présidente de TE4KLife.

La conclusion du séminaire était assurée par Jacques Richard.

Cet événement avait une dimension plus économique et associative que le colloque de février 2019 tant au regard des participants que du cadre général. Il a été l'occasion d'évoquer brièvement l'expérimentation en PACA qui venait de débiter (mars 2019). Il est également marqué par la présentation de la chercheuse de Audencia qui fondera par la suite la Chaire Performance Multi Capitaux. Sur un plan méthodologique, elle positionne les différentes familles de comptabilités environnementales et les tendances sous-jacentes : vision ingénieur / financier standardisation privée ou publique. Son classement la fait distinguer trois grandes familles de comptabilités environnementales et sociales marquées par des controverses profondes voire vives :

- Les standards non financiers / extra financiers, correspondants à « ceux qui n'ont jamais voulu s'associer à la comptabilité financière » - ainsi, et face à l'IASB le GRI se serait autoproclamé comme les « IFRS du développement durable »
- Les approches en vision pré financière : elles couvriraient les représentations de tous les risques environnementaux et de leur impacts sur le résultat
- Enfin les comptabilité multi Capitaux, associées à une performance globale. Elles seraient associées à 300 expériences actives dans le monde

⁸⁶ Nous avons par la suite pris contact avec ce directeur financier pour qu'il nous relate son expérimentation ancienne d'un modèle de CES

La présentation par la chercheuse d'Audencia des comptabilité multi capitaux semble marquer une confusion dans les classements et vraisemblablement les débuts de la controverse qui se poursuivra tout au long de nos observations. Le schéma distingue en effet CARE des comptabilités triple capital, des comptabilités à soutenabilité forte et des comptabilités « *triple capital Care based* » comme semble le montrer la photo de cette présentation qui figure en annexe 19.

- *Inauguration de la Chaire en Comptabilité Ecologique – Unesco 03 septembre 2019*

Cet événement attendu de longue date officialise le lancement de la Chaire en Comptabilité Ecologique (CCE). Celle-ci avait déjà été créée en janvier 2019, l'inauguration officialise et solennise ce démarrage. L'évènement a réuni près de 200 personnes au siège de l'UNESCO à Paris au cours de l'après-midi du 3 septembre. L'évènement a été marquée par 3 moments. Un premier consacré à la présentation formelle de la Chaire, de ses activités et à ses fondements scientifiques par ses responsables : Alexandre Rambaud (comptabilité des organisations), Clement Fegger (comptabilité écosystémique) et Harold Levrel (comptabilité nationale).

Un second moment a été consacré à la présentation des porteurs académiques et financiers de la Chaire. Sont ainsi intervenus deux représentants d'Agro Paris Tech, la Présidente de Paris Dauphine, et le représentant de l'URCA. 4 porteurs financiers se sont également exprimés : le président du CROEC de Paris, Hervé Gbego, un représentant de LVMH et un représentant de CDC biodiversité. Le troisième temps a été consacré à un témoignage d'intérêt de représentants d'institutions de normalisation ou internationales. Sont ainsi intervenus le président de l'ANC, une spécialiste d'un programme Biodiversité de l'Unesco, le Haut-Commissaire à l'économie Sociale et Solidaire et le directeur général pour l'environnement à la commission européenne.

CARE n'est pas au centre de l'évènement, le modèle serait associé à l'un des axes de recherche de la Chaire, portant sur la comptabilité des organisations. La conclusion de l'évènement était assurée par une représentante de la Chaire Agro Paris Tech.

L'inauguration officielle de la CCE constitue un actant d'importance de l'écosystème de CARE pour son rôle de support académique et financier pour le modèle que nous décrivons dans un développement ultérieur.

- *Germinations comptables – 24 & 25 septembre 2020*

Cet événement également organisé par TEK4Life se propose d'associer des partenaires de différents milieux : monde industriel, agricole, académique, associatif « *pour catalyser des*

*coalitions en vue d'une reconversion écologique*⁸⁷». Cet événement a donné une occasion aux promoteurs de CARE de présenter le modèle.

- *Webinaire sur la déclaration de performance intégrée (DPI) – 21 janvier 2021*

La Master Class de septembre 2020 a été suivie de la publication d'une tribune promouvant la Déclaration de Performance Intégrée sur le site lemonde.fr le 17 septembre 2020. Elle est intitulée « *Rendre les entreprises compatibles avec la préservation de la biodiversité et du climat* ». Elle émane d'un collectif d'entreprises d'associations professionnelles et de chercheurs et propose de « *fusionner les informations financières, sociales et environnementales des entreprises en un seul document, la « déclaration de performance intégrée », afin de faciliter la mutation de leur « modèle d'affaires*⁸⁸ »

En soutien à sa publication cette tribune a été signée par 22 intervenants issus du monde de l'entreprise, associatif et enseignement⁸⁹. Cette tribune appelait de nouvelles personnes à rejoindre ce collectif. Une vingtaine de personnes supplémentaires ont apporté leur signature à ce manifeste portant ainsi à 42 le nombre de ses soutiens. On retrouve cette liste complétée sur le site de l'OREE⁹⁰. Les listes initiales et complétées figurent en annexe 20. Les personnes ayant apporté leur soutien viennent pour l'essentiel du monde des entreprises (12 personnes), et pour moitiés restantes à part égale du monde associatif (4) et universitaire (4).

Prolongeant les propos du député FML de 2019, le webinaire de mai 2020, cette tribune consolide la notion d'intégration et tente de l'imposer dans le paysage. Elle fait suite aux travaux du groupe de travail qui s'est constitué en 2019 à la suite du colloque à l'Assemblée Nationale. Elle prépare le terrain au webinaire de janvier 2021 sur le sujet.

Celui-ci s'est tenu le 21 janvier 2021 dans l'après-midi. Il est le fruit d'une co-organisation par l'OREE, l'Ordre des experts comptables et le WWF. La présence de deux députés et de la secrétaire d'Etat à l'Economie Sociale et Solidaire lui donne une dimension plus politique que les précédents événements (cf. affiche en annexe 21). Les députés assurent l'introduction du webinaire, la secrétaire d'Etat donnera le mot final par la conclusion.

Sa vocation est d'être tournée vers les décideurs et acteurs économiques « *il s'adresse en particulier aux décideurs publics privés et associatifs. Il leur permettra de comprendre le fonctionnement de la DPI ainsi que ses avantages pour les entreprises, pour les institutions financières et pour les organisations de la société civile, grâce aux interventions des professionnels de ces différentes catégories d'acteurs déjà nombreux à soutenir ces propositions* »

⁸⁷ <http://www.presseagence.fr/lettre-economique-politique-paca/2020/09/13/paris-les-germinations-agir-avec-le-vivant-pour-une-economie-resiliente/>

⁸⁸ https://www.lemonde.fr/idees/article/2020/09/17/rendre-les-entreprises-compatibles-avec-la-preservation-de-la-biodiversite-et-du-climat_6052516_3232.html

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ [_Tribune_DPI_2020.pdf \(oree.org\)](#)

Le programme de ce webinaire est très dense, 4 tables rondes s'y succèdent faisant intervenir 3 à 4 intervenants chacune.

Ce webinaire n'est pas centré sur CARE, mais il donne l'occasion d'en présenter des éléments lors de la première table ronde intitulée « *Faire converger informations extra-financières et financières : présentation de la DPI* ⁹¹ ». Celle-ci donne la parole à Alexandre Rambaud, Hervé Gbego et à la présidente de l'OREE. Des éléments de CARE sont apportés à la présentation, insérés dans une réflexion plus vaste sur l'intégration.

La seconde table ronde « *Construire et tirer avantage de la DPI : le point de vue des entreprises* » est centrée sur les entreprises. Elle donne l'occasion au dirigeant de E5, au directeur RSE d'une entreprise (hors expérimentation PACA) dans laquelle CARE est expérimenté ainsi qu'au président du C3D d'intervenir pour présenter leurs points de vue.

La troisième table ronde « *Examiner les informations de la DPI : le point de vue des acteurs de la finance* » a une connotation néo institutionnelle. Elle voit intervenir des représentants du monde de la finance ainsi que l'intervenante de la DG Trésor ayant directement œuvré à la mise en place de la taxonomie européenne. Enfin la dernière table ronde « *Examiner les informations de la DPI : le point de vue des organisations de la société civile* » voit s'exprimer des acteurs du monde associatif dont deux liés à CARE par des travaux précédents : Fermes d'avenir et WWF. Un extrait des planches de présentation de cette table ronde figure en annexe 22.

La conclusion de ce webinaire est faite par la Directrice, adjointe au commissaire général au développement durable puis par la secrétaire d'Etat chargé de l'Economie Sociale et Solidaire.

Sans être centré sur CARE, ce webinaire donne donc l'occasion d'en présenter des aspects et surtout de l'insérer dans le dispositif plus vaste de l'intégration. On recense 660 vues de ce webinaire et 7 *like*⁹². Il participe à la médiatisation de CARE en donnant la parole à ses promoteurs et à l'idée plus générale d'intégration qu'il porte. Le terme « *intégrée* », la notion d'intégration se sont ainsi vues raccrochées à des enjeux plus larges que le seul modèle CARE. Un effet de dilution semble néanmoins s'amorcer à cette période. Si le webinaire de mai 2020 consacrée à la comptabilité intégrée donnait la parole exclusive aux promoteurs de CARE, celui de janvier 2021 l'insère donc dans un dispositif plus vaste. Cette ouverture suscite des confusions, sources possibles de controverses ultérieures. Par la suite, le webinaire de Mars 2021 consacré au livre blanc des comptabilités environnementales et sociales tentera une clarification du propos. Néanmoins, un autre webinaire⁹³ organisé en avril 2021 par Carbone 4 semble semer la confusion. 3 méthodes totalement différentes de CARE sont en effet présentées à cette occasion sous l'expression générique de comptabilité intégrée : la méthode ADESS Logic, les notions de comptabilité carbone et intégrées et le cas d'une comptabilité financière fondée sur l'ABCV.

⁹¹ Présentation reprise sur le site de la CCE - <https://www.chaire-comptabilite-ecologique.fr/Webinaire-Integrer-les-informations-extra-financieres-des-entreprises-avec-la>

⁹² En avril 2022

⁹³ <https://www.youtube.com/watch?v=9GLKDXnadQU>

- *Présentation du Livre Blanc « pratiques et méthodes des Comptabilités socio environnementales » - 18 Mars 2021*

Ce webinaire⁹⁴ était destiné à présenter le livre Blanc des comptabilités environnementales et sociales publié par un groupe de travail réuni entre novembre 2019 et février 2021. Ce groupe de Travail a été animé par Hervé Gbego en tant que membre de la DFCG. Il a donné l'occasion à des personnes du monde de l'entreprise, de l'enseignement et de cercles associatifs de travailler ensemble. Nous avons personnellement participé à ce groupe et avons rédigé quelques passages de ce livre blanc (Gbego et al. 2021).

Ce Webinaire était parrainé par la DFCG, rejointe par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables. Il a duré 1H30. 120 à 200 personnes l'ont suivi en direct.

Ce livre Blanc avait pour vocation de clarifier l'état des lieux en matière de comptabilités environnementales et sociales et de présenter le baromètre des directions financières sur le sujet. CARE fait partie des méthodes présentées, parmi d'autres. La notion d'intégration fait le lien avec les précédents événements

L'introduction du Webinaire a été réalisée par Hervé Gbego, en tant que membre élu de l'Ordre des Experts comptables. Il introduit l'intervention du nouveau président du Conseil de l'Ordre des experts Comptables (CSOEC), Lionel Canesi, ainsi que celle du président de la DFCG, Emmanuel Millard. Cet événement tourné vers les entreprises et parrainé par deux instances professionnelles a une portée économique et s'inscrit dans une poussée institutionnelle.

Les messages de soutien des deux présidents semblent ambitieux. Emmanuel Millard veut faire de la RSE un axe majeur, il est convaincu de l'intégration financière et la voit comme une opportunité majeure. Lionel Canesi souhaite que la profession comptable occupe le terrain de la normalisation extra financière et annonce des travaux menés en lien avec l'ANC. Il annonce également la tenue des premiers états généraux de la comptabilité extra financière pour juin 2021⁹⁵ et le partenariat avec la chaire Agro Paris Tech.

Le webinaire a donné lieu à quatre interventions, suivant les thèmes du Livre Blanc. Le premier était consacré à la restitution du questionnaire d'enquête sur les CES menée auprès des directions financières. Elle témoigne d'une faible implication de la profession sur le sujet (39% se sent insuffisamment impliquée) et d'une volonté de s'y impliquer d'avantage (82%). L'intégration des données est perçue comme un moyen de réaliser cette implication. Le détail de cette enquête figure en annexe 44. Nous avons présenté le second moment consacré à l'un des apports du livre Blanc : l'inventaire des méthodes et leur problématisation. Enfin le troisième temps présentait les recommandations du livre Blanc. Le webinaire s'est achevé par une table ronde présentant les différents éléments de contexte associés au paysage éco-institutionnel : évolution de la directive NFRD, initiative DPI, témoignages d'entreprises. Le soutien du CSOEC se poursuivra par la suite, sous la forme de l'intervention de son

⁹⁴ <https://vimeo.com/525655851>

⁹⁵ Événement finalement repoussé

président au Forum de Giverny en septembre 2021, pour restituer les travaux du groupe sur la comptabilité multi capitaux.

Ce webinaire insère davantage CARE dans le dispositif de médiatisation de la comptabilité intégrée et participe ainsi indirectement à sa notoriété. Il marque également une étape de soutien institutionnel à cet enjeu par la présence des présidents de deux instances professionnelles. La participation du président du CSOEC marque aussi le passage d'un soutien jusqu'alors régional de la profession à national.

- *Séminaire annuel de la Chaire en comptabilité écologique – Agro Paris Tech 15 juin 2021*

La Chaire en comptabilité écologique inaugurée en septembre 2019 a présenté son bilan d'activité dans le cadre de son séminaire annuel qui s'est tenu sur toute la journée du 15 Juin 2021.

Cet évènement organisé dans les locaux de Agro Paris Tech a été l'occasion de rappeler la raison d'être de la Chaire, son mode de fonctionnement et ses principales réalisations. Une partie de la matinée a été consacrée à la présentation des travaux de recherche de chercheurs travaillant avec la Chaire : Doctorant et Post Doc. L'après-midi était consacré à une présentation des travaux de 3 chercheurs étrangers liés par leur travaux aux activités de la Chaire. Les témoignages des partenaires académiques et professionnels de la Chaire ont suivi ces présentations.

Cette journée a permis de montrer les travaux réalisés au cours de ces deux années : Tribunes, contributions institutionnelles, tables rondes et webinaires, publications académiques, thèses soutenues par la Chaire, formations et de manière plus transverses, les réseaux tissés avec d'autres partenaires.

De manière plus indirecte, elle permet de rendre compte de son rôle de point de passage pour le soutien à CARE tant sur le plan académique que financier. Le modèle CARE est l'un des 3 axes de recherche de la Chaire aux côtés de celui sur les écosystèmes centrés et de la comptabilité nationale. Le développement de la Chaire contribue à celui de CARE.

Ainsi sur les 7 publications académiques présentées dont 5 figurant sur le site de la Chaire, deux sont consacrées à CARE « *Working paper - How to re-conceptualise and re-integrate climate finance into society through ecological accounting ?* » (2020) et « *Improving Nature's Visibility in Financial Accounting - CARE & ecosystem-centred accounting (Method 3) – Extended Version* » (2020)

Sur les 11 thèses en cours sur CARE, 2 sont financées par la Chaire. Les formations à CARE étaient également gérées par la Chaire jusqu'à l'évolution d'avril 2022 qui a conduit à les faire basculer sur le CERCES.

- *Groupe de travail du cercle de Giverny – avril à juin 2021 suivi du forum de Giverny le 3 septembre 2021*

Le cercle de Giverny se définit comme un laboratoire d'idées hybrides voulant agir en faveur « *du déploiement opérationnel de la RSE systémique* » par diffusion des approches tant à haut niveau décisionnel que dans les stratégies d'entreprise. Les travaux de ce *Think Thank* sont portés par une structure de conseil le cabinet RMC. Celui-ci a accès à un réseau d'experts de la RSE provenant des milieux privés, associatifs, publics. Il organise chaque année depuis 3 ans le forum de Giverny « *Rendez-vous annuel de la RSE* ». Ce forum se présente comme un événement à forte notoriété avec sur ses deux éditions « *700 participants, 7 ministres, 75 intervenants et 45 partenaires* »⁹⁶. Pour l'édition 2021, sa vocation est que les propositions formulées par les groupes de travail soient apportées dans les débats de l'élection présidentielle.

Les 6 groupes de travail constitués pour cette édition doivent formuler chacun 5 propositions à présenter lors du forum annuel de septembre. L'un de ces groupes porte sur la comptabilité multi-capitaux. La présidence en a été confié à Hervé Gbego au titre de ses fonctions au Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables et à Catherine Grand Pierre, présidente de Klesia Mut.

Le Groupe de travail s'est réuni à 3 reprises en distanciel les 6 avril, 11 mai et 22 juin 2021 (zoom). Les participants dont nous-mêmes sont notamment issus du réseau de connaissance des présidents⁹⁷. Les réunions comptent entre 20 et 26 participants (incluant les 2 présidents), la brochure officielle du forum mentionne quant à elle 20 participants (incluant les 2 présidents). 10 acteurs de l'écosystème de CARE participent à cette réunion, représentant ainsi la moitié du groupe. La liste partielle des participants figure en annexe 23.

Le soutien de ce groupe à CARE n'est pas direct mais relativement explicite tant par ses modalités d'organisation que par les publications. L'organisatrice de la réunion annonce qu'Alexandre Rambaud est désigné pour assurer le cadrage du groupe de travail. Elle précise également que le groupe a la chance de compter des entreprises pilotes de CARE (E5 et E4). Alexandre Rambaud évoque l'état des lieux réglementaire, les enjeux de double matérialité, les attendus de la taxonomie et l'initiative DPI. L'enjeu d'intégration est très présent dans le propos.

Le représentant de E5 exprime ses attentes sur un modèle multi capitaux : « *exprimer ce que leur entreprise fait de bien « s'il y a des choses positives il faut que cela se retrouve dans le bilan* », Il est rejoint par la représentante de E4 qui souligne qu'il a été difficile pour l'équipe d'admettre que ce qui est fait (de positif) sort de son périmètre de redevabilité. La

⁹⁶ Selon un document produit par le cabinet RMC pour présenter le Cercle en amont de la première réunion du GT Comptabilité

⁹⁷ Il s'agit d'une déduction de notre part au vu du nombre de contacts issu du réseau de Hervé, et de la recommandation dont nous avons-nous même bénéficié

représentante de Fermes d’Avenir résume ces constats en mettant en avant le besoin de « *marketing de la méthode* »

Cette première réunion a permis de poser une partie des thèmes clés des propositions sur lesquels le groupe a travaillé au cours des réunions suivantes. L’enjeu de ce groupe étant une communication officielle, formelle et politique, il est intéressant de mesurer l’écart entre des idées du groupe et la manière dont elles ont été communiquées publiquement. Les comparaisons entre les différentes formulations illustrent des écarts entre les propositions initiales du groupe et ce qui en sera formulé dans la publication officielle.

La première source d’écart apparaît entre les leviers d’actions identifiés au départ et les propositions formulées à l’issue des 3 réunions du groupe

Thèmes formulés à l’issue de la première réunion	5 Propositions retenues pour les conclusions du groupe comptabilité multi-capitaux
Renforcer l’attractivité et la compréhension de la comptabilité multi capitaux afin que les entreprises soient plus nombreuses à l’implémenter	
Faciliter l’implémentation opérationnelle de la comptabilité multi-capitaux via le développement d’outils et de référentiels facilement applicables par les organisations	Faciliter l’implémentation opérationnelle de la comptabilité multi-capitaux dans les entreprises via une démarche pédagogique
Faire de la comptabilité multi capitaux un meilleur outil de communication interne / externe permettant une comparabilité des entreprises	Rendre attractive et compréhensible la comptabilité multi capitaux auprès des entreprises pour les encourager à la mettre en place
Faire évoluer les formations aux métiers d’expert comptable et de directeur financier pour y intégrer des enseignements à la comptabilité multi-capitaux	Faire évoluer les formations aux métiers d’expert-comptable de directeur financier et de manager
Soutenir la mise en place d’une déclaration de performance intégrée premier jalon vers l’institutionnalisation de la comptabilité multi capitaux	
Encourager les leviers publics de valorisation des expérimentations de la comptabilité multi capitaux	
	Favoriser l’institutionnalisation de la comptabilité multi capitaux pour permettre l’identification des projets à impact par les investisseurs
	Donner aux sociétés à mission les outils pour prouver effectivement leur impact et ainsi obtenir des subventions fléchées

Figure 43 - Comparaison entre les thèmes formulés par le GT et les 5 propositions conclusives

Ainsi les thèmes de l’attractivité et de l’opérationnalisation de la comptabilité multi capitaux ont été d’emblée identifiés par le groupe et repris dans les propositions. Il en est de même pour l’évolution des formations des professionnels du chiffre. La proposition de la DPI a quant à elle été insérée dans un champ plus vaste qui est celui de favoriser l’institutionnalisation de la comptabilité multi capitaux et le lien avec les investisseurs. Enfin le point sur les entreprises à mission n’a été identifié que sur la fin du groupe de travail.

La seconde source d’écart apparaît entre la formulation des 5 propositions conclusives du groupe et le texte finalement publié et inséré dans la brochure du forum. C’est généralement dans les détails de ces propositions que le texte évolue. Nous ne retranscrivons que les détails ayant évolué en les surlignant. On note également que le titre du groupe a évolué passant d’un « [Groupe de Travail] comptabilité multi-capitaux », au singulier à un titre en verbe d’action « *compter en multi capitaux* »

Les 5 Propositions retenues pour les conclusions du groupe comptabilité multi-capitaux	Compter en multi capitaux - Propositions publiées
<p>Faciliter l'implémentation opérationnelle de la comptabilité multi-capitaux dans les entreprises via une démarche pédagogique Et notamment <i>Développer à l'aide de ces expérimentations un référentiel sectoriel de bons états écologiques permettant aux entreprises de comparer leur résultats au sein d'un écosystème d'entreprise et de les communiquer</i></p>	<p>Faciliter l'implémentation opérationnelle de la comptabilité multi-capitaux dans les entreprises via une démarche pédagogique Et notamment <i>Développer à l'aide de ces expérimentations un référentiel sectoriel de bonnes pratiques en matière d'états écologiques permettant aux entreprises de comparer leur résultats au sein d'un écosystème d'entreprise et de les communiquer</i></p>
<p>Rendre attractive et compréhensible la comptabilité multi capitaux auprès des entreprises pour les encourager à la mettre en place Et notamment <i>Parler de budget à dépenser pour atteindre un objectif de coût de préservation et non de réduction de dette</i></p>	<p>Rendre attractive et compréhensible la comptabilité multi capitaux auprès des entreprises pour les encourager à la mettre en place Et notamment <i>Parler de budget à dépenser pour atteindre un objectif de coût de préservation (et non de réduction de dette → cette formulation a été retirée)</i></p>
<p>Faire évoluer les formations aux métiers d'expert-comptable de directeur financier et de manager Et notamment <i>Enseigner en priorité la comptabilité multi-capitaux dans les formations d'experts comptables, de finance. Il s'agit de faire comprendre à ces acteurs qu'il ne peut y avoir une incompatibilité entre exigence de rentabilité économique et exigence d'impact réel</i></p>	<p>Faire évoluer les formations continues aux métiers d'expertise-comptable de direction financière et de management Et notamment <i>Enseigner en priorité la comptabilité multi-capitaux dans les formations d'experts comptables, de finance. Il s'agit de faire comprendre à ces acteurs que désormais l'exigence de rentabilité économique ne peut plus être prise en considération isolément mais doit être examinée conjointement avec l'exigence d'impact réel</i></p>
<p>Favoriser l'institutionnalisation de la comptabilité multi capitaux pour permettre l'identification des projets à impact par les investisseurs Et notamment <i>Inclure dans la DPI une obligation de mentionner le budget à atteindre sur certains capitaux environnementaux ou sociaux afin que les entreprises puissent communiquer sur la capacité de la direction à atteindre ces budgets</i></p>	<p>Favoriser l'institutionnalisation de la comptabilité multi capitaux pour permettre l'identification des projets à impact par les investisseurs Et notamment <i>Inclure dans la DPI une incitation à mentionner l'objectif à atteindre sur certains capitaux environnementaux ou sociaux afin que les entreprises puissent communiquer sur la capacité de la direction à atteindre ces objectifs</i></p>
<p>Donner aux sociétés à mission les outils pour prouver effectivement leur impact et ainsi obtenir des subventions fléchées Et notamment <i>Ajuster la gouvernance des entreprises à l'aune d'un nouvel exercice de pouvoir entre les 3 capitaux : comment opérer un changement de l'exercice du pouvoir d'un capital vers une nouvelle répartition ? peut-on faire émerger un indice de notation des entreprises qui l'intègre (à l'instar de l'initiative récente du CAC40 ESG)</i></p>	<p>Donner aux sociétés à mission les outils pour prouver effectivement leur impact et ainsi obtenir des subventions fléchées Et notamment <i>Ajuster la gouvernance des entreprises à l'aune d'un nouvel exercice de pouvoir entre les 3 capitaux : comment opérer un changement de l'exercice du pouvoir d'un capital jusqu'alors vers une nouvelle répartition tripartite ? peut-on faire émerger un indice de</i></p>

Figure 44 - comparaison entre les 5 propositions conclusives du groupe de travail et la formulation finalement publiée dans la brochure officielle du forum de Giverny

Les transformations ont conduit dans l'un des cas à préciser le propos. Ainsi dans la proposition 5 : la « nouvelle répartition du capital » devient une « nouvelle répartition tripartite ».

Elles ont aussi conduit à édulcorer ou réduire la portée des propositions, compte tenu vraisemblablement de la portée large de la publication :

- Dans la proposition 1, les « *bons états écologiques* » deviennent de « *bonnes pratiques en matière d'états écologiques* ». Ce qui est soit un flou, soit fait réduire l'exigence sur l'état d'un site d'une vision objective « *bons états écologiques* » à une vision subjective « *les bonnes pratiques* »
- Dans la proposition 2, la mention de la dette a été retirée. Ceci semble due à la demande de Alexandre Rambaud d'éviter de mentionner ce point ardu de CARE.
- Dans la proposition 3, c'est la formation continue des professionnels du chiffre qui est à repenser et non la formation initiale
- Dans la proposition 4, l'obligation de présenter un budget dans la DPI devient une incitation à présenter un objectif

Ces propositions ont été insérées dans le guide du forum, en format papier, remis gratuitement aux participants. Lors du forum, c'est le président du CSOEC qui présente les travaux du groupe conjointement avec la présidente. Dans le guide, CARE apparaît à deux reprises dans un paragraphe ressemblant à un exemple d'illustration de la comptabilité en multi capitaux comme le montre l'extrait figurant en annexe 24.

Au-delà des ajustements des détails, ces événements ont pu jouer pour CARE un rôle d'alliés en en faisant passer des points clés : communiquer et rendre opérationnelle la comptabilité multi capitaux, faire évoluer les formations, favoriser l'institutionnalisation et le lien avec les investisseurs. Le président de l'Ordre des Experts-Comptables semble jouer un rôle de porte-parole à cette occasion.

Le point sur les entreprises à mission est quant à lui encore trop récent pour pouvoir être évalué avec les grilles de l'ANT. Différents indices font néanmoins penser qu'il s'agit d'un point émergent d'importance. Ainsi la société E5, qui semble nouer un intérêt avec CARE a déclaré qu'elle envisageait de passer en statut d'entreprise à mission. De même l'une des entreprises qui a reconduit une expérimentation CARE (hors expérimentation PACA) est une entreprise à mission.

Enfin, et si elle donne une dimension plus active, la généralisation du titre de *comptabilité multi capitaux* à *compter en multi capitaux*, peut également créer un effet d'englobement pour éviter de laisser à penser que CARE est la seule méthode possible.

4.3.4. Synthèse des événements médiatisant CARE dans l'écosystème

Ces différents événements semblent s'inscrire dans une communication à large spectre (Rogers 1995). Ils permettent soit de faire connaître CARE au grand public, soit de faire connaître les promoteurs de CARE, soit de parler d'un sujet englobant CARE. Le tableau ci-après synthétise les événements décrits et leur classification selon ce critère de médiatisation directe ou indirecte.

N°	Année	Date	Nom de l'événement et lieu	Lien avec CARE
1	2019	07/02/2019	Colloque "la comptabilité au service de la transition écologique et sociale" - Assemblée Nationale	indirect
2		09/04/2019	Séminaire "comment compter avec le vivant" - Salon Produrable	indirect
3		03/09/2019	Inauguration de la Chaire en Comptabilité Ecologique - Unesco	indirect
4		30/09/2019	Tribunal des générations futures	direct
5	2020	07/05/2020	Webinar le jour d'après	direct
6		07 et 09/2020	Table ronde sur la comptabilité multi capitaux - Master Class Produrable	direct
7		24 et 25/09/20	Germinations Comptables	indirect
8	2021	21/01/2021	Webinaire sur la déclaration de Performance intégrée	indirect
9		18/03/2021	Webinaire présentation du Livre Blanc sur les CES	indirect
10		22/04/2021	Webinaire de lancement officiel du CERCES	direct
11		15/06/2021	Séminaire et colloque annuel de la Chaire en Comptabilité écologique - Agro Paris Tech et distanciel	indirect
12		Avril, Mai et juin 2021	Réunions du Cercle de Giverny - Teams (un seul événement thématique)	indirect
12		03/09/2021	Forum de Giverny (sur site du musée des impressionnistes à Giverny)	indirect
13	2022	28/01/2022	Webinaire de restitution de l'opération collective	direct

Figure 45 - Ensemble des événements de médiatisation directe et indirecte de CARE

Ce tableau montre également que les événements directs sont au nombre de 5 soit moins de 40% des événements. Il montre également une concentration importante de ceux-ci sur l'année 2021. Ce facteur est cependant à considérer avec précaution au vu des effets de report post crise sanitaire.

Ces événements permettent également d'établir une cartographie des mouvements d'alliances d'intéressement et d'engagement autour de CARE à travers plusieurs phénomènes.

Nous avons pour cela étudié les interventions publiques des acteurs aux événements : elles témoignent d'un soutien à CARE surtout lorsqu'elles se répètent. Les arrivées et départs de participants à des événements témoignent de l'évolution de ces soutiens. Certains acteurs présents à un moment abandonnent ensuite la marche. Les transformations d'acteurs expriment également des modifications de poids et de typologie de soutien. On peut également noter que Hervé Gbego, fondateur de CD intervient tantôt au nom de son cabinet, tantôt au titre de ses fonctions au CSOEC, tantôt au titre d'autres fonctions. Nous avons retracé aussi fidèlement que possible ces différences de titre qui lui sont associés et qui agissent par superposition.

Nous avons également distingué parmi ces événements ceux qui sont directement centrés sur CARE (lien direct) et ceux qui l'embarquent dans un mouvement ou une institution à contours plus larges ou contribuent à asseoir la notoriété de ses promoteurs et à consolider le réseau (lien indirect).

Les tableaux figurant en annexe 25 recense l'ensemble de ces événements combinés à la liste de ces interventions.

Une rapide synthèse de ce tableau montre les éléments suivants :

- La participation aux événements est généralement de l'ordre de 200 personnes en présentiel ou 200 connexions en distanciel
- La plupart des événements ne sont pas centrés sur CARE à l'exception des 5 identifiés comme tels : tribunal des générations futures, webinaire « le jour d'après », inauguration du CERCES et restitutions de l'expérimentation (Produrable septembre 2020, webinaire de janvier 2022). Le plus généralement CARE est un élément parmi d'autres de la communication, il est véhiculé par un média à plus large spectre ou par la simple présence de ses promoteurs.
- Certains intervenants sont présents à près de la moitié des événements. Ces soutiens fidèles et réguliers sont l'OREE et le WWF. Ils semblent jouer un rôle d'alliés de premier rang.
- La présence des soutiens politiques est plus faible et irrégulière 4 événements /13. Mais elle se manifeste surtout dans les moments centrés sur CARE : Webinaire le jour d'après, Produrable de septembre 2020.
- Fermes d'avenir et E5 interviennent autant l'un que l'autre ils participent chacun à 4 événements sur 13. E4 et FM interviennent chacun à 2 événements sur 13. Ils peuvent également être considérés comme des alliés. Il sera intéressant d'étudier dans d'autres recherches le cas de l'alliance avec FM, entreprise expérimentant CARE sur son propre périmètre dans le cadre d'une thèse.
- L'international et le secteur financier (investisseurs, agences de notations) sont très faiblement représentés. Quand ils le sont c'est essentiellement dans le cadre d'événements non centrés sur CARE : Inauguration de la Chaire ou son séminaire de 06/21, présentation de la Déclaration de Performance Intégrée (DPI)
- Certains acteurs influents au début de la période sont sortis de cet écosystème comme TEK4Life

La sphère institutionnelle est diversement représentée. L'ordre des experts comptables est initialement représenté à un niveau régional, puis l'est à un niveau national. Il l'est tantôt par Hervé Gbego lui-même en tant que membre élu, tantôt par son président lors du webinaire sur le livre Blanc de Mars 2021 et au forum de Giverny de septembre 2021. On note cependant son absence à l'inauguration du CERCES, pourtant conçu pour fédérer les comptables professionnels.

Enfin l'ADEME est très peu présente. Elle n'intervient que lors du webinar de janvier 2022. Elle n'est pas intervenue lors du salon Produrable de septembre 2020 pourtant largement centré sur l'expérimentation.

S'il n'est guère possible de mesurer les effets objectifs de ces événements, ils mettent en revanche en relief les rôles et soutiens des acteurs de l'écosystème, point que nous développerons ultérieurement dans l'analyse des actants du terrain.

4.4. Les perceptions des entreprises pilotes expérimentant CARE

Evoquons à présent le cœur de notre terrain en relatant le déroulé de l'expérimentation CARE. Pour éviter les effets de morcellement d'une analyse thématique, nous faisons le choix de présenter sous forme d'études de cas l'expérimentation vécue par les trois entreprises que nous avons sélectionnées parmi les pilotes. Ceci constituera une première partie. Les données mobilisées sont issues des notes prises lors des ateliers, des documents de travail et supports présentés, étudiés, des entretiens menés ensuite avec les représentants de ces entreprises ainsi que d'éléments issus de réunions plénières.

Dans une seconde partie, nous présenterons les effets de l'expérimentation CARE sur les autres entreprises pilotes. Cette description sera plus généraliste car nous n'avons pas suivi les entreprises lors de chaque atelier, les données mobilisées seront néanmoins en partie personnalisées, car issues d'entretiens spécifiques ou d'éléments propres à ces entreprises évoqués lors de réunions plénières.

Le tableau ci-après rappelle les caractéristiques de l'ensemble des entreprises

	Nom de l'entreprise	activité principale / secteur	Biens / services	type d'entreprise	type de marché	périmètre considéré pour expérimenter CARE
3 entreprises sélectionnées pour le focus	E1	Location de véhicules électriques en auto-partage	services	PME (Entreprise Sociale et solidaire)	B to C	ensemble de l'activité
	E2	Extraction et production de béton	Biens / services	groupe internationa	B to B	un site
	E3	Grande distribution	services	groupe internationa	B to C	un site
7 autres entreprises pilotes	E4	Construction en bois	biens	PME (TPE)	B to B	ensemble de l'activité
	E5	Bureau d'études	services	PME	B to B	ensemble de l'activité
	E6	Assainissement	services	PME (filiale Groupe international)	B to B	ensemble de l'activité
	E7	Vins et spiritueux	Biens	groupe internationa	B to C	N/a
	E8	Gestion immobilière	services	groupe	B to B	ensemble de l'activité
	E9	Travaux en hauteur sur corde	services	PME	B to B	ensemble de l'activité
	E10	nebullisation pour la conservation de produits frais	services	PME	B to B	ensemble de l'activité

Figure 46 - liste et caractéristiques des entreprises pilotes

4.4.1. Les trois entreprises suivies, le cœur de notre terrain

Chacune de ces trois entreprises est issue d'une culture et de domaine d'activité économique différents.

- La première est une TPE proposant une prestation de location de véhicules électriques en autopartage (E1)
- Les deux autres sont des entités de grands groupes l'une dans le secteur de la distribution l'autre dans l'exploitation de carrière (E2 et E3)
- Les marchés de ces entreprises sont soit constitués d'entreprises B → B (*business to business*) soit constitués de particuliers B → C (*business to consumer*)

4.4.1.1. *Entreprise de location de véhicules électriques en autopartage (E1)*

E1 est une PME fondée en 2014 inscrite dans le secteur de l'Economie Sociale et Solidaire (ESS). Elle propose une prestation de location de véhicule électrique en libre-service à petit prix. Sa mission s'inscrit dans une double dimension sociale et écologique « *la liberté et l'indépendance de la voiture électrique sans la pollution ni le coût* ». La dimension sociale semble néanmoins prépondérante au vu des communications de cette société. L'aspect environnemental y apparaît généralement comme secondaire, après l'aspect social. Le modèle économique de E1 est disruptif tant par les tarifs modiques proposés, que par la volonté de transformer les habitudes de mobilité en se positionnant à l'intersection du social, de l'écologie, et en saisissant les opportunités apportées par les solutions du numérique.

Sa dirigeante fondatrice, que nous appellerons Marie, a validé l'accord de participation de E1 à l'opération collective CARE vers février 2019. Elle fait ainsi partie des dernières recrues de l'expérimentation. Sa motivation profonde perçoit dans ses propos dès la réunion de lancement de mars 2019. Elle est intéressée par l'aspect probant de la comptabilité pour le modèle de son entreprise. Car celle-ci participe à un changement des habitudes en retournant le modèle de la voiture individuelle coûteuse en capitaux financiers, en espace et polluante : « *on a vraiment besoin d'avoir un outil quand on fait changer des habitudes, en l'occurrence des habitudes de mobilité* » car « *on manque cruellement de billes et d'arguments* ». La comparabilité rendue possible par la comptabilité semble également l'intéresser « *Est-ce que vous allez nous informer sur des bonnes pratiques qui existent dans d'autres pays ? les normes comptables c'est finalement assez homogène quand même entre les différents pays, est-ce que y'a l'équivalent de ça qui existe ailleurs* ». Elle est également motivée par la dimension collective de l'opération, point qui maintiendra sa participation à l'expérimentation malgré ses doutes sur son utilité pour l'entreprise.

Le besoin de valoriser le modèle d'affaires de E1 revient dès le premier atelier tenu en avril 2019 en présence de Marie et de sa responsable financière. Elle veut utiliser ce projet pour « *valoriser les impacts positifs de E1 aujourd'hui menés hors radar⁹⁸* », et disposer d'arguments commerciaux pour convaincre les prospects potentiels de choisir la solution de E1 plutôt qu'une autre. Ce premier atelier, destiné à identifier les capitaux a donné l'occasion de dresser « en vrac » une liste conséquente de 14 enjeux RSE et notamment l'atmosphère, le silence, l'emprise au sol, l'énergie, la santé des jockeys, le maintien de l'emploi etc. La liste complète figure en annexe 26. Ce foisonnement semble s'expliquer par le positionnement particulier de l'entreprise dans le secteur de l'ESS et l'utilité sociale et environnementale associée.

Le second atelier s'est tenu en juin 2019 en la seule présence de Marie. Il vise à confronter les enjeux capitaux pressentis à la possibilité de leur maintien au sens de CARE. Les échanges entre Hervé Gbego, fondateur du cabinet CD et Marie laissent cependant esquisser une tension entre :

⁹⁸ Extrait du CR de la réunion d'avril 2019, mais pas d'un verbatim direct

- La perception par Marie des apports de E1 à la collectivité, et la longue liste d'enjeux et d'indicateurs pré identifiés qui en résulte
- La définition d'un capital selon CARE centrant l'analyse sur les impacts effectifs de l'entreprise et tendant à limiter les enjeux

La question du bien-être au travail, requalifiée en capital humain donne ainsi lieu à un dialogue illustrateur de cette tension. Les apports potentiels du modèle de l'auto-entrepreneur pour la collecte de déchets dans les restaurants sont ainsi confrontés avec les grilles de lecture de CARE. Les conditions de travail des jockeys chargés de la maintenance des véhicules de E1 sont ainsi interrogées au regard des enjeux de maintien du capital humain :

Marie : Mais selon moi si on salarie les gens ce n'est pas tenable. Si on paye quelqu'un 35 h on ne peut avoir à gérer 15h dans les embouteillages... Les gens préfèrent travailler 50 h et être indépendant plutôt que 35H payés en salariés. Est-ce que les gens considèrent que le temps entre deux missions est du temps libre ? c'est pas simple comme débat. C'est à l'Etat de proposer des solutions de protection sociale

Hervé : donc il y a la notion de capital humain externe ou interne. Ce que vous dites est très important. (...) On va vous demander de travailler avec des représentants de ces capitaux. Pour voir comment travailler sur le maintien de ces capitaux. Il faut des gens capables d'apprécier la santé des gens. Ce n'est pas parce que quelqu'un dit qu'il est OK pour 50h que ça va. Il faut des experts

Marie : oui exemple de gens qui travaillent à vélo et qui du coup sont en pleine forme.

Consultant CD : du point de vue de la Responsabilité du capital humain. Si le travailleur indépendant travaille à 100% pour l'entreprise. Il est indépendant au sens juridique mais du coup il va falloir l'intégrer comme un capital humain à part entière. Et lui proposer le même niveau de maintien qu'un salarié.

La liste des 14 enjeux précédemment envisagés comme capitaux est passée au filtre des lois d'airain du capital de CARE « *A quoi tient-on ? Comment cette chose est employée/consommée par l'entreprise ? Comment représenter la "chose" ? Quel est son niveau de maintien ? Existe-t-il un scénario de maintien ?* ». Quatre capitaux sur les 14 enjeux sont retenus à l'issue de cette sélection :

- Capital atmosphère
- Capital Humain interne / employé (salariés, auto-entrepreneurs etc.)
- Capital humain externe (riverains, clients)
- Capital utilisateur vie privée

L'atelier se termine par un échange sur les données à fournir et travaux d'analyse à mener par E1. Le manque de ressources sur le projet fait repousser la prochaine étape à septembre 2019 et envisager l'embauche d'un stagiaire pour réaliser le bilan carbone, désormais considéré comme un prérequis incontournable. L'absence de directeur financier pour

accompagner la démarche est alors soulignée par Hervé Gbego, qui pressent les difficultés qui en résulteront :

Hervé : du coup vous avez des dates en septembre ? vous avez des jours où vous venez à Marseille ? il faut le DAF ?

Marie : mais le DAF il est pas trop dans la compta ... et pense aux factures pièces et main d'œuvre

Le troisième atelier a finalement eu lieu le 19 novembre 2019 en distanciel en raison des difficultés et coûts de déplacements. Un nouveau consultant, Thomas arrivé au cabinet en mai 2019 a repris la main sur le dossier. Cet atelier visait à réunir les informations techniques nécessaires à la construction des scénarii de maintien. Le format de l'atelier et sa durée courte ne permettent guère de fertiliser les échanges. Marie intervient très peu au cours de cet atelier. La date approximative de janvier 2020 est fixée pour le prochain atelier. Entre temps un fichier Excel doit circuler entre E1 et CD pour finaliser la collecte des données et leur structuration au format CARE. E1 ne parvient cependant pas à envoyer les données dans la foulée. Et la fin de l'année 2019 est marquée par une surcharge de travail au sein du cabinet CD qui ne facilite ni le suivi ni les relances sur le dossier. Ensuite les forces vives sont mobilisées pour organiser la réunion d'avancement de février 2020. Puis c'est le confinement généralisé de mars 2020. Il fige les entreprises et oblige à redéfinir les priorités immédiates. Après ce temps de sidération collective, une relance de la mission est initiée vers avril 2020. Elle est consacrée à terminer les dossiers des entreprises les plus avancées pour clôturer la mission pour l'été. Nous demandons régulièrement des nouvelles de E1 à Thomas. Il initie une réunion de relance en octobre 2020. Mais peu après celle-ci, et en dépit d'intentions favorables, Marie préfère jeter l'éponge dans un court message électronique :

« Les difficultés causées par la crise sanitaire m'empêchent totalement de consacrer du temps au projet. Je n'ai pas non plus les ressources en interne pour déléguer. Je pense préférable de ne plus faire durer le projet et je préfère que E1 en soit retiré. - Bien désolée pour cette issue, j'espère que le matériel d'étude fourni par les autres participants au programme aura été suffisamment satisfaisant par rapport à vos objectifs. Je vous appelle avant la fin de la semaine »

En décembre 2020, nous prenons contact avec Marie pour mieux comprendre les raisons de cet abandon. Elle accepte bien volontiers cet entretien. Il donne tout d'abord l'occasion de préciser notre travail de chercheuse dans le dispositif et de laisser s'exprimer différents ressentis de l'expérimentation. Les premiers échanges montrent que Marie pensait le modèle plus abouti qu'il ne l'était vraiment. Elle précise également ce qu'elle attendait de l'expérimentation CARE : la fourniture à ses prospects d'une preuve objective de l'utilité du modèle de E1 pour faire bouger les lignes des enjeux colossaux de l'industrie automobile :

« Et, comme c'est des habitudes, eh bien moi, je crois que pour changer les habitudes, il faut des choses tangibles. Et notamment, des chiffres. Voilà ! (...) Et il n'y a que quand vous donnez des chiffres très tangibles à des gens, qu'ils peuvent commencer à imaginer de changer leurs habitudes. Et c'est pareil pour les collectivités »

Au cours de l'échange elle évoque avec insistance sa foi dans la force démonstratrice de la comptabilité :

Je dis : ben voilà, la comptabilité, elle était inventée pour préserver le capital financier des entreprises. - Eh bien, CARE c'est pour préserver le capital non financier des entreprises : humain, environnemental, etc. Et donc, ça suppose de quantifier et donc, de même que quand on est des amortissements, on sait qu'il faut provisionner, bla-bla, etc. c'est une démarche similaire à la comptabilité, qui est quand même l'une des choses les plus géniales qu'on ait inventées hein ? - Voilà. Et... Et donc je dis c'est un truc qui est génial, vraiment, mais wouah ! ça plane haut quoi. Il n'y a pas... Déjà, il y a pas beaucoup de gens qui comprennent l'intérêt de la comptabilité financière (...) je comprends qu'on est dans des choses très, très puissantes en termes d'outils.

Marie nous indique également qu'elle n'avait pas vraiment saisi la portée du modèle en validant sa participation « *mais en fait quand j'ai signé pour le truc, j'avais pas compris ce que c'était (...) il y avait vraiment, vraiment erreur de casting quoi.* Elle a rapidement saisi le décalage entre ce qu'elle attendait de CARE et sa portée réelle, son centrage sur les actions en propre de l'entreprise et non sur ce qu'elle réalise pour ses clients :

Et en fait, CARE, et alors ça il me semble que je l'avais dit, bon voilà. Et en fait, CARE, son objectif c'était de faire en sorte que moi, je sois, je fasse encore plus d'économies de CO2, de production de matière, etc. Donc moi, je voulais l'utiliser comme un argument pour convaincre mes clients et eux, ils étaient orientés sur l'amélioration à l'intérieur de l'entreprise.

A cette prise de conscience s'ajoute la difficulté à projeter son entreprise dans une trajectoire RSE encore plus exigeante alors que le pas a déjà été franchi en choisissant un modèle d'affaires d'emblée positionné sur du transport dit écologique : *En plus, on partait de loin, parce que si encore on avait eu des voitures thermiques, on aurait pu dire : bon, on va passer à des voitures électriques. Mais franchement, nous, on avait déjà des voitures...*

L'effet fédérateur du groupe a un temps aidé E1 à rester dans l'opération collective en dépit de ces doutes structurels. Mais par la suite, les conséquences du confinement, le sous-effectif chronique et l'absence de directeur financier préparent l'abandon d'octobre 2020 « *depuis deux ans on est en sous-effectif chronique. Je n'ai pas de directeur financier* ». L'évocation du rôle du DAF nous donne l'occasion d'échanger sur le rôle possible d'un expert-comptable. Elle constate avec dépit que son propre cabinet d'expertise comptable est hors-jeu « *Oui, mais je peux pas les mobiliser là-dessus !* » et en vient à énumérer vivement le profil d'un expert qui pourrait gérer un tel projet : *Alors il faut avoir (sous forme d'énumération) la bonne personne, disponible, puis qu'en ait un peu envie !* »

Fondamentalement, c'est l'inadéquation de CARE à rendre compte du service environnemental et social de E1 qui a conduit à ce renoncement. Les racines de l'abandon ont été bien vite intuitées par Marie. Elles ont été un temps dissimulé par l'effet fédérateur du groupe. La foi dans la comptabilité et son effet de preuve a un temps neutralisé les difficultés liés à l'absence d'un expert-comptable ou DAF en support.

L'expérimentation a finalement permis à l'entreprise de mieux situer ses besoins de preuve sur la pertinence de son modèle. Pour les promoteurs de CARE, cette expérimentation a mis en lumière les enjeux d'une mise en valeur des apports d'une entreprise pour autrui et plus généralement de la nécessité de modéliser les activités de maintien transitant par la chaîne de valeur et non par les capitaux. Les attentes de E1 ont participé à l'émergence de la modélisation spécifiques pour les entreprises apportant une contribution substantielle à des enjeux environnementaux et / ou sociaux.

4.4.1.2. Entreprise spécialisée dans l'extraction de matériaux de granulats et la production de béton (E2)

E2 est une entreprise spécialisée dans l'extraction de matériaux de carrière et de production de béton pour le bâtiment. Sur le territoire national, elle exploite des carrières et des unités de production de béton prêt à l'emploi. Sa taille conséquente lui a fait choisir une carrière représentative en région PACA, Omega, pour expérimenter le modèle CARE.

La rencontre avec le modèle CARE s'est faite après une démarche d'adhésion à l'INEC en 2017. Celle-ci a été suivie d'une visite d'une carrière par FML. Marc, le directeur de développement durable de E2, nous a expliqué l'importance d'une rencontre de terrain pour nouer des contacts avec les acteurs locaux « *nous on aime bien rencontrer nos nouveaux interlocuteurs sur des sites industriels parce qu'on trouve que c'est mieux de faire connaissance comme ça* ». C'est au cours de cette visite que l'expérimentation CARE est évoquée. FML propose à E2 d'y participer, elle est la première entreprise à signer le partenariat, le 15 octobre 2018. Ensuite les délais de lancement de l'opération conduisent même E2 à relancer le député. E2 est motivée par cette opération qui fait sens avec sa culture d'innovation, de goût pour les nouveautés et également son besoin de nouer des contacts avec des partenaires institutionnels comme nous l'a expliqué Marc :

« Nous on (...) aime bien ce genre de choses ce genre de d'innovation on va dire on ne connaissait pas le contenu mais par curiosité on a on a souhaité y aller et puis on s'est dit que c'était une bonne occasion aussi de de rentrer dans ce partenariat avec l'INEC que c'était une façon aussi un peu proactive de devenir membre de cet institut et du coup on a facilement accepté »

Au-delà de ces aspects, c'est une attitude proactive face aux changements règlementaires ou de standards qui motive ce choix :

« l'idée c'était pas forcément de creuser ce volet comptable en fait un pour nous c'était plutôt de d'être partie prenante d'une opération innovante en matière de développement durable on a toujours eu un peu cette philosophie-là d'être dans les idées et dans les expérimentations (...) je sais pas si vous vous rappelez mais avant que la norme ISO 26000 soit créée en fait j'ai vu un guide qui était sorti qui était qui s'appelait le SD 21000 je crois que c'était ça (...) on avait on avait nous-même testé ce guide dans l'entreprise pour voir un peu comment ça faisait voilà et derrière ça nous a amené assez rapidement à créer une politique hyper calé sur les iso 26000 donc on s'est dit bah Voilà pourquoi pas s'il y a un quelque chose qui sort et qui peut nous amener à réfléchir à nouveau à la RSE et au développement durable dans nos activités euh il faut qu'on s'y intéresse voilà donc c'est venu comme ça »

Les considérations comptables sont en revanche largement hors radar :

« Après le volet comptable et la mécanique comptable du projet-n'a pas été le déclencheur je vous le dis tout de suite (rires) »

Sur le plan local, la vision est légèrement différente. Lors de la réunion de lancement de mars 2019, la représentante régionale de l'entreprise E2 évoque la difficulté à rendre compte aux parties prenantes locales d'une démarche RSE ancrée dans les pratiques et de la schizophrénie entre une vision externe et interne. Elle attend de CARE une représentation cohérente de l'action de l'entreprise :

« Prendre en compte les impacts environnementaux être dans une démarche éviter réduire compenser, on fait ça au quotidien, on se lève le matin on aborde notre journée comme ça. Après on a vraiment un problème de schizophrénie, en interne pour convaincre de nos projets, on va présenter des investissements avec une rentabilité, quand on parle à l'externe et pour le coup on est très exposés à nos parties prenantes externes (...) Et ces personnes-là, ces parties prenantes qu'on a vraiment au quotidien on leur part d'impact environnementaux etc. et donc grâce à CARE demain nous allons pouvoir parler des deux avec le même langage et avoir peut être une cohérence à la fois en interne et en externe donc, vous l'aurez compris, on attend beaucoup, on se pose la question du périmètre, parce que du coup en interne on en a parlé on s'est dit on va travailler à l'échelle d'une carrière, c'est simple, c'est un site, mais en fait c'est peut-être pas si simple, donc on a hâte d'avoir les questions et les données dont vous avez besoin pour pouvoir choisir le meilleur périmètre »

Le premier atelier s'est tenu dans les locaux régionaux de E2 au cours de la matinée du 17 Mai 2019. Marc participe à l'atelier ainsi que la responsable du service foncier et environnement et le contrôleur de gestion de la région. Les équipes du cabinet CD sont constituées de son fondateur et de deux consultants dont Thomas. Nous participons à l'atelier et intervenons ponctuellement. L'ambiance de la réunion est chaleureuse avec des

viennoiseries et des fruits offerts en plus des traditionnelles boissons chaudes. Les enjeux de l'entreprise sont présentés à l'aide de la matrice de matérialité, puis appréhendés à l'échelle de la carrière Omega choisie pour l'expérimentation. 14 enjeux sont identifiés et notamment hommes et santé, bio-diversité, sols, gestion du voisinage de la carrière, travaux avec les sous-traitants, déchets, social, qualité, autorisation préfectorale. La liste complète figure en annexe 27. Ces enjeux sont associés aux 8 catégories de parties prenantes, de niveau local : Préfecture / DREAL, collectivités locales, Riverains et associations locales de patrimoine, CHSCT et médecine du travail, Clients, Ecoles et universités, Salariés, sous-traitants et travailleurs externes. Cette énumération donne l'occasion à Marc d'évoquer la question de la neutralité des parties prenantes « *les parties prenantes sont-ils neutres ou juges et parties ? Ex LPO est une Partie Prenante, travaille avec E2, reçoit des financements mais est souvent détracteur de E2* ». Hervé Gbego répond en conseillant d'aller vers une Partie Prenante neutre et de soumettre la question au Conseil Scientifique. Le point particulier de la fin d'exploitation de la carrière est également soulevé. Il pose la question du maintien in extenso d'un site dont le contenu est appelé à disparaître : quel est la remise en état possible d'une carrière fournissant des matières premières, par définition non reproductibles ?

Le second atelier se tient le 11 juin 2019 dans les locaux de E2. Il commence par l'énoncé, que nous trouvons solennel, des capitaux retenus et écartés à l'issue d'échanges avec le conseil scientifique. Sur les 14 enjeux évoqués, 3 sont finalement érigés au rang de capitaux après avis du conseil scientifique :

- Capital atmosphère
- Le « capital site écosystème » regroupant les enjeux de biodiversité aquatique, site
- Capital humain regroupant les enjeux de qualité de vie au travail, santé sécurité.

Séance tenante, l'atelier affine la proposition du conseil scientifique en distinguant le capital humain interne (salariés) et externes (sous-traitants, riverains). L'exclusion du capital gisement, initialement envisagé au titre de la carrière suscite des étonnements parmi les participants de E2 :

Contrôleur de gestion E2 : ce n'est pas retenu en fait ?

Intervenant E2 : c'est intrinsèque à notre activité de puiser dans la ressource (...)

Intervenant E2 : ça fait bizarre, je suis d'accord

Intervenant E2 : on ne peut pas le comptabiliser ?

Hervé : prenons dans l'autre sens : si on le comptabilise que fait-on ? on ne peut pas maintenir la chose. On peut le dire mais on ne peut pas le maintenir

Thomas : arrive – t-on à imaginer une activité de substitution ? pas empêcher mais par exemple utiliser des matériaux recyclables ? mines urbaines ?

Hervé : je vois ce qui vous gêne, c'est que ce n'est pas traduit en comptabilité

Intervenant E2 : c'est le nerf de la guerre mais on ne s'y colle pas

Hervé : ne pas faire croire que ça ne veut pas dire qu'on va pas le dire ? vous pouvez mettre ce que vous voulez en comptabilité mais on ne peut rien faire ? on ne peut en faire un pilotage ... vous pouvez prendre des décisions pour moins toucher au gisement

La recherche d'indicateurs de suivi à associer à ces capitaux prolonge leur énoncé. Les participants à l'atelier se heurtent à la difficulté de démêler le nécessaire de l'accessoire. A un moment, l'attention est portée sur le suivi comptable actif de certaines dépenses. Le contrôleur de gestion évoque l'absence de suivi « *pas de compta analytique spécifique, il faut chercher dans les pièces ... ça permet de réfléchir déjà maintenant à ce qu'il faut suivre* » et le renvoi à des obligations réglementaires : « *il y a un montant à dépenser par rapport à des obligations* ». Une autre intervenante évoque sans le nommer les difficultés de l'intégration financière « *cela va affecter des coûts à une responsabilité ... c'est ce lien qu'on n'a pas techniquement*. L'absence de bilan carbone pour apprécier le maintien du capital atmosphère est également évoquée. Le recours à un stagiaire est envisagé pour le construire. Sur le volet social, les données sont en revanche disponibles mais nécessitent d'être structurées au regard de la modalisation CARE pour proposer une représentation cohérente du maintien du capital humain. Il est convenu que E2 recense les éléments de suivi des capitaux en vue du prochain atelier.

Initialement envisagé en septembre, l'atelier 3 se tient finalement le 18 novembre 2019 dans un format hybride : les équipes de E2 sont sur place, y compris Marc, ainsi que Hervé. Thomas et nous-même sommes connectés à distance. Deux collaboratrices locales de E2 très actives pour le suivi du dossier ont quitté le projet, l'une à la suite de sa démission, l'autre à la suite de son congé maternité. Marc reprend le suivi avec un collaborateur nouvellement arrivé sur le projet. Cet atelier confronte les actions déjà menées par E2 avec les enjeux de suivi des capitaux. Des tensions surgissent sur les contradictions révélées par la modélisation CARE. Les trajectoires SBTi pour limiter les émissions de CO2 par secteur peuvent remettre en question des modèles intrinsèques de production, non transformables :

Thomas : a un moment si on ne peut pas jouer sur les modalités en elle-même la contraction va être sur l'activité en elle-même

Temps de silence

Marc : qu'est-ce que cela veut dire ?

Thomas : bein à un moment si on ne peut pas tenir la trajectoire, il y a des choses qu'on ne va plus faire ...

Marc : voir les choses au niveau macro. Beaucoup d'éléments à regarder. Ce qui est important c'est que l'ensemble du système réduise de 20%. Vous avez raison il faut regarder. Aujourd'hui on peut produire des maisons avec du polystyrène. Le Bilan Carbone n'est pas pire que la maison en bois ou en pierre. Ça doit être pas mal avec l'isolation. Par rapport à l'expérimentation. Il faut faire attention. On parle d'un élément global de 20% dans le secteur

Thomas : Je comprends bien

Hervé : il ne s'agit pas de vous mettre les objectifs de toutes les filières mais là l'idée c'est de challenger avec des données scientifiques

L'atelier se termine par la feuille de route du prochain. E2 doit identifier l'ensemble des actions entreprises pour maintenir les capitaux, identifier leur impact et en reporter le coût associé sur la période 2017-2019. Un plan d'action à 5 ans doit être chiffré pour estimer la réduction de la dette et impact sur le capital. Le cabinet CD doit quant à lui classifier les coûts déjà engagés / à engager entre le Bilan et le compte de résultat.

L'atelier 4 s'est tenu en distanciel sur toute la matinée du 25 Mars 2020. Marc y participe ainsi que le contrôleur de gestion et la responsable du foncier régional revenue de congé maternité. Le format de la réunion, le rang de l'atelier et ses attendus lui donnent un contenu très technique pour classifier, chiffrer, et coder les actions, à la manière d'un registre comptable qui ne dit pas son nom. A un moment, le contrôleur de gestion fait part de sa crainte face à la charge de travail qu'il pressent :

Contrôleur de gestion : il faut que ce soit validé au niveau du groupe. Je ne peux pas me consacrer à cela sans avoir l'aval du groupe. Mais il y a un investissement derrière. Je ne peux pas faire cela dans mon coin tout seul. Pour expérimenter, de moi-même je ne peux pas valider continuer à faire cela. Il faut que cela soit fait au niveau des responsables nationaux

Marc : je pense qu'on est dans une phase expérimentale. E2 s'est engagé. On ne s'est pas engagé pour toute une vie. On verra les conclusions de l'expérience. On voit les limites de l'expérimentation. Il y a des faiblesses. C'est normal

Marc évoque spontanément les enjeux potentiels de labellisation. La réponse de Hervé Gbego le conduit à envisager une adaptation de CARE à une maille différente

Marc : ... Après ce que je voulais regarder. Tu parlais de certification ?

Hervé : il y a un groupe de travail avec Bercy, on est en train de déposer un projet à l'AFNOR Du coup l'objectif c'est de pouvoir certifier demain la mise en place du modèle CARE avec le niveau d'atteinte des objectifs. Ce qu'on peut transmettre c'est que les premiers pilotes de CARE PACA soient certifiés si c'est validé. Après sur les imperfections de la méthode c'est pas le sujet. La question c'est si cela vous aide à piloter les choses. Là c'est une première brique de norme, c'est comme la compta c'est évolutif. Après il y a un travail sur les limites scientifiques et les définitions de capitaux. Avec l'ADEME. Pour travailler structurer, mettre en place des indicateurs de manière pertinente. Et cela va évoluer selon les engagements que prend l'ADEME

Marc : on n'aura pas les ressources humaines site par site pour gérer cela mais on pourrait avoir un modèle CARE par type d'activités du groupe. En définissant une grille d'information.

Le rapport sur l'expérimentation de CARE sur le site de E2 sort en juillet 2020. Le document d'une soixantaine de pages est d'aspect fouillé et de présentation très technique. Les éléments détaillés sont précédés d'une synthèse de l'état de chacun des capitaux retenus et des recommandations associées. Il évoque la difficulté à présenter un bilan au format CARE du fait de l'absence de bilan individualisé de la carrière. Les états financiers figurent

d'ailleurs dans les dernières pages du rapport (pages 53 et 54) et sont associés à quelques pages de commentaires sur la gestion de la dette (pages 55 à 57). Le résultat est commenté sur une demi-page de nature essentiellement descriptive (page 58).

Nous nous sommes entretenus avec Marc peu après la remise de ce rapport. Il a salué l'intérêt de la démarche menée à l'échelle d'un site. Celle-ci a permis de sortir d'une vision macro abordant les enjeux RSE de manière verticale. Elle a également mis en lumière les phénomènes d'interdépendance à l'échelle locale *« d'habitude on le fait par domaine d'activité ou mieux par région voire par secteur mais la plupart du temps c'est par grand domaine donc j'aime bien là finesse de l'approche et ça nous montre que on a encore beaucoup de différence d'un site à l'autre euh et que on a des choses à faire pour chaque site »*.

Il note également certains aspects positifs de l'approche de CARE : la structuration d'une démarche RSE, son cadrage avec des données quantitatives, et le rapprochement avec les coûts, généralement absent des politiques RSE *« cette démarche-là elle est vraiment excellente (...) c'est toujours en essayant de quantifier les coûts qui vont être générés par les mesures qu'on va déployer pour atteindre l'objectif donc ça c'est vraiment quelque chose d'intéressant parce qu'on ne le fait pas souvent finalement dans le domaine du développement durable on fonctionne pas souvent comme ça en tout cas on ne met pas des coûts en face »*.

Revenant sur les freins, Marc souligne qu'il a manqué de temps pour se consacrer pleinement au sujet, l'entreprise étant elle-même emportée dans une réorganisation. Les équipes de niveau local n'ont pas non plus pu s'investir pleinement, après la démission de l'une des personnes, et le congé maternité de l'autre. Il regrette également la place prépondérante prise par le capital atmosphère sur le site, alors que l'essentiel des enjeux d'émissions de GES se situerait surtout dans la production de béton.

Sur l'aspect purement comptable du rapport, son constat est assez franc en dépit d'un choix de mots mesurés. Il n'a guère d'opinion sur les états comptables tout en comprenant qu'ils sont incomplets car ils n'étaient pas détournés à l'échelle de la carrière. Les aspects plus techniques sont simplement descriptifs et les commentaires associés parfois *« directs »*. Il regrette que les défauts de l'entreprise soient mis en avant contrairement aux qualités. Au cours de l'échange, nous faisons mutuellement le constat que la place donnée aux comptes CARE est finalement bien faible par rapport à ce qui était attendu dans un rapport qui se voulait surtout comptable :

Nathalie : Et le rapport plus généralement, parce que les comptes on voit que c'est 2 / 3 pages dans le rapport ...

Marc : (interrompant pour confirmer) ouais ouais c'est ça exactement !

Nathalie : et finalement quand je me suis fait la réflexion, quand on voit le rapport, on se dit c'est que c'est plus le rapport que les comptes CARE finalement, alors que à la base c'étaient les comptes CARE

Marc : (réagissant) exactement et ça a été une surprise pour moi aussi !

Nathalie : hein ouais finalement je me serai attendue à ce que ... moi-même, parce que je l'ai découvert, je n'y ai pas participé plus les comptes au début, et puis la déclinaison derrière, les commentaires etc.

Marc : alors moi j'aurais vu les explications en annexe

Nathalie : ouais ... exactement.. finalement cela a été l'inverse ... alors je vais échanger avec eux, sur le pourquoi comment on en est arrivés à cela, ça m'intéressera voir comment dans les comptes ont été mis un peu à la fin ? et finalement que c'est toute la partie narrative qui a pris le dessus

Marc : et c'est ça et en fait ce que vous dites là, et vous le dites mieux que moi, mais je le ressens clairement et je me dis euh si c'est du narratif si c'est euh l'analytique comme ça euh presque un peu un rapport qui pousse à des décisions politiques enfin, est ce qu'on a besoin d'une telle démarche pour arriver à ça ... après des rapports, on en a plein, quand on se fait auditer, des rapports on en a plein, qui font des pages et des pages alors c'est c'est jamais aussi bien fait parce que là pour le coup c'est vrai que c'est c'est très séquencé on va dans tous les détails je vois que Thomas il a il a même ressorti des résultats d'analyse environnementale de bruit poussière et cetera il a vraiment tout repris donc c'est génial mais...

Marc souligne également que E2 n'est pas toujours dans une recherche de références scientifiques et s'en tient soit à la loi, déjà exigeante, soit à des actions volontaires. Il mentionne les difficultés conceptuelles de la dette, les opposant aux démarches volontaires. Il reconnaît l'utilité d'une méthode comme CARE pour s'adresser à des investisseurs nationaux ou internationaux tout en soulignant qu'elle n'est pas adaptée à des parties prenantes de niveau local. En fin d'entretien, il revient sur le choix de ne pas considérer la carrière comme un capital alors que sa mise en place a nécessité de décaper des sols fertiles. On sent un embarras sur la question de la dette associée ou non à cette carrière.

Nous avons également cherché à nous entretenir avec le contrôleur de gestion de E2. Mais il était à la veille de son départ en retraite et n'a pas pu donner suite à notre demande. Les interlocutrices de niveau local, également sollicitées, ont quant à elles préféré ne pas répondre à nos demande, considérant que les éléments apportés par Marc étaient suffisants.

En dépit de certains regrets sur l'expérimentation, de points considérés perfectibles, Marc devient par la suite un témoin de CARE. Il participe au salon Produrable de septembre 2020 en tant que représentant d'une entreprise pilote. E2 reste ensuite en contact avec le cabinet CD pour des échanges ultérieurs sur la mission. Marc suscitera une présentation des livrables de CARE au CODIR de E2 en janvier 2021. Pour cette réunion, la présentation du rapport a été synthétisée sur un support Power point. La partie purement comptable n'occupe qu'une place discrète, laissant une part conséquente aux indicateurs et à l'analyse. Enfin, Marc intervient en janvier 2022 lors du webinaire de restitution de l'opération collective. Son témoignage est positif « *Toute cette réflexion nous a mené à revoir le paradigme d'entreprise, revoir le modèle d'entreprise pour rendre nos activités pleinement soutenables. Fort de tout cela on a mordu à l'hameçon. On s'est lancé dans l'expérience bien volontiers* ».

Parmi les points positifs, il souligne que CARE est une méthode rigoureuse et la phase d'identification des capitaux, bien que complexe, n'en est pas moins fondamentale. Les

points négatifs de son intervention se sont limités à la question du périmètre. Il met également en avant les perspectives : la poursuite de démarches RSE adossée à l'approche de CARE et le partage avec les entreprises du secteur sur les besoins en matière de données scientifiques.

Le récit de l'expérience de E2 permet sommairement d'identifier une série de freins et leviers, certains sont en miroir, d'autres indépendants. Ils sont parfois associés à la typologie de l'entreprise. Le besoin de l'entreprise d'un soutien politique affleure à l'analyse a posteriori de l'échange et des ateliers. La curiosité de l'entreprise et le goût pour l'innovation semblent avoir contenu les effets du manque de temps. Le centrage sur les enjeux d'un site a permis de mieux décliner une vision RSE locale en dépit de la difficulté à gérer le manque de données. Le témoignage de E2 souligne également l'apport d'une approche très structurée interrogeant le modèle d'affaires de l'entreprise. Enracinée dans l'écosystème local qu'elle exploite, son activité nécessite de nouer des alliances avec des partenaires publics pour obtenir des concessions. CARE est perçu comme un modèle contribuant à montrer cette légitimité en dépit de ses développements théoriques encore faibles sur les indicateurs.

CARE n'a pas transformé E2 en profondeur, ni n'a été reconduit. Mais le modèle a permis à l'entreprise de s'interroger sur ses véritables enjeux et de questionner sa politique RSE. Pour les promoteurs de CARE, cette partie de l'expérimentation a mis à jour la nécessité d'une approche sectorielle et a fait développer une analyse sur la question spécifique des carrières de matières premières.

4.4.1.3. Entreprise du secteur de la grande distribution (E3)

E3 est une enseigne du secteur de la grande distribution, l'un de ses magasins a été désigné comme site pilote de l'expérimentation. Les acteurs mobilisés pour le projet sont Stéphane, responsable national de projets environnement rattaché à la directrice RSE du Groupe et deux représentantes du magasin : Sarah, directrice adjointe et Anna, contrôleur de gestion. La motivation pour participer à l'expérimentation est à la fois liée au positionnement RSE du groupe et à la volonté d'obtenir une méthodologie opérationnelle pour la formaliser comme ceci a été précisé dès la réunion de lancement de Mars 2019 :

Stéphane « ça peut amener des méthodologies et une façon de collecter, de mettre en forme des informations qui peuvent être après déployées pourquoi pas sur d'autres sites. Donc c'est très intéressant au niveau formalisation des choses et formalisation de l'analyse »

Anna : « Pour moi c'est plus des attentes en termes d'opérationnalité : Quelque chose de concret à la base parce que le projet pour embarquer les équipes il faut que ce soit concret, il faut qu'il y ait de la préparation et de la méthodologie en amont parce que c'est un plus dans nos organisations et dans nos manières de fonctionner au quotidien »

Le premier atelier s'est tenu la matinée du 24 Mai 2019 dans une salle située au-dessus du magasin. Le debrief sur la formation préalable marque quelques lignes de partage entre le niveau des acteurs, leur fonction. Anna, contrôleuse de gestion retient le lien entre comptabilité analytique et RSE « *on doit faire de la comptabilité de notre RSE* » et précise qu'elle a « *besoin du lien sur comment valoriser en chiffre d'affaires ce qu'on fait, qu'on peut mettre en place. On sait qu'on doit aller plus loin. Même si on sait qu'on niveau national c'est déjà développé* ». Sara, directrice adjointe souligne qu'elle a trouvé cela intéressant mais a décroché à la seconde partie car elle n'a pas fait de comptabilité, elle espère « *décrocher le moins possible* » tout en trouvant le contenu technique et la démarche statique pesante « *Et puis rester en salle* ». Stéphane, lui n'a pas pu participer à la formation. Il signale que ce qui l'intéresse c'est faire le lien avec les données RSE, la comptabilité.

La première étape a consisté à identifier les enjeux et parties prenantes du magasin afin d'établir une pré cartographie des capitaux. Le magasin ne dispose pas de matrice de matérialité, le travail se fait donc par énoncé spontané des participants ou réaction à la lecture du rapport RSE du groupe. Une dizaine d'enjeux sont énoncés et notamment le contrat social proposé aux collaborateurs, la limitation de la pollution, du gaspillage alimentaire, la vigilance pour limiter la dépendance des partenaires locaux etc. Les parties prenantes sont en nombre important : Collaborateurs, DREAL et organisme de contrôle, actionnaires familiaux, prestataire sur analyse environnementale sur le gaspillage, fournisseurs et clients, collectivité. La liste des capitaux et des enjeux figure en annexe 28.

La phase d'identification des capitaux met en lumière la question de la cohérence de l'approche par les parties prenantes :

Stéphane : Les capitaux identifiés via rencontre entre entreprises et parties prenantes ? ex si nous on pressent que quelque chose est important et pas les parties prenantes alors c'est quoi exemple l'arrêt de la vaisselle plastique⁹⁹.

Hervé : (...) vous l'avez magnifiquement exprimé [les parties prenantes] des fois ne savent pas répondre... car cela requiert une compétence, une expertise. D'où le fait de faire appel à des porte-paroles qui peuvent s'exprimer avec plus de précisions

Les échanges successifs au cours de l'atelier aboutissent à retenir quatre capitaux face à la dizaine d'enjeux proposés :

- Employabilité
- Santé
- Capital atmosphère
- Sol

Le gaspillage est un des thèmes qui reviendra le plus souvent au cours de ce premier atelier. Ce mot est un des plus prononcé (11 fois) après le mot « capitaux ». Pourtant, il est englobé

⁹⁹ La direction du groupe a décidé d'arrêter, en amont de la loi, la vente de vaisselle plastique sans solliciter l'avis des représentants des magasins. Cette décision a suscité des réactions locales soutenues car elle intervenait en pleine période printanière à un moment de forte saisonnalité de la demande de ce type de produit

avec les autres sujets impactant le capital atmosphère, sans pouvoir disposer d'une représentation propre dans CARE. Les aspects humains, déjà très suivis à l'échelle du magasin se sont quant à eux avérés plus faciles à modéliser que les aspects environnementaux disposant de peu de données.

Le second atelier s'est tenu l'après-midi du 12 juillet 2019 dans une configuration hybride. Nous étions avec les participants du cabinet dans les locaux d'une entreprise du groupe à la Défense, ceux de E3 connectés à distance. L'objectif de cet atelier est d'échanger sur les capitaux retenus à l'issue de la consultation du conseil scientifique et d'identifier les indicateurs de maintien associés. Les capitaux atmosphère et sol sont confirmés. Les capitaux santé et employabilité sont englobés dans un seul capital, le capital humain.

La recherche d'indicateurs soulève de nombreuses difficultés. La première est de ne pas disposer de bilan carbone à l'échelle du site, mais plus à l'échelle du groupe. La démarche est en cours, mais n'est pas complètement installée. A un moment, Stéphane nous confie que celle-ci est une réponse aux difficultés financières du groupe et peut les aider à obtenir des soutiens bancaires :

« On va se dire les choses franchement. De plus en plus les banques et agences de notation regardent cela. On est en ce moment en difficulté. Les efforts faits sur le climat peuvent aider à être suivis par les banques - Donc on agit à la fois pour le climat et aussi parce que le soutien financier passe par là »

La recherche de données sur le maintien soulève de nombreuses difficultés. L'absence de bilan carbone pour le site conduit à récupérer les données groupe et à les décliner à l'échelle du magasin au moyen d'une règle de 3 basée sur le chiffre d'affaires. Le positionnement des niveaux d'émissions cible, basés sur les scénarii du GIEC, à l'échelle du magasin et d'identifier les actions à engager, leur typologie (charges ou investissements) et les coûts associés est également laborieux. Le capital sol donne quelques difficultés d'approche et se traduit essentiellement par les coûts de démantèlement en cas de fermeture du site d'ici 20/30 ans. Le travail sur le capital humain est laborieux. La tenue de ce second atelier, un mois après les ateliers 2 des autres entreprises a abouti à construire une analyse plus approfondie sur le capital humain. Il est perçu dans sa globalité avec la déclinaison de thématiques et non par empilement d'indicateurs. Une représentation par les risques est présentée avec 3 niveaux de prévention : primaire, secondaire, tertiaire 3 niveaux d'identification : clinique, étiologique et individuelle. Les échanges avec les équipes locales montrent que le suivi des risques est axé sur les enjeux physiques, mais plus limité sur la dimension psychologique. Stéphane n'est quant à lui pas spécialiste des enjeux RH, il souligne qu'il lui est difficile de gérer un tel sujet sans préavis suffisant pour préparer les informations et signale au passage le retard du cabinet dans la transmission de documents issus de l'atelier précédent. L'atelier se termine en convenant d'une liste de documents à transmettre de part et d'autre.

L'atelier suivant est fixé au 16 octobre 2019 afin de laisser aux équipes de E3 le temps de rassembler les données. L'objectif de cet atelier est de structurer les données de maintien des capitaux et de les valoriser afin de pouvoir esquisser les comptes au format CARE. Il s'est

également tenu dans une configuration hybride. Les deux représentantes du magasin sont sur site ainsi qu'un expert RH. L'équipe du cabinet et Stéphane sont connectés à distance.

Les données de travail que nous décrivons sont plus précises sur E3 que pour les autres entreprises, car nous nous sommes engagées à rédiger le rapport de synthèse.

Les solutions actées varient suivant les capitaux. Sur le capital atmosphère, la démarche retenue est d'utiliser les données du magasin si disponibles, et celles de niveau national réparties via un clé. Un horizon temporel de 5 ans a été défini, ainsi qu'un point de départ daté à 2018. Il fallait ensuite définir une trajectoire climat cohérente avec les *Sciences Based Target* (SBT) et la comparer avec l'impact des actions mises en place ou à venir :

- Mise en place d'armoires froides fermées
- Actions sur le gaspillage « too good to go » tant au niveau national que local.
- Plan fret 2021 (national) qui entraînera des répercussions locales
- Actions sur l'éclairage
- Actions de certification ISO du magasin

Lors des discussions, l'atteinte de pallier est rapidement évoquée. Certaines actions n'ont ainsi qu'un effet incrémental alors qu'il faudrait engager des actions en rupture pour atteindre la cible des SBT. Le sujet du gaspillage est de nouveau évoqué :

Stéphane : Par contre sur le scope 3 il y a des améliorations à faire sans faire forcément de rupture. Le gaspillage, on en a une part de responsabilité, et pas seulement au niveau du magasin

Sarah : sur le gaspillage, il y a des actions : le tri. Mais aussi le Too good to go (...) avec les paniers de fruits et légumes (...) Autre point : plus de légumineuses, moins de viande. C'est très compliqué. Parce que là on est dans la concurrence

Le gaspillage qui semble essentiel aux acteurs du magasin ne s'insère cependant pas bien dans la modalisation CARE. Hervé Gbego temporeise la difficulté en évoquant une saisine du conseil scientifique.

En rédigeant le rapport, il nous est vite apparu que l'impact de ces actions sur la réduction des émissions de GES était difficile à quantifier précisément. Il fallait également définir un coût global à engager pour atteindre la trajectoire climat, et chiffrer ainsi le coût de l'engagement / dette à porter au bilan. Ceci fut finalement fait en valorisant le coût de la plantation de haies sur une durée de 10 ans. Pour le capital sol, l'idée initiale de tenir compte d'une remise en état complète du site a été revue dans ses prétentions. La question de la gestion globale du site a été reportée sur le gestionnaire immobilier de l'entreprise. Seule est restée dans le scope de l'étude celles de la gestion règlementaire des stations-services. L'atelier a également mis en lumière une vraie difficulté des participants à se projeter sur une fermeture théorique du site, perspective d'autant plus difficile que le contexte économique de l'entreprise est incertain. Cette épineuse question théorique est finalement gérée en reportant la question sur la filiale immobilière :

Stéphane : sur les sols, on est dans une approche hypothétique... est ce nécessaire ?

Hervé : hypothétique, je vous donne un exemple avec les mines d'or et le mercure qui est déversé dans le sol. Ce n'est pas votre cas. Avec les stations-services, on a une obligation de remettre en état le sol à la fermeture de la station-service ... Dans d'autres entreprises, la question est posée

Stéphane : effectivement si on était une entreprise chimique, classée Séveso. Par contre, si on est sur une hypothèse de fermeture du magasin, c'est très lourd

Hervé : encore une fois c'est une question à poser à vos sachants, vos parties prenantes. Comment présenter les choses pour dire que sur le sol, E3 fait le job. Peut-être que ce n'est pas de fermer le magasin, actions compensatoires je ne sais pas... nous c'est des propositions que l'on fait - Après il faut voir si c'est pertinent

Sarah : pour le capital sol, je vois plus E8 prendre le sujet. Pour l'instant, je vois bien que ce n'est pas notre priorité, ils sont plus dans une certification de base

(...)

Anna : sur le Capital sol, on fait déjà des choses : on est suivi par la DREAL, on végétalise. Je ne vois pas ce qu'on peut apporter de plus.

Hervé : quand on arrive avec CARE, ce n'est pas de dire vous allez voir ce que vous allez voir... on se doute que vous faites déjà des choses. Pour l'instant la question est de savoir si vous faites déjà des choses. On a la réponse, puisque la DREAL vous suit. Mais la question est sur un au-delà

Il a été convenu que E3 enverrait à CD une synthèse des actions menées sur le suivi RH, avec leurs coûts sur les 3 années passées. Le travail sur les projections se faisant dans un second temps, au vu des informations déjà fournies. Sur le capital humain, enfin, il est convenu que l'expert RH du magasin enverrait les données disponibles sur le suivi afin qu'elles soient traitées par le cabinet.

L'atelier 4 s'est tenu le 15 janvier 2020 en distanciel. Il n'a duré que 1H30 contrairement aux autres séances de travail plus longues. Il a essentiellement servi à confirmer des points et sécuriser des approches. Cela fut également l'occasion de préciser que le capital sol ne serait pas retenu pour E3, et traitée au niveau de la filiale immobilière E8. Sur la fin, Hervé Gbego annonce qu'il est sollicité par la directrice RSE qui veut présenter un rapport de la mission à son CODIR. Stéphane précise que c'est la directrice financière qui veut avoir un retour sur l'expérimentation et demande des informations en ce sens à la directrice RSE.

De manière générale, un vague jeu de pouvoir semble s'être joué dans ce va et vient entre les deux équipes : RSE et Finances. Nos observations des réunions en attestent. Stéphane adoptait un positionnement discret lors du premier atelier. Au fil des ateliers suivants, il a progressivement pris le sujet en main de manière plus marquée.

L'étape suivante a été la plénière du 11 Février 2020. 5 participants de E3 y étaient conviés, 2 sont venus Stéphane, en tant que pilote du projet et un autre représentant de l'entreprise. Ceci peut s'expliquer à la fois par des aspects de distance et de charge de travail. Lors des échanges, les points soulevés par Stéphane portent essentiellement sur la gestion de la donnée et les écarts entre niveau local et national « *Beaucoup d'éléments au niveau groupe sont dispo mais pas au niveau du magasin, il a fallu trouver des clés de répartition* » et de façon plus holistique sur la gestion de l'expérimentation alors qu'il s'attendait à une démarche plus structurée : « *Il fallait vraiment qu'on fasse un bouleversement dans nos têtes pour voir comment rentrer de plain-pied dans cette triple comptabilité. On pensait avoir des choses très opérationnelles avec du dépouillement de doc un peu comme ce que l'on a quand on rentre en discussion avec des consultants.... C'est l'idée qu'on s'en faisait. En fait on a beaucoup de travail à faire à la maison, beaucoup de devoirs alors qu'on s'attendait à du dépouillement* ». Il est rejoint dans cette sensation de bouleversement des habitudes par sa collègue qui évoque les « *difficultés à tout collecter entre finance et contrôle de gestion* » et en appelle à des témoignages similaires « *Je ne sais pas si ces difficultés se rencontrent autour de la salle* ».

Le raccord avec la sphère financière est repris un peu plus tard par un représentant de la filiale immobilière E8 « *On se rend compte que beaucoup de responsables RSE portent le sujet mais peu de directeurs Financiers* ». Le Green Bond est cité comme un mécanisme de raccord possible et donne l'occasion à un autre représentant de E3 de théoriser séance tenante sur la mobilisation des financiers « *c'est vrai pour les green bonds on l'a fait. Mais le sujet de valeur est évident. Mais là il y a un enjeu à nourrir le sens en termes de valeur. Donc comment embarquer un sujet qui les concerne d'un point de vue expertise mais pas en termes d'enjeu ?* ». Une question que nous retrouverons tout au long de nos travaux ultérieurs sur la taxonomie dans la sphère professionnelle...

Le confinement généralisé survenu ensuite ralentit le rythme des travaux. Les équipes de E3 ne remettent les documents financiers qu'au cours du mois de juin 2020 après plusieurs relances. Nous commençons à travailler sur le dossier E3 début juillet 2020.

La préparation du rapport a été particulièrement complexe. Il nous a fallu définir le cadre des données du magasin à partir d'un compte de résultat mais sans bilan. Il a fallu définir précisément le coût des scénarii de maintien du capital atmosphère et du capital humain. Des données très macro comme le coût de la plantation de haies pour compenser des émissions carbone non évitées ont été précieuses, de même que des données sur le salaire décent. La réalisation des calculs nous a fait prendre conscience des nombreux raccourcis à gérer pour pouvoir présenter des comptes au format CARE :

- Sur la question de la dette : quel point de départ ? quelle base de calculs ? quelle gestion de l'antériorité ?

- Sur la question du salaire décent : nous avons pris le parti de considérer comme une dette l'écart entre le salaire versé et le salaire décent sur tout l'horizon professionnel des salariés. Cette démarche mécanique calculatoire reposait sur une option très forte : celle de considérer comme une dette ce que les calculs actuariels équivalents sur les enjeux de retraite par exemple considèrent comme un engagement en comptabilité traditionnelle
- La difficulté de raccorder les données financières et extra financière a également été flagrante. Ainsi de nombreuses actions prévues pour limiter les émissions de GES étaient uniquement valorisées en Euros, sans visibilité sur leur impact qualitatif

Enfin de façon plus générale, ces travaux ont mis en lumière la difficulté de construire des scénarios réalistes et de long terme de réduction des émissions de GES. Les actions thématiques comme l'achat de lampes LED, la formation à l'éco conduite ou l'encouragement au télétravail n'ayant qu'un impact limité et incrémental. Nous ne sommes pas parvenue à mettre des actions claires et à fort impact à côté des euros à engager pour réduire les émissions de GES sur l'horizon de 5 ans défini. Le chiffrage des enjeux a également mis en lumière une forte dégradation du résultat en prenant en compte les éléments issus de CARE. Le résultat se dégradant de -225%, passant de positif à négatif. A l'issue de ces travaux, plusieurs versions et itérations, nous adressons notre rapport fin juillet au cabinet. Le cabinet l'a ensuite envoyé à E3. Cet envoi n'a pas suscité de réactions sur le moment. Peu après cet envoi, vers fin août, nous sollicitons la directrice RSE pour avoir son retour. Notre demande reste sans réponse. Sollicité également en Aout 2020 Stéphane a accepté de nous accorder un entretien pour un échange sur son ressenti.

Il précise tout d'abord que la sollicitation pour l'expérimentation serait venue d'un contact direct entre un responsable de E3 et le responsable du cabinet. La motivation est venue de l'impression qu'il ne fallait pas laisser passer cette occasion d'expérimenter quelque chose « *en rupture par rapport à ce qui existe* ». Stéphane nous précise également qu'il lui a été demandé de s'occuper du sujet mais qu'il n'avait pas de compétences comptables pour l'aborder ni la légitimité, croyant davantage à un portage par sa hiérarchie ou la direction financière « *une fois de plus, c'était euh, c'était la RSE qui a pris le sujet, c'est-à-dire nous, il aurait peut-être fallu que ce soit pris à plus haut niveau, euh, direction générale, direction financière, ou mieux à « la saine pression soit d'une réglementation, soit de la concurrence qui s'y met.* »

Il rappelle également les difficultés à obtenir les données à l'échelle du magasin et celles liées à l'absence de matrice de matérialité. De façon plus fondamentale, il évoque son étonnement face à l'approche expérimentale. Il s'attendait à une démarche précise, de type audit, cadencée et à bon rythme, avec des demandes formelles de documents par une équipe sur place :

« Et moi j'ai été étonné de pas voir euh, des personnes du cabinet (...) venir dans les bureaux, avec la... la contrôleur de gestion, venir nous voir en disant ben... j'ai besoin de tel dossier, sortez-le-moi, etc., il y a pas de présentiel en fait (...) si on installe ce genre de chose, il faut vraiment accompagner les entreprises ou les... les instances qui veulent

se lancer là-dedans, par un vrai accompagnement, avec un rythme donné, une nécessité d'exigence d'informations pour avancer dans les objectifs et les jalons qu'on s'est écrits, un peu comme moi quand je fais une ACV (...)il faudrait un pré diagnostic pour savoir si euh, il y a matière à le faire, et peut-être sur un planning beaucoup plus... enfin, plus court. Il faut pas perdre le fil. Ça a été trop long »

Au cours de l'entretien, Stéphane nous livre un point de vue plus personnel sur l'ensemble de la démarche. Il souligne le lien entre les fondamentaux mis en avant par CARE et la représentation qu'il faudrait en faire pour attirer l'intérêt des parties prenantes :

« des entreprises qui font des efforts pour que leurs salariés soient bien, euh, aient des conditions de travail correctes, aient des... des avantages euh, personnels, sociétaux, etc., que ces entreprises-là n'aient pas un bonus ou une évaluation euh, que ce soit par l'État, que ce soit par euh, les banques pour obtenir par exemple des prêts, pour obtenir une notation qui ferait que... par des adjudications, des appels d'offres, elles aient une notation qui les favoriserait entre guillemets, c'est un peu injuste (...) si ces entreprises-là n'ont pas une échelle, une note, même si j'aime pas le mot, mais une... en tout cas un témoignage de reconnu normalisé, on va dire de ça, euh... je trouve que ça, c'est vraiment un... c'est un pas à franchir quoi, cette démarche, ce genre de démarche »

Il souligne également que cette démarche peut être source de « *planches de salut* » pour bénéficier de financements ou d'aides publiques en dépit du contexte économique éprouvant de l'entreprise.

Nous revenons également sur le sujet du gaspillage que nous avons perçu comme sensible. Il évoque alors son ressenti : un manque d'empathie pour un sujet crucial qui peut toucher un produit sur 3 dans le maraîcher « *Il y a des niveaux de gaspillage dans certains aliments, c'est un sur trois. Les fruits et légumes, c'est énorme* ». L'évacuation rapide de l'action d'installer des ruches sur le parking est également associée à ce ressenti, pris de manière violente, presque sur un plan personnel :

« Et euh, c'est le fait de faire une démarche comme ça, quelque part, faire rentrer euh, des personnes extérieures qui sont euh, c'est aussi une forme de confiance et c'est une forme de dire euh, on est reconnu parce qu'on fait des choses. En tout cas, on va évaluer et apprécier ce qu'on fait. Et c'est pas trop ce qui s'est passé. Et il y avait un côté peut-être un peu universitaire, je dis pas ça de façon péjorative. Qui a un peu désarçonné, je pense, les personnes de magasin. Parce qu'on est nous, très terre à terre. C'est euh, le produit rentre, il est vendu euh, ou il est pas vendu, il est cassé, il est jeté euh, il est vendu avec une marge, ou c'est un fiasco »

Sur la fin de l'entretien, Stéphane nous adresse l'une des critiques les plus inattendues, mais avec le recul compréhensible au regard de la situation financière d'une entreprise qui serre

tous les budgets : celle de devoir payer pour cette expérimentation, sans en retirer quoi que ce soit d'exploitable directement :

« Mais je vais vous dire, il y a un truc aussi qui a à un moment donné été euh... comment dire, qui a été quand même assez euh... que le magasin a eu du mal à comprendre, c'est qu'en fait, à un moment donné, les personnes m'ont dit euh, ben en fait, on les aide à... on aide le cabinet euh voilà, à euh, mettre au point sa méthode. Oui, c'était une expérimentation. Là où ça les a un peu choqués, c'est qu'on payait pour ça. Parce qu'ils m'ont dit à un moment donné, mais nous, on en retire quoi ? (...) Et quand on leur dit ben c'est une expérimentation, c'est simplement pour consolider une méthode, la rendre plus robuste, etc., ben c'est vrai que les gens, quand ils disent, eux, ils pleurent pour avoir le moindre, le moindre euro euh, dans leur magasin parce qu'il y a un chariot élévateur qui est cassé euh, une chaise dans un bureau qui sera pas remplacée, etc., eh ben je peux vous dire que là, ça les marque. En fait on... eux m'ont dit euh, on paye pour les aider à faire leur travail, et nous euh, qu'est-ce qu'on en tire quoi »

Ce long entretien a permis de mieux comprendre les difficultés ressenties lors des ateliers : une articulation complexe entre direction nationale et unité locale, un soutien partiel de la direction nationale en dépit d'un intérêt affiché. Des difficultés financières qui se sont conjuguées à celles plus prévisibles de l'accès difficile aux données ou du manque de temps.

Nous avons également sollicité les actrices de niveau local pour un entretien sur leur ressenti. Mais nous n'avons pas eu de réponse dans un cas et dans l'autre un refus lié au manque de temps.

En septembre 2020, lors du salon ProDurable, E3 fera malgré tout partie d'un groupe de 3 entreprises pilotes appelées à témoigner. Stéphane souligne que l'intérêt était de fédérer des modèles, de relier des notions connues sur le capital humain auprès des dirigeants. Il évoque la difficulté d'accéder à des données à l'échelle d'un magasin ainsi que la déception de voir que certaines actions RSE n'aient pas été prises en considération « *Et puis on a eu de grosses déceptions, exemple les ruches sur le magasin... vous êtes bien gentil etc. ... on s'en est pris dans la figure... ça nous a vraiment bousculé aussi au vrai sens du terme* »

En octobre 2020, la directrice RSE évoque la possibilité de présenter le rapport à son CODIR, mais demande que lui soit adressé un power point plus synthétique. Nous préparons le dit document en prenant soin de simplifier au maximum la présentation. Plusieurs planches sont consacrées à une explication du modèle, de la démarche, des hypothèses et capitaux retenus. Deux planches précisent les raisons pour lesquelles les enjeux RSE de gestion du gaspillage et le partenariat avec les producteurs locaux n'ont pas été retenues. Le document ne comporte que deux pages purement comptables avec un compte de-résultat. Deux autres planches expliquent le passage d'un état du résultat à l'autre sous forme de bridge, pour sortir d'une présentation trop complexe, trop comptable. Cet envoi ne suscitera cependant aucune réaction ni aucun retour de la direction RSE. La directrice RSE ne répondra pas non plus à notre relance pour un entretien.

Finalement, la situation de E3 illustre les difficultés d'une grande entreprise à articuler une stratégie nationale avec un projet local. Elle illustre également les difficultés liées aux enjeux

de légitimité des services RSE amplifiées dans ce cas par une situation économique difficile. La position de E3 semble avoir régulièrement oscillé entre motivation pour le projet et recul au moment de franchir des étapes structurantes. La culture d'entreprise, de nature pyramidale et silotée, la contraction des budgets ont sans doute contribué à cette difficulté à donner le retentissement à ce projet. Les difficultés pour le cabinet à maintenir un rythme soutenu et strict pour cette mission ont amplifié ces contraintes culturelles et économiques. Finalement, les freins ressentis par cette entreprise ont largement dépassé les leviers. Le seul goût pour les démarches innovantes a été de faible poids face à l'ensemble des résistances qui rendent en fait ce type d'organisation peu réceptive aux innovations. Tout ceci semble expliquer pourquoi le rapport et sa présentation synthétique sont tombés dans l'oubli.

4.4.2. Les autres entreprises pilotes

Nous reprenons le tableau descriptif pour mémoire et présentons à présent la perception des entreprises E4 à E10

	Nom de l'entreprise	activité principale / secteur	Biens / services	type d'entreprise	type de marché	périmètre considéré pour expérimenter CARE
3 entreprises sélectionnées pour le focus	E1	Location de véhicules électriques en libre partage	services	PME (Entreprise Sociale et solidaire)	B to C	ensemble de l'activité
	E2	Extraction et production de béton	Biens / services	groupe international	B to B	un site
	E3	Grande distribution	services	groupe international	B to C	un site
7 autres entreprises pilotes	E4	Construction en bois	biens	PME (TPE)	B to B	ensemble de l'activité
	E5	Bureau d'études	services	PME	B to B	ensemble de l'activité
	E6	Assainissement	services	PME (filiale Groupe international)	B to B	ensemble de l'activité
	E7	Vins et spiritueux	Biens	groupe international	B to C	N/a
	E8	Gestion immobilière	services	groupe	B to B	ensemble de l'activité
	E9	Travaux en hauteur sur corde	services	PME	B to B	ensemble de l'activité
	E10	nebullisation pour la conservation de produits frais	services	PME	B to B	ensemble de l'activité

Les éléments collectés auprès de ces entreprises sont constitués d'entretiens et de verbatim issus de réunions plénières de l'expérimentation ou de groupes de travail spécifiques. Ils n'ont pas la même profondeur que les descriptions de cas des trois entreprises précédentes, mais n'en sont pas moins utiles pour compléter le design d'ensemble afin de comprendre ce qui s'est joué entre CARE et les entreprises pilotes.

Une macroanalyse du déroulé de l'expérimentation et de la participation aux différentes réunions permet de classer les 10 entreprises en 4 groupes :

- Le premier groupe inclut une entreprise, E7, qui n'a jamais engagé l'expérimentation malgré une motivation affichée. Les difficultés financières du groupe au moment du démarrage ont eu raison de cette ambition. Nous n'avons pas d'autre données que ce *no-go* sur cette entreprise. Ces raisons la rapprochent de E1 qui a abandonné.

- Le second groupe inclut des entreprises qui ont mené l'expérimentation mais n'ont pas participé à la réunion de restitution finale de janvier 2022 (E8, E10, auxquelles s'ajoute E3)
- Le groupe 3 comporte des entreprises qui ont mené l'expérimentation et ont participé à la réunion de restitution finale de janvier 2022 (E6, E9, auxquelles s'ajoutent E2)
- Enfin, le groupe 4 comporte des entreprises qui ont mené l'expérimentation, ont participé à la réunion de restitution finale de janvier 2022 et ont également participé au groupe de travail du cercle de Giverny ou à d'autres manifestations autour de CARE, pénétrant ainsi de fait dans son écosystème (E4 et E5)

Le tableau ci-après illustre l'effet de représentation pyramidale de cette analyse. Les entreprises les plus « hautes » du tableau cumulant les attributs de celles du niveau inférieur.

	E4	E5	E2	E6	E9	E3	E8	E10	E7	E1
Groupe 4 - Entreprises ayant participé aux groupe de travail du Cercle de Giverny										
Groupe 3 - Entreprises ayant témoigné lors du webinar de Restitution de 01/22										
Groupe 2 - Entreprises ayant mené l'expérimentation jusqu'au bout										
Groupe 1 - Ensemble des entreprises pilotes										

Figure 47 - Représentation du nombre d'entreprises selon leur degré de mobilisation dans l'expérimentation puis dans les témoignages

Le tableau ci-après donne une représentation de ces groupes de manière plus détaillée.

		nombre d'entreprises			Détail	
		3 entreprises suivies	7 autres entreprises	total	3 entreprises suivies	7 autres entreprises
Groupe 1	entreprises ayant abandonné ou n'ayant jamais donné suite	1	1	2	E1	E7
Groupe 2	entreprise ayant mené l'expérimentation mais n'ayant pas témoigné lors du webinar de Restitution	1	2	3	E3	E8 / E10
Groupe 3	entreprise ayant mené l'expérimentation, ayant témoigné lors de la réunion finale de 01/22	1	2	3	E2	E6 / E9
Groupe 4	entreprise ayant mené l'expérimentation, ayant témoigné lors de la réunion finale de 01/22 et ayant participé aux groupe de travail du Cercle de Giverny		2	2		E4 / E5
Total		3	7	10		

Figure 48 - Représentation du groupe pilote selon leur degré de mobilisation dans les témoignages

Le développement sur les autres entreprises sera réalisé par groupes sans répéter ce que nous avons déjà décrits pour E1, E2 et E3. Par ailleurs et dans la mesure où nous avons déjà

commenté la situation de E1 et n'avons pas d'éléments sur E7, nous commencerons par analyser directement la situation des groupes 2, 3 et 4.

4.4.2.1. Entreprises du « Groupe 2 » : E8, E10 (et E3)

L'entreprise E8 est une entreprise de gestion immobilière, appartenant au même groupe (au sens consolidation) que l'entreprise E3. Ce qui semble l'avoir motivé lors de la réunion de lancement de Mars 2019, c'est la sensibilité RSE du directeur du centre. Lors de la réunion de février 2020 le représentant de l'entreprise souligne le faible engagement des directions financières sur le sujet, et la nécessité de faire du lien. Nos données sur cette entreprise, proche de E3 sont limitées à ces informations.

L'entreprise E10 a participé à l'expérimentation en raison semble-t-il de l'intérêt perçu par son dirigeant pour valoriser, financièrement, une démarche RSE qui cherche à se diffuser dans l'entreprise. Le dirigeant a également évoqué la valorisation à l'export de la démarche RSE.

« Et c'est vrai que la partie de valorisation de ces démarches c'est vraiment tout l'intérêt que l'on voit dans cette opération CARE, parce que nous aujourd'hui on a fait un travail, d'appropriation et d'évangélisation de nos processus internes, nos collaborateurs, on voit bien que c'est quelque chose qui n'est pas automatique, ça reste suffisamment récent et nouveau, les collaborateurs en ont rarement et dans le PME comme nous de voir émerger chez sujets là, or maintenant chez nous c'est devenu de l'ADN maintenant, et pouvoir le valoriser, le concrètement l'appréhender avec une valeur financière c'est typiquement l'intérêt de notre introduction à cette démarche-là ».

Nous nous sommes entretenus avec, Isabelle, la directrice financière de l'entreprise E10 le 20 novembre 2020, quelques mois après la remise du rapport. Il s'agit d'un des rares échanges que nous avons pu avoir avec un (e) professionnel (le) du chiffre. Les éléments apportés semblent revêtir une signification particulière, sorte d'archétype de la vision financière. Nous en retrouverons d'ailleurs de nombreux aspects dans notre pratique professionnelle sur la taxonomie ultérieurement. Isabelle a tout d'abord souligné les difficultés spécifiques à rentrer sur le sujet en cours de route en 2020, puis de gérer en parallèle à l'expérimentation les effets de la crise sanitaire.

Au-delà de ces aspects conjoncturels, son témoignage fait état des difficultés des financiers, à s'emparer d'une innovation non aboutie et à considérer la sincérité de ces chiffres :

« Je suis désolée. Je peux pas dire que ce qu'on sort de ce programme aujourd'hui chez E10 ce soit quelque chose de qualitatif, donc les chiffres qu'il y a dedans ou les capitaux qu'on a identifié. Je ne peux pas les signer moi, alors que mes comptes financiers, je les signe quand vous voulez je sais ce qu'il y a dedans. On n'est pas à l'abri d'une erreur humaine, évidemment. Mais je sais que mon équipe et moi, on a mis tous les moyens pour que ce soit

impeccable... la compta CARE c'est impossible pour moi de vous dire ... Je suis, c'est bon et c'est pour ça que je dis "n'importe quoi" ».

Derrière cette difficulté, se dresse le stress face à l'absence de normes, face la variabilité des réponses selon les critères et indicateurs à mesurer « *Alors je sais qu'en finance, on n'est pas dans le scientifique pur, mais j'obéis à beaucoup de normes* ». Ainsi, l'absence de données scientifiques précises sur le capital a créé un quasi-rejet qui transpire dans le propos :

« Si, par exemple, on est sur le capital, l'atmosphère, quelles sont les échelles? Alors c'est plus du tout les beaux mots alors pour résumer et illustrer quelles sont les échelles (?) De pollution ? À partir de quand on considère que ça c'est mal ... ça ça Commence à être mal ça commence à être une consommation excessive. Ça, moi, j'en ai cruellement manqué, alors un des seuls qui étaient pour moi le plus facile à représenter qu'on avait divisé avec Thomas c'est le seuil de rémunération décent je crois qu'ils avaient écrit ça. Je m'étais dit Ah celui-là il est super, c'est obligatoire que celui là il arrive à le rendre fiable et tangible, ça ça devait (??) Il y a des tables quelque part. Eh ben non, pas de table c'était bah. En fait, ça dépend de la région. Ça dépend. de je sais pas du métier bein il y avait plein de ça dépend bein dans nos métiers Nathalie ça ne dépend pas en fait. Il y a une table nationale internationale et il y a des indices Hamburger dans le monde entier pour savoir si un pays est plus ou moins en haut dans le pouvoir d'achat. Bein pour moi, ça ça n'existe pas et tant que je n'ai pas cette table que Je la comprends pas ».

Le mot norme fait d'ailleurs partie des termes les plus prononcés au cours de cet entretien (14 fois) après celui de financier (41 fois) et compta, comptable (32 fois) « *dans mon métier habituel je suis conforme à une norme* ».

Isabelle évoque également la quête difficile des capitaux : « *J'ai eu l'impression à des moments qu'on cherchait quels étaient les capitaux sur lesquels on pouvait s'appuyer, mais il n'y en avait aucun qui étaient très faciles en fait à trouver.* »

Sur les leviers propres à CARE, elle souligne que la démarche a permis de renouer avec les questions de RSE et motivé l'embauche d'une personne dédiée au sujet.

Elle évoque également la portée de la démarche CARE qu'elle qualifie « *d'IFRS Bis* » si l'Europe voulait se donner les ambitions les plus exigeantes en matière environnementale et sociale.

Le parallèle potentiel avec la mise en place des IFRS est développé : Les moyens colossaux mis en œuvre par l'IASB pour répondre aux entreprises, les moyens déployés par les entreprises pour gérer les nouvelles normes, puis le paramétrage des systèmes d'information ont été les éléments décisifs d'implantation de ces normes :

« Le passage aux IFRS Je l'ai vécu en tant qu'auditeur d'abord et ensuite en tant que consolideur dans une boîte cotée. Vous les prenez en pleine face. Il n'y a pas de souci, mais je me souviens de la ... des moyens qui avaient été mis. C'était c'était colossal les impacts IFRS dans les entreprises et les entreprises des plus grosses ont des services de normes. Du coup, ils ont été obligés de créer des services de plusieurs personnes de normes dans les plus gros groupes pour pouvoir gérer les impacts de chaque mise à jour, d'IFRS

je pense à l'IAS 15 là qui était sur les contrats à long terme. Parce que moi c'était une de mes plus grosses expériences pro mais je peux vous dire que même les plus grosses entreprises type Thalès, Snecma et tout faisaient évoluer la norme. On se réunissait (...) où on disait alors Nous ne sommes pas d'accord sur le paragraphe Machin tatata parce que on documentait par des exemples et on envoyait à Canon street à Londres pour qu'ils amendent la norme... Mais donc vous imaginez les moyens que les entreprises ont déployé. Et puis derrière, une fois que la norme passe, et bein vous avez tout le changement de l'ERP donc vous faites évoluer SAP¹⁰², Navision¹⁰⁰ etc. Et vous faites évoluer tout le process de votre entreprise pour que tout le monde dès le premier niveau émerge correctement, soit son temps, soit émerge sur la bonne affaire ou sur la bonne étape de l'affaire, etc. C'est colossal, en fait tous ces impacts mais ça marche parce qu'on y met des moyens gigantesques. Qu'en fait, alors après on peut discuter de bon clairement moi je préférerais qu'on fasse du CARE que des IFRS parce que les IFRS c'est pour les marchés financiers internationaux. hein ! Donc l'objectif est pas du tout le même, mais vous voyez pour satisfaire des marchés. Les moyens sont absolument gigantesques »

Isabelle conclue sur un sentiment général par rapport à la dissémination de CARE, le voyant évoluer humblement vers la sphère RSE si les exigences du modèle se diluent dans les contingences économiques des entreprises :

« Si jamais c'est pas comme ça qu'on le fait. Parce que, justement, on n'arrive pas à assumer les coûts engendrés, parce que les entreprises s'énervent trop, parce que plein de raisons alors dans ce cas, c'est pas un truc de financier, c'est un truc de RSE (...) c'est un espèce d'indicateur, c'est une tendance, et c'est intéressant mais c'est une tendance, on n'a pas du tout de vérification, pas de normes, etc. bein dans ce cas-là c'est un truc de RSE quoi ».

Elle souligne à l'inverse, les implications d'une normalisation :

« Après, ça ça a des impacts énormes, à la fois au niveau étatique, parce qu'il faut payer beaucoup de gens pour le faire pour le normer pour contrôler, pour mettre tout ça en place et puis des entreprises vont beaucoup râler parce que on va essayer de le mettre sur des équipes financières, mais sans leur donner plus de monde alors que c'est pas réaliste. Donc, il y a beaucoup, beaucoup d'argent en jeu à faire ça. Maintenant, si c'est une ambition politique, parce qu'on veut vraiment se donner les moyens de le faire. Pour moi, c'est comme ça qu'il faut le faire »

Pour E10, le caractère trop expérimental du modèle s'est donc conjugué à une organisation difficile de la mission dans l'entreprise et a conduit à rapidement passer à autre chose. Le modèle est néanmoins regardé avec un intérêt théorique par sa directrice financière et comparé au potentiel des IFRS à condition d'y mettre les moyens : équipes d'assistance et logiciels pré-paramétrés. Il ouvre également une voie pour reconsidérer la politique RSE de

¹⁰⁰ Logiciels intégrés de comptabilité (ERP)

l'entreprise sur les sujets à enjeux.

4.4.2.2. Entreprises du « Groupe » 3 : E6, E9 (et E2)

Au-delà des attributs du groupe 2, les entreprises de ce groupe ont apporté leur témoignage lors du webinaire de restitution de janvier 2022. L'intérêt de leur participation se juge au temps limité pour la prise de parole des entreprises impliquant ainsi de ne retenir que les témoignages les plus pertinents.

L'entreprise E6 est la filiale d'un grand groupe, elle est spécialisée dans l'assainissement des eaux usées. Tout au long de l'expérimentation, une équipe de trois personnes s'est particulièrement mobilisée autour de sa directrice financière. L'entreprise avait la particularité d'être en avance de phase sur les autres, essayant souvent les plâtres de l'opérationnalisation de CARE.

Lors de la réunion de lancement de mars 2019, le dirigeant souligne la centralité de l'environnement pour l'activité de l'entreprise. Son souhait est de mettre de nouvelles formes de représentation financière au cœur des relations avec ses parties prenantes : actionnaires, salariés, clients.

En février 2020, les 4 personnes de l'équipe sont présentes, le directeur général l'est également mais il sort ponctuellement pour prendre des appels. La directrice financière prend la parole, elle incarne un leadership autour de ses collègues. Elle évoque les difficultés de la démarche, la nécessité de faire le tri dans les capitaux, de chercher et de construire au fur et à mesure. Elle évoque la difficile prise de conscience de la pertinence de leur politique RSE « *on pensait être très mature mais quand on a listé cela on s'est senti pauvre...* »

Nous avons pu nous entretenir avec la directrice financière de E6, Sandrine, à deux reprises le 29 juin et 23 juillet 2021. Sur le fonds, elle évoque l'impact très significatif de l'application de CARE sur leurs données financières. Sur un plan plus formel, elle souligne l'impossibilité d'exploiter le rapport en l'état, de le présenter et de le porter. Elle met en avant la nécessité pour elle de marketer les données pour pouvoir les présenter, avec des bridges, des « briquettes ». La difficulté à présenter les données CARE est ramenée à la difficulté générale de présenter les données comptables à un public non avisé « *C'est comme la compta si on ne simplifie pas on ne comprend rien* »

Le deuxième entretien prévu fin juillet devait être l'occasion de commenter le retour du CODIR sur la présentation de CARE. Cependant, ce CODIR n'a pas eu lieu en raison d'une réorganisation de l'entreprise à la suite d'une OPA. Néanmoins, elle envisage de présenter le dossier à un public plus technique et ultérieurement au nouveau directeur général tant pour des raisons techniques, de structuration de la démarche RSE ; mais aussi plus personnelles, de conviction sur un sujet novateur « *J'y crois mais je pense qu'on est un peu en avance* ». Sur les alliés possibles d'une telle démarche elle précise que les ingénieurs seront plus réceptifs à des données physiques, et que les comptables trouveront la démarche pas assez carrée, leur préférant des profils plus gestionnaires. La sphère financière plus élargie serait

d'avantage intéressée « *demain, le marché boursier n'attirera pas les investisseurs avec des résultats qui masquent l'impact environnemental et social* ». Elle imagine également un soutien des collectivités à un projet CARE en raison de l'importance donnée à la notation environnement. Son témoignage lors de l'entretien fait également état de sa déception tant personnelle que professionnelle de ne pas être allée plus loin :

Nathalie : vous voulez aller au bout de cela pour aller au bout de quelque chose ? ou par conviction ?

Sandrine : Un peu les deux - J'y crois mais je pense qu'on est un peu en avance (...) Cela sera peut-être banalisé d'ici 5 ans

Elle n'aimerait pas que le dossier « *finisse sur une étagère* », que cela « *reste dans un microcosme* » compte tenu du potentiel d'innovation et de l'investissement important en temps et en énergie de l'équipe « *on a bossé dessus c'est novateur* ».

Lors de la réunion conclusive de janvier 2022, Sandrine a mis en avant les difficultés techniques du projet et leur couplage avec les changements d'organisation. Elle souligne également sa motivation à reprendre ultérieurement le projet, notamment au nom du temps déjà consacré à construire « *le socle* » et à s'approprier le concept. Son témoignage semble faire état d'un affect fort sur le dossier.

L'entreprise E9 est une PME spécialisée dans les travaux en hauteur sur cordes. L'entreprise a participé de son plein gré au projet, à la suite de la décision de son dirigeant très impliqué dans le réseau territorial et les sujets RSE. La participation au projet a été motivée par la possibilité d'avoir une valorisation structurée de leurs enjeux RSE notamment pour la démonstration face aux acheteurs « *le fait de l'avoir demain aussi sur un bilan comptable ça donne aussi une autre lisibilité et ça permettra aussi à nos clients, à avoir cette lisibilité sur ce volet-là, donc c'est vrai que demain ce qu'on espère c'est que ça rentre de plus en plus dans les pratiques des acheteurs, et il y a peut-être cette notion d'achat responsable à développer en dehors ou en parallèle à ça, pour un acheteur effectivement, ok on a le critère qualité, prix,... la notion d'achat responsable fait aussi partie parfois des critères d'acheteurs et demain un bilan de ce type pourra-t-il je l'espère par un acheteur de venir mesurer la partie RSE de l'entreprise, voilà* ».

Lors de la réunion plénière de février 2020, le comptable de l'entreprise a souligné la difficulté à renoncer aux capitaux initialement envisagés « *On s'est pris la tête avec CD on pensait avoir le capital sol et eau. Parce qu'on utilise pas mal de produits pouvant avoir une toxicité sur ces capitaux là. Et là comme vous avez dit... on ne maîtrise pas ces process. Du coup on ne les a pas pris en compte* ». Plus largement, il a mentionné la difficulté de comprendre que beaucoup de démarches RSE étaient engagées sans avoir le bon suivi « *La deuxième difficulté qu'on s'est pris en pleine face et du fait que M. M. est très investi sur le territoire de Marseille (Mécénat etc..) et on s'est aperçus qu'on avait beaucoup de choses mais qu'on n'avait pas le bon suivi. - Le projet CARE nous a ouvert les yeux sur ce qu'il fallait faire. Sur le fait de savoir si les Parties Prenantes sont informées. - On est conscients qu'on ne tirera pas un bénéfice du projet pour notre part mais qu'on participe à quelque chose pour d'autres.* »

Nous avons pu nous entretenir avec le comptable de cette entreprise le 3 décembre 2020

Il évoque de nouveau le souci de la matérialisation des enjeux RSE d'une manière plus formalisée que les pratiques traditionnelles ainsi que le souhait d'avoir un effet d'entraînement sur les clients et fournisseurs.

La réception du rapport n'a pas donné lieu à de grands commentaires, l'entreprise étant à cette période prise dans les conséquences de la crise sanitaire et du rapprochement avec un grand groupe. Elle a cependant permis de mettre le focus sur les actions RSE à prioriser et les indicateurs à leur associer : repenser la gestion du parc de véhicule de chantier, favoriser l'auto-partage, former à l'éco conduite, notamment en renouvelant son bilan carbone. Le rapport a également permis de prendre conscience de l'impact de CARE sur les comptes de l'entreprise.

Plus largement, l'expérimentation a permis de désiloter les métiers financiers et RSE et a ouvert des pistes de réflexions sur les chantiers possibles, pertinents. Le comptable dresse également une perspective optimiste sur l'expérimentation, se disant prêt à recommencer si les demandes sont claires, la data disponible.

Lors de la réunion conclusive de janvier 2022, le dirigeant de l'entreprise annonce que son entreprise se rapproche d'un grand groupe et qu'elle reprendra les idées déjà énoncées : centrage sur des enjeux RSE pertinents, notamment le maintien des salariés et réflexion sur la décarbonation de leurs activités.

Ces deux entreprises, ainsi que E2 ne se sont pas prononcées pour un renouvellement de l'expérimentation mais ont toutes souligné le recentrage de leurs actions RSE sur les sujet à enjeux. Les aspects de réorganisation interne, précédents ou concomitants à la crise sanitaire ont constitué des freins à l'appropriation des enjeux spécifiquement comptables. Pour E2 plus spécifiquement, les questions d'échelle et d'accès à des données sur un site ont compliqué la gestion de la mission rendant inenvisageable la reconduction d'une telle expérimentation avec des moyens artisanaux.

4.4.2.3. Entreprises du « Groupe » 4 – E5 et E4

Ces deux entreprises se distinguent des autres par le fait qu'elles cumulent tous les attributs des précédentes auxquels s'ajoutent des prises de parole favorables à CARE au-delà du seul webinaire de restitution de janvier 2022. Ces entreprises témoignent d'un intérêt pour le modèle et n'excluent pas de renouveler l'expérimentation sans toutefois s'engager sur des modalités. Elles ont apporté un témoignage sur CARE lors des travaux du cercle de Giverny au printemps 2021 ainsi que lors d'interventions en mars et avril 2022. Ces témoignages les font rentrer de fait dans l'écosystème de CARE et leur confèrent un rôle d'alliés, voire de porte-paroles du modèle.

La mobilisation de chacune de ces entreprises est toutefois fondée sur des motivations différentes. Nous fondons nos arguments sur des observations faites lors des réunions plénières, d'un entretien avec la dirigeante de E4, et avec l'un des associés de E5, directeur de l'une de ses agences.

L'entreprise E5 est un bureau d'études spécialisé dans le conseil l'expertise et l'ingénierie dans le domaine environnemental. L'une de ses principales activités est d'accompagner les clients publics, ou privés dans des missions de diagnostic et de réhabilitations de sites. L'entreprise a été constituée en 1991¹⁰¹. Elle propose également son expertise en matière de prévention, collecte, valorisation et stockage de déchets. Elle est en grande majorité constituée d'ingénieurs. Son effectif est de 180 collaborateurs répartis sur 8 agences en France.

Les travaux d'expérimentation de CARE sur l'entreprise ont conduit à des chiffres synthétiques qui ont souvent été repris dans le discours : 75% du Chiffre d'affaires de l'entreprise est consacré au maintien du capital naturel de ses clients, et 6% de son chiffre d'affaires devrait être consacré au maintien de son propre capital naturel, altéré du fait des déplacements en voiture des collaborateurs.

La motivation initiale pour participer à l'expérimentation venait de la congruence entre les activités de E5 et la proposition de CARE. Lors de la réunion finale de restitution en janvier 2022, le dirigeant de l'entreprise a ainsi remercié le député FML de les avoir poussé à rejoindre le programme et établi le lien entre les activités de son entreprise et CARE : préserver le capital naturel est sa raison d'être, préserver le capital social (humain) un fondamental. Et au-delà de cela la régénération des sites des clients, le recyclage des matières constituent autant de points pour éviter le prélèvement de ressources. Il a également souligné l'aspect vertueux du modèle en termes de « *dissémination de la responsabilité collective* » et a conclu à la compatibilité de CARE avec l'activité de son entreprise.

Au cours de la réunion de février 2020, Hervé Gbego a mis en avant la situation de E5 pour sa singularité : celle d'aider des clients à réduire leurs impacts environnementaux. L'ingénieur de E5 présent a rebondi sur cette idée en soulignant que l'un de ses sujets était de rendre attractif une entreprise comme la sienne évoluant dans le secteur de l'environnement. Il a en cela été rejoint par la directrice financière de E6. Il a également souligné l'intérêt qu'il y aurait à labelliser une démarche comme celle-ci « *Je suis convaincu de la démarche. C'est génial. Mais il faut la valoriser. Il faut que cela soit redoutable sur le marché. Label etc.* », n'hésitant pas à faire l'analogie avec le métier d'ingénieur dépollution encore jeune (25 ans) et qui « *s'est structuré grâce à un label* »

En octobre 2020, Nous avons pu échanger avec l'ingénieur / associé ayant suivi le projet. Nous l'appellerons Pierre. Il a développé des arguments menant de manière assez systématique à des généralisations qui ont peut-être conduit à décentrer le propos de CARE et à étendre les réflexions au rapport des entreprises avec la protection de l'environnement. Ces généralisations ont pu provenir de raccords réguliers avec sa propre activité. Nous les

¹⁰¹ Par une coïncidence, cette année de constitution est la même que celle de l'ADEME

repreons néanmoins car le profil ingénieur des collaborateurs de cette entreprise peut être un facteur explicatif spécifique.

Pierre a précisé que dans son domaine, il constate que le marketing veut toujours l'emporter sur l'environnemental. Il raconte ainsi qu'à l'occasion d'une réunion, il a dû se lever et faire mine de quitter la discussion pour reprendre un poids dans la discussion :

« un marketing sera toujours plus fort que l'on vit en fait quand on dit ça j'ai dit bon bah voilà et je me suis levé je lui dis bah on s'en va. Comment voulez-vous qu'on fasse si on met pas les enjeux environnementaux au même niveau ? en fait j'avais fait un petit jeu d'acteur pour pouvoir refaire le (...) rapport de force ».

Il a également souligné les apports de CARE pour éviter que les discussions sur la préservation de l'environnement n'aboutissent à l'impasse d'un point Godwin¹⁰² :

« on ne peut pas arriver au bout d'une approche par les externalités (...) Garder un capital c'est plus raisonnable et du coup c'est pour ça que je trouve qu'il y a une certaine force dans le modèle CARE de garder un capital »

Le paradoxe de E5, dont l'activité permet d'améliorer le capital environnemental de clients tout en générant ses propres impacts, est également évoqué dans la discussion. Le besoin de croissance favorable aux clients de l'entreprise « *c'est logique de vouloir croître - plus on fait ça plus on a des effets positifs sur l'environnement* » serait fondé selon Pierre sur des ressorts psychologiques notamment « *la théorie du striatum* » poussant au toujours plus, ancrés dans le psyché humain et sur des modèles éducatifs basés sur la compétition.

Il évoque enfin le besoin d'avoir une comptabilité basée sur des indicateurs physiques qui rendrait mieux compte de l'activité et évite les effets de ratification trop généralistes :

« il y a quelques entreprises qui sont [sur] notre même modèle des bureaux d'études il faut une comptabilité du mètre carré qui fonctionne et cetera et ça on n'a pas fait et je pense que c'est intéressant de le faire mais non mais surtout on essayons d'éviter absolument euh le discours positif ou positive (...) pour eux pour essayer d'avoir un discours un peu de vérité pour vous montrer euh et du coup avec la méthode car je pense qu'on peut arriver à des choses »

Lors de la réunion de restitution de janvier 2022, c'est le directeur général de E5 qui témoigne de l'expérimentation CARE. La motivation pour rejoindre le programme a été la similitude entre le modèle et l'activité de l'entreprise : « *Préserver le capital naturel est notre raison d'être, préserver le capital social¹⁰³ est juste un fondamental* » il note que

¹⁰² De la loi de Godwin, du nom de Mike Godwin, et de point. Cette loi énonce que " plus une discussion dure [et devient violente], plus la probabilité d'y trouver une comparaison impliquant les nazis ou Adolf Hitler s'approche de 1 ". En pratique, franchir le point Godwin est considéré comme un discrédit pour celui qui l'utilise - comparer le discours de l'autre au nazisme ou traiter son interlocuteur de nazi - car il révèle un manque d'arguments [...]. - (François De Smet, Reductio ad hitlerum : Essai sur la loi de Godwin, Presses Universitaires de France, 2014, introduction)

¹⁰³ Social = humain dans cette phrase

l'activité de E5 permet de limiter le « *prélèvement de ressources* », tout ceci étant « *tellement dans l'ADN d'E5 qu'on s'est intéressé à ce projet triple capital* ».

Sur un plan plus fondamental, il précise que le « *Modèle [est] vertueux en termes de prise de conscience, de dissémination de la responsabilité collective* » et qu'il est compatible avec l'activité de bureau d'études de l'entreprise. Les 6% d'impact sur le chiffre d'affaires sont quant à eux qualifiés de « *tout à fait acceptable sur les comptes* », ce qui « *lève aussi un frein pour s'engager* »

Le frein principal soulevé est celui du paradoxe entre une croissance de l'entreprise profitable sur le plan collectif mais générant ses propres impacts : « *Pourquoi parce que chez E5, on produit des externalités positives pour nos clients. On a une croissance soutenue de 15/20% par an, ce qui fait que en valeur absolue plus on se développe – même si on réduit notre intensité par ex carbone- plus en valeur absolue on émet de carbone ... donc on a une activité vertueuse (...) mais on a un poids carbone qui est grandissant du fait de cette croissance* ». Un frein qu'il qualifie de « *psychologique* » tout en signalant sobrement qu'il a été surmonté « *d'abord pour nous au début ça a été d'accepter que même si le développement de notre activité est vertueux pour l'intérêt collectif et et bien on doit quand même constater que on doit réduire nos externalités négatives voilà. Donc ça c'est quand même un frein psychologique qu'on a pu lever* »

Il conclue son intervention en évoquant les perspectives pour E5, celle de passer en « *logique de comptabilité triple capital environnemental* » sans toutefois s'engager sur une échéance et des modalités ainsi que le passage de l'entreprise au statut d'entreprise à mission.

Pour E5, ce soutien élargi à CARE semble s'expliquer par différents facteurs favorisant. Tout d'abord la congruence de l'activité de E5 avec un modèle comptable qui permette une représentation de cette spécificité environnementale, potentiellement attractive dans le secteur de prospection commerciale de E5 : collectivités et promoteurs immobiliers notamment. Cette congruence va dans le même sens que l'effet potentiel favorable d'une labellisation. Cette visibilité sur les apports de CARE a été semble-t-il rendue possible par l'accès fluide aux données techniques nécessaires à l'analyse, elle-même déjà disponibles du fait de l'activité de l'entreprise. Enfin, les ratios clés qui ont pu se dégager : 6% du chiffre d'affaires à consacrer au maintien du capital, 75% du chiffre d'affaires réalisé dans le maintien de capitaux d'autrui constituent des éléments synthétiques de communication facilement mobilisables pour cette entreprise.

L'entreprise E4 est une TPE fondée en 2014. La RSE est inscrite dans le modèle d'affaires de l'entreprise à travers l'usage du bois, un matériau durable et renouvelable et générant peu de déchets dans son cycle de transformation. En 2019, au démarrage de l'expérimentation l'entreprise compte 6 salariés. Celle-ci est perçue comme un enjeu fondamental pour la poursuite de l'activité de l'entreprise comme le souligne sa dirigeante, que nous appellerons Sophie lors de la réunion de lancement « *donc aujourd'hui on est pas là pour valoriser nos pratiques RSE, on est une TPE on a 6 salariés, on a créé l'entreprise avec mon mari y'a 5 ans, aujourd'hui on est là pour une question de survie, parce que on est dans le bâtiment,*

mon mari avant ça a travaillé dans 5 entreprises du bâtiment et y'en a plus aucune qui existe aujourd'hui ».

CARE est perçu comme l'accès à une nouvelle représentation de son activité, salubre « *parce qu'en fait on a bien compris qu'il fallait construire un nouveau modèle économique pour s'en sortir* » et nécessaire pour valoriser commercialement les engagements RSE :

« On va s'en servir, c'est l'objectif dans une démarche commerciale terrain, aujourd'hui on est confronté face à des clients, c'est nous qui portons tout l'engagement social et écologique, c'est pas normal, c'est aussi au client de payer, donc que ce soit dans les marchés publics c'est bien, le bois est valorisé donc on sait que c'est des marchés on va pouvoir les valoriser sur les marchés publics, mais c'est aussi avec les particuliers pour se différencier des concurrents, voilà dans le bâtiment, des gens pas déclarés, ou est-ce qu'on se fournit, donc ça va être vraiment un outil commercial pour nous, pour nous différencier » et servir d'aide au pilotage « ça va être aussi un outil de pilotage de l'activité, parce qu'il faut qu'on choisisse est-ce qu'on va faire des chantiers ou pas, des activités des investissements, là je pense qu'on se rejoint tous là-dessus, et pour nous c'est important que l'ensemble du périmètre de l'entreprise soit dedans, parce qu'on peut pas faire les choses à moitié, on peut pas avoir une activité ou on fait attention et une activité ou on continue comme avant quoi ».

Une autre particularité de cette petite entreprise est que sa dirigeante gère personnellement les questions comptables, ce dont elle souligne l'intérêt « *voilà et les données comptables seront facilement disponibles puisque c'est moi qui fais la compta donc... c'est très pratique voilà, c'était un petit peu différent, comme profil, mais on a l'objectif de grandir et de le faire bien* ».

Lors de la réunion de février 2020, Sophie souligne les difficultés à appréhender CARE notamment lors de la phase d'identification des capitaux pertinents « *On a voulu prendre en charge des capitaux qui ne nous concernaient pas. Il a fallu beaucoup de temps pour admettre que cela ne nous concernait pas donc beaucoup de temps passé sur la définition des capitaux* » et une certaine déception devant les capitaux « *finalistes* » : « *on s'est limité à deux capitaux : humain et atmosphère. Cela nous a un peu déçu* ». Les difficultés d'accès aux données scientifiques sur le maintien des capitaux font également partie de son témoignage, de même que la tension sur les équipes en charge du projet.

Nous avons pu nous entretenir avec Sophie en juin 2021 afin d'approfondir ses impressions sur le modèle. Elle confirme que sa perception a basculé, passant d'une attente immédiate qui était celle de valoriser commercialement une offre responsable :

« En disant : certes, ben notre projet il est peut-être plus cher en résultat économique, par contre si on regarde l'impact environnemental et l'impact social, donc le résultat réel, le coût réel du projet, en fait on est bien inférieur à nos concurrents. Par exemple ! Mais bon, là j'ai réalisé en expérimentant que c'est dans très, très longtemps qu'on sera capable de faire ça »

à une conscience que le modèle force l'entreprise à renoncer à gérer des sujets sur lesquels elle n'a pas d'emprise :

« Ben, il y a eu une déception parce qu'en fait, évidemment quand on travaille dans la construction bois on se dit qu'on veut surtout travailler sur l'origine des bois. C'est quelque chose en plus qui est très communiqué... (...) Voilà. En fait, ça a été surtout beaucoup d'incompréhensions au départ, de ne pas comprendre pourquoi ça ne nous concerne pas en fait. C'est de dire : voilà, nous au début on voulait mettre la biodiversité des sols. On voulait mettre la protection de la forêt dans nos capitaux naturels. Et, on a eu énormément de discussions pour dire : mais non, en fait ce n'est pas votre capital naturel. Parce qu'en fait, vous n'avez pas accès à ça. Vous, vous achetez de la matière, qui est transformée en plus. Ce n'est pas vous qui gérez les forêts, ce n'est pas votre problème ».

Ce constat l'amène à souligner les effets réflexifs de CARE sur les enjeux RSE de leur modèle :

« Il faut que chacun prenne sa responsabilité là où elle est, à son niveau. Nous, c'est aller sur les chantiers, les engins de chantiers, les salariés, comment ils viennent au travail ? La pénibilité. Le salaire minimum décent, pour qu'ils vivent correctement. Voilà, les problèmes de santé, tout ce qui est informatique, etc. l'impact de l'activité, la gestion des déchets. Il y a déjà beaucoup de choses en fait ».

Ce point est perçu comme un frein substantiel puisqu'il peut être orthogonal avec des mesures RSE déjà en place et soulignait par son effet de cadrage les écarts avec les essentiels :

« Le point négatif c'est que, mais c'est pas lié à CARE ça, c'est lié vraiment à l'être humain, je crois. C'est qu'on a besoin d'avoir un discours positif et de se dire que ce qu'on fait c'est bien, et c'est vrai que CARE a, pour le coup, une approche alors plutôt négative je ne sais pas, mais en tout cas va pointer les manques, plus qu'en fait dire ce qu'est bien. Et du coup, c'est un peu perturbant quoi. Parce que... Parce que souvent, les gens qui vont vers CARE, c'est parce qu'ils ont l'impression de faire plein de choses super, ils ont l'impression d'être au top et de ne pas assez le valoriser. Et en fait, ils se rendent compte que finalement ce qu'ils faisaient c'est peut-être à côté de la plaque, ou du moins qu'il y avait d'autres choses où il fallait qu'ils soient (Rires) »

Ce développement sur les effets réflexifs de CARE se couple à un point plus conceptuel sur la typologie de l'entreprise lorsque nous évoquons le fait que l'entreprise E4 n'est pas sur un modèle producteur *« Exactement. Nous, en fait c'est ça. On est un agent commercial en fait. Donc c'est pour ça que CARE dit : il faut vraiment que toute la chaîne soit intégrée, sinon ça marche pas »*. Sur ce point, Sophie note avec regret que la modélisation de leur politique d'achat n'ait pas pu être traitée faute de temps et de données et dans un contexte de développement de l'activité. Elle a par ailleurs bien saisi que ces éléments passent par le résultat et non le bilan.

Sur les suites possibles, elle évoque un projet de relance d'une expérimentation couplée à la réalisation d'un bilan carbone, sous réserve d'en trouver le financement auprès de partenaires ainsi que d'en étaler le coût sur 3 ans. Mobilisant ses connaissances comptables et son rôle

polyvalent dans l'entreprise, elle fait bifurquer la discussion sur une réflexion théorique sur la comptabilisation en charge ou en investissement de ce type de projet. Elle garde à l'esprit le fait que CARE puisse participer à la création de valeur de son entreprise au-delà des modèles de valorisation traditionnelle du bâtiment : personnalité du dirigeant et chantiers.

Sur un plan plus général, elle voit dans une modélisation comptable comme celle de CARE à la fois un levier et un frein. Le levier du langage comptable capable de distinguer le vrai du faux :

« Moi, le vrai enjeu en fait c'est d'avoir un langage commun. Et je trouve que la compta, ça marche bien quoi. Parce que... Parce que ce langage, il a été trouvé sur la partie financière, donc pour moi le vrai... la vraie plus-value, elle est celle-là c'est de pouvoir dire les choses pour de vrai, avec tous un langage identique quoi Et ça, et ça c'est très important parce qu'en fait, on a énormément de mal à voir le vrai du faux dans toutes ces questions-là liées à l'humain et l'environnement ».

Mais un levier associé à un frein puissant, comme son verso inextricable, celui de la complexité de ce langage, même pour une personne ayant des appétences :

« Ça fait un peu usine à gaz quand même quoi, je veux dire c'est quand même compliqué. C'est-à-dire que déjà une compta classique, ben c'est pas simple – simple on va dire, mais là, on rajoute une complexité quoi. Voilà. Donc pour les petites entreprises, bon ça va (hésitations) même moi qui ai une appétence pour la compta, ça reste compliqué. Donc je me dis pour les gens, enfin les toutes petites entreprises, c'est ingérable quoi. Donc il faut vraiment aussi travailler sur une simplification. »

Un autre frein de la dimension comptable est la vision tournée vers le passé au détriment de projection dans une trajectoire et de l'attention portée aux indicateurs :

« Et donc, en comptabilité durable, je pense qu'il y aura le même problème¹⁰⁴. Mais du coup, c'est pour ça que ce qui est important c'est la trajectoire, ce n'est pas le résultat en fait, à l'instant T. Mais bon, ça c'est pas évident, et à communiquer dessus, et puis à accepter en interne quoi des fois. (...) Là, on travaille sur des business plans et c'est vrai qu'une fois, ce qui est long c'est de tout mettre en place. Mais une fois qu'on a ces indicateurs, une fois qu'on a (hésitations) ces objectifs, après c'est juste de remplir des cases. Le plus difficile c'est vraiment la mise en place quoi. »

De manière plus fondamentale elle souligne que CARE oblige les représentants de plusieurs fonctions à travailler ensemble, difficulté contournée dans son cas par son rôle polyvalent.

Sophie insiste également sur le manque ressenti face à son expert-comptable désintéressé du sujet CARE « *Et moi, un de mes freins à la mise en place de CARE, c'est que mon expert-comptable était pas du tout à l'écoute, enfin à 10 000 lieux de s'occuper de ça* ». Ceci l'a

¹⁰⁴ Elle évoque plus haut dans l'entretien le problème de l'obsolescence rapide des états financiers annuels pour les entreprises en croissance

conduit à changer d'expert-comptable escomptant des effets de synergie entre une compétence CARE et les missions traditionnelles. « *Donc j'ai changé d'expert-comptable, et j'espère que cette fois-là j'arriverai à l'amener sur CARE. Parce qu'ils m'ont dit : oui, après, nous on peut aussi faire votre comptabilité, parce qu'ils sont experts-comptables par ailleurs* ».

Elle évoque l'intérêt qu'auraient les experts comptables à se former à CARE pour en faire une proposition de mission : « *Honnêtement, pour moi la seule solution, et bon ça a été évoqué sur les réflexions sur le cercle de Giverny c'est former les experts-comptables pour que les experts-comptables proposent ça à leur client. Une méthodologie qui leur serait dédiée compléterait cette instrumentation* « *Donc pour moi, le côté très opérationnel quand on parle de guide méthodologique et tout ça, c'est vrai que moi, ça ne me parle pas du tout. Parce qu'en fait, si je veux mettre en place quelque chose, je ne vais pas aller lire un guide méthodologique, je vais demander à mon expert-comptable* ».

Enfin, la mise en place d'un écosystème effervescent serait le support de cette alchimie entre professionnels du chiffre, CARE et méthodologie :

« Et surtout, je pense que c'est comme ça qu'on touchera le plus de personnes. Si on tourne en cercle fermé, on ne touchera personne. Or moi, mon expert-comptable. Enfin j'en parle beaucoup autour de moi déjà, donc je crée de l'intérêt, de la connaissance, même si les gens, je sais qu'ils ne vont pas y passer, mais c'est de la vulgarisation. Vraiment, je sais qu'il faut commencer très, très en amont, et petit à petit ça vient une fois, deux fois, trois fois, un an, deux ans, trois ans. Et au bout d'un moment c'est le bon moment et les gens vont venir poser des questions et s'intéresser. Donc pour moi, si on veut que ça marche vraiment, en fait pour que moi ça ait un sens que je le fasse, il faut que mon écosystème le mette en place aussi. Si je le fais que moi toute seule, ça sert à rien quoi. Donc... Donc en fait, c'est ça qui est compliqué en plus, parce qu'on est petit, donc on n'a pas vocation à porter ça en fait. Mais quelque part, si on le fait pas, ben ça sert à rien. Si on est tout seuls, ça sert à rien. Et vu que nous, on a une activité qui est très locale, si on le fait à l'échelle... voilà, OK. On va être connu à Paris, très bien, et alors ? Ça m'avance à rien moi, sur le développement de mon activité, sauf s'il y a des gens de Paris qui veulent investir ici, mais... (Rires) Enfin voilà. Donc, c'est aussi une complication... »

Lors de l'intervention de janvier 2022, Sophie a confirmé les impressions livrées lors de l'entretien et de la réunion de février 2020. Elle a passé un moment conséquent à détailler les effets réflexifs de CARE et la manière dont il a favorisé une réflexion sur les enjeux RSE du rayon d'action de l'entreprise ainsi que sur son modèle d'affaires.

4.4.3. Le webinaire de restitution de l'expérimentation : une primo analyse des freins et leviers ressentis par les entreprises pilotes

Le webinaire de restitution a donné l'occasion de présenter les principaux résultats de l'expérimentation par les entreprises. La présentation était articulée autour d'une synthèse Power Point et le témoignage des entreprises dont nous avons déjà repris les principaux points précédemment. La description de ce webinaire va tenter de donner une vue d'ensemble de cet événement et de l'intérêt d'un travail de recherche pour aller au-delà des freins et avancées présentés à cette occasion.

La recherche que nous menons permet d'approfondir ces points et met en évidence des effets de structure d'entreprise ou de profil d'acteurs que nous espérons humblement apporter à la littérature en complément de cette primo analyse présentée et rendue publique¹⁰⁵

Cette vision approfondie des freins et leviers est apportée par l'ensemble des données collectées : entretiens, documents etc. Le codage et le croisement de ces données avec les typologies d'entreprises et ou d'interlocuteurs permet de dégager des éléments plus précis sur des freins et leviers propres à certaines catégories d'acteurs ou des tendances de fonds juste effleurées par la présentation.

La synthèse présentée lors du webinaire a tout d'abord mis en évidence le fait que 8 entreprises sur 10 ont mené l'expérimentation jusqu'au bout, affichant ainsi une volonté de transparence. Elle a également mis en lumière le décalage important entre le nombre d'enjeux RSE considérés initialement comme des capitaux par les entreprises et les capitaux finalement retenus : sur les 69 enjeux RSE identifiés 7 ont été retenus en tant que capitaux. La synthèse souligne également l'hétérogénéité des résultats obtenus fonction du niveau de qualité des indicateurs source :

Les principaux résultats de l'étude

8 entreprises sur 10 sont allées au bout de l'expérimentation:



Pour chaque capital : identification des traducteurs qui permettent de retranscrire dans quel état est chaque capital
Exemple : Les tonnes de gaz à effet de serre et les budgets carbone pour représenter le capital-atmosphère.

Les principaux résultats de l'étude

• Des résultats hétérogènes sur l'état de préservation des capitaux en fonction de la qualité des indicateurs retenus

Niveau de robustesse des indicateurs d'état des capitaux retenus	Pertinence
Scientifique	Fort
Politique	Moyen
Interne à l'entreprise	Faible

• Qualité de l'information dépendante des données existantes et des politiques RSE des entreprises.

Figure 49 - Extrait de la présentation du webinaire de janvier 2022

Dans la présentation, les bilans et résultats au format CARE sont présentés pour mémoire sans contenir de chiffre particulier. Le design de ces tableaux est proche tant par la structure

¹⁰⁵ Le power point de présentation ainsi que le webinaire sont en accès libre sur le Net.

que par les couleurs de ceux qui figurent dans les premiers supports de formation au modèle CARE.

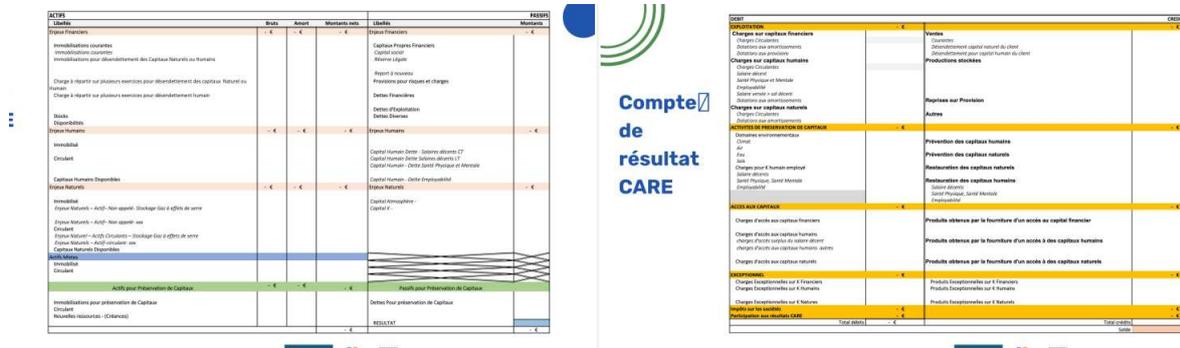


Figure 50 - Extrait de la présentation du bilan et du résultat CARE lors du webinaire de janvier 2022

La synthèse commence par les points d'avancées en soulignant que l'expérimentation a permis de mieux cerner les enjeux à considérer comme capitaux, d'approfondir les recherches sur le niveau de maintien des capitaux, de poser des bases pour réaliser une analyse intégrée et d'identifier les besoins d'amélioration pédagogique et méthodologique.

Les freins relevés portent sur des éléments largement partagés : l'absence de données scientifiques pour connaître l'état des capitaux et de leur maintien, les complexités de la mise en œuvre pratique, la nécessité de compétences multiples pour ce type de projet et enfin le besoin de financements des entreprises pour accéder à ces compétences.

Les principaux résultats de l'étude

- **Les avancées:**
 - La méthode permet de se concentrer sur les enjeux matériels en les inscrivant au bilan comptable.
 - Le travail de recherche de préservation des capitaux naturels et humains sur des bases scientifiques
 - De réaliser des liasses comptables posant les bases pour une analyse intégrée de la performance de l'entreprise
 - D'identifier les besoins d'amélioration pédagogique et méthodologique
 - D'ouvrir nombreuses perspectives !

Les principaux résultats de l'étude

- **Les difficultés rencontrées:**
 - La recherche d'indicateurs d'état des capitaux se confrontent à une information souvent partielle en entreprise.
 - Le vocabulaire méthodologique en début de mission nécessitait un travail de vulgarisation plus important
 - Le modèle nécessite de mobiliser des compétences pluridisciplinaires. Il y a un besoin d'accompagnement et financement des entreprises dans l'acquisition de ces compétences.

Figure 51 - Extrait de la présentation Power Point du webinaire de janvier 2022

Ces éléments permettent de faire le lien avec la mise en place du CERCES officiellement lancé lors d'un webinaire d'avril 2021. L'association, dont les activités n'avaient guère démarré depuis cette date a pu bénéficier d'un effet de médiatisation lors du webinaire de janvier 2022. Le public a été invité à consulter le site de l'association mis à jour de toute l'information nécessaire sur CARE pour la circonstance. Une mention écrite au CERCES a également été faite dans le rapport détaillé de l'expérimentation envoyé aux participants :

L'élargissement de l'écosystème actuel passe également par l'essai du modèle dans les entreprises. Rejoindre le CERCES (association, le Cercle des Comptables Environnementaux Et Sociaux) peut permettre d'accéder aux expertises, formations et évolutions du modèle, et ainsi de faciliter un essai du modèle.

Figure 52 - Extrait du rapport détaillé de synthèse envoyé à l'issue du webinaire de janvier 2022

C'est aussi à l'occasion de ce webinaire que CARE est associé à des termes permettant de donner une lecture « historique » à tous les mouvements constatés à date. CARE est officiellement associé à un projet prenant ainsi une dimension plus large et plus transverse que celle d'un modèle comptable. Ceci permet ainsi de fédérer tous les mouvements et remous du modèle sous la bannière d'un projet, permettant ainsi de mieux qualifier rétrospectivement ses mouvements tourbillonnants. CARE est aussi officiellement versionné à cette occasion. La version V0 est associée à CARE expérimenté jusqu'en 2018, la V1 est associée à CARE tel qu'expérimenté lors de l'opération collective. Enfin la V2 est associée à CARE post expérimentation.

Une partie des difficultés mentionnées lors du webinaire se retrouvent dans les freins que nous avons recueillis des entreprises. La plupart ont en effet souligné les difficultés liées à l'absence de données scientifiques, au manque de temps des équipes pour porter un tel projet.

De manière plus approfondie, les entreprises ont également souligné les difficultés à porter un tel projet quand les organisations sont fragilisées par des conjonctures difficiles : crise sanitaire désorganisant en général, restructuration au cas particulier de certaines d'entre elles. Ce qui amène à considérer qu'un tel projet nécessite une organisation stable ou peu exposée à des vicissitudes. En lien avec cet aspect, le besoin de légitimité politique est un levier important. S'il manque il constitue un frein. Pour l'opération collective le soutien politique de FML et de l'ADEME a constitué un levier pour avancer et un frein s'il n'était pas assez actif. Au sein des entreprises également, le soutien de la hiérarchie est un facteur important. C'est son absence qui contribue au désengagement de E3, il est à contrario très visible pour les entreprises les plus engagées comme E4 et E5.

Un autre frein important, peu mentionné est le poids des actions RSE déjà menées et structurant les politiques des entreprises. Ce frein se juge au poids des enjeux mentionnés par les entreprises et ramenés à un petit nombre de capitaux. Ce recentrage oblige les entreprises à reconsidérer leurs enjeux RSE à la lumière de leur qualification en capital. Ce point a été signalé par toutes les entreprises rencontrées, avec une réflexivité variant selon leur degré d'engagement. Nos analyses ne permettent cependant pas d'observer plus en avant la mise en pratique effective de ces déclarations sur leur politique RSE.

Enfin un frein de taille est lié à la constitution comptable de CARE, aux difficultés d'appréhender le modèle dans sa complexité, au *coût d'entrée* dans les concepts comptables sous-jacents pour des non financiers. Sur ce point, CARE rencontre les mêmes freins que la comptabilité traditionnelle. Appréhender CARE suppose un premier effort d'appréhension de la comptabilité que les représentants des entreprises sont diversement prêts à mener. Nos

entretiens avec quelques financiers déjà aguerris aux techniques comptables et n'ayant pas ce coût d'entrée à porter ont conforté ce constat tout en l'enrichissant. Pour ce public qui serait plus réceptif car déjà formé aux techniques comptables, le manque de méthodologie et de repères clairs sur le modèle est un frein puissant. Corrélativement et pour les PME en particulier, le soutien d'un expert-comptable constituerait un levier important pour mettre en place CARE à condition de trouver des professionnels formés à cette méthode. Le témoignage des financiers évoque également le besoin de rendre lisible les résultats issus de la modélisation CARE, besoin similaire à celui d'expliquer des données comptables traditionnelles aux non financiers. Ces points spécifiques sur les aspects comptables du modèle renvoient à des éléments déjà décrits sur la distinction entre producteurs et utilisateurs d'information comptable.

Nous reviendrons de manière plus détaillée sur ces résultats en les croisant avec les données de l'écosystème et les données d'arrière-plan issues des questionnaires pour cerner de manière aussi élargie que possible les éléments de réponse à notre question de recherche.

4.4.4. Les suites de l'expérimentation : pas de reconduction immédiate de CARE, mais des effets de réseau créant des porte-paroles potentiels

A ce jour ¹⁰⁶ aucune des 10 entreprises n'a reconduit d'expérimentation de CARE. Cependant on peut constater que les entreprises E5 et E4, issues du groupe 4, se distinguent par le rôle de porte-paroles de CARE qu'elles semblent jouer depuis l'expérimentation.

La mobilisation de E5 en tant que porte-parole de CARE se matérialise notamment par la mention à deux reprises de sa participation à l'expérimentation CARE sur son site.

E5 a fait mention sur son site internet à deux reprises de la participation à l'opération collective. En janvier 2020, alors que l'expérimentation était en cours, le site y consacre une page intitulée E5 « *participe au programme CARE, Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement* ».

La page précise le contexte de l'expérimentation, le fait que E5 ait été « *sélectionnée* » pour y participer. Elle rappelle également les 7 fondamentaux de développement durable de l'entreprise, sa stratégie RSE, et l'intérêt de ce type d'expérimentations « *valoriser ces contributions sociétales* », valoriser « *au sein de notre bilan comptable le bénéfice réel de nos actions quotidiennes* » qui permettent notamment le « *maintien du capital commun à l'humanité : l'environnement* ». La page se termine par un bref schéma des grandes étapes de l'opération et la phase d'avancement pour E5

En février 2022, elle fait de nouveau référence à sa participation à l'expérimentation et évoque le webinar de restitution final : « *Innovation > Après 2 ans d'expérimentation du programme CARE, E5 apporte son témoignage sur la comptabilité intégrée « triple capital* ». La page du site évoque les grands traits de l'intervention de son dirigeant lors du

¹⁰⁶ Passage rédigé en avril 2022

webinaire : raisons de l'engagement, apports de l'expérimentation, freins et perspectives et renvoie au replay de l'intervention

Concernant E4, sa mobilisation en tant que porte-parole se manifeste également par la mention sur son site de la participation à l'expérimentation. La mention est cependant moins nette que pour E5, le site évoquant « *le programme innovant et expérimental Compta Durable* » pour « *intégrer la gestion du capital humain et naturel* » sans toutefois nommer CARE.

La dirigeante de l'entreprise s'est par ailleurs prononcée en faveur d'une reconduction de l'expérimentation à court moyen terme tout en soulignant que le manque de temps et de moyens constitue un frein important.

Chapitre 5 – La diffusion et la dissémination des idées de CARE complètent une mise en œuvre encore limitée

Ce développement présentera nos observations sur la manière dont CARE se diffuse effectivement dans le paysage.

Dans une démarche de recherche classique, notre question de recherche centrée sur les freins et leviers à la mise en œuvre de CARE, aurait pu être délimitée à l'étude stricte de la mise en œuvre du modèle CARE sur le terrain d'une ou plusieurs entreprises. Cette mise en œuvre aurait dès lors été appréciée au regard de l'utilisation effective de ce modèle pour le pilotage des organisations et aurait conclu à l'échec de l'introduction du modèle dans les entreprises.

Nos intuitions initiales sur un horizon de thèse qui ne nous permettrait vraisemblablement pas d'observer une telle mise en œuvre se sont conjuguées à notre connaissance du temps long des innovations comptables. Elles nous ont conduit à proposer de coupler l'analyse contingente de l'expérimentation à une approche systémique. Elles nous ont conduit à réaliser un zoom arrière autour de l'expérimentation pour observer la manière dont le modèle se diffuse quels que soient les choix des entreprises pilotes.

De plus, la médiatisation de l'expérimentation alimente l'écosystème pour générer de nouveaux effets de dissémination ondulatoires favorisant la demande d'expérimentations. Il nous a donc semblé utile d'observer la manière dont le modèle se diffuse au-delà de l'expérimentation et d'observer si les obstacles et leviers qu'il est susceptible de rencontrer dans ce mouvement se superposent avec ceux de l'expérimentation ou apportent de nouveaux éléments.

Nous avons ainsi recensé sommairement les développements d'autres expérimentations. Celles-ci témoignent d'un intérêt des entreprises pour le modèle et éventuellement de l'esquisse d'un marché commercial pour CARE. Au-delà de ces prolongements, nous avons également analysé la manière dont les idées et croyances sur CARE se répandent dans l'écosystème créant un intérêt, des attentes et des croyances sur le modèle. Ceux-ci sont susceptibles de déboucher à leur tour sur des expérimentations commerciales ou des développements académiques comme les thèses, elles-mêmes sources de nouveaux liens avec de nouveaux acteurs.

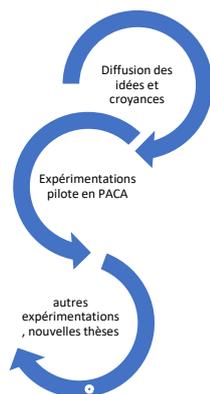


Figure 53 - Effets de synergie entre expérimentation et de l'écosystème

Les développements de cette partie exploreront donc la manière dont CARE se diffuse au-delà de l'expérimentation. Celle-ci est réalisée avec une focale d'observation élargie pour montrer les mouvements de diffusion et de dissémination de CARE au-delà de l'expérimentation pilote. Les nouvelles missions et expérimentations CARE sollicitant le cabinet CD seront ainsi sommairement évoquées en observant leurs temporalités. Nous esquisserons également une analyse de la manière dont les idées et croyances sur CARE se répandent dans le champ plus vaste de l'écosystème. Celle-ci s'appréciant au vu des citations d'articles, ventes d'ouvrages, participations aux formations etc.

Au-delà des effets d'alliance et d'enrôlement, la pénétration concrète de CARE peut s'apprécier à la lumière du constat général de ces années d'observations. Celle-ci s'opère ainsi sur deux niveaux : une dissémination technique, lisible par une « simple » observation du nombre de nouvelles expérimentations ou de leur renouvellement, voire des thèses sur CARE, et une dissémination plus floue matérialisée par la diffusion des idées et des concepts du modèle.

Si la progression du nombre d'expérimentations est quelque chose de quantifiable, relativement simple à mesurer, celle de la diffusion des idées de CARE est quelque chose de plus évanescent. CARE est au fil du temps devenu quelque chose de multiforme. Modèle comptable, méthode, expérimentations, vision du monde, mais aussi boîtes à idées pour de nouveaux concepts, de nouvelles représentations et finalement « *projet CARE* » (site du CERCES) ou encore « *mouvement CARE* » (Rambaud et Richard 2021)

CARE se présente donc sous un double aspect. Celui d'un modèle comptable avec ses expérimentations codifiées, entrées dans une dimension quasi commerciale. Cette vision professionnelle peut se jumeler à celle de CARE en tant qu'objet de recherche donnant lieu à des thèses et axes de recherches. A cette mesure tangible de la pénétration d'un modèle comptable, s'ajoute donc celle plus évanescente de la mesure de la progression de ses idées. Cette vision de la progression duelle des application pratique de CARE et de ses idées semble poser les deux clés de voute d'un système quasi religieux avec ses pratiquants, appliquant CARE, pour une fois ou pour des renouvellements. Et au-delà des pratiquants / praticiens,

ses croyants : ceux qui s'intéressent à CARE, à ses idées, ceux qui suivent sans pour autant aller jusqu'à rentrer dans une application pratique de CARE.

Il est cependant difficile de mesurer avec précision, et sans référence équivalente, le degré de diffusion de la croyance dans CARE. Nous proposons pour cela de faire flèche de tout bois en identifiant les points d'appuis de CARE dans l'écosystème et leurs évolutions. Nous prendrons donc pour appui la progression dans le temps de cette diffusion. La matérialisation de celle-ci passe ensuite par l'identification de critères permettant de conclure sur le niveau de la diffusion

Le cadre de lecture apportée par l'ANT en tant que modèle descriptif (Dumez 2011a) permet de structurer nos observations avec une certaine souplesse. Il ne s'agit pas d'utiliser le modèle à des fins de référencement strict d'une réalité ou à des fins prédictives mais de faciliter la cartographie de la réalité que nous avons observé.

Le développement qui va suivre présentera donc tour à tour la diffusion des pratiques de CARE, matérialisée par les expérimentations et les thèses. Il présentera également la diffusion des idées de CARE dont nous avons tâché de tracer quelques marqueurs.

5.1. Diffusion des pratiques

Il s'agit du point dont les contours sont relativement simples à traiter. Il consiste à dénombrer le nombre de nouvelles expérimentations de CARE ou leur renouvellement. Il consiste également à identifier les entreprises de l'opération collective ayant renouvelé une expérimentation. Il se complète de l'analyse de la diffusion de CARE en tant que sujet de thèse.

5.1.1. De nouvelles expérimentations

Pendant que les travaux de l'expérimentation se poursuivaient, des effets de réseau ont été à l'œuvre autour de CARE. Ils ont abouti à ce que de nouvelles expérimentations¹⁰⁷ auprès d'entreprises privées soient lancées sous la conduite du cabinet CD. Ces expérimentations sont au nombre de 10. Trois concernent des grands groupes, 7 des PME. Parmi les grands groupes, l'un a pris le statut d'entreprise à mission. Cette seconde vague d'expérimentations a commencé en 2020, sauf une amorcée en juillet 2019. Certaines se poursuivent encore à ce jour. Nous ne disposons que de données très fragmentaires sur ces expérimentations, car nous n'y avons pas participé. Nous les mentionnons dans nos résultats au titre des prolongements constatés sur CARE et en appui de notre propos sur la diffusion du modèle.

A partir d'informations qui nous ont été fournies par Thomas, consultant en charge de la mission PACA et qui s'est peu à peu spécialisé sur CARE, nous avons pu constituer le

¹⁰⁷ Le passage sur les nouvelles expérimentations et nouvelles thèses a été rédigé en avril 2022. Les données y figurant sont celles déterminées à cette date.

tableau ci-dessous. Il permet de visualiser la chronologie de lancement de ces nouvelles expérimentations et le type d'entreprises : Grand groupe (GG) ou PME. Deux expérimentations ont été initiées en 2019, 4 en 2020 et 4 en 2021. La moitié des expérimentations de l'année 2021 concerne des grands groupes (2 sur 4) contre le quart en 2020 (1 sur 4).

Rang	typologie	2019	T1 2020	T3 2020	T4 2020		T2 2021		T3 2021
		2019	janv-20	juil-20	oct-20	nov-20	mai-21	juin-21	sept-21
1	PME	1							
2	PME	1							
3	PME		1						
4	PME			1					
5	PME				1				
6	GG					1			
7	PME						1		
8	GG							1	
9	GG								1
10	PME								1
		2	1	1	2		3		1

renouvellement validé

renouvellement envisagé

Figure 54 - Chronologie des nouvelles expérimentations de CARE (situation en avril 2022)

Les sources de ces expérimentations et la distribution plus fine des nouvelles expérimentations validées ou en projet sont résumées par le tableau ci-après :

Entreprise	Typologie	Origine de la mission	Périmètre étudié	Nouvelle expérimentation validée	Nouvelles expérimentations envisagée
X1	Grand groupe, Entreprise à mission	Association de la sphère de l'écosystème (WWF)	Capitiaux naturels de tout le périmètre	Validée	
X2	Grand groupe	Association de la sphère de l'écosystème (TEK4Life)	Un site		
X3	Grand groupe	Contact personnel	Un site		Envisagée
X4	PME	?		Validée	
6 entreprises	PME	?			Envisagée avec deux d'entre elles
10				2	3

Le caractère parcellarisé des données fait qu'il est cependant difficile de conclure sur un point de passage particulier ayant favorisé la conclusion de ces expérimentations. On constate que pour les 3 cas identifiés, elles proviennent des mouvements de l'écosystème de CARE : pour deux d'entre elles, la provenance est un effet de réseau venant de deux associations gravitant

autour de CARE (Tek4Life et WWF). Pour la troisième, il s'agit d'un effet du réseau personnel du fondateur de CD.

Les renouvellements d'expérimentation méritent un développement spécifique en ce sens qu'elles constituent un embryon de mise en œuvre. En effet, les entreprises qui renouvellement matérialisent ainsi le franchissement de l'étape 1, celle de la mise en place, particulièrement exigeante et source de nombreux freins similaires à ceux que nous avons détaillés. Le renouvellement témoigne d'une volonté de considérer que les apports utiles de la phase 1 l'emportent sur les difficultés.

Pour X1, grand groupe ayant renouvelé, les arguments favorables sont que « *La mission s'est bien passée. L'équipe était embarquée dans le projet. Les résultats ont été appréciés par la direction. Leur nouveau DGA s'est dit impressionné par les résultats malgré les moyens frugaux dédiés à la mission*¹⁰⁸ »

X1 a également exprimé sa volonté de prolonger le travail en allant sur le cœur de métier de l'entreprise : la prise en charge des dossiers, la mise en œuvre du modèle sur deux années complémentaires en renforçant les traducteurs d'état écologiques et les indicateurs d'impact de l'entreprise.

Pour X4, PME ayant également renouvelé une expérimentation CARE. Les arguments sont proches. L'entreprise était convaincue avant le début de la mission et satisfaite des résultats. Elle souhaite même poursuivre en développant un module CARE dans sa comptabilité. Elle veut prendre en compte les enjeux chaîne de valeur sur le capital atmosphère. Elle demande également à intégrer les enjeux sociaux de la chaîne de valeur car sa production est réalisée par des ateliers d'insertion + ESAT. Un autre levier a été la présentation des résultats à un acteur du réseau qui a été particulièrement appréciée « *effet waouh*¹⁰⁹ ».

On retrouve pour ces deux cas des leviers déjà identifiés dans la littérature comme celui de l'adhésion de l'entreprise à l'outil et du soutien managérial

Du point de vue de CARE, l'aspect indicateurs et traducteurs semble un des éléments clés pour insérer le modèle dans l'entreprise au vu des attentes de celle-ci pour l'expérimentation reconduite. L'adaptation de l'outil à son entreprise d'implantation est également un aspect déjà décrit dans la littérature. Au cas particulier de CARE, il ne s'agit pas d'une adaptation in extenso puisque l'aspect indicateur est déjà prévu dans les concepts, en revanche il s'agit d'une accentuation sur cette forme de représentation, en amont de sa traduction financière dans le bilan et le résultat.

Un autre aspect d'adaptation de CARE est celui de traduire les enjeux de maintien des capitaux dans la chaîne de valeur, éléments bien compris des concepteurs mais encore peu modélisés.

Enfin le point qui nous semble émergent mais pertinent à suivre sera l'implémentation éventuelle de CARE dans la comptabilité de l'entreprise X4. L'outil constitue à cet égard un

¹⁰⁸ Eléments fournis par Thomas, consultant en charge du dossier dans un courriel

¹⁰⁹ Ibid.

allié important puisqu'il agit par structuration du réel et contribue à faire rentrer l'innovation dans la routine.

L'implémentation dans un outil suppose cependant un paramétrage, qui repose sur une référentialisation des entrées clés du modèle, reposant elle-même sur une méthodologie selon le chaînage logique suivant :



Figure 55 - Schéma linéaire du concept à l'outil (source auteure)

Enfin, le panorama temporel montre que l'année 2021 est celle qui recense le plus d'expérimentations probablement sous l'effet de synergie des actions engagées précédemment et des effets de report post confinement.

En parallèle, des discussions commerciales se poursuivent, soit pour reconduire des expérimentations parmi les 10 ci-dessus, soit pour lancer de nouvelles missions avec de nouveaux prospects (7 prospections en cours en avril 2022). Le site du CERCES présente un tableau à date de l'état des missions. Il peut diverger de notre présentation compte tenu de sa réalisation à une date différente et d'effets de périmètre (cf. annexe 37)

5.1.2. Les thèses sur CARE

Un autre facteur d'appréciation de cette diffusion pratique et profonde est l'évolution du nombre de thèses sur CARE ou sur des sujets voisins de CARE. Celles-ci semblent par ailleurs corrélées avec les effets des formations comme nous l'analyserons plus en avant.

Le rattachement des thèses à une diffusion pratique se justifie par le fait qu'une thèse crée, sur le long terme, un écosystème qui lui est propre à travers les rencontres du doctorant, son terrain, ses contacts. Un réseau de canaux de diffusion se constitue à travers les thèses, au-delà d'un simple aspect d'approfondissement technique. Les thèses participent donc à la diffusion des idées de CARE, et à un enrôlement des doctorants dans l'écosystème.

Nous incluons également dans cette analyse, les travaux associés à des stages de césure ou les travaux d'enseignants chercheurs encadrant des thèses sur CARE. Dans cette analyse, nous avons distingué les thèses directement centrées sur CARE, le critère étant la mention de CARE dans le titre, des thèses liées à CARE mais de manière plus indirecte comme celles étudiant par exemple la biodiversité marine ou les capitaux humains et se servant des outils apportées par CARE. Cette analyse est synthétisée dans le tableau suivant :

	2018	2019	2020	2021	total
Thèses sur CARE ou liées	1	1	4	5	11
<i>dont thèses directement centrées sur CARE (CARE mentionné dans le titre)</i>	1		3	2	6
<i>dont thèse sur des sujets liés à CARE (capitaux, dettes créances écologiques)</i>		1	1	3	5
Autres travaux de recherche : stages de césure, travaux d'enseignants chercheurs				4	4
<i>dont stages de césure (lié à CARE)</i>				2	2
<i>dont travaux de recherche d'enseignants chercheurs</i>				2	2

Figure 56 – Relevé des thèses sur CARE par type d'approches du modèle (source auteure, à partir d'un fichier tenu à jour par les doctorants CARE)

Notre thèse est la plus ancienne de cette liste, il s'agit de celle démarrée en 2018. A fin 2021, 11 thèses sont en cours portant sur CARE ou des sujets liés. On observe une nette envolée du nombre de thèse en 2021, mouvement amorcé à partir de 2020

On note également une nette diversification des sujets en 2021 : sur les 5 thèses lancées cette année, 2 sont encore centrées sur CARE, 3 se positionnent sur des sujets voisins. Ces éléments sont résumés dans le tableau ci-après constitué à partir de la rubrique « sujet » d'un fichier partagé entre les doctorants :

	2018	2019	2020	2021	total
Thèses centrées sur CARE (CARE dans le sujet)	1		3	2	6
Etude du modèle CARE dans le cadre d'une expérimentation et d'un écosystème de médiatisation- Freins, leviers et enjeux rencontrés par le modèle	1				1
La question du juste prix en agriculture : prendre en compte les coûts nécessaires à la préservation des enjeux naturels et sociaux via la comptabilité socio-environnementale CARE-TDL.			1		1
L'adaptation et l'appropriation de l'innovation comptable CARE par l'implémentation d'un nouvel outil de gestion traduisant les intérêts des acteurs de l'organisation : Cas du site industriel Fleury Michon de Cambrai.			1		1
Réencasttrer le système financier dans la biosphère en mobilisant le cadre conceptuel de CARE				1	1
Développement du modèle comptable CARE (Comprehensive Accounting in Respect of Ecology) et de la comptabilité écosystème-centrée : Cas d'exploitations agricoles			1		1
Analyse intégrée des entreprises : Mobilisation du cadre conceptuel de CARE pour conceptualiser les performances globales de l'entreprise et le financement des entreprises au regard des enjeux de soutenabilité				1	1
Thèse sur des sujets voisins de CARE		1		4	5
Articulation des dettes et créances écologiques de l'échelle des organisations à l'échelle nationale		1			1
La représentation des capitaux humains dans le cadre d'une soutenable de l'entreprise				1	1
Développement d'une comptabilité écologique pour les activités de pêche				1	1
L'intégration de la préservation du capital sol au modèle d'affaires des exploitations agricoles				1	1
Etude de la mise en place de comptabilités environnementales : cas des systèmes alimentaires en territoires urbains et ruraux				1	1

Figure 57 - Thème des thèses sur CARE

A cette analyse, on peut ajouter celle de l'encadrement des thèses. Les promoteurs et/ou fondateurs de CARE, Frédérique Déjean et Alexandre Rambaud encadrent notre thèse en 2018 et deux autres thèses commencées en 2020. Ces 3 thèses sont directement centrées sur CARE.

En 2019, une autre thèse liée à CARE est initiée, encadrée par deux directeurs indépendants. En 2020 deux autres thèses indirectement liées à CARE sont enclenchées, encadrées par un promoteur et un autre enseignant chercheur.

C'est en 2021 que l'élargissement des encadrants de thèses sur CARE ou sur des sujets liés est plus net. Les 5 thèses lancées cette année sont co-encadrées par un promoteur de CARE et un autre enseignant chercheur.

	2018	2019	2020	2021	total
Thèses sur CARE ou liées,	1	1	4	5	11
<i>thèses dirigées par les promoteurs de CARE</i>	1		2		3
<i>thèses codirigées par un promoteur et un autre Directeur</i>			1	5	6
<i>thèses dirigées hors promoteur de CARE</i>		1	1		2

Figure 58 -Extension progressive de l'encadrement des thèses sur CARE ou liées

Ces analyses croisées tant sur la thématique des thèses que sur leur encadrement montrent que cette dissémination des concepts de CARE est progressive entre 2019 et 2020 avec des mouvements tantôt centrés sur CARE et ses fondateurs tantôt élargissant l'encadrement et les sujets.

La tendance à la croissance du réseau constituée par les thèses est plus nette en 2021 tant par les thématiques élargissant le cercle, ou utilisant CARE comme cadre théorique, que par la progression des encadrants indépendants des promoteurs directs. La liste détaillée des thèses avec leur financement et terrain figure en annexe 38, elle peut diverger de notre liste en raison d'effets périmètre¹¹⁰.

L'engagement long entre les parties initié par la durée des thèses crée une forme de partenariat entre les différentes parties. Au regard de l'ANT, les thèses peuvent être associées à des mouvements d'intéressement avec CARE, car chacune des parties associées à cette thèse y trouve un sujet d'intérêt :

¹¹⁰ La notre ne figure pas dans le tableau du CERCES

Acteur / Actant	Type d'intérêt
Doctorant	Disposer d'un sujet de thèse pertinent
Encadrant	Sujet de recherche, élargissement de sa notoriété
Modèle CARE	Approfondissement théorique et élargissement du réseau par les contacts pris lors de la thèse
Terrain de recherche de la thèse : organisation (s)	Etude scientifique d'un engagement de développement durable, valorisation éventuelle de cet engagement

Figure 59 - Intéressement entre CARE et acteurs des thèses (auteure)

Cet intéressement crée les conditions d'un enrôlement des doctorants dans le réseau. Au-delà de leur travail de recherche intrinsèque, ils participent à la diffusion des idées de CARE

5.2. Dissémination des idées, des croyances, et des concepts

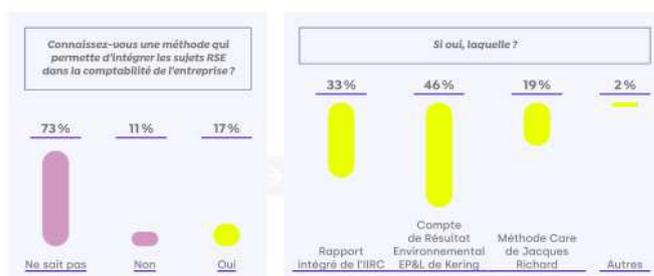
Cet aspect-là est plus complexe à mesurer. Cette diffusion se jauge à l'aura suscitée par CARE, à l'intérêt général pour le modèle. Les observations qui lui sont associées font généralement partie de l'écosystème du modèle.

Nous pouvons introduire ce volet par une « photo » de l'opinion prise à l'aide du questionnaire de la DFCG. Initié début 2020, il permet de rendre compte du niveau premier de la diffusion du modèle qu'est sa connaissance. Le public ciblé est constitué de financiers adhérents et *followers* de l'association. Ce public a la particularité de ne pas naturellement faire régulièrement partie de l'écosystème de CARE. Leur connaissance du modèle viendrait donc par des moyens indirects : oui dire, recherche spontanée, etc. A cette période, 8 professionnels¹¹¹ sur les 242 répondants connaissent CARE

¹¹¹ Soit 242 répondants * 17%*19%

OUTILS, FORMATION ET SUPPORT

Sur les 242 personnes interrogées, moins d'un quart connaissent au moins une méthode d'intégration des sujets RSE dans la comptabilité de l'entreprise. Parmi celles-ci, les plus médiatisées sont logiquement les plus connues : le *Compte de Résultat Environnemental EP&L* de Kering (32%), le *Rapport intégré* de l'IIRC - International Integrated Reporting Council (24%). Sont également citées la méthode *Triple-Capital Care* de Jacques Richard et, de manière plus confidentielle, la méthode *Valoriz* ou autres outils de contrôle de gestion :



Intégration financière et comptabilités socio-environnementales

Figure 60 - extrait du Livre Blanc sur les CES (Mars 2021)

La connaissance du modèle semble donc bien limitée en dehors des cercles de connaisseurs. Ce faible niveau de diffusion est à relativiser au regard du faible niveau général de connaissance des CES des répondants : 17% soit 41 personnes.

La nécessité qu'il y aurait à disséminer CARE auprès de ce public semble donc s'inscrire plus largement dans un mouvement général de dissémination des modèles de CES, et des problématiques plus larges d'intégration financière / extra-financière. La taxonomie environnementale dont les actes délégués ont été publiés en juin 2021, et qui fait actuellement¹¹² l'objet de travaux au sein des entreprises devrait participer à un mouvement d'ensemble de sensibilisation et d'amélioration des connaissances des financiers dans ce domaine.

Revenant plus spécifiquement à CARE, Nous ne disposons pas de données actualisées de ce questionnaire. Il serait intéressant que d'autres recherches étudient la manière dont le modèle est connu en 2022, 2023 pour si nécessaire mesurer quantitativement cette dissémination.

Au-delà de la seule réception des idées par les professionnels de la finance, il est intéressant d'analyser les actions de diffusion de CARE menées par les promoteurs du modèle. Cette diffusion doit être qualifiée de superficielle. Il s'agit d'une communication élargie, passant par des canaux à large diffusion. Elle ne préjuge pas des conséquences commerciales, académiques ou normatives pour CARE. Il s'agit juste d'un « encens » diffusé dans l'écosystème et visant à propager des idées, des façons de penser. Comme l'encens, cette forme vaporeuse, peut se dissiper sans faire d'effets s'il n'est pas inhalé très profondément. Ce mode de communication fait partie du bruit de fond parfois appelé « buzz ». La portée concrète de ces idées est ensuite fonction de la réceptivité du public, du contexte. Les publications d'ouvrages se situent dans ce niveau premier de diffusion, peu ou moyennement ciblé. La diffusion de CARE s'opère également par des médias écrits ou semi privés que

¹¹² Juin 2022, au moment où nous écrivons ces lignes

sont les articles et formations dispensées par la Chaire en Comptabilité Ecologique¹¹³ ainsi que les thèses.

5.2.1. Les publications d'ouvrage

Les publications d'ouvrage s'inscrivent dans un processus de diffusion large mais à la portée plus approfondie que les événements sans qu'il soit possible de mesurer avec certitude leurs effets.

Les informations disponibles pour cette analyse sont celles que nous avons pu recueillir auprès des maisons d'édition qui ont accepté de nous répondre ainsi que le nombre de citations mentionnées sur Google Scholar.

- *Comptabilité et développement durable (Economica, 2012)*

L'ouvrage de Jacques Richard « comptabilité et développement durable » publié en 2012 signe l'acte de naissance de CARE. Le tirage est épuisé et la maison d'édition n'a pas répondu à notre question sur le nombre d'exemplaires imprimés. D'un point de vue très informel, nous avons souvent entendu que l'ouvrage avait été le déclencheur d'une motivation sur le sujet, conjuguée ou non à la notoriété de Jacques Richard. Le nombre important de citations de l'ouvrage est également un marqueur de cette diffusion : 142 citations ont été enregistrées depuis 2012. Elles sont inégalement réparties dans le temps avec un pic de 23 citations en 2016 et de 23 en 2021.

- *Comptabilité financière 11ème édition (Dunod, 2018)*

La deuxième publication importante d'ouvrage sur CARE est incluse dans la 11ème édition du Dunod Comptabilité, utilisé pour les cours de comptabilité à Paris Dauphine et publié en 2018.

Cette édition voit arriver Alexandre Rambaud aux côtés des auteurs du livre Jacques Richard et Didier Bensadon, il remplace Christine Colette. Il rédige plusieurs chapitres de l'ouvrage et notamment tout le chapitre 18 intitulé « *la comptabilité écologique une vraie révolution comptable* ». Ce chapitre de 29 pages est consacré à présenter les notions d'intégrations comptables, conceptuelles ainsi qu'une théorie du capital déclinant les modèles 1 et modèles 2. 10 pages de ce chapitre (soit 1/3) est consacré à présenter le modèle CARE (CARE/TDL dans cette version). Il en présente les grands principes fondateurs ainsi qu'un cas pratique appliqué à un cas fictif d'une entreprise d'excursions en mer.

¹¹³ Jusqu'en mars 2022, date à laquelle le support en a été assuré par le CERCES

Cet ouvrage s'inscrit dans une continuité éditoriale, les précédentes éditions ayant déjà donné lieu à 35 000 exemplaires vendus (information mentionnée sur la couverture de la 11ème). La 11ème édition a bénéficié dans un premier temps de la dynamique des précédentes et surtout de la recommandation d'achat de l'ouvrage pour le cours de comptabilité à Paris Dauphine. Cette recommandation était active jusqu'à la rentrée 2018 incluse. Puis le changement dans les programmes de comptabilité à la rentrée 2019 a réduit l'incitation à acquérir l'ouvrage.

D'après les éléments de Google Scholar, l'ouvrage a été cité 19 fois, dont 11 sur la seule année 2021.

- *Révolution comptable (Edition de l'Atelier, 2020)*

Cet ouvrage de 144 pages est sorti en juin 2020. Le titre affiche le parti pris « révolutionnaire » esquissé dans de précédentes publications (perspectives critiques sur la comptabilité en sous-titre du Dunod 11ème édition), publication d'un papier sur CARE, dans la revue CPA, réputée pour son positionnement très critique.

L'ouvrage a été imprimé à 1500 exemplaires et le stock en est presque épuisé. Une réimpression serait à l'étude si le stock se terminait. La maison d'édition nous a indiqué que le livre resterait au catalogue car il s'inscrit dans une collection économique bien référencée. Aux dires de l'éditeur, les ventes de l'ouvrage sont très honorables compte tenu d'une parution en pleine période post confinement marquée par un rattrapage important des éditions. Il n'a pas non plus bénéficié de préfaces ou de signatures. Le terme « comptable » dans le titre a en revanche pu provoquer une désaffection des lecteurs. Les ventes se sont donc faites grâce au caractère auto porteur de la notoriété des auteurs. Elles se sont maintenues de manière régulière depuis la parution. L'ouvrage a été cité 11 fois d'après Google scholar. L'année 2021 marque un pic dans les citations (7 citations sur 11).

- *Philosophie d'une écologie anticapitaliste - pour un nouveau modèle de gestion écologique (Edition presses de l'université de Laval, 2021)*

Cet ouvrage de 324 pages est paru fin 2021. Les 8 premiers chapitres représentant les 130 premières pages du livre sont consacrés à une histoire de la modernité et du capitalisme moderne ainsi qu'à une analyse des civilisations jusqu'au moyen âge. Les 40 pages suivantes contenues dans les chapitres 9 et 10 dressent une analyse des positions économiques et philosophes sur la nature. Puis deux chapitres courts (11 pages) détaillent les notions d'ontologie relationnelle. La description de CARE n'apparaît qu'au chapitre 13, à la page 193. Le modèle est ensuite comparé avec l'approche sur les biens communs et celles des propositions de l'église Catholique. L'ouvrage conclut en s'interrogeant sur la nécessité d'une philosophie de la nature.

Par certains aspects, la structure de l'ouvrage ressemble à celui de 2012 qu'il réactualise. CARE est dans les deux cas présenté après un long rappel de fondamentaux économiques ou historiques.

La nouveauté introduite par cet ouvrage est d'approfondir la dimension philosophique du modèle, sans doute en prolongement de l'idée maintes fois avancé par Rambaud que CARE est d'avantage qu'un modèle comptable, c'est une « *vision du monde* », une « *architecture* ». L'autre nouveauté est d'établir une comparaison avec la sphère religieuse, sans doute en prolongement de la contribution de CARE aux débats théoriques du Collège des Bernardins dans le cadre du programme de recherche « *Entreprises humaines écologie et philosophies comptables* ».

La publication très récente de l'ouvrage ne nous permet pas encore de disposer de données solides sur les ventes ni sur les citations. Il sera pertinent d'analyser ceci dans d'autres recherches pour observer notamment si les esquisses d'alliance entre CARE et les cercles philosophiques et religieux formalisées dans cet ouvrage se consolident et créent de nouveaux mécanismes d'intéressement.

- *Dans le sillage de CARE, l'ouvrage de Edouard Jourdain « quelles normes comptables pour une société du commun ? » (Éditions CL Mayer, 2019)*

Au-delà des ouvrages des fondateurs de CARE nous pourrions également citer celui d' Edouard Jourdain « *Quelles normes comptables pour une société du commun* ». Cet ouvrage de 111 pages, positionné sur la critique des normes comptables a été publié en 2019 aux éditions Charles Leopold Mayer. L'auteur « *Spécialiste de la pensée libertaire, de l'histoire de l'anarchisme et en particulier de Pierre-Joseph Proudhon* »¹¹⁴ consacre une large partie de l'ouvrage à présenter l'état des lieux des critiques adressées aux normes comptables. Une petite partie de l'ouvrage (chapitre III - une écologie relationnelle pages 153 à 171) est consacré à présenter les idées de CARE sans nommer explicitement le modèle.

Comme en écho au faible intérêt prévisible du public pour la discipline comptable, l'auteur consacre la dédicace de son ouvrage à une citation de Proudhon marquant son étonnement face au faible intérêt des économistes pour la comptabilité :

« J'ai fini par découvrir que la comptabilité, ou plus modestement la tenue des livres, étant toute l'économie politique, il était impossible que les auteurs de fatras soi-disant économiques, et qui ne sont en réalité que des commentaires plus ou moins raisonnables sur la tenue des livres, s'en fussent aperçus. Aussi ma surprise, d'abord extrême, a-t-elle cessé tout à fait, lorsque j'eus pu me convaincre que bon nombre d'économistes étaient de fort mauvais comptables, n'entendant rien du tout au doit et à l'avoir, en un mot à la tenue des livres¹¹⁵. »

¹¹⁴ https://fr.wikipedia.org/wiki/%C3%89douard_Jourdain

¹¹⁵ Pierre-Joseph Proudhon, *Philosophie de la misère* (1846), édité par le groupe Fresnes Antony, coll. «Anarchistes», 1983, tome 2, p. 17

Dans cet ouvrage, Jacques Richard et Alexandre Rambaud sont cités 42 fois. A contrario Proudhon, penseur de référence de l’auteur est mentionné 27 fois, et Chiappello, 12 fois.

L’ouvrage a été imprimé à 2000 exemplaires. Il n’a pas été un succès de librairie et n’a pas bénéficié de signatures. Néanmoins, il continue de se vendre régulièrement auprès d’un public de spécialistes. Il a été cité 6 fois, dont 4 en 2021. Le livre est également accessible gratuitement en ligne depuis fin 2019.

Les tableaux ci-après dressent une synthèse des données quantitatives disponibles sur ces ouvrages : impressions, ventes et citations.

Ouvrage	Auteurs	Editeur	Date de publication	Nombre d'impressions	Nombre de ventes
comptabilité et développement durable	Richard	Economica	2012	inconnu	épuisé
comptabilité financière 11ème édition	Richard, Bensadon et Rambaud	Dunod	2018	?	700 exemplaires / an en moyenne - 35000 exemplaires vendus de la 1ère à la dixième édition
Quelles normes comptables pour une société du commun ?	Jourdain	Charles Leopold Mayer	2019	2000	indéterminé, ouvrage en téléchargement gratuit depuis fin 2019
Révolution comptable	Richard et Rambaud	Les éditions de l'atelier	2020	1500	stock presque épuisé
Philosophie d'une écologie anticapitaliste - pour un nouveau modèle de gestion écologique	Richard et Rambaud	Presses universitaires de Laval	2021	?	?

Figure 61 - Tirages et ventes des ouvrages sur CARE (tableau constitué à partir des données disponibles auprès des maisons d’édition)

Ouvrage	Auteurs	Date de publication	Nombre de citations	date indéterminée	dates des citations										
					2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	à fin avril 2022
comptabilité et développement durable	Richard	2012	142	6	2	9	9	9	23	18	15	11	14	23	3
comptabilité financière 11ème édition	Richard, Bensadon et Rambaud	2018	19									1	7	11	
Quelles normes comptables pour une société du commun ?	Jourdain	2019	6										2	4	
Révolution comptable	Richard et Rambaud	2020	11										2	7	2
Philosophie d'une écologie anticapitaliste - pour un nouveau modèle de gestion écologique	Richard et Rambaud	2021	2											1	1
Total des citations					2	9	9	9	23	18	15	12	25	46	6

Figure 62 - Citations des ouvrages sur CARE d'après Google Scholar

S’il est difficile de réaliser une analyse quantitative solide compte tenu du caractère parcellaire de certaines données, cette analyse des effets de diffusion de CARE par les ouvrages montre que :

- Les ouvrages traitant de CARE se diffusent peu mais de manière régulière. Ils sont prisés par des spécialistes, le terme comptable opérant un filtre important sur le public.
- Un regain d’intérêt semble s’esquisser en 2021 au vu du nombre de citations cette année là
- L’ouvrage de 2012 de Jacques Richard reste un pilier important du modèle au vu du nombre de citations régulières depuis sa parution

5.2.2. Les publications d'articles académiques

Les publications d'articles ont une portée différente de celles des ouvrages car ils s'adressent en première intention au cercle académique. Leur portée est donc plus ciblée que celles des ouvrages car ils s'adressent à un public déjà sensibilisé et cherchant une analyse plus approfondie. Cette restriction liée au canal de diffusion restreint à un public réceptif est à mettre en regard avec la gratuité d'accès aux données.

L'intérêt d'étudier ce canal de communication est aussi de pouvoir appréhender la diffusion de CARE au vu des citations des publications, et de manière plus large au vu des citations des auteurs.

Nous avons sélectionné pour cette analyse les principaux articles parus sur CARE ainsi que des publications communes à Richard et Rambaud. Les citations sont également issues de Google Scholar.

article	Auteurs	Date de publication	Nombre de citations	dates des citations													
				ND	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	à fin avril 2022		
La nature n'a pas de prix mais sa maintenance a un cout	Richard	2013	8									1		1	6		
The Triple Depreciation Lign TDL versus TBL	Richard et Rambaud	2015	152	4			1	6	8	25	18	22	31	31	6		
Towards a finance that CARES	Richard et Rambaud	2015	3							2						1	
Sustainability	Richard et Rambaud	2015	12						1	3	2			3	3		
The "Triple Depreciation Line" Accounting Model and its application to the Human Capital	Richard et Rambaud	2017	22	0							1	3	4	9	4	1	
Vers une co-détermination écologique fondée sur la comptabilité - le capitalo centrisme du modèle CARE-TDL	Richard et Rambaud	2018	3										2	1			
Synthese sur le modele CARE	Richard et Rambaud	2018															
Aux origines du capital: Le capital chez Luca Pacioli, entre comptabilité et économie, entre mondes ancien et Moderne	Rambaud	2018	3												1	2	
Method 3-Comprehensive Accounting with Respect to Ecology (CARE) Model	Rambaud et Fegger	2020	5												2	3	
Improving nature's visibility in financial accounting.	Rambaud et Fegger	2020	3													3	
De "Triple Depreciation Line": een effectief wapen tegen greenwashing of een nieuwe accounting fata morgana?	Willekes, Jonker, Wagenveld	2020	2													2	
How to re-conceptualise and re-integrate climate finance into society through ecological accounting ?	Rambaud et Chenet	2021	2													1	1
Total des citations				4	0	0	1	6	9	31	24	28	48	55	9		

Figure 63 - Liste des articles et citations sur CARE (Source Google scholar- Avril 2022)

Le tableau récapitulatif montre que l'année 2021 est marquée par le plus grand nombre de citations, en raison de l'effet de cumul des articles rédigés précédemment. Cette année bénéficie également des apports des articles publiés sur la seule année 2020 et peut être aussi d'un regain d'intérêt sur ces sujets dans le contexte d'après COVID.

On remarque également l'effet dominant persistant de l'article de 2015 positionnant le modèle CARE TDL en contrepied de la Triple Bottom Line. La publication en anglais a sans doute favorisé cette notoriété. Il sera intéressant, dans d'autres recherches, d'analyser le retentissement des derniers articles en anglais parus en 2020 et 2021.

Concernant les auteurs, nous n'avons pu accéder qu'aux citations de Alexandre Rambaud. Google Scholar ne présente cependant pas de statistiques concernant les publications de Jacques Richard. Concernant Rambaud, les statistiques font état de 375 citations dont 329 depuis 2017.

La distribution montre qu'elles se positionnent essentiellement sur les années 2020 (87 citations) et 2021 (110 citations) après 3 années marquées par une stabilité relative : 30 à 40 citations en moyenne sur 2017 à 2019.

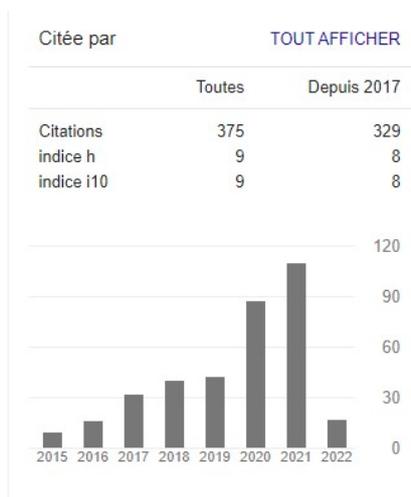


Figure 64 - Statistiques des citations de A. Rambaud (source Google Scholar, Avril 2022)

5.2.3. Les formations à CARE

Au-delà des publications et de la diffusion véhiculée par les citations, il est intéressant d'analyser la progression de la participation aux formations « privées » sur CARE.

Celles-ci ont démarré en novembre 2019 quelques temps après l'inauguration de la Chaire en Comptabilité écologique. Elles sont dispensées à titre gratuit et s'étalent sur 2 à trois jours. Des sessions ont eu lieu 3 fois par an. Si la gratuité crée un accès facilité, la mobilisation sur 2 à 3 jours peut être un frein qui limite les inscriptions « touristiques » et permet d'avoir un baromètre sérieux de la mobilisation des participants.

La non-médiatisation volontaire de ces formations constitue également un baromètre intéressant de la dissémination plus ciblée. Celle-ci se fait par « bouche à oreille », via le réseau des enseignants, du cabinet, les contacts interpersonnels. Les canaux de communication ciblées sont ici à l'œuvre.

Le rythme de progression des participations aux formations sur la durée témoigne d'un intérêt plus profond qu'un événement à médiatisation large. Nous ne le classons toutefois pas dans la même catégorie que les thèses car le fait de suivre une formation ne préjuge pas d'un engagement ultérieur ni d'une diffusion profonde. Il s'agit plutôt d'un cran de diffusion

des idées qui mobilise les participants sur un temps plus long qu'un événement évanescent, de l'écosystème.

L'analyse des participations aux formations témoigne d'un intérêt discrétionnaire mais régulier pour le modèle.

Les 8 sessions ont totalisé une participation de 197 stagiaires, soit une moyenne de 25 par sessions. Des écarts avec cette moyenne sont néanmoins constatées :

- Sur les sessions de novembre 2019 (12 participants), et juillet 2021 (13 participants)
- Sur les sessions de juin 2020 (35 participants) et janvier 2021 (52 participants)

Le faible taux de participation à la première session semble s'expliquer par l'effet de démarrage.

Le niveau élevé de participations à la session de juin 2020 peut s'expliquer par l'effet conjugué de l'accès en distanciel à la formation et l'effet d'éveil des consciences de l'après confinement. Cet effet pourrait également expliquer la participation élevée en janvier 2021.

Le faible niveau de participation à la session de juillet 2021 semble quant à lui isolé, la session de mars 2022 voyant la participation remonter pour atteindre quasiment la moyenne mobile des participations précédentes.

Au-delà de ces éléments, il n'est pas possible de déduire de ces données une progression de la dissémination de CARE via les formations. En revanche, on note une régularité dans la manifestation d'intérêt aux formations, comme le résume le tableau ci-après

	Nbre participants
1	12
21 & 22 nov. 2019	12
2	22
02 à 04 Mars 2020	22
3	35
15 à 17 Juin 2020	35
4	19
17 & 18 septembre 2020	19
5	52
06 & 07 Janvier 2021	52
6	26
06 à 08 Avril 2021	26
7	11
05 à 07 juillet 2021	11
8	20
28 à 30 Mars 2022	20
Total général	197

Figure 65 - Participation aux formations à CARE

Un autre élément d'intérêt sur la participation aux formations concerne le profil des participants.

A partir d'un fichier de participations tenu à jour par l'un des organisateurs de la Chaire, nous avons analysé ces profils selon leur appartenance au secteur public / privé puis selon leur fonctions : étudiant, enseignant, RSE, métiers de la finance et de l'expertise comptable.

Ces éléments ayant été renseignés par les participants ou complétés par nos soins lorsque cela était possible. L'appartenance au secteur public a été déterminée au vu des organisations des participants : universités et écoles publiques, collectivités ou Chaires. Les données de 20 participants n'ont pas du tout pu être classifiées faute d'éléments. L'analyse ci-après concerne donc 177 participants sur les 197 recensés comme le présente le tableau ci-après :

Date de la session	nov-19	mars-20	juin-20	sept-20	janv-21	avr-21	juil-21	mars-22	Total général	% ensemble
Non déterminé			2	1	7	6	4		20	N/a
Privé	3	16	16	15	20	7	5	9	91	
autres fonctions			1	1	5	1		1	9	5%
consultant		1	3	5	2			2	13	7%
dirigeant (e) d'entreprise			2	1		1	1	3	8	5%
expertise comptable			4	1	7	1	1		14	8%
finance	1	7	3	4	2	2			19	11%
Organisation Compta durable		2	2						4	2%
RSE / Développement durable			6	3	3	4	2	3	24	14%
Public	9	6	17	3	25	13	2	11	86	
autres fonctions		2					1	1	4	2%
doctorant		2	2	2	3				9	5%
enseignant chercheur	3	3	6	1	3	7		1	24	14%
etudiant	3	1	8		19	5		6	42	24%
finance								1	1	1%
Organisation Chaire	1					1	1		3	2%
RSE / Développement durable			1					2	3	2%
Total général	12	22	35	19	52	26	11	20	197	

Figure 66 - Participation aux formations CARE par secteur et type de profil

Le premier constat est que l'ensemble se répartit de manière très équilibrée entre le public (86 participants) et le privé (91 participants). Le second constat porte sur les typologies de participants. Les étudiants et doctorants représentent à eux seuls près de 30% des participants. Ils sont suivis par les représentants des fonctions finance et expertise comptable (19%). Les représentants des fonctions RSE et développement durable arrivent quant à eux à quasi-égalité avec les enseignants chercheurs (respectivement 16 et 14%). Les consultants et dirigeants d'entreprise représentent une part non négligeable des participants (respectivement 7 et 5%).

On constate généralement une participation équilibrée de ces différentes fonctions à l'exception de celle de janvier 2021 marquée par une surreprésentation d'étudiants (19) et de professionnels de l'expertise comptable (7 dont 6 venant d'un même cabinet).

Au-delà de ces éléments cumulés, l'irrégularité des types de participations au fil des sessions ne permet guère de conclure quant à un mouvement de tel ou tel profil.

Il sera intéressant de poursuivre cette analyse sur les formations au vu de la nouvelle organisation mise en place à partir du second semestre 2022. Celles-ci seront désormais payantes mais plus médiatisées. Elles passeront par le CERCES.

Les formations ne semblent donc guère jouer un rôle de point de passage sur les expérimentations. Les 8 missions menées par le cabinet ayant été apportées par le réseau des

contacts du cabinet mais non par les formations. Elles semblent en revanche jouer un rôle sur les thèses. Sur les 11 thèses sur CARE recensées précédemment, 10 sont menées par des doctorants ayant suivi la formation au modèle CARE. Pour les thèses menées entre 2019 et 2020 l'ordre est irrégulier. Tantôt la formation précède le démarrage de la thèse. Tantôt le démarrage de la thèse est suivi d'une formation. Ceci peut s'expliquer par le fait que ces deux années sont marquées, l'une par le démarrage des formations, l'autre par la crise sanitaire. En revanche, on constate que 4 thèses sur les 5 démarrées en 2021 ont été précédées d'une formation.

Le tableau ci-après, issu d'un croisement de données entre les participations aux formations et les inscriptions en thèse résume ces constats :

Rang de la thèse (de la plus ancienne à la plus récente)	Nbre de mois entre thèse et formations (signe négatif si thèse < formation)	Date de début de thèse sur CARE ou sujet assimilé	Date de participation à la formation CARE
1	-18	déc-18	juin-20
2	-6	mai-19	novembre-19
3	-3	oct-20	janvier-21
4	-3	oct-20	janvier-21
5	2	nov-20	septembre-20
6	2	nov-20	septembre-20
7	15	sept-21	juin-20
8	16	oct-21	juin-20
9		oct-21	N/a
10	19	oct-21	mars-20
11	10	nov-21	janvier-21

Figure 67 - Thèses et participations aux formations CARE

5.2.4. La distillation des concepts de CARE : un succédané de modèle comptable dans des véhicules réglementaires ?

Au-delà des publications, articles et formations, et de leurs effets sur un réseau de chercheurs, il est intéressant d'analyser la manière dont les concepts de CARE semblent se retrouver, soit dans des approches voisines, soit dans des amorces de socle normatif.

5.2.4.1 La taxonomie environnementale européenne

La taxonomie des activités durables inscrite dans le règlement européen de juin 2020 dresse la liste des activités durables au regard de leur secteur d'activité et de la contribution à 6 objectifs environnementaux. Elle s'applique aux entreprises européennes (d'intérêt public) publiant une Déclaration de Performance Extra Financière.

Ce classement des activités et la description technique associée ont fait l'objet d'un travail engagé en 2018 un groupe d'experts. Ces éléments sont inscrits dans des actes délégués de plusieurs centaines de pages. Un acte délégué est établi par objectif environnemental.

Par bien des aspects, la taxonomie européenne semble reprendre des éléments de l'approche de CARE sans toutefois aller jusqu'à imposer une vision aussi exigeante et aussi aboutie sur le plan des indicateurs de bon état écologique.

Le premier aspect d'importance majeure, car il le fait rentrer dans une catégorie similaire est l'approche financière de la taxonomie, une modélisation qui ne s'était pas encore imposée dans le paysage des indicateurs de durabilité.

Le second aspect est de demander aux entreprises déclarantes de valoriser leurs chiffres d'affaires, investissements et charges d'exploitation (KPI) associés à la durabilité. Cette valorisation se faisant après avoir décrypté un grand nombre de critères techniques puis un fléchage vers le KPI adapté à la représentation de l'enjeu technique. Là encore, la représentation financière d'éléments constitutifs d'un bilan ou d'un résultat rapproche la taxonomie de CARE sans toutefois aller jusqu'à exiger un bilan et un résultat complet.

Sur les critères techniques, la taxonomie ne se contente pas d'un empilement d'enjeux par objectifs environnemental mais croise la contribution active à un objectif avec une approche « passive » de l'absence d'effets collatéraux. Ce croisement permet de vérifier que la contribution à un objectif environnemental ne se fait pas au détriment d'un autre. Nous avons là encore un aspect qui ressemble à l'exigence de non-substituabilité des capitaux de CARE. Le maintien d'un capital ne devant pas se faire au détriment d'un autre. Cette non-substituabilité s'appréciant aussi bien entre deux capitaux de nature différente qu'entre deux capitaux d'une même catégorie.

C'est finalement sur les critères techniques que les approches de CARE et de la taxonomie divergent. La taxonomie a établi un référentiel standard des enjeux de durabilité par secteur, tandis que CARE propose de réaliser une analyse spécifique à une entreprise, à l'écosystème naturel et humain avoisinant. De plus la taxonomie a délibérément exclus certains secteurs comme l'aérien et a intégré fin 2021 des secteurs comme le gaz et le nucléaire après bien des débats polémiques antérieurs au conflit russo-ukrainien. C'est donc finalement au cœur des indicateurs techniques que l'on peut identifier une ligne de clivage franche entre CARE et la taxonomie. CARE partant d'une vision ouverte et exigeante là où la taxonomie a pré-dessiné les secteurs éligibles à une analyse et les critères de durabilité.

En outre pour certains secteurs, la taxonomie a d'emblée exclu certaines analyses. Ainsi le transport ferroviaire de passagers n'a pas à analyser les effets collatéraux de son activité sur la biodiversité et les ressources marines considérés d'emblée comme sans enjeux.

Les effets de cumul sont également absents de la taxonomie, puisque les indicateurs sont basés sur des flux : chiffres d'affaires, charges d'exploitation et investissements, tandis que CARE raisonne sur des approches en flux et en cumul.

Enfin dans la taxonomie, les enjeux de capital humain sont analysés sous un angle global : celui du respect de minima sociaux tandis que CARE pousse des approfondissements sur

des notions quantitatives ou adossées à des indicateurs : salaires décents, santé physique et psychologique.

A contrario, la taxonomie englobe deux concepts de manière plus « méta » que dans l'approche CARE. Le premier concept est d'intégrer la demande de preuve de la prise en compte de l'adaptation au changement climatique, sujet absent des analyses de CARE. L'autre concept est celui d'entreprises habilitantes, c'est-à-dire d'entreprises dont l'action contribue à aider les autres au respect d'objectifs environnementaux. Ce sont généralement des entreprises positionnées sur des secteurs support fonctionnant en mode B->B qui sont ainsi référencés comme la fabrication de technologies d'énergie renouvelable, la fabrication d'équipement pour la production et l'utilisation d'hydrogène, le stockage d'hydrogène, ou encore les infrastructures de transport ferroviaire. Ces secteurs-là bénéficient d'une appellation particulière en sus de leur caractère durable. Sur ce type de considération, le modèle CARE a hésité avant de trancher en faveur d'un « Chiffre d'affaires de maintien » pour des entreprises exerçant le même type de service support comme les entreprises d'assainissement des eaux, ou de réhabilitation de sites.

Enfin, et de manière fondamentale, la taxonomie n'est pas positionnée sur une approche « *fair value* » cherchant à identifier des externalités et à les mettre en avant mais plus sur un positionnement pragmatique de construction de « baromètre » de durabilité au vu de critères scientifiques et holistiques.

C'est donc finalement sur les critères techniques de durabilité que la taxonomie et CARE divergent le plus. En revanche, l'architecture, la valorisation financière et la représentation de baromètre de durabilité sans chercher à appréhender des externalités positives, témoignent d'un lien « philosophique » entre la taxonomie et les concepts de CARE

Nous proposons d'établir une cartographie de la comparaison entre CARE et la Taxonomie environnementale. La concordance forte à moyenne couvre 4 aspects sur les 8 présentés.

Thématique	Niveau de concordance	CARE	Taxonomie	Extension de la taxonomie
Couverture sectorielle	Moyenne	Applicable à toute entreprise, modélisation plus simple sur des entreprises agissant sur les capitaux et pas insérées eu milieu d'une chaîne de valeur	Exclusion de certains secteurs comme l'aérien, l'agriculture Polémiques politique sur le gaz et le nucléaire finalement inclus	Elargissement à des secteurs exclus, projet de taxonomie brune
Analyses technico scientifiques sur le capital naturel	Moyenne	Analyse spécifique selon le modèle d'affaires, les enjeux et l'écosystème de l'entreprise	Standard par secteur et sous activité du secteur – adossement à la réglementation ou à un critère défini de manière fixe dans le texte	Evolutivité des critères
Analyses sur le capital humain	Faible	Analyse spécifique sur le capital employé humain et externe, notion de salaire décent	Minima sociaux	Projet de taxonomie sociale
Entreprises exerçant des missions spécifiques au domaine environnemental ou apportant des solutions de support à d'autres entreprises	Faible	Identification au cas par cas d'un chiffre d'affaires de maintien	Pré référentialisation par la notion d'entreprises habilitantes	
Prise en compte de l'adaptation au changement climatique	Absence	Non intégré	Intégré dans une vision globale de cartographie de risques	
Interactions entre les enjeux	Fort	Pas de compensation entre les capitaux, le maintien d'un capital ne peut se faire au détriment d'un autre	Contribution substantielle à un objectif environnemental (non-dégradation supplémentaire) couplée à l'absence d'effets collatéraux.	
Représentation financière	Moyenne	Bilan et résultat	Chiffre d'affaires, investissements et charges d'exploitation	
Notion de cumul	Absence	Dette associée aux engagements	<u>absente</u>	

Figure 68 – Esquisse de comparaison entre les critères taxonomie et CARE (source auteure)

Cette esquisse d'analyse et de recherche de liens entre CARE et la taxonomie peut être complétée par le propos d'Alexandre Rambaud évoquant ce sujet lors de notre entretien de juillet 2020 :

« si je continue sur la taxonomie verte parce que ça n'a pas fait couler beaucoup d'encre et je suis très très très étonné que l'on n'en pas beaucoup parler alors qu'on parle beaucoup de l'extra financier mais quand tu vois l'article 8 du règlement taxonomie verte qui dit que maintenant il va falloir que tous les

investissements les dépenses d'investissements et les charges d'exploitation soient fléchées selon les objectifs environnementaux listés dans l' article 9 sachant que il va y avoir un cadre strict de définition des indicateurs au regard des objectifs environnementaux qui ont été définis entre 2021 et 2022 je veux dire tu t'essayes de de passer un truc comme ça aux états unis c'est impossible c'est carrément impossible...Donc il y a une spécificité européenne qui est absolument clairet qui est sur quoi ? sur la base du rapprochement entre financier et extra financiers sur la base des coûts, des dépenses et d'une meilleure compréhension de cette structuration et quand tu mets le doigt là-dedans Progressivement tu ne peux que aller vers CARE »

La faible visibilité que nous avons sur les effets de la taxonomie au moment où nous écrivons ces lignes ne permet guère d'aller plus loin dans l'analyse. Tout au plus nous posons là ces éléments de concordance. La suite des événements et recherches pourrait permettre de clarifier les effets de la taxonomie sur CARE. La taxonomie représente elle un simple empilement règlementaire face à un projet volontaire ? Constitue-t-elle un allié pour CARE comme le présentait Alexandre Rambaud en généralisant une approche de valorisation financière embarquant un public financier et mettant en avant des KPI et une approche holistique ? ou prépare-t-elle un réservoir de controverses futures au regard des aspects technico / écologiques moins exigeants que CARE ? Un autre sujet d'intérêt sera d'analyser si la mise en œuvre de la taxonomie rencontre des freins et leviers similaires à CARE. Enfin un autre point d'intérêt sera d'appréhender les effets de la taxonomie sur un modèle comptable concurrent comme LIFTS qui ne considère la valorisation monétaire que comme une option.

5.2.4.2. Double Matérialité

Ce terme est apparu dans le cadre des discussions sur les normes de durabilité en cours et opposant les visions de l'EFRAG, de l'ISSB et de la SEC. Il correspond à la vision double de l'entreprise face à son environnement :

- Extérieur → intérieur : les impacts de la réglementation et des contraintes sociétales sur l'entreprise
- Intérieur → extérieur : la vision réflexive de l'entreprise de ses impacts sur son environnement

Les approches RSE s'en tiennent généralement à une simple matérialité. Elles s'attachent à répondre aux enjeux environnementaux sous l'angle des contraintes règlementaires et des demandes des parties prenantes. Ce sont ces approches qui irriguent la conception des DPEF et autres reporting de développement durable.

La double matérialité est poussée par l'EFRAG, tandis que l'ISSB, émanation de l'IASB défend la simple matérialité.

La double matérialité semble inspirée de la vision intérieur -> extérieur de CARE. Elle appelle l'entreprise à une vision réflexive de ses impacts sur les écosystèmes. Elle semble également constituer un véhicule pour les idées de CARE.

Finalement, la mise en perspective de ces différentes formes de diffusion et de dissémination de CARE laisse se dessiner un schéma en entonnoir s'affinant progressivement en deux livrables matériels enracinables : les expérimentations et les thèses. Tous deux témoignent d'une diffusion pratique de CARE, l'une dans les cercles de recherches, l'autre dans les cercles professionnels. Au-delà de l'expérimentation, un mouvement parallèle s'est dessiné dans l'écosystème favorisant une dissémination parallèle dont les effets mériteraient de continuer à être observés.

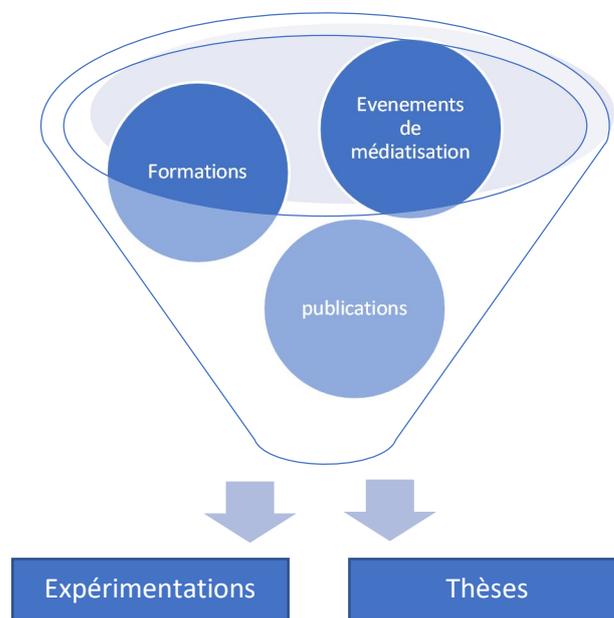


Figure 69 - Médiatisation de CARE et retombées concrètes

Cette analyse de la dissémination de CARE mérite d'être couplée avec deux facteurs que nous avons observés et analysés. Les transformations du modèle tout au long de nos observations semblent faire écho aux sollicitations de l'expérimentation ou de l'écosystème. Les actions des acteurs agissant sur le réseau semblent également jouer un rôle important dans cette dissémination. Nous développerons donc ces deux aspects dans la suite de ce chapitre.

5.3. Les transformations de CARE au fil de l'expérimentation et des mouvements de l'écosystème

Ces trois années d'observation témoignent d'évolutions importantes du modèle. Elles se nourrissent en grande partie des apports de l'expérimentation mais aussi des influences de l'écosystème. Dans cette partie spécifique dédiée à une présentation thématique, nous tâcherons de situer l'origine et l'amplitude de ces mouvements du modèle. Nous commencerons par aborder les transformations de présentation, puis celles du contenu de CARE.

Ces évolutions raccordent CARE aux travaux théoriques sur les outils de gestion précisant que leur mise en place génère des évolutions simultanées de l'outil et du milieu qui les accueille (David et al. 2008; Grimand et al. 2012).

5.3.1. Evolutions sémantiques de CARE et alias : du nom propre au nom commun ?

5.3.1.1. De CARE TDL à CARE

Dès les premiers documents de présentation le modèle CARE était régulièrement associé à l'attribut TDL (Triple Depreciation Line) probablement pour marquer le clivage avec l'approche Triple Bottom Line du modèle de Elkington (Rambaud et Richard 2015). L'appellation CARE-TDL est également employée dans l'article décrivant l'application du modèle CARE au capital humain (Rambaud et Richard 2016b) et dans différents articles publiés en 2018.

Cette appellation cohabite avec le simple terme CARE, plus épuré que l'on retrouve déjà dans la brochure de lancement de l'expérimentation datant de Mars 2019. Dans ce document, CARE se décrit également par sa définition anglaise « *Comprehensive Accounting in Respect of Ecology* »

Le support de formation de l'expérimentation utilise quant à lui une désignation mixte : le terme CARE figure dans la plupart des planches où le modèle est nommé, notamment dans les titres (soit 33 occurrences) mais quelques planches à l'intérieur du document reprennent encore de manière résiduelle l'expression CARE/TDL (5 occurrences).

Une publication de fin 2019 (Rambaud et Feger 2020) témoigne d'une inflexion et montre que l'attribut TDL n'est plus employé.

Dans un échange informel¹¹⁶, Rambaud explique cette évolution de la désignation par le contexte positif de l'augmentation de la communication autour de CARE et le souhait « *d'homogénéiser* » la communication sur le modèle et d'être « *clair sur les termes à employer* ». Il souhaite notamment employer une dénomination plus adaptée aux enjeux techniques du modèle susceptibles d'engager les parties prenantes. Il évoque également la

¹¹⁶ Echanges de courriels en amont d'une formation CARE en novembre 2019

banalisation du terme « *compta Triple capital* » créant des risques de confusion avec le modèle CARE. Le terme comptabilité « *multi capitaux* » est alors proposé mais son adoption ne semble pas stabilisée à ce stade.

Dans ce même échange de courriels, Rambaud rappelle également l'évolution de l'acrostiche CARE. Celui-ci est passé d'une description française « *Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement* » à une description internationale « *Comprehensive Accounting in Respect of Ecology* ». Ce faisant, le modèle a gommé les limites initiales de son appellation pour se permettre une communication internationale. Il a exclu les expressions « renouvellement » et « environnement » pour donner une vision plus large de sa portée, l'écologie étant à prendre dans son acception historique et incluant ainsi l'enchevêtrement social- naturel « *Je souligne que le terme "écologie" renvoie à son acception historique, c'est-à-dire "la science globale des relations des organismes [quels qu'ils soient] avec le monde extérieur environnant, dans lequel nous incluons au sens large toutes les conditions d'existence" (d'après le Dajoz). La notion d'écologie renvoie donc clairement à la notion d'interrelation entre des entités non-humaines et humaines. L'écologie inclut ainsi l'enchevêtrement social-naturel* »

5.3.1.2. En association avec « *comptabilité intégrée* »

On trouve des traces discrètes de l'expression « *comptabilité intégrée* » dans la réunion de lancement de Mars 2019 ainsi que dans le support de formation de cette période. On la trouve également dans la publication du WWF sur les outils associés au capital naturel et à la stratégie et dans laquelle CARE est référencés parmi les outils de comptabilité intégrée (cf. annexe 29).

Plus tard, au cours de notre entretien d'octobre 2019, le député FML prononce de nouveau cette expression à plusieurs reprises. L'année 2020 voit l'usage de l'expression progresser légèrement. Elle est employée dans le support de présentation de l'état d'avancement de la mission en février 2020. Puis, en Mai 2020, elle fait l'objet du webinaire « *Atelier 21 - Comptabilité intégrée : remettre les enjeux de durabilité au cœur du pilotage des entreprises*¹¹⁷ » évoqué précédemment et centré sur CARE. L'expression « *comptabilité intégrée* » est encore évoqué à plusieurs reprises par la responsable du projet à l'ADEME, par Stéphane de E3 ou encore de l'un des représentants du WWF par ailleurs soutien et promoteur fidèle de CARE.

En parallèle, un groupe de travail initié à la suite du colloque de février 2019 a approfondi les questions aux enjeux de l'intégration. La publication de la tribune pour une déclaration de performance intégrée en septembre 2020 est l'un des résultats de ce groupe. Il sera suivi par le webinaire sur la déclaration de performance intégrée en janvier 2021. Les promoteurs de CARE faisaient partie de ce groupe. L'un d'eux a reconnu informellement que la réalisation d'une DPI nécessitait en support, la mise en place du modèle CARE. Cette

¹¹⁷ https://lejourdapres.parlement-ouvert.fr/processes/ateliers/f/14/meetings/43?component_id=14&locale=fr&participatory_process_slug=ateliers

initiative était donc soit une fin en soi, soit un moyen de plus de promouvoir CARE indirectement. Elle semble à l'origine de cette association plus régulière de CARE avec la notion d'intégration bien qu'elle ne soit pas formalisée officiellement.

En Mars 2021 paraît le « *Livre blanc – Intégration Financière et Comptabilités socio environnementales* ». Il est issu d'un groupe de travail démarré en novembre 2019 et dirigé par Hervé Gbego. Nous avons participé à ce groupe ainsi que d'autres intervenants principalement financiers. Il positionne CARE parmi d'autres méthodes de comptabilités socio environnementales mais ne la qualifie pas pour autant de comptabilité intégrée. En revanche, il considère le modèle CARE comme répondant aux critères de l'intégration, à savoir la « *réconciliation entre les informations financières et extra financières* » parce qu'il valorise les capitaux naturels et humains en complément du capital financier. La méthode de valorisation est également précisée à travers l'exemple du capital atmosphère : celui-ci « *est identifié dans le bilan et valorisé sous forme de coût des actions à engager pour réparer ou limiter les émissions de gaz à effet de serre* ».

La diffusion en accès quasi libre du livre blanc et le webinaire de présentation de mars 2021 semblent avoir participé progressivement à la dissémination de cette notion d'intégration. Les liens toutefois forts entre Hervé Gbego, le CSOEC et la DFCG peuvent cependant encore relativiser le caractère générique de l'expression.

Les travaux du groupe de travail du cercle de Giverny entre avril et juin 2021 donnent une nouvelle occasion de formaliser un lien entre CARE et l'intégration. Ainsi un document de synthèse de présentation du groupe précise-t-il que l'une de ses pistes de réflexion est de « *explorer la mise en place d'une déclaration de Performance intégrée (DPI) première marche vers une comptabilité multi-capitaux* ».

La promotion de la DPI sera reprise parmi les 5 retenues par le groupe, sans toutefois établir le lien avec la comptabilité multi capitaux. Les enjeux de l'intégration sont mis en avant in extenso et établissent le lien avec la profession comptable.

 **Développer un cadre structuré d'informations extra-financières qui soit pris en main par les experts comptables, pour faciliter leur lien avec les investisseurs**

- Prolonger les obligations actuelles de la DPEF au sein d'une DPI (déclaration de performance intégrée) qui classe et structure les impacts environnementaux de l'entreprise, afin de l'aider à identifier les dépenses qu'elle doit engager pour les réduire, et lui permettre de communiquer ces actions et dépenses de réduction dans son bilan.
- Inclure dans la DPI une obligation de mentionner le budget à atteindre sur certains capitaux environnementaux ou sociaux, afin que les entreprises puissent communiquer sur la capacité de la direction à atteindre ces budgets.
- Dans le cadre de la révision de la directive NFRD, pousser au niveau européen une intégration de la logique de durabilité forte dans l'évaluation des projets et le niveau d'exigence fixé par secteur, en axant cette exigence sur une obligation de résultats et non plus seulement de moyens

Figure 70 - Extrait des propositions formulées par le groupe de travail du cercle de Giverny (2021)

La brochure du forum de Giverny, imprimée pour l'évènement établit de manière plus formelle le lien entre CARE et la comptabilité multi capitaux. La DPI est présentée comme l'un des marches pieds de cette nouvelle manière de compter. L'action de favoriser l'institutionnalisation de la comptabilité multi capitaux passe par la mise en place de la DPI en remplacement de l'actuelle DPEF. L'annexe 24 présente un visuel de cette page établissant le parallèle avec CARE.

En octobre 2021, une nouvelle publication éditée par l'OREE, l'ORSE et le C3D présente de manière plus exhaustive les grands principes de ce qui est appelé la comptabilité intégrée. Le document est issu d'un travail d'écriture avec les membres de ces associations et de leur écosystème et les promoteurs des méthodes. CARE fait partie des 5 méthodes qualifiables de Comptabilité Intégrée. (Cf. annexe 33). Un webinaire de présentation de la publication, qui s'est tenu en janvier 2022 donne l'occasion à Alexandre Rambaud de présenter la publication en coanimation avec un responsable du C3D.

Cette publication semble cependant activer deux leviers contradictoires. Le premier est celui de poursuivre la médiatisation de CARE et de consolider son lien avec la comptabilité intégrée. Le second est de noyer le modèle dans un concept généralisant au risque de faire perdre de vue les différences fondamentales entre CARE et d'autres approches. Cet effet dual de cette publication semble être une source potentielle de controverse. Celle-ci peut être exacerbée par la mise sur le même plan de CARE avec le modèle concurrent LIFTS, élevé au rang d'une comptabilité intégrée, et qui peut trouver par cette tribune un nouveau porte-parole.

5.3.1.3. Les « alliances » avec les alias

Les échappés et les concurrences de la comptabilité triple capital, multi capitaux...

Dès ses débuts, le modèle CARE a été associé à l'expression triple capital, probablement en lien avec l'association initiale à la Triple Depreciation Line. Cette expression s'est disséminée auprès des alliés de CARE. On la retrouve notamment dans un document commun à Fermes d'Avenir et Compta Durable daté de 2017, puis dans une brochure de formation de fermes d'avenir datée d'octobre 2019.

L'année 2020 semble cependant marquer un tournant dans cette forme de communication de Fermes d'Avenir avec l'emploi de l'expression « *Comptabilité Multi capitaux* » à 13 reprises dans un document de l'AVISE reprenant les travaux d'expérimentation de CARE sur des fermes du réseau de Fermes d'avenir et appelant encore toutefois le modèle par son ancien nom CARE-TDL. Actuellement, c'est l'expression *Comptabilité Socio-Environnementale* que l'on retrouve sur le site de Fermes d'Avenir dans la partie dédiée aux formations à CARE. Cette appellation répond à la volonté de sa dirigeante de proposer une vision élargie de la représentation comptable sans se sentir « *mariée avec CARE* ».

L'expression triple capital est également employée par les promoteurs d'un modèle concurrent à CARE, essentiellement tourné sur une présentation extra financière des

informations. Ce modèle est porté par la « *Chaire Performance globale Multi Capitaux*¹¹⁸ » inaugurée en octobre 2020 dans la business School Audencia et précédé d'une formation de Chief Value Officer. En juin 2021, ce modèle concurrent est officiellement nommé. Il porte le nom de *Limits and Foundation Towards Sustainability (LIFTS) Accounting Model*©, désigné par le « Modèle de comptabilité multi capitaux de la Chaire ».

Ces utilisations de terminologie posées par CARE ne sont pas sans créer des confusions. A Rambaud, que nous avons interviewé en tant que promoteur du modèle nous les décrit comme les freins et obstacles sans doute les plus complexes à surmonter.

« on a la même chose qui commence à arriver (...) avec ce qui se passe au niveau de la Chaire [Performance Multi Capitaux] c'est-à-dire l'idée que CARE c'est ce qu'il faudrait peut-être faire mais comme il n'y a pas de méthodologie comme on n'y est pas encore et que évidemment bein ça fait ça fait pas 50 ans qu'on est dessus et que rien ne fonctionne comme il faudrait on va sous prétexte de faire une analyse scientifique et neutre en fait un remettre en question complètement CARE et favoriser le développement d'autres choses »

Ces emprunts à CARE semblent également témoigner de la pénétration dans les consciences de la notion de capital, régulièrement positionné comme clé de voûte d'une démarche de soutenabilité par les promoteurs de CARE. Si CARE ne se diffuse pas à la vitesse souhaitée en tant que modèle comptable il semble néanmoins que les idées qu'il véhicule se diffusent, à travers des expressions reprises de ci de là.

Comme pour clarifier cette situation, c'est au cours du 4ème trimestre 2020, qu'un logo associé à CARE apparaît dans des documents destinés à des présentations synthétiques pour les entreprises E3 et E2. Le logo porte l'expression officielle « comptabilité multi capitaux ». On le retrouve sur les documents produits sur CARE à partir de cette période.



Figure 71 - Logo de CARE apparu au cours du T3 2020

Le document final de présentation de l'expérimentation établi en janvier 2022 et largement diffusé atteste semble-t-il d'un ramassage des deux expressions disséminées. Le logo de CARE, associé à la terminologie « comptabilité Multi capitaux » figure sur la première page du document aux côtés des logos des partenaires de l'opération. Quant au titre du document,

¹¹⁸<https://multi-capital-performance.audencia.com/articles/actualite/des-partenaires-prestigieux-fondent-la-chaire-performance-globale-multi-capitaux-daudencia1/>

il englobe, presque subrepticement CARE dans l'appellation déjà largement répandue de « Comptabilité intégrée ».



Figure 72 - page de garde de la présentation de la restitution de l'opération collective (janvier 2022) semblant ramasser les concepts

Le rapport final détaillé présente également le logo du modèle CARE, sans toutefois l'associer par le titre à l'expression comptabilité intégrée. Cette association se fait de manière plus subliminale, l'expression comptabilité intégrée apparaissant à 4 reprises dans le document, complétée de ci de là par des expressions autour du terme intégré (7 occurrences) comme *analyse intégrée*, ou *analyse financière intégrée*.

La clôture officielle de l'expérimentation marquerait ainsi une appellation renouvelée de CARE. Il s'entoure désormais de deux expressions véhiculaires « *Comptabilité multi capitaux* » et « *comptabilité intégrée* » qui ouvrent des horizons sémantiques en donnant l'impression d'un système plus vaste que celui proposé par CARE.

Cette appellation permet également de récupérer une partie de l'aura suscité par les différentes communications autour de la comptabilité intégrée, dans le chaos du confinement en mai 2020, puis de manière plus régulière à partir de fin 2020. L'étude ultérieure des mouvements de l'écosystème à partir de 2022 devrait permettre d'approfondir les effets de cette association générante de CARE avec la comptabilité intégrée et multi capitaux sans occulter les risques d'effets collatéraux associés.

5.3.1.4. Modèle, Méthode et Projet

Un autre aspect de cette terminologie oscillante se trouve dans l'emploi variable de l'expression « modèle CARE » ou « méthode CARE » selon les documents.

« Méthode » et « modèle » figurent ainsi à part égale dans le format de lettre de mission signée entre l'INEC, le cabinet CD et les entreprises pilotes en 2019.

On retrouve également cette fluctuation entre les expressions dans les différents types de courriels de prospection envoyés pour démarcher les entreprises. CARE est selon les phrases un modèle (11 occurrences) ou une méthode (8 occurrences).

Les termes modèle et méthode alternent également dans le mini guide de présentation de CARE établi en avril 2019 à l'attention des entreprises. L'expression « modèle » apparaît 13 fois contre 8 occurrences pour l'expression « méthode ». A quatre reprises, on voit même apparaître l'expression CARE®, témoin du dépôt légal du nom du modèle.

Le support de formation ne laisse en revanche pas planer d'ambiguïté. C'est l'expression modèle CARE ou CARE qui est employé dans ce document de 134 planches. Le terme méthode n'y figure pas.

Cette analyse rapide des premiers documents, essentiellement commerciaux, pourrait expliquer la confusion qui s'est installée dans les esprits des entreprises pilotes, certaines s'attendant à une méthode de comptabilité prête à être déployée, n'avaient pas forcément conscience de ce que signifiait vraiment expérimenter un modèle comptable.

Enfin, en septembre 2020, prenant sans doute acte du long chemin à parcourir pour achever de stabiliser le modèle, CARE est estampillé du millésime V1, comme pour marquer tout à la fois une rupture avec le passé et une ouverture sur une nouvelle version de CARE.

On note également l'apparition de l'expression « *projet CARE* » en janvier 2022 plus englobante et aux contours plus larges que le simple modèle. Cette mise en version, que nous désignerons par *versionning* permet de requalifier rétrospectivement les évolutions de CARE au fil du temps, et de les rationaliser. Il est également repris sur le site du CERCES (cf. annexe 34).

Pour un acteur, prenant connaissance du sujet à partir de 2022, cette présentation du site donne à voir un état d'avancement bien structuré, et rigoureux, englobant dans ses contours les multiples mouvements passés. Cette mise en version permet de s'affranchir d'un passé complexe au cours duquel CARE a dû gérer les multiples interpellations des entreprises expérimentantes. Elle prend acte de la nécessité d'une revoiture du modèle. L'ampleur du chemin ouvert par les expérimentations et publications et réflexions continues sur le modèle est quant à elle élégamment structurée par l'expression « *Projet CARE* ». Sur le site du CERCES, trois axes structurent désormais ce projet : analyses scientifiques, architecture organisationnelle et cadre conceptuel comptable, développements méthodologiques et opérationnels. C'est ce dernier point qui est explicitement associé à CARE. Il porte sur la « *restructuration des tableaux de bord, performances, bilans/comptes de résultats, modèles d'affaires, indicateurs, etc. des organisations : ce dernier point constitue le développement opérationnel du projet CARE* ».

Ces constats sur les besoins d'opérationnaliser le modèle sont également à l'origine d'un travail sur une méthodologie, une didactisation et des approfondissements académiques du modèle. Ceux-ci s'appuient sur les apports des expérimentations déjà menées et associent les soutiens du modèle : consultants, membres du CERCES, doctorants. Une partie de cette démarche est partie de notre propre initiative, quand avec Thomas, nous lançons un travail de rédaction méthodologique sur le modèle qui se poursuivra sur les mois de novembre et décembre 2020. Il se fonde sur le constat post expérimentation qu'il manque une

méthodologie claire pour opérationnaliser CARE et que des éléments importants d'opérationnalisation apportés par l'expérimentation se perdront dans les méandres des dossiers de synthèse et des courriels s'ils ne sont pas rassemblés dans un document unificateur. Vers janvier 2021, ce travail est repris en direct par Thomas, Alexandre Rambaud et un stagiaire recruté par la Chaire en CE à cet effet. Ce travail semble également inspirer le lancement d'un séminaire technique sur CARE qui se tiendra tout au long du premier semestre 2021. Il est lancé avec l'objectif de structurer des discussions informelles tenues au sein de la Chaire et de progresser sur des points théoriques et méthodologiques. Le lien avec le CERCES, encore embryonnaire est alors établi. Le message du courriel d'Alexandre Rambaud sur l'objectif de ce groupe de travail est explicite. Son but est à la fois technique et médiatique :

Le but sera :

- de progresser collectivement sur des points théoriques et méthodologiques, à la fois selon des études de cas mais aussi selon une perspective conceptuelle, pour avancer sur la cohérence et les liens de CARE avec d'autres disciplines (économie, finance, écologie, etc.)

- de répondre aux différentes questions rencontrées dans les travaux des doctorant-e-s

- de présenter des travaux complémentaires directement reliés à CARE

Il s'agira également aux différent-e-s doctorant-e-s de faire connaissance pour rendre possible un travail plus collectif sur CARE.

En outre, ces travaux pourront être également en lien avec le Centre de développement méthodologique de CARE qui va être lancé dans le cadre de l'association CERCES.

En décembre 2021, un groupe de travail d'approfondissement méthodologique de CARE est lancé et intitulé « *Formation/Approfondissement/Avancée de recherche interne sur CARE* ». La volonté d'avancer à bonne cadence sur les approfondissements se ressent dans le message de lancement adressé par Alexandre Rambaud à 13 personnes dont nous-mêmes.

« Je propose une formation/discussion (longue) autour de la méthodologie et de la recherche autour de CARE (pour présenter complètement l'état actuel de la méthodologie, l'approfondir et reprendre les travaux dessus, tout en avançant sur la recherche en lien - nous allons voir d'ailleurs si nous reprenons un stage de recherche dans la chaire pour poursuivre) en janvier ».

Les 13 destinataires sont soit doctorants, soit effectuent un stage en lien avec CARE. 13 enseignants-chercheurs sont en copie du message ainsi que deux organisateurs de la Chaire en Comptabilité Ecologique. 16 séminaires d'approfondissement se sont ainsi tenus entre janvier et avril 2022. La volonté de capitaliser sur les échanges s'exprime à travers la mise en place d'un espace Teams de stockage des échanges et documents.

Le séminaire technique et le groupe de travail formations / approfondissement marquent le tournant d'une structuration des travaux sur CARE dépassant le cercle des premiers fondateurs. La volonté de partager au fil de l'eau sur les évolutions de CARE s'exprime avec cette structure qui émerge donc au cours de la seconde période étudiée et à la faveur des enseignements de l'expérimentation.

La méthodologie n'est en revanche pas publiée à ce jour. De nombreuses briques ont été posées çà et là au travers de ces séminaires et sont en cours d'assemblage au moment où nous rédigeons ces lignes¹¹⁹

Toutes ces observations descriptives et processuelles permettent ainsi de faire état de la « *back door* » de la science en train de se faire telle que le décrit Latour (Latour 1987). Elles témoignent d'évolutions du modèle que ne permettrait pas de restituer une vision à plat, à l'instant T.

Au-delà de la sémantique, plusieurs aspects de contenu du modèle CARE se sont précisés au fur et à mesure de l'expérimentation. Ceci corrobore la dimension d'innovation en train de se faire de CARE.

Nous avons identifié plusieurs axes importants d'évolution du modèle :

- Dette et révolution temporelle
- Les évolutions de la notion de maintien
- Les précisions sur le concept de *Supply Chain*
- Le point d'attention sur les indicateurs extra financiers

Nos observations et remarques se sont fondées sur les sources suivantes :

- Supports de formation à CARE en leur différentes versions
- Supports de préparation et CR d'ateliers
- Echange de mails entre consultants et Alexandre Rambaud au fil des ateliers
- Articles publiés sur CARE
- Les informations disponibles sur la méthodologie de CARE

5.3.2. Transformation de contenu

5.3.2.1. *La révolution de la dette, point de départ d'une base méthodologique*

Dans les présentations ante expérimentation de CARE en PACA, la notion de dette est abordée comme la somme des coûts à engager pour assurer le maintien du capital identifié.

La mise en œuvre de ce principe a toutefois soulevé quelques difficultés méthodologiques d'application au moment de la chiffrer et de l'inscrire au bilan d'une entreprise participant à l'expérimentation. L'un des intérêts de notre approche ethnographique est d'avoir personnellement vécu cette difficulté en rédigeant le rapport.

Il a fallu notamment définir un horizon de temps sur lequel engager des coûts de maintien. Or l'évaluation même des coûts de maintien reposait sur l'accès à des données scientifiques peu disponibles. Les calculs ont donc été faits de manière approximative en déterminant, à partir de données techniques plus ou moins précises l'enjeu financier des actions et leur

¹¹⁹ Été 2022

horizon. Par convention et pour éviter une projection à l'infini inapplicable en pratique, l'horizon a généralement été délimité à 5 ans.

Des chiffrages ont ainsi pu être déterminés avec ce type d'approche, qui bien qu'approximatif avait le mérite de dresser une première esquisse du coût de la soutenabilité au regard d'un enjeu. Nous avons conscience à ce moment de donner ainsi la priorité à la structure des informations plus qu'à leur exactitude. Dans le feu de l'action, les réflexions n'avaient guère le temps de se faire sur la portée d'un tel travail. Mais avec le recul, il s'avère que cette approche révolutionne implicitement le rapport au temps de la comptabilité.

En comptabilité traditionnelle, une dette est issue d'une transaction avec un tiers. Elle fait suite à un transfert de propriété ou la réalisation d'un service non encore dénoué par une opération de trésorerie. Elle donne lieu à l'inscription d'une somme au passif du bilan et qui n'en disparaîtra qu'au paiement de la dette. Elle se distingue de l'engagement qui consiste à reconnaître un lien juridique avec un tiers, non encore matérialisé par une transaction, et donne lieu à une information dans l'annexe dans la catégorie des « engagements hors bilan »

Pour en donner un exemple simple, l'achat d'une prestation non réglée auprès d'un fournisseur donne lieu à une dette inscrite au passif du bilan. En revanche, l'engagement contractuel de réaliser des achats ultérieurs auprès du même fournisseur constitue un engagement hors bilan tant que de nouveaux achats n'ont pas été réalisés. Ces engagements d'achat futurs peuvent éventuellement être pris en compte dans le budget de l'année à venir ou de périodes futures du fait de la certitude de les engager dans un futur proche.

Si CARE prévoit bien la reconnaissance d'une dette envers le capital naturel et humain, il ne procède pas de la même manière que la comptabilité traditionnelle pour en déterminer le montant et l'horizon.

Précisons également que CARE ne prend pas en compte les dettes issues des atteintes passées à l'environnement et aux humains mais uniquement celles à venir, dans le prolongement des pratiques du modèle d'affaire de l'entreprise.

L'estimation en projection décrite précédemment (le coût des actions à mener pour maintenir un capital donné) revient à faire dire à une entreprise - pour la période à laquelle elle arrête ses comptes CARE - « *Quelle serait ma dette si je continue mon activité sur la même lancée ?* ». Cette question est très différente de celle qui consiste à reconnaître une dette au titre d'action engagée comme c'est le cas en comptabilité traditionnelle.

La temporalité de la dette est également un point notable. Avec une estimation sur les 5 prochaines années voire sur l'horizon d'une carrière professionnelle quand il s'agit de dettes relatives au capital humain, la démarche de CARE revient à intégrer au bilan un engagement de moyen terme, voire de très long terme et à en faire une dette inscrite au passif du bilan de l'entreprise. Ce faisant, CARE contourne ainsi, sans vraiment le formaliser, le soubassement de la temporalité annuelle de la comptabilité. Cette démarche revient à intégrer au passif de l'entreprise un engagement hors bilan.

Ce point explicitant les règles de calculs de la dette et ses conséquences n'avait pas été décrit dans les supports de formation à CARE de 2019. Pas plus qu'il n'existait à cette période de

méthodologie formalisée pour poser le point. Ces détails encore peu pensés par les concepteurs de CARE, ou du moins pas assez opérationnalisés illustrent de nouveau la dynamique d'innovation d'un modèle. Il approche les faits et se stabilise par itérations successives. Ces constats forts sur la dette ne pouvaient de notre point de vue se perdre dans les méandres des calculs. Avec l'un des consultants du cabinet, nous avons proposé de prendre acte du savoir-faire acquis par l'expérimentation et de rédiger un projet de méthodologie. En le préparant, nous avons également vu se dessiner le fait que tous les sujets à instruire dans le modèle dérivent de la dette déterminée dans le bilan CARE. D'un point de vue opérationnel, il n'est pas possible de déterminer la moindre action au résultat sans commencer par ce qui serait le point zéro du chiffrage de la dette.

Cela nous a conduit à commencer la méthodologie par ce point avec tous les prérequis associés à la dette. L'impasse sur la dette associée à l'activité antérieure a également été mentionnée dans cette méthodologie car elle est très implicite dans les supports de formation. Nous l'avons découverte au cours d'un atelier « *l'impact de ce qui s'est passé avant on le laisse de côté* ».

La méthodologie pratique commence ainsi par poser tous les prérequis associés à la dette. Elle pose également le constat de la nécessité d'un bilan de démarrage au format CARE qui permet de prendre appui pour les actions ultérieures.

La méthodologie fait également le constat d'une différence à poser plus clairement entre un travail initial sur les comptes CARE et un travail au fil de l'eau de comptabilisation au format CARE. Autant de sujets qui ne sont guère approchés sur le plan conceptuel mais qui se posent dès que le modèle tente de s'opérationnaliser par la rencontre avec les entreprises.

Un autre point à signaler est la disparition de la dette dans les documents du forum de Giverny. Ce document recensant les travaux de différents groupes de travail, dont celui-ci centré sur la comptabilité multi capitaux, a été imprimé et distribué à des centaines de participants. La synthèse publique des travaux du groupe de travail agit comme un véhicule de CARE, mais un véhicule qui ne semble guère accepter le bagage « dette » de son passager...

En revanche les constats sur la dette sont bien présents dans la synthèse de l'expérimentation et sont avancés comme des points techniques actés, restant à affiner d'un point de vue méthodologique avec des phrases de recommandations comme « *Clarifier le traitement des charges externes et charges d'achat en permettant de classer les fournisseurs en fonction de leur niveau d'endettement naturel et humain. Une approche méthodologique analogue à celle développée dans le référentiel Net zéro initiative serait pertinente* » ou encore « *Inciter les investisseurs à prendre en compte de nouveaux indicateurs de performance intégrée, tels que ceux promus au sein de la méthode CARE (ratio d'endettement naturel, etc.)* »

5.3.2.2. *Du maintien aux comptabilités écosystèmes centrées*

La préservation des capitaux naturels et humains repose sur l'identification d'un niveau de maintien nécessaire, et ce faisant des coûts à engager pour y parvenir. Pour dimensionner ces coûts, le modèle CARE prévoyait initialement des limites scientifiques déterminant les niveaux de dégradation à ne pas dépasser et ce faisant les coûts à engager en prévention ou réparation.

Des expressions comme « limites environnementales » ou encore « limites scientifiques » apparaissent aussi dans l'ouvrage de Richard (Richard 2012) posant ainsi un cadre de fonctionnement du modèle CARE et plus généralement de toute comptabilité de la soutenabilité : « *le concept de limites environnementales constitue un point nodal de toute mesure et de tout reporting de la soutenabilité* ». (Richard 2012, p. 163). Dans la version 2012 de CARE le niveau de maintien des capitaux est ainsi associé à une « *limite scientifique* » inspiré des travaux de Huetting. Les travaux initiés par le cabinet CD entre 2013 et 2016 reprennent cette terminologie de limites scientifiques.

La notion de maintien, associée implicitement et explicitement à ces limites est ainsi dans l'ADN du modèle et constitue l'un des fil rouge de l'ouvrage de 2012. Elle est également mise en avant dans un article de Richard publiée l'année suivante (Richard 2013) « *La nature n'a pas de prix mais sa maintenance a un coût* ».

L'expression « coûts de maintien » figure également dans le support de formation à CARE de l'opération collective dans sa version d'avril 2019 (*Planches 65, 82, 97, 106, 108, 131*).

Cette sémantique a cependant évolué rapidement en raison semble-t-il des difficultés de mise en œuvre opérationnelle de limites scientifiques définies à un niveau macroéconomique. Le caractère fermé de la notion de limites environnementales a ainsi été débattu entre les promoteurs de CARE. Il a été considéré que cette vision ignore les capacités de résilience des écosystèmes, fonction de seuils. Ces débats ont participé à l'évolution de la terminologie. Des difficultés relatives à la fois au cadre d'évaluation requis pour les entreprises et précisées ainsi par Fegger et Mermet (Fegger et Mermet 2020) « *Comment en effet demander à une entreprise de rendre des comptes sur les efforts qu'elle met en œuvre pour protéger les écosystèmes à un niveau micro, si l'on ne définit pas en même temps le cadre dans lequel ces efforts et les résultats écologiques auxquels ils contribuent à un niveau macro pourraient être évalués ?* »

Des difficultés relatives également à l'identification du niveau local d'actions à mener « *Inversement, pourquoi débattre et proposer à un niveau macro des représentations comptables de la valeur générale des écosystèmes, de leur dégradation, et des seuils écologiques à ne pas dépasser pour assurer la durabilité d'un territoire ou de la planète, si l'on ne sait pas les traduire dans le même temps en un potentiel de prises de responsabilités et d'actions concrètes par des organisations bien identifiées agissant sur un ou des écosystèmes précis ?* » L'expression « coûts de maintien » a rapidement remplacé les « *limites scientifiques.* »

C'est l'article de 2015 (Rambaud et Richard 2015) qui présente l'articulation entre la vision encore macro-économique de CARE dans les écrits de Richard en 2012 et celle plus micro qui tente de s'opérationnaliser dans les expérimentations. Le niveau de maintenance à ce niveau micro repose sur des consensus entre scientifiques et représentants de l'entreprise :

“Let us examine two proposals for social maintenance in line with this ontological concern for the considered types of capital. The first one, developed by Huetting (1989) for national accounting and used by Richard's (2012a) CARE micro-accounting model, consists of replacing the demand curve in the neoclassical model with a vertical line that expresses a physical constraint imposed by society on the economy to maintain the availability of a given environmental function (...) If we generalise the social maintenance approach at the corporate level, this methodology enables a very flexible and pragmatic understanding of capital preservation, because it relies on a deliberation between the representatives concerned and the firm.²⁷ Therefore, this maintenance concept can integrate modifications and evolutions of the considered types of capital.²⁸ For instance, let us consider a kind of natural capital that is transformed by use such that its original state cannot be recovered. Its representatives can agree on a new level of maintenance that takes this new capital's reality into account”

Un article de 2019 (Rambaud et Feger 2020), précise ensuite les différentes typologies de coûts de maintien - coûts de préservation et coûts de restauration - :

The valuation of capital in CARE is based on the costs necessary to prevent or restore a capital because of the activity and does not include costs that reduce negative impacts on a capital.

Cet article explique également le recadrage sémantique demandé par A Rambaud lors d'un échange de courriels de novembre 2019 initié avec le conseil scientifique pour clarifier un point de l'expérimentation :

*Autrement, la notion de maintien des capitaux engendre de nombreuses confusions. Serait-il possible de parler plutôt de "préservation/conservation de capitaux" ?
Je suggère aussi de mobiliser la terminologie de Comptabilité en coûts de préservation/conservation.*

La terminologie évoluera encore par la suite. Les coûts de maintien prennent l'appellation de *coûts de préservation*. Ceux-ci sont associés à deux sortes d'actions : actions de prévention et de restauration. Le site du CERCES établit le lien entre coûts et actions au cours de la phase 5/8 de la méthodologie de CARE présentée en ligne :

Phase 5 - Structuration des coûts de préservation - La conséquence logique de l'architecture comptable de CARE est de fonder la théorie de la valeur sur le coût, notamment de préservation des capitaux : ce coût établit le lien entre la comptabilité biophysique (cf. phases 1, 2 et 4) et des évaluations monétaires, qui conduisent à terme à une comptabilité intégrée.

Cette précision conceptuelle s'est formalisée début 2020. Dans le support de formation à CARE de mars 2020, on voit ainsi apparaître les notions de coûts de préservation se scindant en deux notions : coût de prévention et coût de réparation (planches 117 à 124). La préservation apparaît également à l'évocation du passif (planches 158 à 161). La notion de coûts d'évitement apparaît également dans le support de formation à CARE de mars 2020. Mais elle n'est pas clairement définie, juste évoquée pour préciser la notion de coûts de préservation (planche 122).

L'évolution sémantique sur les différents niveaux de maintien n'est toutefois pas encore complètement acquise dans le vocabulaire des acteurs et alliés de CARE. Ainsi l'expression « *limite scientifique* » est-elle encore évoquée par l'un des membres du cabinet CD lors de la plénière de 2020 entre entreprises de l'expérimentation ou lors d'une réunion de debrief avec une des entreprises pilotes.

Les coûts d'évitement sont un autre type de concept qui a émergé à la faveur des travaux de l'expérimentation. Ils sont associés à des actions évitant de dégrader un capital véhiculés par une exploitation courante vertueuse. De telles actions évitent des actions en restauration ultérieures. Le rapport final présenté en janvier 2022 en fait ainsi état de la manière suivante :

Parmi les avancées introduites au cours de la mission, nous pouvons identifier : Le rôle important des actions dites d'évitement. En effet ce sont des actions qui permettent à l'organisation qui les met en œuvre d'éviter une dégradation. De fait, ce sont les actions les plus puissantes pour préserver un capital, car éviter de dégrader permet de limiter voire supprimer des coûts de préservation ou de désendettement pouvant parfois être plus conséquents. Cette catégorie de coût est généralement imputable au capital financier car les actions prises reflètent un changement de pratique dans le modèle d'affaires de l'organisation. De fait, les actions prises par les entreprises sont retraitées au compte de résultat pour permettre de les distinguer et rendre compte des actions prises. Si certaines actions d'évitement relèvent d'immobilisation alors elles sont traitées comme telle.

La méthodologie présentée sur le site du CERCES généralise et définit ainsi ce concept de coûts d'évitements :

Phase 3 - Structurer les actions de préservation et les différencier avec les actions d'évitement. Ces actions structurent la « fonction de préservation » de l'organisation. Ces actions sont différenciées des « actions d'évitement », qui font partie de la fonction d'exploitation de l'organisation. Une action d'évitement est une activité d'exploitation normale mais qui a comme conséquence d'avoir moins d'impact sur un capital donné. En cela, on considère qu'elle permet à l'organisation de se désendetter au niveau de ses capitaux extra-financiers. Exemple. Action de préservation (pour un capital-sol) : paillage du sol, Action d'évitement (pour le capital-climat) : achat d'une machine moins émettrice de GES

Ce concept de coûts d'évitement a également été théorisé dans un papier de 2021 (Rambaud et Chenet 2021, p. 20) :

III.2.c. Avoidance costs and natural debts ratio We draw attention to a central point in CARE: the preservation costs, and thus the assessment of capital-climate (and climate debt), is not based on the costs of Operation G. The purchase costs of a 'greener' machine are not preservation costs but avoidance costs (in the language of CARE). More precisely, avoidance costs are operating costs whose primary function is related to business productivity/profitability, but which lead to reducing the negative impact on certain capitals, and so to reducing the preservation costs of these capitals³⁹.

Le schéma ci-après résume ces différentes évolutions dans les concepts de CARE et le décalage qui peut advenir entre les avancées théoriques et l'expérimentation :

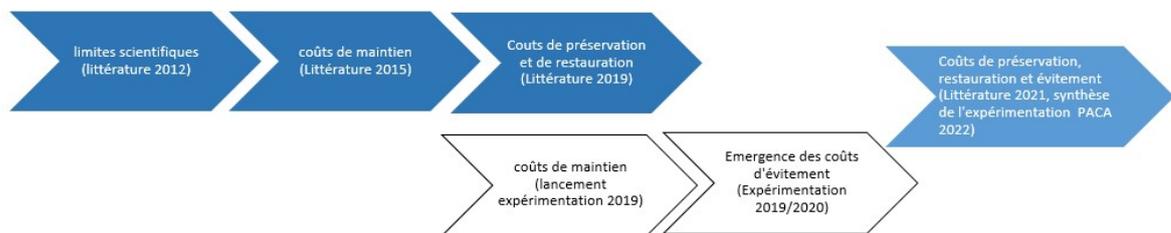


Figure 73 - Chronologie d'évolutions sémantiques de CARE (source auteure)

Si la sémantique et ses déclinaisons opérationnelles semblent désormais stabilisés, la question de l'accès aux data scientifiques pour calibrer le niveau d'activité soutenable est un point majeur soulevé lors des ateliers de travail de l'expérimentation.

Avec la création de la Chaire en comptabilité écologique, un pôle de recherche s'est mis en place autour des comptabilités écosystèmes centrées. Son rôle est de travailler à la fois sur les concepts, terrain encore peu investi et la mise à disposition de données variables selon les capitaux et la localisation de l'entreprise. Ceci est souligné par Rambaud et Feger (Rambaud et Feger 2020) :

« le développement des Comptabilités de gestion eco-système-centrées (...) permettrait en effet de fournir au niveau de chaque écosystème avec lequel l'entreprise interagit (une zone d'habitat biodiversité ; la qualité de l'eau d'un lac ; la biodiversité d'une rivière, etc.), et ce dans une diversité de contextes d'action et de relations entre acteurs une base comptable concrète :

- à la définition scientifique et à la négociation collective des niveaux de préservation des capitaux naturels attendus ;
- Au suivi de l'efficacité environnementale des actions mises en œuvre par l'entreprise pour amortir ses usages des capitaux naturels ;

- *Et à la budgétisation et au suivi des coûts et des dépenses nécessaires pour réaliser ces actions et enregistrés in fine au niveau du bilan et du compte de résultat de l'entreprise dans le cadre de la comptabilité intégrée prévue par CARE-TDL »*

Les travaux de la Chaire continuent actuellement d'approfondir les comptabilités écosystèmes centrées. Une thèse en cours (Boyer) explore notamment la question de l'articulation entre le développement du modèle comptable CARE et de la comptabilité écosystèmes-centrée sur le terrain d'exploitations agricoles.

5.3.2.3. *La chaîne de valeur : de l'angle mort à l'émergence d'une modélisation*

Certaines actions de préservation ne sont pas liées à des actions directes sur les capitaux d'une entreprise mais transitent par des achats dit responsables ou durables auprès de leurs fournisseurs. Dans certains cas, les actions de préservation peuvent aussi transiter par les produits lorsque l'entreprise réalise des prestations permettant d'entretenir ou d'améliorer l'état des capitaux de ses clients.

Les capitaux concernés sont absents du bilan car l'action relève de la chaîne amont, avec le choix de fournisseurs ayant engagé à leur niveau les coûts de préservation de capitaux associés à leur activité. C'est l'éventuel surcoût associé à ce choix de fournisseurs « responsables » ou labellisés qui constitue alors le coût de préservation. Il figure au compte de résultat de l'entreprise dans la rubrique charges sans être associé à un capital.

Cette précision méthodologique sur des actions de préservation possible hors capitaux n'allait cependant guère de soi dans les débuts de l'expérimentation. Lors des ateliers, ceci créait des difficultés à faire rentrer dans le modélisation CARE des actions RSE auprès de ses fournisseurs si elles ne parvenaient pas à être associées à un capital. Bien souvent, cette difficulté conceptuelle conduisait à opposer une fin de non-recevoir à la qualification en capital de diverses actions RSE. Cette difficulté conceptuelle s'est souvent couplée à une difficulté psychologique. Comment annoncer à une entreprise qui engage des actions RSE avec une certaine bonne foi qu'elles ne sont pas recevables au sens de CARE ? Une impression de renoncement et de déception se faisait sentir lors de l'énoncé des capitaux retenus comme nous l'avons relaté dans les études de cas. Le capital atmosphère semblant le seul capital naturel systématique et commun à toutes les entreprises.

Une réunion du conseil scientifique en octobre 2019, suivie de différents échanges de mails ont permis de théoriser cet angle mort de la modélisation initiale de CARE. Des actions RSE non liées aux capitaux viendraient en fait de la « *Supply chain* », c'est-à-dire de la Chaîne de valeur. C'est donc par le compte de résultat et non par le bilan que doivent être véhiculées les informations sur de telles actions.

La maturation de ce thème s'illustre avec l'évolution des supports de formations. Ce sujet est absent des premières publications sur CARE (2012 à 2019) Il n'avait pas non plus été traité dans le premier support de formation daté d'avril 2019. Le sujet apparaît dans le

support de formation à CARE de Mars 2020. Il fait l'objet d'une partie spécifique (planches 181 à 192) inspiré par l'expérimentation : celui d'une entreprise d'ingénierie vendant des prestations de conseil en environnement.

Un échange avec Thomas, l'un des consultant en charge de l'opération collective nous a permis de comprendre les raisons possibles de cet angle mort dans les premières publications sur CARE.

A l'origine, le modèle CARE avait été pensé à partir d'exemples issus du monde agricole. La particularité de ce type d'exploitation est d'avoir un accès direct aux capitaux naturels (atmosphère mais aussi sol, biodiversité, eau) et une sensibilité spécifique à leur dégradation.

Les supports de formation illustrent bien ce type d'exemple. Ainsi les exemples du « tracteur vert » de l'« *exploitation arboricole* » ou de la « *culture de blé* » jalonnent les premiers supports de formation. Ceci illustre semble-t-il ce filtre, ou plutôt ce focus sur la figure agricole de l'exploitation économique. Ce filtre a largement conditionné semble-t-il la vision « *capitalo-centrée* de CARE ». Il s'inscrit par ailleurs dans le sillage de l'alliance initiale de CARE avec le monde agricole.

C'est la rencontre avec des entreprises d'un autre type et du secteur tertiaire qui ouvre une porte sur une autre manière de considérer la préservation.

Ces éléments ne sont toutefois pas encore repris dans les développements théoriques de CARE. Nous n'avons pas trouvé de trace de la *supply Chain* dans les publications de 2019 ni de 2021. Ils sont néanmoins synthétisés sur deux pages dans le rapport final de l'expérimentation PACA (66 pages) avec un schéma d'analyse modélisant la prise en compte possibles des actions de préservation sur l'amont et l'aval de la chaîne de valeur, c'est-à-dire tant au regard des achats qu'au regard des ventes.

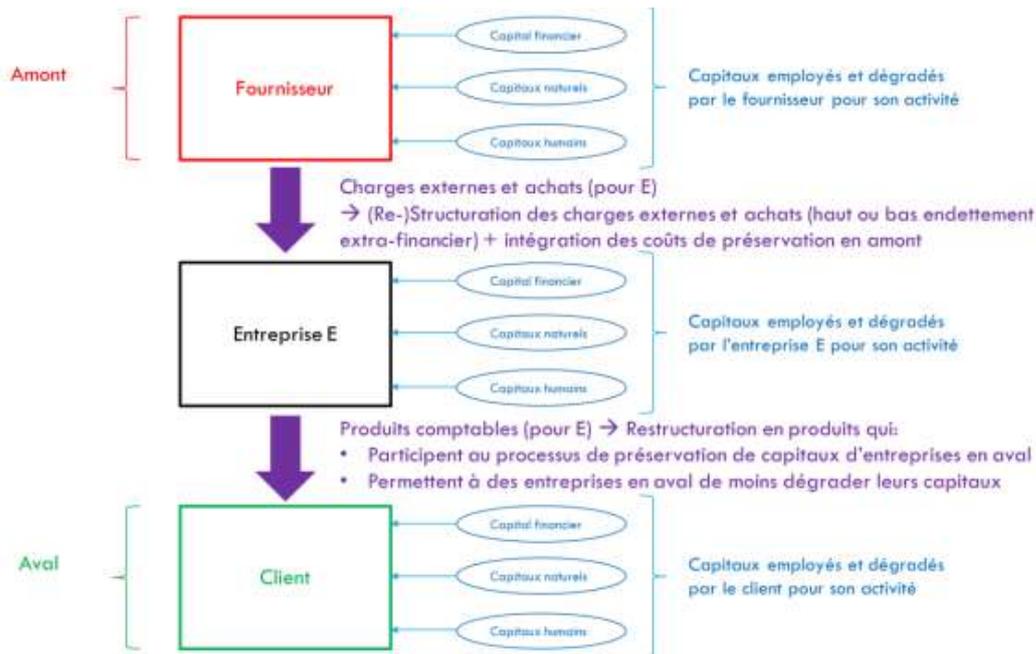


Figure 74 - extrait du rapport final de l'expérimentation PACA - Rubrique « mieux intégrer l'information extra financière hors périmètre comptable »

Le point de la chaîne de valeur est également repris sur le site du CERCES au titre de la phase 4 de la méthodologie de CARE (cf. annexe 41).

Ces développements récents sur la *supply chain* ont également été intégrés aux derniers supports de formations. Celui de juillet 2021 consacre ainsi 11 planches à cette problématique prenant pour exemple le cas de l'entreprise d'ingénierie E5.

Nous n'avons cependant pas trouvé de traces d'une modélisation plus approfondie de ce transit des actions de préservation par la chaîne de valeur. L'avancement actuel de la méthodologie pose une structuration mais ne donne pas encore les clés pour « remplir les cases » ainsi définies. Ce remplissage nécessitant notamment une identification approfondie des différents flux possibles entre acteurs économiques d'une filière donnée. Le rapport final de l'expérimentation a notamment évoqué ce point comme une perspective possible de développement afin de mieux appréhender les effets croisés des actions entre les acteurs d'une même chaîne économique (cf. annexe 39). Si des expérimentations ultérieures ciblées sur ce point pourraient permettre de mieux modaliser cet enjeu, il semble en revanche que les thèses en cours ne se penchent guère sur ce sujet à l'exception de deux. Sur les 11 que nous avons identifiées, 4 explorent des terrains constitués d'entreprises agricoles ou de pêche, positionnées en début de chaîne et 2 sont positionnées sur des thèmes transverses (la notre, et celle sur l'articulation des créances dettes entre comptabilité des organisations et nationale), une autre est ciblée sur les capitaux humains. 2 des 4 dernières thèses ont été lancées récemment (septembre et octobre 2021). Elles se positionnent sur des enjeux encore très globaux : l'encastrement du système financier dans la biosphère, performance globale et financement des entreprises.

Enfin, les deux dernières thèses, dont les titres évoquent une vision systémique à l'échelle des entreprises pourraient éventuellement explorer cette question. L'une a été initiée en CIFRE avec un cabinet d'expertise comptable. Elle porte sur l'« *Etude de la mise en place de comptabilités environnementales : cas des systèmes alimentaires en territoires urbains et ruraux* ». L'autre a également été initiée dans un cercle professionnel : celui d'une entreprise agro-alimentaire. Elle est centrée sur les questions d'adoption et d'adaptation de CARE à un niveau micro économique et porte sur "*L'adaptation et l'appropriation de l'innovation comptable CARE par l'implémentation d'un nouvel outil de gestion traduisant les intérêts des acteurs de l'organisation*".

De futures recherches devraient permettre d'approfondir la manière dont CARE se saisit et modélise des concepts pour lesquels il n'avait pas été conçu. Son orientation à la fois capitalo-centrée et agricole ayant pu lui faire perdre de vue les enjeux associés aux entreprises des secteurs secondaires et tertiaires de l'économie. Le cas de ces entreprises, n'ayant qu'une prise très indirecte et lointaine sur les capitaux naturels à l'exception majeure du capital atmosphère (l'air est à tout le monde !) et du capital sol dans certains cas, n'a pas été considéré dans les exemples de la littérature sur CARE antérieurs à l'expérimentation.

C'est notamment cette sous théorisation de la question de la chaîne de valeur qui explique les difficultés que nous avons rencontrées pour faire le raccord entre les dizaines d'enjeux RSE et les capitaux possibles. Elle a conduit à un effet d'entonnoir important entre enjeux RSE et capitaux (de 70 à 7) pouvant créer des déceptions au sein des entreprises pilotes.

5.3.2.4. Structuration d'une comptabilité bio physique : Traducteurs d'état et indicateurs d'impact

Ces précisions conceptuelles résultent des développements sur les niveaux de préservation des capitaux. Dans la littérature antérieure à l'expérimentation, les enjeux de préservation sont généralement présentés comme allant de soi et doivent permettre de réaliser rapidement la valorisation financière, la modalisation comptable et la mise en place de tableaux de bord de suivi. Le document commercial remis au démarrage de l'expérimentation illustre bien cette vision « compacte » et optimiste des étapes de la modalisation CARE initialement envisagée sur 12 mois.



Figure 75 – Extrait du flyer établi pour le lancement de l'expérimentation (printemps 2019)

L'expérimentation a montré les difficultés opérationnelles de l'étape 2, la plupart des entreprises n'ayant que très peu de données qualitatives pour sourcer cette étape.

Sur le plan conceptuel les interactions entre capitaux et organisations ont dès lors été reconsidérées plus finement depuis la fin de l'expérimentation. Les traducteurs d'état informent sur l'état d'un capital naturel ou humain comme l'indique le site du CERCES.

« Ces traducteurs d'état sont associés à des « seuils de préservation » scientifiquement validés : le dépassement d'un seuil par un des traducteurs d'état d'un capital donné correspond ainsi à une dégradation du capital considéré, et donc à l'émergence d'une dette vis-à-vis de ce capital.

Exemples.

- *Pour le « capital-climat » :*
 - *Traducteur d'état : budget carbone*
 - *Seuil : budget carbone aligné sur les Accords de Paris, tel que déterminé par SBTi (Science Based Targets Initiative):*
- *Pour un « capital-être humain employé » :*
 - *Traducteur d'état (entre autres) : médecin du travail*
 - *Seuil : état de bonne santé tel qu'apprécié par la médecine du travail.*

Figure 76 - Extrait du site du CERCES sur les traducteurs d'état

Les traducteurs d'état définissent ainsi les « bons états écologiques », les niveaux de travail décents, de préservation de l'intégrité des êtres humains employés.

Les indicateurs d'impact quant à eux « mesurent et suivent l'impact négatif que chaque emploi peut occasionner aux traducteurs d'état des capitaux, pour déterminer si un emploi conduit à dépasser les seuils de préservation des capitaux ». Ils sont peu ou prou corrélés à des indicateurs de gestion qui semblent correspondre à des informations monétarisées.

L'ensemble de ces données forme une comptabilité biophysique. Cette importance donnée à de telles informations de nature extra financière est également une évolution importante dans le discours de CARE. Elle reconnaît implicitement l'importance de telles données et également du chemin à parcourir avant de parvenir à la modélisation financière initialement présentée comme allant de soi par Richard en 2012 comme en témoigne le propos de Alexandre Rambaud lors du lancement du CERCES en avril 2021 :

« on va commencer par définir des capitaux extra financiers, on va avoir après une redéfinition des indicateurs des tableaux de bord, une insertion des capitaux dans le modèle d'affaires, une comptabilité bio physique va être mise en place, et il ne s'agit pas d'aller forcément à l'ultime horizon qui est une analyse intégrée de toutes les performances et de restructurer complètement le bilan et le résultat, c'est de dire que on commence à progresser étapes par étapes avec des choses qui sont balisées où les entreprises sont accompagnées, et, on s'arrête on fait le point, est ce que là

c'est faisable ? Est-ce que là on peut continuer, ou pas ? et avec des livrables à chaque étape qui permettent véritablement d'enclencher quelque chose et de faire les choses donc de façon structurée, étapes par étapes. Et chaque étape étant accompagnée par un ensemble d'experts, de scientifiques et c'est le rôle du CERCES justement, de la communauté qui est en train de se créer autour de CARE ... Donc voilà en fait la réponse méthodologique, c'est de dire on a un horizon, on a un but, on va mettre des balises, on met en place des balises et les guides méthodologiques vont servir à mettre en place ces balises avec des étapes, des livrables, on n'est pas obligé d'aller jusqu'au bout, on peut s'arrêter à certains endroits, et puis ça permet aussi d'enclencher une réflexion en interne, une réflexion stratégique... pour est ce qu'on continue ? comment on continue ? etc. etc. »

5.4. Analyse des acteurs et actants du terrain

Les développements précédents, de type chronologique et technique invitent à présent à établir la connexion avec le rôle des acteurs et actants autour de CARE et d'en analyser les mécanismes sous-jacents.

Nous avons identifié plusieurs acteurs majeurs de CARE agissant sur l'écosystème, l'expérimentation ou les deux à la fois. Nous commencerons donc par une description de ceux-ci ainsi que de leur rôle dans le réseau : alliés, ou porte-paroles. Notre description mettra également en évidence les mécanismes d'intéressement observés. Nous tâcherons également d'identifier les « *points de passage* » correspondant à un passage obligé par un actant. Nous signalerons également les « *controverses* » lorsqu'un acteur rentre en conflit avec la problématisation proposée. La controverse peut générer un arrêt du processus de traduction ou engendrer une nouvelle problématisation.

5.4.1. Alliés et porte-paroles directs de CARE

5.4.1.1. Le Cabinet Compta Durable

Le cabinet CD, dont le fondateur s'est personnellement impliqué pour la diffusion pratique de CARE fait partie des actants de première influence. Le cabinet CD est très étroitement lié à son fondateur, Hervé Gbego qui l'a créé en 2011. L'enjeu associé à sa fondation était que « *le métier d'expert-comptable doit intégrer les enjeux du développement durable et de la RSE* »

Depuis sa fondation, le cabinet porte les missions sur CARE et prend en charge le financement de travaux de recherche sur le modèle tant de manière directe par le financement de deux thèses CIFRE que de manière indirecte par la gestion d'expérimentations à la rentabilité moindre que des missions traditionnelles d'expertise comptable.

Son fondateur dispose également de mandats dans des cercles associatifs ou institutionnels. Ceci lui permet de mobiliser différents relais en fonction des actions qu'il souhaite initier.

Sa notoriété personnelle semble se superposer à ces différents mandats de telle sorte qu'il n'y a guère de distinction claire entre ses fonctions professionnelles et ses autres titres. C'est généralement son réseau de connaissance élargi par ses nombreuses fonctions qui lui permet de lancer des actions ou de tisser des relations décisives pour la diffusion de CARE :

- Participation au Cercle de Giverny entre avril et juillet 2021
- Fondation du CERCES et inauguration officielle en avril 2021
- Liens avec le député FML, ayant permis le lancement de l'expérimentation, la coanimation des principaux événements de l'expérimentation (réunion de lancement, Produrable de 09/20, restitution de 01/22) et dans l'écosystème de CARE (colloque à l'Assemblée nationale en 02/19, Webinaire le jour d'après en 05/20)
- Participation au webinaire de janvier 2021 sur la déclaration de Performance intégrée.
- Activités du club développement durable de l'ordre des Experts comptables fluidifiant le lien avec le CROEC puis le CSOEC
- Membre du bureau de la DFCG conduisant à lancer l'initiative du Livre Blanc sur les CES en mars 2021, sous l'égide de la DFCG, rejointe par l'Ordre des Experts Comptables
- Co parrainage de la formation au certificat « Information extra-financière : reporting, audit & notation » dont la première session a démarré en octobre 2021, cette formation de 9 jours a été initiée en partenariat avec l'Ordre des experts comptables et l'Université Paris Dauphine. Elle comprend un volet sur la comptabilité multi capitaux orientée sur les enjeux de soutenabilité forte.

Enfin le rapprochement avec le groupe ENDRIX (ex SFC) à l'été 2020 a permis de renforcer l'assise financière du cabinet CD. La notoriété associée au nom CD fait qu'il demeure aux côtés du nom du cabinet dont il s'est rapproché dans les communications publiques.

Cette liste n'est pas exhaustive et d'autres actions parallèles ont été menées par le fondateur du cabinet CD, notamment la publication d'un livre sur l'expert-comptable augmenté centré sur les enjeux du big data et de l'intelligence artificielle pour la profession. Ces autres actions contribuent à asseoir sa notoriété et la portée de son réseau. Nous choisissons de nous limiter à celles énoncées pour mieux les positionner dans le réseau d'influence autour du modèle CARE.

A l'instar de la Chaire, le cabinet CD joue un rôle de support essentiel de nombreuses actions dans le réseau de CARE et constitue à ce jour le point de passage des expérimentations professionnelles de CARE. Sa place centrale articulant actions et actants pourrait être représentée comme suit :

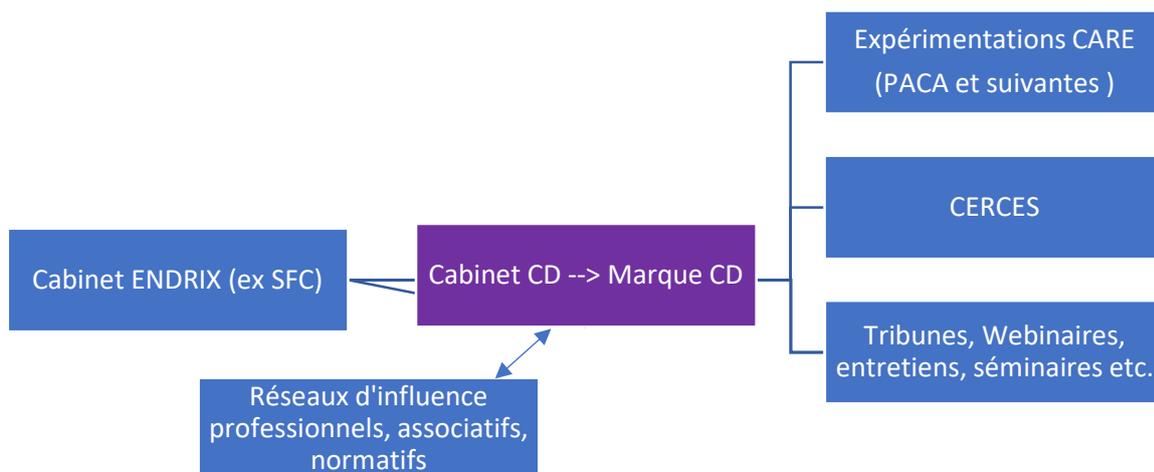


Figure 77 - Articulation du cabinet CD / Endrix dans l'écosystème de CARE

5.4.1.2. Le CERCES

Envisagé en 2016, et finalement inauguré en avril 2021, le CERcle des Comptables Environnementaux et Sociaux (CERCES) est une association qui a pour objet de « *Promouvoir et rendre opérationnelle dans les systèmes comptables l'intégration des enjeux sociaux et environnementaux selon des objectifs définis scientifiquement et collectivement* ¹²⁰»

On retrouve au Conseil d'administration du CERCES les promoteurs et fondateurs de CARE ainsi que deux des participants aux travaux sur le Livre Blanc des comptabilités environnementales et sociales édité sous l'égide de la DFCG.

Contrairement à la Chaire en comptabilité écologique qui ne présente CARE que de manière allusive, le CERCES se présente comme une instance dédiée au modèle CARE. Celui-ci apparaît ainsi dans le menu principal de la page d'accueil du site.



Figure 78 - Page d'accueil du CERCES

¹²⁰ <https://www.cerces.org/>

L'un des objectifs du CERCES est de rallier des compétences comptables autour de CARE. L'association est ouverte aux particuliers et aux entreprises avec un coût d'adhésion variable.

Les actions de l'association, visibles sur son site, ont vocation à créer et susciter de l'intérêt auprès de ce type de public : séminaires d'information sur la normalisation extra financière et formation à CARE notamment.

Les formations à CARE s'orientent autour de deux axes : les formations généralistes initialement dispensées dans le cadre de la CCE et reprises sur la structure du CERCES. Ce changement accompagne une communication désormais publique sur celles-ci et la demande d'une participation aux frais. Une deuxième catégorie de formation certifiante à CARE est en cours de mise en place pour délivrer des certifications CARE aux praticiens.

Le webinaire de restitution de l'expérimentation de janvier 2022 a selon Alexandre Rambaud, catalysé la mise à jour du site afin de pouvoir y faire référence au cours de l'évènement. Les mois passés entre l'inauguration d'avril 2021 et janvier 2022 n'ayant à contrario pas vu d'activité sur le site.

A ce jour¹²¹, le site mentionne notamment l'état des lieux des connaissances et des développements sur CARE. En outre, celui-ci est désormais présenté comme un projet au-delà du seul modèle. Pour renforcer l'intérêt sur le modèle, le site présente également l'état des publications et reprises de CARE dans la presse en ligne sous la rubrique « *On parle de CARE !* »

Au-delà du ralliement des comptables, le CERCES semble être une instance destinée à financer la recherche appliquée sur la méthodologie de CARE. Contrairement à la CCE qui dispose de son propre système de financement, le CERCES repose sur les fonds issus des adhésions courantes et de soutien, de la participation aux formations généralistes sur CARE et des futures formations de praticiens à CARE. L'activité du CERCES semble monter en charge depuis 2022. A ce jour, on peut d'ores et déjà considérer que le CERCES est un actant en croissance sur l'écosystème de CARE. Sa vocation, semble être de reproduire les effets de la CCE, mais dans la sphère des professionnels du chiffre et de devenir ainsi le point de passage de toutes les initiatives en matière d'opérationnalisation de CARE. Il appartiendra à de futures recherches d'explorer et d'analyser les conséquences de la montée de ce nouvel acteur.

On constate également qu'en dépit de la communication ciblée vers les professionnels du chiffre, et d'intérêts qui pourraient sembler congruents, le CSOEC n'a pas participé à la réunion de lancement du CERCES.

¹²¹ Mai 2022

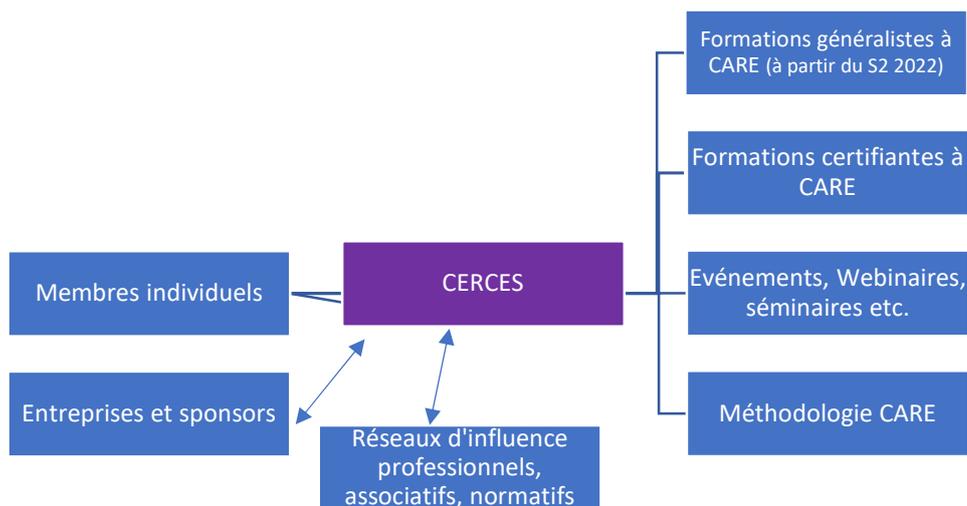


Figure 79 - Insertion du CERCES dans l'écosystème de CARE

5.4.1.3. La Chaire en Comptabilité Ecologique

L'inauguration de la Chaire en comptabilité écologique en septembre 2019 est un événement d'importance essentiel dans le réseau de CARE. Il témoigne de la cristallisation de diverses aspirations, il est le résultat d'un lobbying intense bien antérieure à l'année 2019. Dès son inauguration, la Chaire en Comptabilité Ecologique (CCE) a défini les 3 niveaux de comptabilité étudiés et articulés dans le cadre de son programme de recherche : Comptabilité des organisations, comptabilités des écosystèmes et comptabilité nationale.

De manière générale¹²², une Chaire est un point de rencontre entre le monde académique et professionnel. Elle permet de mener un programme de recherche et ou d'enseignement, soutenu le monde professionnel sur plusieurs années. De plus, et contrairement à un contrat de recherche, elle ne repose pas sur un contrat commercial, ce qui laisse une liberté académique aux chercheurs. Ceux-ci sont alors tenus par une obligation de moyens plus que de résultats. Une Chaire permet également de développer des dynamiques internationales : les liens noués par un chercheur étranger introduit dans une Chaire permettent de partager des savoir-faire et des données avec des partenaires internationaux.

La Chaire en Comptabilité Ecologique (CCE) représente dès lors un support académique, professionnel et financier important pour la diffusion de CARE, seul modèle étudié dans le cadre de la comptabilité des organisations.

Elle a pris en charge le support des formations à CARE dispensées trois fois par an depuis fin 2019. Elle soutient également des thèses sur CARE ou des sujets voisins créant de fait de nouvelles voies d'intéressement pour relayer le modèle. C'est aussi à travers la Chaire que peuvent se nouer des liens avec des acteurs internationaux comme en témoignent les interventions lors de son séminaire annuel de 2021.

¹²² <https://business.lesechos.fr/directions-ressources-humaines/metier-et-carriere/parcours/0202802609846-partenariat-entreprises-universites-ecoles-l-engouement-pour-la-chaire-7394.php>

Enfin, à travers ses soutiens financiers et son réseau, la Chaire est le témoin de l'intérêt des acteurs à la comptabilité écologique, le véhicule officiel de CARE dans le cadre de la Chaire. Ainsi, les réseaux des partenaires associatifs et institutionnels avec lesquels la Chaire travaille se sont développés : Réseau Poc Fin, Green & Sustainable finance Research Program, Réseau H2020, collège des Bernardins et RIODD. L'insertion dans le Collège des Bernardins a fait l'objet d'un appui particulier lors de la présentation d'Alexandre Rambaud. Cette instance étant en effet une « arène de dialogue privilégiée entre sciences, sociétés politiques et société civile ¹²³ ». Ses travaux sont notamment à l'origine de la loi Pacte de 2019 instituant les sociétés à mission et la raison d'être des entreprises.

L'augmentation du nombre de partenaires académiques et professionnels qui soutiennent la Chaire témoigne également de cet intérêt. Il est ainsi passé de 8 partenaires fondateurs en 2019 à 14 en 2021. Cette évolution correspond à l'entrée de nouveaux acteurs : l'institut Louis Bachelier, le Groupe Rocher, l'institut CDC pour la Recherche, Vertigo Lab, la Dame à la Licorne, le ministère de la transition écologique et Cœur d'Essone Aglo. Une sortie est à noter, c'est celle du cabinet CD, en lien éventuel avec le rapprochement avec le groupe ENDRIX.

Enfin des transformations sans mouvements sont à signaler : Le Haut-Commissariat à l'Economie sociale et Solidaire réorganisé entre temps est a été remplacé par le Ministère de la transition écologique, la participation du Conseil Régional de l'Ordre des Experts Comptables (CROEC) a été remplacée par celle du Conseil Supérieur de l'Ordre des experts Comptables (CSOEC).

Le tableau ci-après résume ces évolutions des partenaires de la Chaire :

	sept-19	juin-21
Académiques	Agro Paris Tech fondation Agro Paris Tech Paris IX URCA	Agro Paris Tech fondation Agro Paris Tech Paris IX URCA Institut Louis Bachelier
entreprises	LVMH Compta Durable CDC bio diversité	LVMH CDC bio diversité Institut CDC pour La Recherche groupe Rocher Vertigo Lab Dame à la Licorne
institutionnel et Collectivités	CROEC	CSOEC ministère de la Transition écologique Cœur d'Essone Aglo
	8	14

Figure 80 - Liste des partenaires académiques et financiers de la Chaire - comparaison entre 2019 et 2021

Ces partenariats sous-tendent des mécanismes d'intéressement que l'on peut qualifier d'indirects puisque la Chaire porte des axes de recherche dont CARE n'est qu'un des aspects. De plus la Chaire constitue une sorte d'interface entre ses partenaires et CARE.

¹²³ Propos tenus par A Rambaud lors du séminaire annuel de la Chaire en juin 2021

On note également que 3 des 4 intervenants dits intéressés et ayant pris la parole à l'inauguration de 2019 à savoir l'ANC, l'UNESCO, et la Commission Européenne n'ont pas concrétisé leurs intentions par un partenariat. Ils ne sont pas présents au séminaire de juin 2021.

Finalement le rôle de la Chaire articule de nombreux actants du réseau : les soutiens d'une part, les réalisations de l'autre. Elle constitue un point de passage du réseau de CARE brassant d'une part le soutien de porteurs académiques et financiers, les apports de réseaux d'influence et d'autre part les produits qu'elle délivre : formations, publications, thèses, participation au débats publics et action ponctuelle pour produire une méthodologie de CARE.

Bien que les événements qu'elle organise et les publications émises ne soient pas systématiquement centrées sur CARE, nous la considérons comme un allié direct pour deux motifs : la place exclusive de CARE dans l'axe comptabilité des organisations et la coprésidence de la Chaire exercée par Alexandre Rambaud.

Le schéma ci-après permet de visualiser cette articulation entre la Chaire, ses soutiens et ses activités.

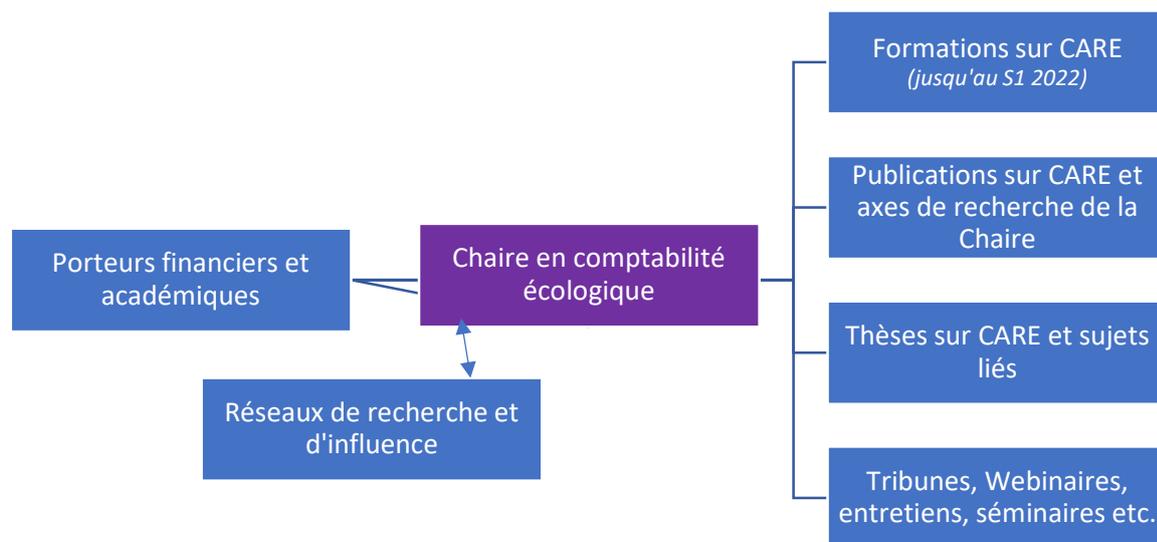


Figure 81 - La CCE point de passage des intéressements académiques sur CARE

5.4.2. Alliés et porte-paroles indirects de CARE

5.4.2.1. Les sponsors institutionnels de l'expérimentation : ADEME & INEC : un soutien politique et public décisif et complexe

L'ADEME, correspondant à l'acrostiche Agence De l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie est une institution publique créée en 1991. Elle a pour vocation principale

l'accompagnement des entreprises, des collectivités locales, des pouvoirs publics ainsi que des particuliers vers la transition énergétique prévue par loi éponyme. Ses actions passent notamment par l'octroi d'aides aux projets entrant dans ses prérogatives. Elle regroupe plus de 1000 salariés. Son organisation est structurée autour de 3 sites de services centraux et 17 directions régionales. C'est la direction régionale de PACA qui a porté l'opération collective en lien avec l'Institut National pour l'Economie Circulaire fondé par le député François Michel Lambert¹²⁴.

Le ralliement de l'ADEME et de l'INEC à l'opération collective s'est fait en empruntant des chemins complexes. C'est l'ADEME PACA qui a sollicité Hervé Gbego pour mener une opération collective d'expérimentation de CARE. Cette motivation est venue d'une initiative voisine lancée par Hervé Gbego vers 2016 / 2017 avec une autre direction régionale de l'ADEME mais qui n'a pas abouti. Le ralliement de l'ADEME PACA a cependant nécessité de respecter les conditions générales mais strictes d'une opération collective nécessitant la réunion de 10 entreprises pilotes. Ce nombre de 10 est celui requis pour tout à la fois bénéficier d'un effet d'émulation, de mutualisation tout en restant dans un groupe à taille humaine.

Les difficultés de recrutement des entreprises ont cependant conduit Hervé Gbego à solliciter FML, député de la région et fondateur de l'INEC qu'il connaissait par son propre réseau. Celui-ci lui donne accès à des contacts d'entreprises de la région qu'une commerciale spécialement engagée par Hervé Gbego va démarcher. L'intervention de l'INEC le conduit à prendre le copilote de l'opération collective.

L'opération n'a pu démarrer qu'après un recrutement qui a duré plus de deux ans. Ce démarrage est officiellement formalisé par la réunion de lancement de Mars 2019 qui s'est tenue dans les locaux de l'ADEME. 33 personnes y participent, 16 sont issus des entreprises pilotes, 11 des entités sponsors. L'ADEME est représentée par la personne en charge du suivi du projet, sa directrice régionale et une autre intervenante. L'INEC est représenté par deux de ses membres auxquels s'ajoute FML qui intervient donc sous sa double fonction. La dimension politique de l'événement est accentuée par la présence d'un autre député de la région, de deux représentants du Haut-Commissariat à l'Economie Sociale et Solidaire et de deux représentants de la direction régionale.

L'ADEME et l'INEC ont ainsi joué un rôle de sponsor public de l'opération sur de motivations qui semblent néanmoins diverger.

L'ADEME s'est mobilisé sur un sujet qui n'était pas son cœur de métier. Deux éléments semblent à l'origine de cette motivation inhabituelle comme le souligne la responsable de l'opération que nous avons interviewée en août 2020. Le premier est que la « comptabilité intégrée » permet de rendre compte de la réalité d'un capital environnemental et social et d'en faire prendre conscience à l'entreprise, le second est que cette approche intégrée permet d'avoir un outil de pilotage de la stratégie et de traduire les enjeux dans un langage qui parle à des acteurs variés : expert-comptable, banquier, assureurs.

Les motivations de l'INEC sont différentes. FML, fondateur de l'association et député de sensibilité écologiste, semble avant tout motivé par la recherche de nouveaux modèles

¹²⁴ Elu EELV en région PACA depuis 2012 et jusqu'en juin 2022

économiques dont l'association se fait le porte-voix. La fondation de l'institut de l'Economie Circulaire en 2013 à une époque où le sujet n'est guère audible de l'opinion témoigne de cette volonté avant-gardiste, et sera à l'origine de la loi AGECE de février 2020. Par ailleurs il n'est guère aisé de distinguer les interventions de FML au titre de son rôle de député ou en tant que fondateur de l'INEC. Les deux rôles semblent se superposer, à l'instar de Hervé Gbego.

On note également que FML s'est mobilisé personnellement à plusieurs reprises pour débloquent des situations qui auraient pu gripper le processus de traduction de CARE : ouverture de son réseau pour recruter des entreprises pilotes, intervention pour relancer l'organisation du webinaire de restitution de janvier 2022.

On note également que la mobilisation de l'ADEME s'est strictement limitée à l'expérimentation. L'ADEME n'est intervenue que lors du webinaire final de restitution de l'Opération collective de janvier 2022 mais n'a participé à aucun des autres événements de l'écosystème ni même au cours du salon Produrable de septembre 2020. FML est en revanche intervenu à des événements au-delà de l'expérimentation : colloque de février 2019 et webinaire de mai 2020 sur la comptabilité intégrée. Il n'était pas personnellement présent à la réunion intermédiaire de février 2020 mais représenté par le coordinateur de l'INEC.

La coordination générale entre l'ADEME et l'INEC a pu créer des complexités dans la gestion de l'expérimentation, les étapes devant être copilotées par les deux partenaires. L'organisation de la synthèse de l'expérimentation s'est ensuite enlisée à partir du second semestre 2020 tandis que le rapport final faisait la navette entre les différentes instances. Les effets de la crise sanitaire créant des incertitudes générales se sont également couplées à une hésitation sur le lieu où devait se tenir la restitution de l'opération. L'ADEME souhaitait l'organiser à Marseille, tandis que le représentant du HCESS intervenant ponctuellement dans l'opération se proposait de l'organiser à Paris. Son départ du comité vers juillet 2020 et la réorganisation de cette mission sous la forme d'un secrétariat d'Etat rattaché au ministère de l'économie semble perturber une décision déjà complexe. La décision d'organiser la réunion de restitution sous forme de webinaire sera finalement prise vers fin 2021, et sera gérée par une intervenante de l'INEC.

Les deux associations ont fait mention de l'opération collective dans leur publication sur les réalisations de l'année 2020.

L'ADEME et l'INEC ont ainsi joué un rôle d'allié majeur pour l'expérimentation de CARE. Mais cette alliance de partenaires publics, a pu être fragilisée par des contingences politiques et les difficultés à articuler des acteurs multiples.

Au-delà de ce soutien délimité et de ses fragilités, c'est malgré tout le soutien politique donné à CARE pour lancer l'expérimentation puis la valoriser qui semble avoir joué un rôle de levier décisif pour permettre au modèle de prendre son envol, pour structurer ensuite ses propres instances de soutien (Chaire CE, CERCES).

5.4.2.2. *Le WWF, allié de la première heure et porte-parole actif*

Le WWF ou Fonds mondial pour la nature est une organisation non gouvernementale internationale créée en 1961, vouée à la protection de l'environnement et au développement durable. Il revendique un réseau actif dans plus de 100 pays le soutien de près de 6 millions de membres. Selon les informations extraites de son site¹²⁵, ses actions sont orientées sur des objectifs globaux dans 5 domaines : vie des océans, alimentation, vie sauvage, vie des forêts et énergie. Ses leviers d'actions sont orientés sur des échelles macro : influencer les pourvois publics, transformer les marchés, engager les institutions financières, transformer le capital naturel. C'est dans le cadre de cette dernière action que le WWF a mis en place le « *Lab capital naturel* » en partenariat avec la Chaire en Comptabilité Ecologique pour fédérer les acteurs engagés pour la « *soutenabilité forte*¹²⁶ », expression issue des concepts de CARE et reprise sur le site du WWF.

C'est dans le cadre de ses actions en faveur du capital naturel que le WWF a publié en 2019 un « *Guide capital naturel stratégies des organisations* ¹²⁷ », accessible librement sur le net.

Les différents outils de comptabilité, qualitatifs, quantitatifs, monétaires y sont détaillés. CARE, appelé à l'époque CARE TDL figure parmi les outils de comptabilité intégrée présentés. La notion d'intégration y est précisée comme suit : « *Les outils de comptabilité intégrée macroéconomiques ont pour objet la comptabilisation des différentes composantes du capital naturel, à des fins de suivi, de rapprochement avec les comptes financiers conventionnels, et de gestion* ». En matière de comptabilité intégrée, ce guide énumère 5 méthodes en en présentant systématiquement la méthodologie, le développeur, les partenaires et l'état d'avancement. Un état des forces et faiblesses conclut la présentation ainsi que des renvois vers les sites associés aux modèles.

Au-delà de cette mise en visibilité de CARE (2 pages sur les 70 que compte ce guide), le WWF a été présent à tous les événements cités de l'écosystème de CARE à l'exception de ceux associés à la Chaire en Comptabilité Ecologique et de la restitution de l'opération collective. Le WWF a également joué un rôle d'influence important dans les travaux autour de l'initiative Déclaration de Performance Intégrée.

Par ailleurs, on remarque que la structure du guide sur les comptabilités environnementales du WWF a largement inspiré celle du Livre Blanc sur les CES publié en 2021.

Du fait de sa présence régulière aux événements, son soutien au modèle via la publication et le partenariat avec la Chaire dans le cadre du « *Lab Capital Naturel* », le WWF semble ainsi jouer un rôle d'allié de premier plan. Au-delà de ce rôle médiatique, un intérêt semble s'être noué autour des questions de préservation du capital naturel, fer de lance de WWF ainsi que de CARE. Le WWF joue ainsi un rôle de porte-parole du modèle du fait de ces intérêts communs avec CARE.

¹²⁵ <https://www.wwf.fr/champs-daction>

¹²⁶ Ibid., selon site du WWF

¹²⁷ https://www.wwf.fr/sites/default/files/doc-2019-10/20191023_Guide_Capital-Naturel-Strat%C3%A9gies-Organisations-Outils-min.pdf

5.4.2.3. *L'association OREE, un allié fonctionnel, un intéressement congruent jusqu'à un certain point*

L'association OREE¹²⁸ a été fondée en 1992 et se définit comme une « Association multi-acteurs ». Son nom correspond à l'acrostiche « Organisation pour le Respect de l'Environnement dans l'Entreprise ». Elle « fédère et anime depuis près de 30 ans un réseau d'acteurs engagés pour échanger et mettre en place une dynamique environnementale au service des territoires¹²⁹ ». Forte de 180 membres dans les sphères publiques et privées, entreprises, collectivités, associations professionnelles et environnementales, organismes académiques et institutionnels, elle axe ses actions autour de trois priorités : biodiversité et économie, économie circulaire, reporting RSE et ancrage local.

Ses actions autour du reporting RSE ont donné lieu à différents groupes de travail : reporting RSE, gouvernance d'entreprise durable, reporting intégré et comptabilité intégrée, ancrage local aux ambitions multiples.

Le Groupe de travail sur le reporting RSE, lancé depuis 2011, vise notamment à maintenir une veille sur les évolutions réglementaires, à partager des retours d'expérience, à suivre des projets portés par l'association, et à formuler des propositions auprès des institutions. C'est l'un des plus anciens groupes de travail avec celui sur l'ancrage local des entreprises fondé en 2012. Le groupe de travail sur la gouvernance d'entreprises durables est de constitution très récente et est lié à la publication d'un rapport "*Vers une gouvernance d'entreprise durable : comment renforcer la prise en compte des enjeux environnementaux au sein des instances de gouvernance ?*"

C'est le groupe de travail sur la comptabilité intégrée qui établit formellement le lien avec le modèle CARE et ses promoteurs. Initié en 2018, ce groupe de travail est présidé par Frédérique Déjean et Hervé Gbego, en tant que Président de CD. Il a « *pour vocation d'explorer les méthodes de reporting ou de comptabilité qui ont vocation à faire converger l'information financière et extra-financière* »

Les travaux et réunions du groupe sont mentionnés sur le site mais ne sont accessibles qu'à ses adhérents. En revanche, le rapport publié conjointement avec le C3D et l'ORSE "*La comptabilité intégrée : un outil de transformation de l'entreprise à la portée de tous*" est mis à la disposition du grand public. Cette publication consolide l'OREE dans son rôle d'information et d'animation d'acteurs de la sphère du développement durable. Elle donne une tribune au modèle CARE en le présentant parmi les méthodes de comptabilité intégrée. Cette présentation ne va toutefois pas sans créer de risques de confusions, puisque le modèle semble mis sur le même plan que d'autres approches.

¹²⁸ <http://www.oree.org/objectifs-et-missions.html>

¹²⁹ Ibid

Au-delà de ce lien fonctionnel, la présidente de l'OREE a participé à un grand nombre d'événements en lien avec CARE parmi ceux mentionnés précédemment :

- Colloque à l'Assemblée nationale de février 2019
- Master Class Prourable de septembre 2020
- Webinaire sur la Déclaration de Performance Intégrée en janvier 2021
- Participation aux réunions du cercle de Giverny entre avril et juillet 2021
- Webinaire de lancement du CERCES en avril 2021

Elle est également intervenue dans la préparation du tribunal des Générations futures de septembre 2019 que nous avons mentionné pour information. Celui-ci a donné l'occasion à Jacques Richard de présenter le modèle CARE sous une forme théâtrale.

Les objectifs de cette association semblent converger avec ceux de CARE jusqu'à un certain point. Celui de promouvoir de nouvelles formes de comptabilité est dans les fondements du groupe de travail Reporting intégré et comptabilité intégrée. Il semble cependant que son ouverture à d'autres modèles ait conduit à une communication décentrée de CARE. Le soutien affiché à la Déclaration de Performance Intégrée en est une illustration, de même que les messages plus génériques sur la comptabilité exprimés par sa présidente au cours des travaux du cercle de Giverny ainsi que la publication d'octobre 2021 sur les comptabilités intégrées.

L'association semble ainsi jouer un rôle d'allié et de porte-parole de CARE autour de cet objectif commun de repenser la comptabilité. Toutefois ce rôle peut être à l'origine de controverses autour de la notion multiforme de comptabilité intégrée qu'il appartiendra d'observer pour la suite.

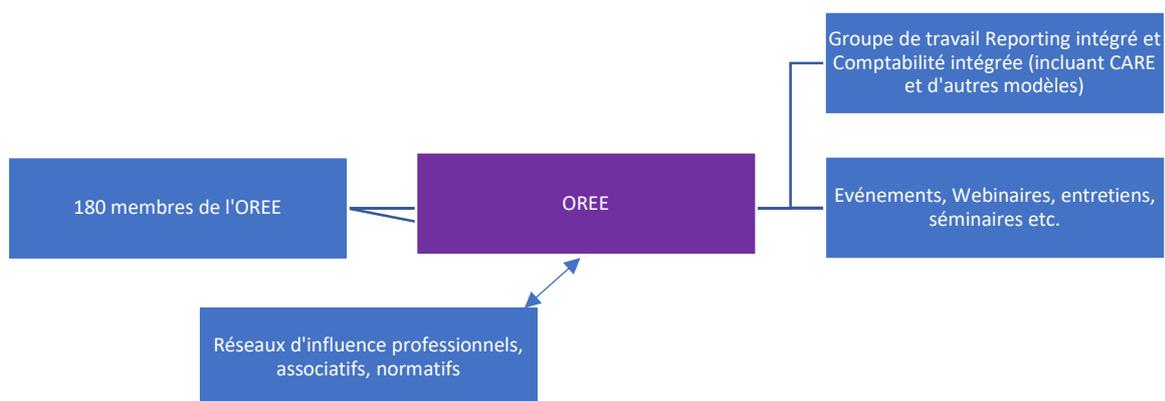


Figure 82 - Insertion de l'OREE dans l'écosystème de CARE

5.4.3. Alliés et porte-paroles indirects de CARE issus d'expérimentations

L'expérimentation semble avoir conduit deux entreprises pilotes à devenir des porte-paroles de CARE. Cette démarche illustre le ralliement progressif de soutiens au modèle et prolonge ce qui a déjà été observé autour du réseau Fermes d'Avenir.

5.4.3.1. L'organisation Fermes d'Avenir (FDA), un allié de la première heure et porte-parole pragmatique

L'association Fermes d'Avenir¹³⁰ a été créée en 2013 sous la forme d'une Association Loi 1901 par Maxime de Rostolan. Cette association, qui est également une marque, s'est affiliée au groupe SOS depuis 2016. Elle a pour objectif « *d'accompagner la création de fermes et micro-fermes agroécologiques, la mise en place de projets pilotes, de documents de références et de formation dans ce domaine* ». Fermes d'avenir a trouvé dans le modèle CARE des éléments méthodologiques permettant de représenter son projet de promotion d'une agriculture engagée comme nous l'a indiqué sa directrice¹³¹ :

« Dans notre plaidoyer, on a travaillé sur chacune des externalités, mais on s'est dit aussi comment on mesure les impacts finalement dans l'agriculture et c'est comme ça qu'on a rencontré Jacques Richard. Et qu'on est allé à Dauphine pour voir comment on pouvait intégrer ces travaux dans notre plaidoyer. Donc c'est vraiment à partir de la réflexion sur c'est quoi aujourd'hui, les méthodes qui permettent de mesurer les impacts en agriculture qu'on en est arrivé là »

Fermes d'Avenir est une des première organisation à avoir souhaité expérimenter le modèle CARE dans ses comptes. 3 fermes ont expérimenté le modèle en 2018. En 2020 une ferme continue de produire un bilan et un compte de résultat au format CARE. Le responsable de cette ferme, que nous avons interrogé, corrobore le propos de sa dirigeante au sujet de CARE : « *On a trouvé cela : séduisant, porteur, pragmatique, on a enfin trouvé un outil qui parlait d'économie durable de cette manière, on a ouvert nos comptes pour tester ce modèle* ».

Le temps long des liens entre FDA et CARE donne matière à une observation fine du jeu d'acteurs qui s'est noué entre eux. FDA est ainsi passé d'une phase technique d'expérimentation à une phase active de communication sur le modèle. Entre ces deux étapes, une controverse est née autour de la question des produits de services écosystémiques générés par cette forme d'exploitation agricole. L'association voulait les mettre en avant, les promoteurs de CARE ont contesté ce choix.

L'arrivée d'un nouveau responsable financier début 2018 a permis d'apaiser ces controverses et de trouver une solution de conciliation. Une double présentation des comptes

¹³⁰ <https://fermesdavenir.org/gouvernance-groupe-sos>

¹³¹ Entretien mené en Aout 2021

CARE a été adoptée de fait, l'une dans la version d'origine, l'autre dans une version allégée intégrant les produits de services écosystémiques. On la retrouve notamment dans un support de présentation du modèle datant de 2020 destiné à sensibiliser un public de financiers. Le résultat CARE se présente sous deux formes, l'une originale, l'autre après imputation de Produits de Services Ecosystémiques (PSE). Un exemple de cette présentation figure en annexe 31.

FDA a également adapté la sémantique de CARE en utilisant la terminologie Compta triple Capitaux puis Comptabilité Socio Environnementale. Sa Directrice nous a indiqué que cette adaptation de CARE permet de « *laisser une ouverture à (...) d'autres approches* » et également de concilier deux finalités irréductibles.

La première est de s'associer à la méthode comptable qui est la plus proche de l'ADN de Fermes d'Avenir :

« C'est la méthode de durabilité forte par excellence qui est hyper exigeante et qu'on a besoin de ce niveau d'exigence. Et c'est assez compatible avec l'ADN de Fermes d'avenir qui est assez puriste aussi dans son approche de l'agro écologie par rapport à d'autres structures on va dire sur les questions d'agriculture durable, donc c'est s'il y a une méthode qu'on peut soutenir c'est vraiment celle-ci ».

La seconde, antinomique, est celle d'embarquer des acteurs, et de déployer une méthode opérationnelle en vue notamment de mettre en avant le besoin de financement de ce modèle agricole alternatif :

« Si on peut défendre les paiements pour services environnementaux, on va le faire aussi à court enfin à court et moyen terme, euh Il faudra une carotte où il faudra des incitations fiscales pour que les agriculteurs changent de pratiques ».

Le maintien du cap sur l'objectif de l'association, qui est de promouvoir une agriculture alternative permet de légitimer cette double version de CARE : « *s'il y a des leviers et des leviers financiers, c'est quand même le premier levier. Si ça peut faire bouger les lignes, si les gens agissent non pas par conviction, mais par intérêt financier. bein C'est déjà ça. Au moins, ça va bouger* ». Une opinion partagée par son ancien directeur financier notamment au sujet de la dette écologique « *On ne peut pas attendre des agriculteurs qu'ils remboursent la dette écologique si on ne les accompagne pas. En clair la transition agro écologique ne se fera pas si on ne l'accompagne pas. Et de même la transition écologique* ».

Si cette position conciliante n'avait pas été trouvée, la directrice souligne que le risque perçu aurait été de démotiver les agriculteurs qui se lancent dans l'expérience « *sinon, les gens, ils ont forcément l'impression de se tirer une balle dans le pied en menant cette expérimentation* ».

Ces éléments généraux sont précisés plus finement encore par le responsable de l'une des fermes ayant expérimenté CARE. Celui-ci nous a indiqué qu'il regrettait que le travail sur CARE doublonne avec celui de la tenue de la comptabilité classique. Le Centre spécialisé dans l'assistance comptable aux fermes n'ayant pas la compétence CARE dans ses attributions. Il regrette également que les comptes CARE ne soient pas établis

mensuellement afin de mieux mesurer les investissements financiers et temporels de cette pratique. Il souligne notamment que « *cela manque de méthodologie pour le faire au fur et à mesure* ». Il évoque également la faible utilisation de CARE dans le pilotage, à la fois parce que les données arrivent trop tard et parce que le comptage peut prendre énormément de temps sur les activités productives.

Il regrette également que CARE ne permette pas de rendre visible certaines tâches utiles à l'écosystème comme celles de planter des arbres sur des parcelles. Tout comme il regrette que les comptes CARE ne soient pas utilisés pour faire de la recherche d'investissement. Il souligne enfin que le temps passé par le directeur financier de l'association sur CARE est affecté en recherche et développement. En dépit de ces réserves sur l'opérationnalité du modèle et son utilisation limitée « *je la conseillerai à terme car c'est un objectif intéressant poursuivi mais pas du tout pour l'instant car la méthodologie n'est pas au point* », il continue de croire en CARE car le modèle permet de mesurer autre chose que des enjeux économiques.

Finalement, pour cette association, plus avancée que les entreprises n'ayant déployé qu'une seule expérimentation, la difficulté ressentie, outre les effets économiques du modèle matérialisant une dette inaudible auprès des agriculteurs, est sa mise en œuvre et l'utilisation à des fins de pilotage, comme l'ont souligné tout à la fois sa directrice : « *X nous l'a remontée quand on est retourné le voir là il y a quelques mois, en juillet et je crois pour refaire un exercice CARE il a dit Bon bien j'ai l'impression qu'on fait la même chose que ce qu'on a déjà fait il y a 3 ans quoi, donc OK y a IDEA en plus, mais il reste un peu sur sa faim* » ainsi que son ancien directeur financier « *Ce que permet care c'est d'éviter le désastre et de piloter. Si c'est pour être statique et constater les choses CARE ne sert à rien. CARE ne peut servir qu'en prospectif* ». Il précise également que « *le plus lourd et on y reverra c'est non seulement d'identifier les capitaux et après de les piloter. C'est compliqué dans la Mise en Œuvre c'est pas de faire des comptes qui est le plus compliqué. Le plus compliqué c'est de piloter les capitaux et d'avoir les indicateurs* ».

Ces témoignages croisés éclairent le positionnement complexe de Fermes d'avenir. L'association est dans une forme d'intéressement avec CARE, mais il est nuancé par les réserves nourries par des années de pratique et la volonté de ne pas s'en tenir à une vision trop puriste du modèle. Il semble également résulter de la gestion pragmatique de la controverse sur les produits de services écosystémiques. Cet intéressement conduit sa dirigeante ou un représentant à participer régulièrement aux événements de l'écosystème du modèle. L'association est ainsi intervenue lors du colloque à l'Assemblée Nationale de 02/19, au Webinaire sur la DPI, au groupe de travail du cercle de Giverny, et enfin au webinaire de lancement du CERCES.

L'association s'est par ailleurs emparée de préoccupations méthodologiques et publie ses propres documents évoquant CARE, organise des formations. Elle s'approprie CARE au prix d'une adaptation. Cette situation semble correspondre à celle du porte-parole qui adapte l'innovation à diffuser pour pouvoir se l'approprier. Le modèle échappe en partie à ses concepteurs, par cette adaptation par d'autres acteurs.

Cet intéressement complexe et pragmatique conduit également l'association à envisager de nouvelles expérimentations sous réserve d'en boucler le financement et le suivi opérationnel. Elle accompagne par ailleurs une thèse initiée en 2020.

5.4.3.2. *Entreprises pilotes de l'expérimentation*

Nos observations sur les rôles de E5 et E4, au-delà de l'expérimentation, nous conduisent à les considérer comme jouant un rôle de porte-parole du modèle.

Entre avril et juin 2021, le dirigeant de E5 est ainsi intervenu dans les débats du cercle de Giverny. En Mars 2022, le dirigeant de E5 est intervenu lors d'une table ronde du club ESSEC portant sur la « *comptabilité à triple entrée* » (triple entry accounting). L'affiche virtuelle de cet événement précise que les intervenants viendront « *expliquer la proposition de valeur de la comptabilité à trois entrées au lieu de deux, en la mettant en perspective avec les réalités financières en entreprise, ses risques et ses opportunités à l'heure de transformations inéducables* ». Cette table ronde le fait intervenir aux côtés de Hervé Gbego, de l'un des organisateurs de la Chaire en CE et d'une ancienne directrice financière de Danone. La page LinkedIn annonçant l'événement le présente comme un « *chef d'entreprise qui a intégré le modèle dans son modèle d'affaire* ».

Pour E5, le soutien élargi à CARE semble s'expliquer par différents facteurs favorables. Tout d'abord la congruence de l'activité de E5 avec un modèle comptable qui permette une représentation de cette spécificité environnementale, potentiellement attractive dans le secteur de prospection commerciale de E5 : collectivités et promoteurs immobiliers notamment. Cette congruence va dans le même sens que l'effet potentiel favorable d'une labellisation. Cette visibilité sur les apports de CARE a été semble-t-il rendue possible par l'accès fluide aux données techniques nécessaires à l'analyse, elle-même disponibles du fait de l'activité de l'entreprise. Enfin, les ratios clés qui ont pu se dégager : 6% du chiffre d'affaires à consacrer au maintien du capital, 75% du chiffre d'affaires réalisé dans le maintien de capitaux d'autrui constituent des éléments synthétiques de communication facilement mobilisables pour cette entreprise.

Cette mobilisation d'E5 pour CARE s'inscrit ainsi dans un schéma d'ensemble qui semble cohérent avec le profil de l'entreprise :

- L'entreprise est déjà engagée dans le secteur environnemental puisque son activité permet à d'autres d'améliorer le maintien de différents capitaux naturels (sol, biodiversité etc.)
- Le modèle d'affaires de E5 adossée à des missions auprès de collectivités renforce sa légitimité en se réclamant d'une approche comme celle de CARE, ceci lui permet de mettre en valeur ses prestations courantes.
- Enfin, E5 s'est engagée dans un processus de transformation en entreprise à mission

On observe également des prises de parole favorables à CARE de la part de la représentante de l'entreprise E4. Ainsi, en avril 2022, Sophie a témoigné avec Hervé Gbego lors d'un webinaire organisé par le monde du chiffre. CARE est brièvement évoqué, l'échange portait plus généralement sur les enjeux et difficulté à mettre en place une politique RSE.

La mobilisation de E4 en faveur de CARE s'inscrit elle aussi dans une cohérence avec la typologie de l'entreprise. Engagée dans la construction durable, en bois issus de forêts gérées de manière durable, E4, met en avant sa politique RSE. Et CARE pourrait être perçu comme un moyen d'expliquer le surcoût éventuel de ces prestations.

Cette mobilisation concomitante semble néanmoins relever de motivations différentes selon les entreprises. Cette analyse nous est inspirée par l'écart entre le témoignage de leurs représentants lors du webinaire de janvier 2022. Ainsi, après avoir présenté les paradoxes d'une activité bénéfique pour la collectivité mais qui génère ses propres impacts sur les capitaux, le dirigeant de E5 a souligné sobrement que cet aspect a constitué un frein psychologique désormais dépassé sans témoigner pour autant d'un engagement à réorienter le modèle d'affaires :

« Donc le frein ça a été un frein psychologique d'abord pour nous au début ça a été d'accepter que même si le développement de notre activité est vertueux pour l'intérêt collectif et bien on doit quand même constater que on doit réduire nos externalités négatives voilà. Donc ça c'est quand même un frein psychologique qu'on a pu lever »

La dirigeante de E4 a été plus prolixe sur ces aspects tant dans le temps consacré à ce point lors du webinaire que pour la profondeur de son propos. Elle en a fait un sujet activant un mécanisme réflexif sur la *conscience* de son entreprise et conduisant à repenser les priorités du modèle d'affaires :

« Je crois que l'Enseignement le plus fort et c'est ce qu'avait aussi dit E4 et X nous ça a été de prendre conscience que l'impact le plus efficace et rapide qu'on pourrait avoir c'est si on agit sur notre périmètre propre plutôt que de vouloir en fait agir sur l'extérieur. Bein nous aussi Voilà qu'est-ce qu'on émet comme émissions GES quand on va sur les chantiers notre principale sources d'émission. Et le capital humain très important puisqu'on a aussi des activités qui si on n'y prête pas attention vont dégrader la santé des collaborateurs. Donc en fait ce qui est important pour nous c'est qu'on est dans une chaîne. Chacun doit agir à son niveau. Par rapport à la construction bois : on vient souvent nous chercher sur la qualité du bois. (...) Il y a l'artificialisation des sols quand on construit. C'est vrai que c'est des sujets sur lesquels on peut travailler mais on n'aura pas le même impact que sur notre périmètre propre. Voilà on n'est pas gestionnaire de forêts/ on n'a pas de terrain sur lesquels on construit. Mais on n'aura pas le même impact que sur notre périmètre propre. Ceci nous a orienté vers un choix de restauration et de surélévation pour éviter d'artificialiser des sols plus travailler sur la rénovation du bâti existant »

Au-delà de cet aspect, une dimension plus spécifique à la perception de E4 se dégage des témoignages de sa dirigeante. Celui que CARE a conduit l'entreprise à se recentrer sur ses propres impacts : émissions de GES, sécurité des compagnons, au lieu de chercher à explorer

les effets de ses activités à l'extérieur (gestion responsable des forêts fournissant le bois, biodiversité). Ce point semble toucher la conscience morale de l'entreprise et la conduit à déclarer privilégier les projets de surélévation plus que les constructions qui artificialisent le sol.

5.4.4. Les anciens alliés et les controverses

5.4.4.1. *L'Association TEK4Life, un ancien porte-parole ayant pris ses distances*

L'association Tek4Life a été très présente dans l'écosystème de CARE jusqu'en 2020. Elle a soutenu le modèle en organisant de nombreux événements soit centrés sur CARE, soit donnant une tribune à ses promoteurs et en particulier :

- Le Forum Bioresp sur la comptabilité écologique d'octobre 2018
- Le séminaire « comment compter avec le vivant ? » D'avril 2019 au salon Prourable
- Le tribunal des générations futures de 09/19 mettant en scène Jacques Richard et le modèle CARE
- La Table ronde sur la comptabilité multi capitaux – Prourable septembre 2020, organisé conjointement avec Compta Durable et la Chaire en Comptabilité Ecologique.
- Les germinations comptables les 24 et 25 septembre 2020, donnant une tribune à Hervé Gbego et Alexandre Rambaud au cours d'une après midi

Le lien avec CARE s'est tantôt fait sous l'égide de l'association TEK4Life elle-même, tantôt via l'Alliance Comptabilité Régénération (ACR), sorte de groupe de travail, initié début 2020. L'ACR a permis de structurer les actions d'influence de l'association sur la comptabilité tout en laissant plus largement ouverte la sphère d'actions de TEK4Life. Le lien avec CARE s'est nourri de la nécessité de revoir la « *grammaire*¹³² » comptable.

Ainsi l'ACR a été active tout au long de l'année 2021 comme en atteste le programme trouvé sur son site et figurant en annexe 32. Mais cette activité importante a essentiellement contribué à participer aux débats sur la comptabilité, CARE avait une position assez centrale au début de ces débats, par la suite, l'espace donné à CARE s'est restreint.

Au-delà de ce choix de généraliser les réflexions, l'association semble avoir pris ses distances avec le modèle. Ceci se déduit de la faible participation de représentants de CARE aux différentes réunions de l'ACR en 2021 et surtout de l'absence de l'association aux événements de la sphère de l'écosystème de CARE à partir de 2021. Ceci pourrait également être lié au rapprochement de l'association avec la Chaire Comptabilité Multi Capitaux¹³³

¹³² Selon l'expression de sa fondatrice

¹³³ promouvant un modèle comptable concurrent de CARE

dont la responsable a participé à un webinaire de l'ACR en janvier et mars 2021. Celle-ci figure également parmi les intervenants à une Master class¹³⁴ commune avec l'ACR.

TEK4Life et l'ACR auraient ainsi joué un rôle d'alliés et de porte-paroles de CARE au travers de l'organisation d'événements et de la promotion des transformations de la comptabilité. Cependant des changements d'alliances semblent avoir freiné puis arrêté ce processus. Depuis l'association poursuit ses activités de manière indépendante. Une référence à CARE est cependant demeurée via la référence au niveau de soutenabilité (forte ou faible) des modèles comptables.

5.4.4.2. La Chaire performance en comptabilité multi capitaux (PMC), des controverses en dépit d'un air de famille avec CARE

La Chaire PMC a été inaugurée en septembre 2020 avec le support académique de l'école de commerce Audencia. Cette grande école nantaise fondée en 1900 se positionne comme l'une des meilleures écoles de Management européennes¹³⁵, son effectif d'environ 5000 étudiants, et 135 enseignants chercheurs fait de cette école, un établissement proche, par sa taille de Paris Dauphine (9500 étudiants).

La Chaire PMC a été fondée par une enseignante chercheuse en gestion. Elle a étudié différents modèles de comptabilité environnementale, ce qu'ont également fait tout ou partie des enseignants qui ont œuvré à la création de cette Chaire.

La Chaire¹³⁶ bénéficie du soutien financier de grands acteurs de l'économie, du monde de l'audit, d'éditeur de logiciels, d'associations agricoles, et de la normalisation comptable : L'Oréal, Danone, PWC, l'IFACI, la CNCC, DATAMARAN et INVIVO. Un comité scientifique accompagne et suit les réflexions des travaux de la Chaire. Il est composé de 4 membres dont 2 qui avaient un temps participé à l'écosystème de CARE¹³⁷.

La fondatrice de la Chaire a mis au point son propre modèle de comptabilité environnementale basé sur des principes de préservation de capitaux multiples, sans compensation entre eux. Cette approche en fait un modèle empruntant les concepts de CARE mais n'allant pas forcément vers la monétarisation des flux ni ne proposant de modéliser une dette écologique et sociale.

Le modèle comptable promu par la chaire PMC a vu le jour dans le courant des années 2019 / 2020, mais il ne prend officiellement son nom LIFTS *Limits and Foundation Towards Sustainability accounting model* qu'en 2021. Il utilise le concept du Donut (Raworth 2017) posant visuellement les limites planétaires et sociales entre lesquelles l'activité économique doit s'insérer. (Cf. annexe 43). Tout comme CARE, LIFTS cherche à se consolider par des expérimentations. Un programme mené auprès de 3 PME est en cours qui devrait livrer ses conclusions fin 2022.

¹³⁴ https://tek4life.eu/images/pdf/TEK4life_Plaquette_MasterClass.pdf

¹³⁵ <https://about.audencia.com/audencia/notre-histoire/>

¹³⁶ Informations extraites du rapport annuel de la Chaire Performance Multi Capitaux

¹³⁷ Président de l'ANC et une ancienne membre de Fermes d'Avenir.

Il est utile de comparer les soutiens de la Chaire PMC avec ceux de la Chaire en Comptabilité Ecologique. Nous ne disposons pas d'éléments financiers mais il est possible, à partir des données publiques à date¹³⁸ de comparer les fondateurs ressemblants et dissemblant de chacune des 2 chaires pour esquisser une analyse des mouvements d'influence sous-jacents aux Chaires et corrélativement aux modèles de comptabilités environnementales portés.

	Chaire CCE (septembre 21)		Chaire Performance Multi capitaux	
	Nom des partenaires	Secteur d'activité	Nom des partenaires	Secteur d'activité
Académiques	Agro Paris Tech fondation Agro Paris Tech Paris IX URCA Institut Louis Bachelier	académique - agriculture académique - agriculture académique - gestion		
Secteur Financier	CDC bio diversité Institut CDC pour La Recherche	secteur financier secteur financier		
Entreprises	LVMH groupe Rocher	Luxe cosmétique	L'OREAL Danone INVIVO	Luxe Alimentaire Services en B -> B aux agriculteurs
Secteur du conseil	Vertigo Lab Dame à la Licorne	Bureau d'étude dans le secteur environnemental Conseil en stratégie environnemental	PWC	Audit et expertise juridique
Informatique			DATAMARAN	Plate Forme d'analyse logicielle
Institutionnel, Collectivités, associatif	CSOEC ministère de la Transition écologique Cœur d'Essonne Aglo	expertise Comptable pouvoir public, executif intercommunal de 21 communes	CNCC IFACI	Commissariat aux Comptes Institut Français de l'Audit et du contrôle interne
total	14		7	

Figure 83 - Comparaison des partenaires des deux Chaires - Situation établie en mai 2022

Une comparaison rapide montre que le nombre de partenaires va du simple au double : 7 partenaires pour la Chaire PMC contre 14 pour la Chaire en CE.

Leur composition est également très différente. A l'exception du partenariat avec des entreprises privées multi secteurs (respectivement 3 et 2) les deux Chaires sont associées à des partenaires issus de milieux différents.

La Chaire PMC a privilégié des partenaires influents dans le domaine de l'audit, soit à l'international, soit par leur spectre d'actions auprès des grandes entreprises (PWC et CNCC – IFACI). La Chaire en CE est en revanche tournée vers un partenaire institutionnel davantage orienté vers les PME françaises avec le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables. La Chaire en CE ne dispose pas de l'équivalent d'un grand cabinet d'audit parmi ses partenaires. A l'inverse, elle dispose d'un soutien du secteur financier ce que n'a pas la chaire en PMC. La Chaire en CE dispose de partenaires importants dans la sphère académique et publique : universités et écoles partenaires, communautés d'agglomérations et représentant des pouvoirs publics. Ce type d'acteur n'a pas d'équivalent au sein de la Chaire en PMC.

Enfin, la chaire en PMC dispose du soutien d'un partenaire informatique ce que n'a pas la Chaire en CE.

Cette rapide comparaison montre par les écarts que la Chaire en CE s'appuie essentiellement sur des partenaires français, publics et tournés vers les PME. A l'inverse, la Chaire en PMC

¹³⁸ Analyse réalisée en mai 2022

dispose d'un accès aux grands groupes et à l'international. Elle dispose également d'un accès à des ressources techniques par le partenaire informatique.

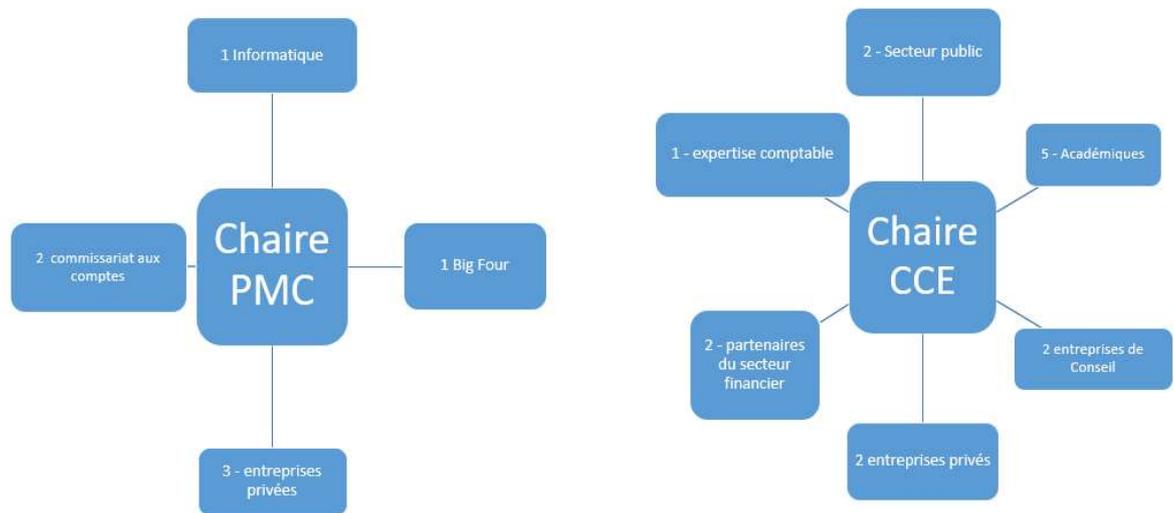


Figure 84 - Schéma comparatif des différents partenaires des Chaires PMC et CE (source auteure, à partir des sites des 2 Chaires)

Dans l'écosystème de CARE, la Chaire PMC semble donc jouer un rôle complexe. L'utilisation de la terminologie « multi capitaux », les concepts du modèle LIFTS proches de CARE, le soutien d'acteurs initialement proches de CARE peut contribuer à la médiatisation générale des idées sur la soutenabilité forte mais créent des confusions pour les acteurs peu informés des subtilités de chacun des modèles. Elles créent également des divisions sources de fragilités face au poids de modèles internationaux à soutenabilité faible plus influents. Des controverses non résolues sont encore actives dans l'écosystème du modèle à l'heure où nous écrivons ces lignes.

5.4.5. Synthèse des actants du terrain

Le tableau ci-dessous récapitule les rôles de ces acteurs identifiés à l'aide du cadre d'analyse de l'ANT

Acteur	Rôle dans le schéma de l'ANT	Facteurs d'intéressement
Cabinet Compta Durable / ENDRIX	Porte-parole dédié	Opportunités pour développer de nouvelles missions en expertise comptable
CERCES	Porte-parole dédié	Promotion du modèle et financement de travaux méthodologiques
Chaire en Comptabilité Ecologique	Allié direct et porte-parole indirect	Sphère de Recherches académiques
ADEME	Allié temporaire	Congruence avec ses missions de promotion de projets environnementaux innovants
INEC	Allié	Congruence avec les missions de promotion de modèles économiques innovants
WWF	Allié et porte-parole indirect	Approfondir les analyses sur le capital naturel
Association OREE	Allié et porte-parole indirect	Comptabilité intégrée
Fermes d'Avenir	Allié et Porte-parole adaptant le modèle	Comptabilité multi capitaux, donner une autre forme de représentation au modèle d'agro écologie porté par le réseau
E4	Allié et porte-parole indirect issu de l'expérimentation	Aider à valoriser les enjeux RSE de E4 et à traduire son modèle d'affaires
E5	Allié et porte-parole indirect issu de l'expérimentation	Représenter et valoriser le modèle d'affaires de l'entreprise auprès de son milieu d'affaires naturel (collectivités, promoteurs)
TEK4Life	Ancien allié et porte-parole ayant pris ses distances	Intéressement initial autour des nouvelles formes de comptabilité
Chaire Performance Multi capitaux	Controverse	

Figure 85 - Actants du réseau de CARE : rôles et facteurs d'intéressement

Chapitre 6 – Retour d’expérience sur la mise en place de CARE

De nombreux obstacles en dépit de facteurs favorables

Après ces développements chronologiques et thématiques, abordons à présent la synthèse de nos résultats. Ce chapitre spécifique permettra en particulier de synthétiser la réponse à notre question de recherche sur les freins et leviers à la mise en œuvre du modèle CARE.

Nous la structurerons en distinguant ce que notre recherche soulève et qui est déjà connu de la littérature, à savoir les freins et leviers habituellement rencontrés lors de la mise en œuvre d’une innovation comptable. Parmi les leviers, nous distinguerons autant que possible les leviers actifs cités comme des facteurs favorables, des leviers potentiels, cités comme des axes d’amélioration. Ceux-ci ouvrant ainsi la réflexion sur les enjeux sous-jacents.

Les données ayant permis de formaliser ces freins et leviers identifiés sont issus de plusieurs sources :

- Notes issues de nos observations participantes du terrain : notes de réunions plénières et d’ateliers
- Notes issues de notre journal de bord
- Exploitation de documents produits et diffusés pendant cette période : questionnaires, rapports de synthèse sur le modèle, publications
- Entretiens avec des acteurs de l’écosystème et de l’expérimentation

De manière générale, les freins et leviers décrits sont issus des apports de l’expérimentation. Les mouvements de l’écosystème agissant essentiellement soit comme des mouvements d’amplification, soit en ouvrant des leviers.

6.1 Les obstacles voisins de ceux rencontrés par les innovations

Les obstacles et freins habituellement décrits dans la littérature sur les innovations se sont retrouvés à l’œuvre autour de CARE. Sans guère de surprises, et pour paraphraser un acteur de l’écosystème, nous pourrions dire que « *il y a plus de frein qu’autre chose*¹³⁹ ». La plupart sont propres aux difficultés perçues lors de l’expérimentation, et ont notamment été reprises dans le rapport final. Ces freins ont pu générer des répliques dans l’écosystème que nous tenterons de restituer. D’autres peuvent venir de l’écosystème lui-même, comme certaines controverses. D’autres enfin, sont communs aux deux espaces d’observation. Certains des freins restent actifs tout au long de nos observations.

¹³⁹ Propos tenu par un intervenant de l’écosystème interviewé en septembre 2020

Nous les présenterons en commençant par les obstacles les plus courants comme le manque de temps et de moyens, conjugués à la crise sanitaire et qui se sont souvent couplés à des réorganisations.

6.1.1. Un manque de temps et de moyens humains amplifié par la crise sanitaire

Tout d'abord, le manque de disponibilité générale : temps, équipes, ressources financières est un point régulièrement avancé par les acteurs.

De manière globale, la responsable des projets de l'ADEME a souligné les difficultés générales du projet en distinguant celles propres aux PME de celles des grands groupes :

« partout, petites comme les grandes euh... elles ont pas les mêmes types de problèmes de disponibilité, mais elles ont un souci de disponibilité, voilà, des petites parce que ben vous avez deux personnes qui portent 36 casquettes, donc c'est compliqué de se mobiliser sur quelque chose qui chamboule quand même la perception de votre modèle économique euh... et puis les gros ben ils sont plus nombreux, mais par contre il y a une... il y a des freins, ils sont... c'est peut-être leur hyper structuration qui peut être un frein, un frein à la fluidité quoi, voilà. (...) la transversalité est plus compliquée à obtenir chez les gros »

Un constat corroboré par les responsables de PME *« le premier c'est le sous-effectif dans lequel on est, la toute petite structure, qui fait que bon, dédier du temps à ça c'était vraiment compliqué »* mais aussi par celui d'un grand groupe au regard du temps qu'il faudrait passer sur un périmètre complet *« enfin c'est quand même c'est quand même un travail important pour un seul site c'est (...) c'est beaucoup de temps à passer beaucoup d'énergie »*.

Isabelle, responsable financière de E10 a quant à elle englobé la question des moyens de son entreprise avec celles des moyens du modèle incluant la question critique des outils et de la méthodologie. Elle le dit sans détours après une phrase de précaution :

« Je pense. Je pense que les moyens ne sont pas du tout à l'échelle de ce qu'on cherche à faire. C'est à dire ? C'est un projet révolutionnaire, un peu. Si on veut pour moi c'est changer la façon dont l'économie voit les choses, donc ça c'est primordial. C'est important c'est c'est voilà Mais du coup, il faut se donner beaucoup plus de moyens. D'après moi, c'est un très bel objectif, mais il faut que les équipes qui accompagnent elles soient très importantes. Et donc, pour moi, Il manque des moyens pratiques, scientifiques, des échelles... J'en reviens sur la documentation et les échelles scientifiques et tout parce que c'est mon obsession, peut-être, mais du coup, pour moi, on commence CARE en ayant écrit un premier jeu de capital CO2 c'est ça vos indicateurs, c'est ça. Voilà où vous trouvez des expériences, des références et que le petit comptable comme moi à la fin, il puisse ouvrir un bouquin ou un Excel ou je sais pas, il se dise bon, je suis à peu près dans ce curseur là. S'il y a des questions-là, l'équipe CARE elle est là, un peu comme on a eu l'IASB quand ils ont fait les IFRS etc. on pouvait les contacter à Londres, etc. Là, on a des échanges pour dire franchement, entre ce curseur là et ce curseur là je sais pas quelle est

l'expérience voilà donc on se valide et ça, ça suit. Mais voyez il faudrait qu'il y ait des centaines de personnes CARE et des référentiels écrits et de la documentation et. Et on se parle quand vraiment on a déjà fait notre job et on se dit bein je sais pas exactement où je suis quoi un peu comme un expert-comptable qui vous dit bein je peux pas la valorisation de ta R&D... La norme c'est ça. Je vois que t'es là. Donc effectivement, bein t'atterris au milieu quoi »

Le constat sur les données a été repris dans le rapport final « *Le temps nécessaire à la récupération des données pour l'établissement des documents, ou à la réponse à des questions afférentes, fut parfois très long, tantôt du fait de la charge des équipes, mais aussi lorsque celle-ci est externalisée ou centralisée au niveau groupe »*

A ces difficultés, générales propres à tout nouveau projet se sont conjugués les effets de la crise sanitaire « *on a été enfermé en mars pendant un mois et demi dans l'entreprise qui s'est passé en mars avril. Ça n'a pas été le programme CARE. Moi J'ai essayé de gérer des gens qui étaient en télétravail, des ventes qui se sont arrêtées et du chômage technique parce que je suis aussi un peu dans la paye avec dans mon équipe enfin on est d'accord que au total, on a eu quelques poignées de semaines pour travailler sur ce programme »*

Les questions générales de manque de temps et de moyens ne s'arrêtent pas à la porte des entreprises. Elles ont également concerné le cabinet CD, porteur de l'opération. Il a fallu recruter un consultant pour gérer l'expérimentation. La première personne recrutée a démissionné au bout d'un mois, elle a pu être rapidement remplacé par Thomas, le consultant actuellement en poste et devenu spécialiste CARE. Au cours de la mission, le cabinet a dû gérer une charge de travail conséquente débordant ses capacités. Ses difficultés ont pu créer des espacements entre deux phases de la mission. Le manque de rythme entre les ateliers consécutifs à la charge de travail a pu créer un essoufflement défavorable à la motivation et à au maintien d'une saine tension dans les entreprises pilotes.

La difficulté concrète à expérimenter une innovation comptable dans un cabinet avait été perçue dès ses débuts par CD sans aller toutefois jusqu'au bout de la réflexion. Ainsi, les travaux préliminaires sur CARE n'ont pas été noyés dans les missions du cabinet mais associés à ceux d'une « cellule de recherche ». De même, en juillet 2019, son fondateur nous a concédé qu'un cabinet d'expertise comptable n'est pas la meilleure structure pour porter des travaux de recherche en comptabilité à la rentabilité incertaine. Il nous a également confié que de tels travaux auraient pu être portés dans une start up ou un cadre associatif :

« J'ai porté ce truc dans un cabinet d'expertise comptable qui est quand même compliqué à construire comme une start up innovante. On n'a pas cette liberté comme des start up. Par ex quand je discute avec les banquiers ils comprennent pas. Un cabinet EC ça roule. Ça tombe tous les mois Ils comprennent pas qu'on ait besoin d'une ligne de crédit tous les mois. Ils comprennent pas. il comprend pas la stratégie. Compta CARE ils comprennent pas. C'est quoi le marché ? Ils arrivent pas à associer les deux sujets. Je pense que j'aurais dû construire une start up en dehors de la profession. Mais en même temps j'ai tellement voulu que ce soit collé à la profession que j'ai voulu bâtir le truc comme cela... Beaucoup de choses à dire sur les coulisses. Mais elles sont tues. Peut-être par

pudeur. Les cabinets d'EC par pudeur on a toujours peur (...) « sans doute que je n'ai pas traité sérieusement l'aspect financement de la recherche. J'aurais dû monter une association. Quand t'es une entreprise on te parle pas. D'ailleurs j'ai été nommé par la DFCG. Ils veulent un livre blanc. Quand ils ont envoyé le Communiqué de presse pour le dire ils m'ont présenté comme le fondateur du « cercle des comptables environnementaux et sociaux » je sais même pas où ça en est. J'avais mis AR en président. Ça m'a frappé. [Qu'ils ne mentionnent pas CD]. Mais même des DAF jouent ce jeu-là. Pour une association, là on met du pognon »

Au niveau de Fermes d'avenir, le coût de production des comptes CARE est également considéré comme faisant partie des frais de recherche. Ainsi le temps passé sur les comptes CARE par son directeur financier était-il affecté à un compte de recherche et développement

Les promoteurs du projet semblent avoir finalement entendu ce point et pris en considération la difficulté financière et organisationnelle à mettre en place un tel projet. Des actions ont été initiées qui permettent de structurer un début de réponse à ces enjeux conséquents.

Ainsi, on voit apparaître vers 2020 dans les comptes au format CARE la rubrique « *coûts d'accès aux capitaux* » correspondant aux coûts de la mise en place de la modélisation CARE : recherche d'informations, mobilisation des équipes. Cette représentation dans la comptabilité permet de mettre en évidence les coûts de la production d'information comptable spécifique, point généralement noyé dans les coûts administratifs.

Au cours de l'été 2020 le rapprochement du cabinet CD avec le groupe ENDRIX (ex SFC) a permis à la structure de poursuivre ses activités de développement de CARE dans un contexte organisationnel et financier plus serein.

Enfin, en avril 2021, la fondation du CERCES, pensé de longue date, a également été une forme de réponse à la question du financement de la recherche opérationnelle en comptabilité. Le routage vers cette structure des formations d'initiation à CARE devenues payantes participe de cet objectif, de même que l'appel aux adhésions générales et de soutien.

6.1.2. Et parfois les effets collatéraux de réorganisation

A ces difficultés générales de manque de temps et de moyens se sont ajoutés les effets de réorganisation menées dans certaines entreprises. Ceci a tout d'abord concerné E7 qui n'a jamais commencé l'expérimentation. Ceci a également concerné E3, E6, E9, avec des effets variables.

Ainsi Stéphane de E3 a précisé que « *Franchement, pour tout vous dire, nous on est en difficulté quand même de résultats, on est en plein plan... on enchaîne les plans sociaux euh... donc je comprends aussi vu les difficultés de l'entreprise, euh, que pour l'instant, le contexte fasse que c'est un peu plus difficile quoi, de... d'intégrer ces choses-là* »

E6 était de son côté en rapprochement avec un grand groupe à l'époque de l'expérimentation, ce qui a pu causer des ralentissements dans la gestion du projet. Enfin E9, filiale d'un grand

groupe s'est retrouvée prise dans les effets de l'OPA d'une entreprise concurrente. Ceci n'a pas permis de créer les conditions favorables pour présenter et valoriser le rendu final projet. CARE est ainsi resté à l'état de dossier chez E9 et n'a pas été présenté aux instances de direction.

Le manque de temps, conjugué au manque de moyens pourrait toutefois n'être que la partie la plus visible des freins à l'innovation. De nombreux autres facteurs constituent des freins. Ils sont selon les entreprises affichés clairement ou entremêlés avec le manque de temps. Evoquons notamment le manque de légitimité et de soutien managérial ou politique.

6.1.3. Manque de soutien managérial ou politique

Le manque de légitimité du porteur du projet est un frein important qui semble accentué dans les grands groupes qui ont participé à l'expérimentation.

Ainsi Stéphane de E3 n'a pas hésité à pointer du doigt les attermoissements de la direction RSE de son entreprise au sujet du projet, ainsi que son manque personnel de légitimité :

« Je ne sais pas. Je sais que [la direction RSE] qui a pas trop suivi le sujet me laissait euh... me laissait le suivre. Euh, elle a quand même plus pris en main ces derniers mois, et a beaucoup dialogué avec la direction financière, euh... est-ce que ça va donner quelque chose, est-ce que ça va porter ses fruits dans... je ne sais pas, je préfère pas dire, j'en sais rien (...) Moi, j'étais un peu un... j'étais un peu un... une cheville ouvrière un peu... pour que ça, ça soit suivi, que ça soit abouti après euh, moi j'ai pas assez de... j'ai pas assez de compétences ni de... pour convaincre et d'aller porter le rapport et d'en faire une présentation pour euh, pour dire on y va, il faut y aller, etc., regardez ce qu'on en tire, il y a ça, ça et ça, j'en suis pas capable. J'en suis pas capable. »

La direction RSE n'a d'ailleurs pas répondu à notre demande d'entretien et les autres participantes au projet n'ont pas répondu ou ont changé de fonction. L'engagement limité de E8, filiale du même groupe, semble s'expliquer pour les mêmes raisons que E3.

En miroir de cette difficulté pour E3, on constate que E2 s'est engagé volontiers dans le projet dans le contexte d'un rapprochement avec l'INEC, propice à un soutien politique.

« alors Euh en fait on était on était on a été amené en fait à s'intéresser à CARE parce que on a au signé fait une adhésion à à l'institut national de l'économie circulaire à l'INEC je crois que c'était en 2017 la première année (...) voilà donc nous on a on a aime bien ce genre de choses ce genre de d'innovation on va dire on ne connaissait pas le contenu mais par curiosité on a on a souhaité y aller et puis on s'est dit que c'était une bonne occasion aussi de de rentrer dans ce ce partenariat avec l'INEC que c'était une façon aussi un peu proactive de devenir membre de cet institut et du coup on a facilement accepté on a même ensuite je crois que c'est c'est peut-être même nous qui avons relancé François Michel Lambert pour pour cette opération »

Cette participation volontaire portée par la direction RSE a constitué le fil rouge de la participation de E2 au projet. Les freins rencontrés par cette grande entreprise sont d'une autre nature que ceux de E3.

Pour les PME, en revanche, la décision de participer a été prise au niveau de la direction et portée par elle tout au long de l'expérimentation. Pour celles-ci également, les freins rencontrés ont d'autres causes que le manque de soutien managérial.

Au-delà des frontières de l'entreprise, le soutien politique a été décisif pour cette expérimentation. L'intervention de FML a été importante pour catalyser les participations d'entreprises pilotes ou donner l'accès à Laurence la commerciale à un carnet d'adresse de prospects le fait de « *se présenter au nom d'un député a été très fort. C'est un véritable sésame* ».

En miroir de ce soutien, les difficultés constatées vers la fin de l'année 2020 pour finaliser et communiquer sur l'expérimentation s'expliquent par des mouvements politiques : départ de C. Hittier, HCESS qui avait participé au lancement du projet et réorganisation de cette instance, hésitations de l'ADEME et de l'INEC sur la communication finale avant de parvenir à un consensus vers la fin de l'année 2021.

L'alliance avec le monde politique et institutionnel semble ainsi une arme à double tranchant. Elle peut constituer un levier important quand l'allié est dans de bonnes dispositions, bien en vue dans l'opinion. En revanche l'affaiblissement de l'allié politique, son changement de fonction, ou une remise en question de son soutien peuvent constituer un frein important et conséquent à un projet encore naissant et dont les idées sont encore peu installées dans l'opinion.

6.1.4. Manque de données, manque de références scientifiques

A ces difficultés de contexte, se sont ajoutées celles rencontrées lors de la mise en place des indicateurs de suivi extra financiers. Le manque de données bio physiques, le manque de référence ont été des freins systématiques à toutes les entreprises. La plupart n'avaient même pas de bilan carbone pour démarrer les moindres analyses sur leurs émissions de GES, préalables à toute modélisation sur le maintien du capital atmosphère.

Pour les entités de grands groupes, le manque de données s'est conjugué à la difficulté de disposer de données comptables à la maille du périmètre étudié.

Ce point a été très souvent signalé par les entreprises rencontrées. La responsable de l'ADEME l'a ainsi résumé :

L'accessibilité des données, de, de, de... à deux titres chez... dans les entreprises, accéder aux données environnementales et comptables sur le périmètre de travail d'une part et accessibilité des données scientifiques et techniques sur le registre des indicateurs des seuils, des seuils de, de... de maintenance, de maintien pardon. Des seuils de maintien du capital environnemental, voilà. Donc... cette accessibilité des données,

Ce point a également été largement repris lors du webinaire de restitution de janvier 2022. Le rapport détaillé de l'expérimentation en fait ainsi état en page 43 :

« Collecte de données scientifiques La problématique de la donnée est également importante au niveau scientifique : nous sommes confrontés soit à des données inexistantes, soit à des données existantes mais perdues dans un vaste périmètre d'études et d'analyses à granularité différente. Il convient donc de réfléchir sur la manière de structurer un projet CARE en prenant mieux en compte ces deux constats, tout en travaillant en parallèle à la constitution de bases de données scientifiques »

Parmi les entreprises, il convient toutefois de distinguer celles qui sont déjà en prise avec des réglementations environnementales contraignantes comme E2 et E5. Pour celles-ci, l'accès aux données techniques n'était pas un frein accentué.

Des intervenants de l'écosystème ont également souligné ce point et surtout les solutions qu'ils envisagent pour y répondre. Ainsi, le directeur du C3D, intervenant en tant qu'acteur de l'écosystème voit-il dans la mise en place de bases de données gérées par des éditeurs la solution à ce manque :

« La deuxième difficulté, c'est que les outils informatiques comptables sont parfaitement adaptés pour la partie financière. Les outils informatiques comptables ne sont pas adaptés pour le capital naturel et le capital humain. Donc, il faut les bidouiller un peu. Il faut les compléter donc on va travailler avec SAP là-dessus pour voir ce qu'on peut faire. Mais s'il n'y a pas d'outils informatiques, ça va être compliqué de mettre en place une approche rationnelle. »

6.1.5. De la difficulté d'être en avance sur son temps, et seul sur la durée

Au-delà des seuls aspects comptables, cette expérimentation montre qu'il est généralement difficile d'assumer les conséquences d'un choix innovant et de rester dans cette trajectoire. Sur les 10 entreprises pilotes, 2 ont abandonné le projet, 6 ne l'ont pas reconduit. Seules deux entreprises semblent prêtes à poursuivre le chemin avec CARE sous réserve de disposer l'une de soutien financier, l'autre d'une valorisation de sa démarche.

L'une des entreprises, en difficulté financière, a quant à elle été particulièrement sévère sur les implicites de cette expérimentation. Elle n'a pas hésité à souligner son mécontentement sur le coût d'une expérimentation destinée à améliorer le modèle sans bénéfice pour elle-même :

« Donc les gens euh, quand moi je leur ai dit, oui, oui, on a mis sur notre budget RSE, en plus c'était du budget RSE, alors voilà, on leur a dit ben... oui, on a payé. Là, ils étaient un peu estomaqués, ils ont dit : « ben on paye, mais euh, on en tire quoi ? » Il y a ce phénomène d'efficacité, de je mets de l'argent et qu'est-ce que j'en retire ? Et quand on leur dit ben c'est une expérimentation, c'est simplement pour consolider une méthode, la rendre plus robuste, etc., ben c'est vrai que les gens, quand ils disent, euh, ils pleurent pour avoir le moindre, le moindre euro euh, dans leur magasin parce qu'il y a un chariot élévateur qui est cassé euh, une chaise dans un bureau qui sera pas remplacée, etc., eh ben je peux vous dire que

là, ça les marque. En fait on... eux m'ont dit euh, on paye pour les aider à faire leur travail, et nous euh, qu'est-ce qu'on en tire quoi. »

Une autre entreprise, E6 a fait les frais de son avance dans le déroulé de l'expérimentation. Elle se heurtait la première aux questions d'opérationnalisation de CARE, les réponses qui lui étaient apportées profitaient par ricochet aux autres entreprises. Comme nous l'a expliqué sa directrice financière, l'entreprise était « *en tête : on essayait les plâtres... On avançait, on devait faire marche arrière* ». Les analyses de l'exploitant d'une ferme du réseau fermes d'avenir, préparant des comptes CARE depuis plusieurs années permettent de compléter les impressions des entreprises primo-expérimentant de CARE. Il nous a notamment confié ne pas faire grand-chose des comptes CARE « *je vais vous décevoir, Je n'en fais rien, J'estime qu'on est loin d'être un outil abouti pour poser sur la table* ». Tout en persistant dans cette démarche car il reste convaincu qu'il faut changer de méthode de comptage « *mais je persiste car CARE ou pas CARE il faut arrêter de se limiter au comptage économique* »

Le coût et le protocole de production des comptes CARE fait partie des déceptions de l'exploitant. Il regrette notamment que sa comptable¹⁴⁰ ne produise pas elle-même les comptes CARE et qu'il faille les réaliser par l'intervention spécifique du directeur financier de l'association. Le temps de travail sur les comptes CARE du directeur financier étant par ailleurs imputé sur un budget de recherche, car il n'aurait lui-même pas les moyens de rémunérer sa comptable pour cela.

Plus fondamentalement, ses regrets par rapport à la méthode portent sur les deux attentes d'une comptabilité : aider au pilotage et représenter. Ni l'une ni l'autre ne semblent à ce stade satisfaites par les multiples expérimentations de CARE sur son périmètre.

Sur le pilotage, il regrette que les comptes CARE sont produits à posteriori et en fin d'année, et pas réalisés au fur et à mesure, car ils perdent ainsi de leur intérêt « *cela manque de méthodologie pour le faire au fur et à mesure* », il « *voudrait que cela se fasse au mois le mois, qu'on mesure mois par mois nos investissements en temps et en argent sur cela* ». Et en revient ainsi davantage d'éléments extra financiers pour piloter « *on travaille au flair bon sens on nourrit les animaux à l'herbe peu de choses chiffrées* »

Concernant la représentation, en vue notamment d'une mise en valeur du modèle agro écologique de sa ferme ou d'une aide au financement, il signale plusieurs limites. Il ne peut par exemple « *présenter ces chiffres à une collectivité qui n'a pas les notions de compte c'est difficile à mettre en valeur ... ce sont des niveaux de lecture difficile à prendre ... la méthode demande différents niveaux de lecture pour qu'elle soit lisible* » car « *CARE est difficile à expliquer* ». Plus largement, il souligne qu'il n'en est pas encore à « *piloter une entreprise avec des aspects chiffrés cela sera le cas quand on sera dans une phase de routine* »

Ce témoignage d'une entreprise agricole ayant plusieurs années de pratique de CARE et agissant dans l'écosystème surplombe et englobe ainsi celui des entreprises pilotes. Celles-ci se retrouvent en situation d'avant-gardistes devant essayer les plâtres d'un modèle encore

¹⁴⁰ Prenant en charge la production de la comptabilité traditionnelle

peu opérationnel, et difficile à présenter à des partenaires institutionnels ou financiers afin de bénéficier d'un soutien.

6.1.6. Concurrence d'autres visions, d'autres modèles de CES

Au-delà de l'expérimentation, déjà cadrée dans son objectif, la concurrence d'autres modèles est une source de frein à CARE. Elle peut même ramener CARE à un modèle comptable parmi d'autres alors qu'il se veut davantage un projet, une vision du monde comme en atteste la littérature qui l'accompagne. Il se fonde sur une représentation de la valeur basée sur le modèle 1, en coût historique, différente de la vision néoclassique, dite modèle 2 communément répandue. Corolairement à ce paradigme du modèle 1, il se pose en alternative de l'approche par les externalités pourtant très répandue dans l'opinion et conduisant généralement à chercher à valoriser les impacts positifs d'une entreprise sur son environnement et à tenter de donner une valeur aux éléments du patrimoine naturel. Il doit se frayer un chemin dans les présupposés de l'opinion et imposer à grands frais sa vision de la soutenabilité par le maintien, basée sur des considérations plus pragmatiques que mathématiques mais qui n'en sont pas moins complexes.

Il doit faire face au risque de dilution dans les modèles de comptabilités intégrés comme l'illustre son positionnement sur le même plan que d'autres modèles dans la publication de l'OREE d'octobre 2021. Il doit également gérer les risques d'une généralisation de la comptabilité intégrée dont il serait absent. Un webinaire d'avril 2021 intitulé « *Comptabilité intégrée : quels outils, méthodologie et place de l'expertise carbone ?* » organisée par l'association Bilan Carbone¹⁴¹ présente ainsi un panel de méthodes (ADESS LOGIC, Comptabilités carbones intégrés et ABCV) à l'exclusion de CARE. Il doit également faire face à des risques de confusion comme celui d'être mêlé à l'EP&L de KERING qui a pendant un temps fait mention du terme CARE sur son site.

Il doit également faire face à la controverse du modèle LIFTS proche de CARE dans sa conception. Porté par la Chaire en Performance multi capitaux, LIFTS propose des concepts comme la soutenabilité, la non-compensation entre impacts négatifs et positifs, la prise en compte de limites. La différence avec CARE est subtile. Elle porte sur le fait que LIFTS évoque des limites planétaires et des fondations sociales en s'adossant à la théorie du Donuts mais ne les décline guère à une échelle micro. Elle porte également sur le fait que la valorisation monétaire est optionnelle dans le modèle LIFTS. Elle ne constitue pas un aboutissement. Le modèle LIFTS souligne l'importance d'une comptabilité basée sur des flux physiques relatifs à des indicateurs environnementaux et sociaux.

Cette concurrence peut freiner la progression de CARE soit parce qu'elle oppose le modèle à d'autres au regard des offres d'expérimentation, soit plus subtilement parce qu'elle occupe les esprits et instille des idées qui font écran à celles de CARE. Ceci est notamment assez

¹⁴¹ <https://www.youtube.com/watch?v=9GLKDXnadQU>

bien illustré par la question des externalités qui revient fréquemment dans les échanges et les entretiens ou en tant que sujet spontanément évoqué :

« Dans notre plaidoyer, on a travaillé sur chacune des externalités »

« Quand on a commencé en 2016 on voulait démontrer les externalités positives de l'exploitation »

« C'est-à-dire qu'une fois qu'on aura, je pense que CARE aurait une déclinaison vraiment intéressante à aller voir sur ce qu'on appelle « les externalités, les externalités positives ».

« Donc non, on ne paye pas aujourd'hui le vrai coût. Enfin Les externalités, c'est on ne paye pas... on ne paye pas les externalités Négatives, donc c'est dramatique »

« Et on se dit béh... que la meilleure façon pour que les externalités environnementales et sociales négatives apparaissent dans les comptes, il faut pouvoir utiliser l'outil comptable qui existe ché pas ... depuis le 15ème siècle je crois »

Certains acteurs, déjà parvenus à une certaine maîtrise de CARE, ont toutefois fait preuve d'une approche plus réflexive de ce sujet :

« On confond 2 choses on confond les externalités et euh cette histoire de maintien de capital »

« On ne peut pas arriver au bout d'une approche par les externalités »

« Mais les méthodologies majoritaires de valorisation de... des questions de nature, c'est principalement à travers des méthodes de valorisation mainstream héritées de l'économie environnementale, donc de l'économie classique, et c'est la question de la valorisation d'externalités négatives ou positives »

« Il y a tout un background théorique derrière les externalités, c'est quelque chose de très, très construit »

« Y a des guides qui sont sortis pour les entreprises, pour qu'elles valorisent leurs services écosystémiques, leurs externalités, tout ça, avec Kering, avec des précédents, Kering et tout, et en fait, ça a fait assez peu d'émules »

La concurrence se greffe à des retournements d'alliances. Le rapprochement de l'association TEK4Life avec la Chaire Performance multi capitaux semble bien illustrer cette situation de concurrence associée à la perte d'un allié qui avait soutenu CARE à ses débuts. Concurrences et retournement d'alliances peuvent muter en des affrontements politiques sur des sujets en apparence consensuels. Ceci ralentit la progression des idées, et brouille les cheminements de l'opinion dans la sphère de l'écosystème. Les affrontements peuvent tenir soit du contenu, et des idées soit de considérations plus personnelles, d'enjeux de pouvoirs qui dépassent le cadre de cette recherche.

Cette concurrence, couplée aux retours de l'expérimentation a également fait bouger quelques lignes de CARE. On le retrouve avec l'importance désormais donnée à une comptabilité bio physique, point qui n'était guère mis en avant dans les publications antérieures sur CARE. Ceci se déduit également du fait que Alexandre Rambaud a acté, lors de la présentation du CERCES que la constitution d'un bilan et d'un résultat était une étape finale, un aboutissement de la mise en place de CARE. Ce point reviendrait à repousser à un horizon plus lointain le paradigme d'un pilotage par une comptabilité environnementale et sociale structurée par un bilan et un résultat.

6.2. Les obstacles spécifiques à CARE

En corolaire des freins généraux évoqués ci-dessus et que l'on retrouve à l'œuvre dans les mouvements d'innovation, certains freins très spécifiques à CARE ont été observés. Nous les développons ci-après en centrant nos constats sur l'expérimentation, cœur de la mise en œuvre de CARE. Nous évoquerons également des points issus de l'écosystème en complément ou congruents avec ceux de l'expérimentation.

6.2.1. Une expérimentation ambitieuse et complexe qui a pu mettre en risque un modèle comptable ambitieux et peu opérationnel, mais qui a su rebondir

Le niveau d'ambition de l'expérimentation n'est guère évoqué par les entreprises car il suppose un regard panoramique sur le projet, perceptible par les intervenants du cabinet. La diversité des situations propres à chaque entreprise, leur maturité variable sur les enjeux RSE et surtout leur accès ou non aux données ont créé des difficultés importantes pour l'organisation de la mission comme nous l'a expliqué Thomas :

« Euh... on a été trop sur un planning beaucoup trop dense avec beaucoup trop, trop de... d'entreprises à suivre qui nous ont complètement noyés dans le travail et dans l'opérationnel, d'essayer des éléments sans avoir le temps de traiter l'information comme il faut et de, de... d'annoncer les bonnes questions aux bonnes personnes »

Ceci s'est couplé à la petite taille du cabinet et à la concentration de travaux sur un seul consultant. La charge de travail conséquente a conduit à différer les livrables. Elle s'est conjuguée au contexte de la crise sanitaire qui a un temps ralenti le rythme des entreprises. L'expérimentation devait initialement se terminer vers le premier trimestre 2020. Elle s'est finalement achevée au cours du troisième trimestre. Puis un temps long s'est écoulé avant la présentation de la restitution pour les causes que nous avons évoquées. Cet étalement dans le temps a pu fragiliser le déroulé de l'expérimentation et rejaillir par effet collatéral sur le modèle lui-même. Il rejoint le point sur le manque de temps et de moyens évoqué précédemment mais accentué par la dimension particulière de cette expérimentation.

Les conséquences de cette situation ne sont pas anodines. Elles ont pu conduire à un essoufflement voire à une déception par rapport à l'expérimentation. Les attentes élevées

des entreprises, en début de mission, d'un moyen de valoriser leurs engagements RSE ont rencontré deux réponses tout à fait inattendues.

La première, perçue au fil des ateliers était celle d'un modèle comptable qui avait besoin de se roder alors qu'il était perçu comme mature :

« C'est euh... une... quand même une méthode quelque part un peu dessilotée par rapport à ce qu'on peut faire »

« On pensait avoir des choses très opérationnelles avec du dépouillement de doc un peu comme ce que l'on a quand on rentre en discussion avec des consultants.... C'est l'idée qu'on s'en faisait. En fait on a beaucoup de travail à faire à la maison, beaucoup de devoirs alors qu'on s'attendait à du dépouillement »

« A chaque fois on a découvert les étapes au fur et à mesure... on pensait avoir fini. On a accepté que tout cela se construisait ensemble et au fil de l'eau (...) Au départ cela ne devait pas nous donner plus de boulot. Et on s'est rendu compte que selon les K qu'on a défini on avait une image de notre société ... on pensait être très mature mais quand on a listé cela on s'est senti pauvre... »

La seconde a été la délivrance d'un rapport complexe pour le livrable final, peu exploitable et parfois militant que peu d'entreprises ont lu :

« oui alors je vais être très direct à ce niveau-là les choses sont pas forcément très clair pour moi sur le plan de du livrable euh on a reçu un rapport cet été le rapport de E2 sur l'opération collective CARE donc il y a énormément de de d'éléments descriptifs en fait sur l'état des lieux qui sont parfaitement compréhensibles et euh euh bah je les ai pas lu, je les ai lu tout à l'heure en diagonale mais ce qui pose pas de problème on se retrouve là-dedans c'est assez euh c'est assez direct hein dans la manière de présenter les choses (...) alors il y a les défauts sont mis en avant les qualités le sont peu et c'est donc c'est une approche assez comptable pour le coup dans la rédaction mais ça c'est pas un problème c'est je veux dire c'est c'est je suis pas surpris par ça et à vrai dire je m'y attendais un petit peu »

« Le mémoire était incompréhensible »

« Ben, c'est un dossier très dense que j'ai pas eu le temps euh, comme je suis rentré de vacances récemment euh, j'ai pas eu le temps de le regarder dans le détail, je suis pas sûr d'ailleurs que je serai euh la personne la plus indiquée pour analyser ce qui est écrit sur tous les sujets »

L'engouement initial a cédé le pas à une lassitude contextuelle (crise sanitaire) et des déceptions associées aux freins de CARE : difficultés techniques, manque de temps, etc. La difficulté est alors de conserver le soutien de ces acteurs sur la durée.

Ce qui semble significatif face à ces constats est alors la capacité de « rebond » de CARE après l'expérimentation. C'est ce rebond qui nous a conduit à considérer que la période post expérimentation crée une nouvelle problématisation pour CARE car les défis du modèle sont renouvelés. Livré à un public d'entreprises, il a révélé les écarts entre le discours

universitaire rodé et une mise en pratique laborieuse. La déception créée par cet écart amène à un changement de statut. Le modèle n'est plus dans ses premières années de fraîcheur et d'envolées universitaire. Il a fait l'expérience d'un terrain ambitieux qui l'a remis en question tant dans son contenu que dans sa communication. S'il veut conserver son pouvoir de séduction, il doit se renouveler, pour continuer à susciter de l'intérêt. La reformulation en CARE V1 ou en projet CARE participe de ce renouvellement d'image.

Ce rebond a conduit à tirer des enseignements tant pour la communication sur le modèle que pour les restructurations opérées. Nous décrivons ce point dans les leviers. Il tient notamment au tempérament des promoteurs et aux alliances nouées, renforcées, éléments caractéristiques de notre cadre théorique.

6.2.2. « *Compter ce qui compte vraiment* » le « *je vous ai compris !¹⁴²* » de la comptabilité ?

Les entreprises pilotes ont généralement mentionné que leur participation au projet était motivée par le souhait de valoriser leurs actions RSE. Ceci se ressent aux propos tenus lors de la réunion de lancement de l'expérimentation en mars 2019.

Ainsi, l'une des représentante de E4, s'est dit très intéressée par le sujet parce que la RSE est indispensable à leur développement / survie et qu'à présent ils aimeraient bien « *mettre des euros sur ce qu'ils font déjà* »

La dirigeante de l'entreprise E1 ralliée en dernière minute au projet a évoqué son souhait de valoriser les impacts positifs de son activité, actuellement « *hors radar* ».

L'une des représentantes de E2, signataire de la première heure, a indiqué lors d'un atelier que son entreprise a une « *politique RSE de longue date, et que cela permettra de voir comment mettre de la valeur dans cette démarche* »

Lors de cette même réunion, un responsable RSE a exprimé un ressenti plus général en se disant étonné que le mécénat d'entreprise ne soit pas valorisé dans le modèle comme un profit ou un produit potentiel...

Les entreprises recrutées avaient donc vraisemblablement des attentes au regard de leurs engagements RSE. Ceux-ci ont été manifestement renforcées pour les entreprises du secteur de l'environnement ou de l'économie sociale et solidaire. Ces attentes, qu'elles soient générales ou spécifiques aux entreprises actives sur le secteur environnemental et social ont semble-t-il été nourries par les arguments commerciaux de démarchage, formulés différemment selon les niveaux d'avancement de la prospection :

« La méthode CARE permet de valoriser monétairement les données extra-financières pour les intégrer au bilan comptable de l'entreprise pour ainsi avoir

¹⁴² Allusion à la phrase ambiguë du général de Gaulle lors de son discours à Alger

une analyse plus réelle de la performance et améliorer la gestion de l'entreprise ». (Pour un contact déjà sollicité au téléphone)

« Le modèle CARE se différencie d'autres méthodes notamment par la valorisation monétaire des données extra-financières afin d'avoir une analyse plus réelle de la performance globale de l'entreprise, d'améliorer la gestion dans un but de pérennité et de pouvoir communiquer aux parties externes avec un reporting intégré. (Pour une entreprise contactée via une autre entreprise) »

« Le modèle CARE est innovant et se différencie d'autres méthodes existantes en valorisant monétairement les données extra-financières afin d'avoir une analyse plus réelle de la performance globale, améliorer la gestion de l'entreprise dans un but de pérennité, diminuer les risques, stimuler l'innovation et renforcer sa réputation ». (Pour un contact issu venant du député FML)

On retrouve également le besoin de valoriser dans les publications. Ainsi dans une fiche technique de l'AVISE publiée avec le concours de Fermes d'Avenir pour présenter l'expérimentation comptable de CARE, le mot valoriser est mentionné à de nombreuses reprises. C'est ce besoin qui l'avait conduit à exiger d'afficher des produits de services éco systémiques dans son résultat en dépit de l'absence de marché pour les commercialiser.

Un changement de perception s'opère au cours des premiers mois de l'expérimentation. Il est perceptible au vu des réactions sur ce que le modèle veut exprimer lors de la plénière de février 2020 :

« Cela nous a permis de nous rendre compte que nous pensions être très matures en RSE mais que finalement on s'est senti pauvres. »

« On est conscient qu'on ne tirera pas un bénéfice du projet pour notre part mais qu'on participe à quelque chose pour d'autres. Au niveau des connaissances gros plus on a pu partager nos visions d'un point de vue financier et RSE. Cela nous a permis de découvrir des termes plus techniques sur le plan RSE. On était en confiance »

« Il fallait vraiment qu'on fasse un bouleversement dans nos têtes pour voir comment rentrer de plain-pied dans cette triple comptabilité. On pensait avoir des choses très opérationnelles avec du dépouillement de documents, un peu comme ce que l'on a quand on rentre en discussion avec des consultants... C'est l'idée qu'on s'en faisait. En fait, on a eu beaucoup de travail à faire à la maison »

Le témoignage du directeur de l'entreprise E9 a également exprimé cette évolution. L'entreprise est passée d'une croyance sur la valorisation financière possible de leurs actions « *La deuxième difficulté qu'on s'est pris en pleine face (...) on s'est aperçus qu'on avait beaucoup de choses mais qu'on n'avait pas le bon suivi (...) Quand on a vu le projet on s'est dit super on va mettre en valeur ce qu'on fait en matière de RSE* » à une vision plus qualitative du sujet « *On sait qu'on a déjà gagné sur le projet le plus important sur ce projet n'est pas le financier. Le projet CARE nous a ouvert les yeux sur ce qu'il fallait faire. Sur le*

fait de savoir si les Parties Prenantes sont informées (...) Le besoin de se concerter entre services pour regrouper les données a été bénéfique en créant une symbiose dans les équipes. »

Ces changements de paradigmes n'ont pas empêché la poursuite de la mission, à l'exception notable de E1 qui nous a indiqué que CARE ne correspondait pas à son besoin. Ils n'ont pas non plus empêché les entreprises de témoigner lors du webinaire de janvier 2022. Toutefois, et même si cette nouvelle compréhension des finalités de CARE n'a pas été présentée comme un motif de non-reconduction de l'expérimentation CARE ou de la non-valorisation des travaux menés, force est de constater que les deux entreprises pilotes qui poursuivent leur cheminement avec CARE en se ralliant à l'écosystème sont celles qui y trouvent un intérêt.

Ainsi, E5, dont le chiffre d'affaires est à 75% constitué d'activités de maintien du capital d'autres entreprises et qui travaille essentiellement avec des collectivités publiques dispose, avec une comptabilité CARE, d'arguments intéressants pour son activité commerciale tournée vers des partenaires publics peu exposés au marché concurrentiel et soucieux des enjeux environnementaux.

E4, qui a construit son modèle sur des engagements RSE forts, cherche en CARE un moyen de légitimer le prix de son offre. En attendant de structurer un indicateur ou un livrable percutant auprès de ses clients, elle se sent prête à reconduire une expérimentation CARE à condition de trouver le financement adapté.

Au-delà de l'expérimentation, le modèle d'agroécologie de Fermes d'avenir trouve également en CARE un porte-parole pertinent, à condition de l'adapter pour le rendre plus accessible à ses parties prenantes ou à ses agriculteurs.

Si l'on prend encore du recul par rapport aux expérimentations de CARE, il est également intéressant d'évoquer une expérience plus ancienne rapportée par l'ancien directeur financier d'un groupe du luxe, que nous appellerons Théo. Interviewé en avril 2019, à titre exploratoire, il nous a relaté la manière dont son entreprise avait tenté de mettre en place une comptabilité environnementale sur un procédé de fabrication moléculaire. L'expérience en question avait démarré au cours de l'année 2008 et s'était étendue sur une période de 5/6 ans. Elle a donc 5 ans d'ancienneté au moment où ces faits nous sont relatés. L'enjeu était de mettre au point un procédé de fabrication moins énergivore que les procédés classiques de fabrication moléculaire, et de mettre en valeur le bilan carbone favorable qui résulterait de cette recherche.

Théo avait plusieurs attentes sur ce projet. La première était de démontrer que le « *bilan écologique favorable* » de ce procédé de recherche serait supérieur au coût de mise au point du procédé de fabrication. A cette volonté, s'ajoutait le souci d'éviter une délocalisation de la production qui aurait conduit à la suppression de 250 emplois... Il souhaitait également mettre en avant les aspects écologiques du procédé via un marketing adapté : bilan carbone sur le packaging des produits issus de ce procédé notamment.

Ces motivations participent elles aussi d'une vision utilitariste ou instrumentale de la RSE, c'est-à-dire d'un moyen de valoriser des actions menées.

6.2.3. De la difficulté paradoxale de CARE à s'imposer face à des approches RSE déjà ancrées ou face à des entreprises déjà actives dans les domaines environnemental et social

Une autre difficulté importante de CARE a été la confrontation avec les pratiques RSE déjà en place. Ce point est un corolaire du précédent mais il nous semble qu'il pousse l'analyse des freins et obstacles un pas plus en avant.

Ce point s'illustre tout d'abord lors des ateliers avec les impressions constatées au moment de la confrontation entre les enjeux RSE des entreprises avec les capitaux retenus. Pour les 3 entreprises dont nous avons suivi les ateliers, il y avait comme une déception de ne pas voir l'enjeu RSE retenu parmi les capitaux. Ces actions n'ont pas trouvé en CARE de porte-parole de leurs actions et engagements RSE.

Nous retrouvons cette situation aussi bien parmi les entreprises que nous avons suivies en ateliers (E1 et E3) que parmi celles dont nous avons recueilli le témoignage. Parmi celles-ci, il faudrait encore distinguer les entreprises dont les engagements RSE sont portés sur la chaîne d'achats ou leur modèle d'affaires (E3, E1 et E4) de celles dont les engagements portent davantage sur le chiffre d'affaires (E5, E6).

6.2.3.1. Des enjeux RSE sur la chaîne achats peu ou pas traduisibles dans CARE

Ainsi, pour E3, c'est l'impossibilité de traduire dans CARE les actions de lutte contre le gaspillage alimentaire et les achats auprès de partenaires locaux qui a été douloureuse comme l'a exprimé Stéphane :

« Et euh, c'est le fait de faire une démarche comme ça, quelque part, faire rentrer euh, des personnes extérieures qui sont euh, c'est aussi une forme de confiance et c'est une forme de dire euh, on est reconnu parce qu'on fait des choses. En tout cas, on va évaluer et apprécier ce qu'on fait. Et c'est pas trop ce qui s'est passé. Et il y avait un côté peut-être un peu universitaire, je dis pas ça de façon péjorative. Qui a un peu désarçonné, je pense, les personnes de magasin. Parce qu'on est nous, très terre à terre. C'est euh, le produit rentre, il est vendu euh, ou il est pas vendu, il est cassé, il est jeté euh, il est vendu avec une marge, ou c'est un fiasco euh, les gens, c'est du basique, basique. La direction du travail, c'est dramatique pour la personne, mais c'est aussi parce que c'est des bras en moins, et il y en a très peu en magasin, il y en a de moins en moins des bras. Donc euh, voilà. Peut-être que c'est anecdotique, ce que je vous dis, que c'est pas dans le scope de votre étude »

Ce point est complété par sa déception face au balayage d'actions plus « anecdotiques » :

« Donc euh... quand on a parlé aussi des ruches à un moment donné, euh, ça a été balayé, mais en dix secondes d'un revers, euh, c'était sans doute pas

pertinent effectivement de les retenir. Mais les gens, ils sont fiers de ça. Donc effectivement, il faut peut-être leur dire, dans l'état actuel des choses, ce n'est pas encore qui, ce n'est pas encore un sujet qui... mais ça a été pris quand même assez violemment quoi. Même si c'est quelques ruches comme ça, c'est pas... on est d'accord, il faut faire très, très attention, par rapport à des gens qui ont un métier euh, compliqué, la grande distribution c'est compliqué, mais tout le monde a un milieu compliqué... »

Pour E1, la confrontation avec CARE a également été difficile. Elle a porté sur son modèle d'affaires disruptif : fourniture d'une solution d'auto partage permettant de réduire les émissions de GES en ville et de fournir des solutions de transport en zones défavorisées comme nous l'a précisé sa dirigeante :

Marie : Mais outre, comme vous le dites, que quand on est dans le service, ben on n'a pas des marges de manœuvre énormes, c'est pas vrai. ... Moi, à chaque fois j'ai dit : ben oui, le vrai changement c'est d'avoir des voitures qui sont fabriquées autrement. Nous, qu'est-ce qu'on fait ? On les répare différemment. Bon... ça va pas chercher très loin. Et côté... Et côté (hésitations)... Côté comptabilisation, il y avait pas assez de monde pour le faire, améliorations, c'était pas notre sujet. Et par contre, on passait vraiment à côté de ce qui m'intéressait. Alors, après dans les réunions, on a commencé à parler du capital atmosphère. Mais, aller parler à un élu du capital atmosphère quoi, vous voyez ? Enfin... C'était... (hésitations) C'était trop loin quoi. C'était trop loin.

Nathalie : C'était trop décalé par rapport à vos préoccupations ?

Marie : Ah ouais ! Ah ouais.

Pour E4, la confrontation a porté avec sa politique d'achats responsable. Celle-ci n'a pas non plus trouvé en CARE un moyen de se représenter, comme nous l'a expliqué Sophie, sa dirigeante fondatrice :

« Bein il y a eu une déception parce qu'en fait, évidemment quand on travaille dans la construction bois on se dit qu'on veut surtout travailler sur l'origine des bois. C'est quelque chose en plus qui est très communiqué... (...) En fait, ça a été surtout beaucoup d'incompréhensions au départ, de ne pas comprendre pourquoi ça ne nous concerne pas en fait... C'est de dire : voilà, nous au début on voulait mettre la biodiversité des sols. On voulait mettre la protection de la forêt dans nos capitaux naturels. Et, on a eu énormément de discussions pour dire : mais non, en fait ce n'est pas votre capital naturel. Parce qu'en fait, vous n'avez pas accès à ça. Vous, vous achetez de la matière, qui est transformée en plus. Ce n'est pas vous qui gérez les forêts, ce n'est pas votre problème. Et ça, c'est vrai que la plupart des gens qui ont été dans CARE et qui ont eu des problèmes avec CARE, c'est parce qu'en fait ils se sont dit : ouais, mais en fait c'est bon, on m'enlève des moyens d'action. Voilà. Moi, la protection de la forêt c'est important, et tout ça. Alors qu'en fait... et du coup, on dit : ça dévalorise la méthode en se disant : finalement, elle évacue les problèmes (hésitations) réels qui ne nous concernent pas, on pourrait dire ça. Parce que finalement, ben du coup, le choix du bois, ben ça devient pas notre

responsabilité en tant qu'entreprise qui travaille dans le bois... ça, ça peut être la perception où on se dit « mais c'est n'importe quoi ». Donc, on a mis du temps à comprendre : non, ce n'est pas ça que ça dit. Ça dit juste que, on ne peut pas l'intégrer dans nos capitaux naturels parce qu'on n'a pas la main dessus en fait, on n'a pas de forêt à gérer »

6.2.3.2. Une meilleure traduction des enjeux RSE véhiculés par les prestations réalisées

Pour les entreprises E5 et E6, dont les engagements RSE se situent essentiellement sur les prestations réalisées l'enjeu de CARE de les représenter a été partiellement atteint, mais non sans difficultés. Notons que cette représentation des produits de maintien est associée à l'existence d'un marché commercial rétribuant de tels services. Si ce marché n'existe pas, de tels produits de maintien en resteraient à l'état théorique sans représentation comptable. L'absence de débouchés commerciaux ne permettant pas de les accrocher à une représentation financière.

C'est notamment ce point qui est à l'origine des déceptions de l'entreprise E1. Elle qui voyait dans le modèle CARE un moyen solide et robuste de représenter ses engagements environnementaux et sociétaux :

Et, comme c'est des habitudes, eh bien moi, je crois que pour changer les habitudes, il faut des choses tangibles. Et notamment, des chiffres. Voilà ! Par exemple, je donne juste un exemple au niveau du consommateur, enfin de Monsieur et Madame Lambda. Chacun pense que sa voiture lui coûte à peu près 100 € par mois, 100 – 150 € par mois. Vous dites à quelqu'un : combien te coûte ta voiture ? Il va dire 100 – 150 € par mois. En fait, c'est les pleins d'essence. Or, la réalité c'est qu'une voiture coûte 500 € par mois. Et il n'y a que quand vous donnez des chiffres très tangibles à des gens, qu'ils peuvent commencer à imaginer de changer leurs habitudes. Et c'est pareil pour les collectivités. Et donc, moi ce qui m'intéressait, comme toutes les collectivités sont en train d'être jugées sur la qualité de vie, sur la qualité de l'air, l'environnement, etc. je me suis dit : ah ben chouette, avec cette méthode-là, je vais pouvoir faire la démonstration comptable, je vais permettre à mes... aux villes, qui sont mes premiers clients (bon, on peut dire la même chose avec les entreprises), d'avoir la démonstration comptable qu'ils ont intérêt à passer, à financer le service E1 dans leur ville. (Silence). Et en fait, CARE, et alors ça il me semble que je l'avais dit, bon voilà. Et en fait, CARE, son objectif c'était de faire en sorte que moi, je sois, je fasse encore plus d'économies de CO2, de production de matière, etc. Donc moi, je voulais l'utiliser comme un argument pour convaincre mes clients et eux, ils étaient orientés sur l'amélioration à l'intérieur de l'entreprise.

Les entreprises pour lesquelles une telle représentation a été possible sont E6, spécialisée dans l'assainissement des eaux usées, et E5 spécialisée dans l'expertise environnementale de sites. Ces deux entreprises œuvrent dans le domaine des services écologiques. Leurs

prestations sont réalisées dans le cadre d'un marché commercial rétributeur.

Ainsi le Chiffre d'affaires de E6, a-t-il pu être requalifié en produits de maintien des capitaux d'autrui. Néanmoins, les effets de la modélisation CARE sur le résultat ont été par ailleurs si conséquents qu'il a été difficile de les partager avec la direction. A ces aspects fondamentaux touchant à la valeur produite par l'entreprise se sont ajoutées deux autres difficultés. La première est celle que E6 était en avance de phase sur les autres entreprises et essayait dès lors tous les plâtres de l'opérationnalisation du modèle. La seconde est que l'entreprise a subi une OPA fin 2020 qui a mobilisé les équipes et n'a guère laissé de place à la présentation des comptes CARE.

Finalement c'est pour E5, spécialisée dans l'expertise en réhabilitation de sites, que l'expérimentation CARE semble être allée le plus loin possible. L'identification et la valorisation des enjeux associés au chiffre d'affaires se sont faites de façon logique aboutissant à identifier un taux de 75% de chiffres d'affaires de maintien. Face à cette proportion, le niveau des coûts de maintien a également pu être estimé de façon synthétique. 6% de l'activité de l'entreprise devrait être consacrée au maintien du capital atmosphère. Un constat, une fois posé, qui amène l'entreprise à s'interroger sur le paradoxe de son activité : elle contribue au maintien du capital d'autrui mais génère ses propres impacts :

« il représente 6 pour 100 en terme de traduction euh dans le bilan comptable il représente 60€ pour 1000 € de chiffre d'affaires donc il représente 6 pour 100 et 6 pour 100 c'est notre résultat aussi voilà si on inclut si on convainc ce qu'on doit payer vis-à-vis de notre activité enfin si si on fait cette traduction on voit que et Ben on a un résultat nul donc euh moi je trouve que c'est un apprentissage hyper intéressant parce que même pour une activité comme la notre qui est totalement dématérialisé eux on a un impact qui c'est pour 6% de notre activité donc ça devrait être la base pour n'importe quelle structure presque consacrer 6% de son activité pour essayer déjà avoir un impact nul alors là c'est juste pour le capital atmosphère »

Ce point a été sommairement évoqué dans le rapport final sous le titre « valoriser ce que les entreprises font en termes de RSE ». Nous le présentons dans son intégralité pour rendre compte de cette inclusion finalement bien sobre, face aux déceptions, parfois émotionnelles des représentants des entreprises :

Valoriser ce que les entreprises font en termes de RSE

La question du capital est centrale pour le modèle CARE ; en conséquence, le projet se base sur la définition des capitaux naturels et humains et l'intégration des actions réalisées et budgétées dans le bilan. De fait, même si du temps est passé à l'analyse des politiques RSE, achats et RH, ces éléments sont finalement peu repris dans le projet en tant que tel. Dans l'objectif d'une meilleure appropriation du modèle, il serait intéressant de clarifier la valorisation des actions, en fonction de leur nature, de l'entreprise dans l'optique de les intégrer au modèle CARE, plutôt que de mener le projet en parallèle de ces actions, tel que cela a pu l'être pendant l'expérimentation. L'intérêt sera de mieux intégrer et valoriser les acteurs de l'entreprise et de faciliter leur mobilisation sur le projet. En ce sens, structurer une méthodologie de prise en compte du niveau de conservation des capitaux sur l'ensemble de la chaîne de valeur permettrait de renforcer la représentation des actions et leur pertinence.

Figure 86 - Extrait du rapport final de l'expérimentation PACA

Au-delà de ce constat, ce texte adossé semble renvoyer à l'enjeu capital de la chaîne de valeur. Celle-ci renvoie à la modélisation de l'activité de l'entreprise de bout en bout, incluant les actions menées dans le cadre des relations avec les clients et fournisseurs. CARE, centré sur une approche par les capitaux, avait initialement sous-estimé la portée des flux qui pouvaient passer par les entreprises positionnées au cœur de chaînes économiques.

Celui-ci pourrait représenter un pilier complémentaire à l'approche par les capitaux sur laquelle CARE est structurée. En centrant l'approche de CARE sur les capitaux, notamment en raison de son orientation très agricole dans les débuts - qui a conduit à ne voir que des entreprises ayant une prise sur les capitaux naturels - CARE a laissé un angle mort sur les enjeux qui transitent par les achats et ventes des entreprises en milieu de chaîne économique. Ce point concerne aussi bien les achats engagés que les prestations réalisées qui peuvent avoir un impact favorable sur les capitaux d'autres entreprises ou l'environnement général.

Cet absent de la modélisation a cependant été régulièrement convoqué lors de cette expérimentation mobilisant des entreprises pour la plupart en milieu de chaîne économique. Ceci a concerné aussi bien celles qui avaient engagé des actions RSE associées à leur chaîne d'approvisionnements que celles dont le modèle d'affaires est bâti sur les marchés de la responsabilité sociétale (traitement des eaux usées, dépollution).

Finalement l'expérimentation a permis d'avancer sur le concept de chiffre d'affaires de maintien, en revanche les enjeux portés par la partie achats de la chaîne de valeur restent peu explicites dans le cadre de nos observations. On pourrait rapprocher ces difficultés de modélisation avec celles qui caractérisent les métiers comptables : la complexité de la comptabilité fournisseurs est bien supérieure à la comptabilité client du fait de la multiplicité des flux amont à référencer. Elle rend le métier et les pratiques plus complexes.

6.2.4. Une communication complexe

L'aspect évanescent de la communication permet d'en faire une analyse double. Nous pouvons aussi bien relater la perception du modèle par les acteurs de l'écosystème, au regard

des échos et des répliques perçues par les acteurs, que celles de la sphère de l'expérimentation.

Commençons par évoquer la perception générale, à l'été 2020, de CARE par un acteur de l'écosystème :

« Bon... voyez j'en parle ce matin à Alexandre. Il me dit mais on a une autre entrée donc on va continuer notre entrée. (...). Nous... ils veulent faire. Ils veulent faire. Le faire c'est quand même supérieur à la ... enfin bon... Je sais pas bien si on va réussir à à ... je crois qu'il faut de la diversité de d'approche. Ce qui est très important c'est que les dialogues soient là. Hum ... On va avoir un retour d'expérience CARE le 7 septembre avec dans Pro durable le work shop qui coûte quand même 450€ voilà enfin... Voilà Je sais pas si y aura un événement avant non payant ... c'est quand même pas un très bon signal ça si c'est le cas de démarrer la communication sur un moment comme ça j'espère que Hervé a prévu quelque chose avant. Mais c'est quand même 7 septembre donc ... voilà moi j'ai quand même fait 30 ans de médias donc j'essaye de les mettre en garde mais ils ont une vision un petit peu euh « mais enfin quand même ils pourraient quand même nous demander ce qu'on fait les journalistes ils pourraient quand même travailler leur sujet »

En aout 2021, la directrice d'un acteur, toujours allié à CARE nous a livré sa perception des discussions sémantiques sur le modèle qu'il souhaite dépasser pour mieux se l'approprier, ne pas se sentir « mariée » avec lui :

Nathalie : Alors autre chose aussi intéressante, c'est les évolutions sémantiques dans la communication de Fermes d'avenir. Des fois, c'est CARE, des fois c'est CARE TDL des fois c'est comptabilité, triple capital, des fois c'est comptabilité, multi capitaux. Est-ce que maintenant, vous êtes arrivé à une stabilisation de cette méthode dans la sémantique ? ou est-ce que c'est un peu au gré des initiateurs ? des fermes ? Et qu'est-ce que vous en faites ?

Fanny : Alors... en fait Moi, j'aime, j'aime parler maintenant de comptabilité socio environnementale... J'avoue que les débats sémantiques m'irritent un peu (rires) et donc j'ai changé la terminologie compta triple capital en compta socio environnemental parce que j'ai compris le capital ça irritait trop les chercheurs. Mais je trouve pourtant extrêmement compréhensible pour le grand public. Ce serait beaucoup plus simple (?). Les gens voient tout de suite, ils ont tout de suite compris le triptyque développement durable et donc c'est un peu binaire. Mais comme ça, c'est clair. Environnemental, ça fait déjà des termes compliqués. Et pour moi, CARE c'est une méthode parmi différentes méthodes de compta socio environnementale et j'aime donc parler de compta socio environnemental pour laisser une ouverture à parler d'autres approches aussi... et je dis ça parce comme il y a bien un peu des conflits de méthode entre chercheurs, y a différentes écoles. Nous, notre rôle chez Fermes d'avenir, c'est normalement pas de prendre position pour l'un, pour l'autre. Au bout d'un moment, on est obligé de choisir une méthode pour dérouler et avoir des résultats et en faire quelque chose. Mais voilà moi je ne me sens pas spécialement mariée avec CARE et j'ai aussi envie de regarder ce qui se passe

ailleurs... Mon... Je suis toujours un peu tiraillé entre l'envie de faire un truc opérationnel et donc qui oblige à choisir une méthode et par ailleurs, l'envie de d'embarquer un maximum de monde. La transformation des systèmes comptables. Qui peut être parfois, nécessite des arbitrages des consensus nécessitent de pas être trop puriste et comme CARE c'est très très pur, en termes de marketing, c'est ... je trouve c'est que c'est une méthode qui est difficile, difficile à vendre »

La question de la communication peut être approfondie en recentrant l'analyse sur l'expérimentation. Le rapport d'analyse de l'expérimentation fait d'ailleurs une mention spécifique sur ce point celle d'adapter la communication opérationnelle sur le modèle et de veiller à la pédagogie :

Adapter la communication opérationnelle sur le modèle

La communication sur le modèle CARE peut être affinée et adaptée aux profils rencontrés du fait que le côté innovant peut être un argument pour certaines entreprises et certains profils. Les bénéfices concrets pouvant être apportés doivent être davantage mis en avant que l'aspect « technique » du modèle. L'apport tangible et concret que CARE peut amener aux entreprises dans la relation à son écosystème et ses parties prenantes n'est pas assez mis en avant.

La question de soutenabilité forte vs faible ainsi que la notion de création de valeur et de performance peuvent être abordées en début de projet afin de faciliter les discussions suivantes en atelier.

La pédagogie sur le modèle CARE peut être revue afin de faire entrer les acteurs plus facilement dans le cœur du modèle dès le départ. L'utilisation d'exemples plus adaptés aux métiers, la visibilité rapide sur ce qu'est le livrable final de CARE et le cheminement explicite – avec exemples à la clé - de la construction du livrable, pourrait permettre une mobilisation plus soutenue des acteurs. L'utilisation d'un vocabulaire moins éloigné de celui des entreprises permettrait également une meilleure appropriation.

Les entreprises ayant testé le modèle étaient désireuses d'aller plus loin en souhaitant prendre en compte les enjeux d'évaluation des capitaux naturels et humains sur leur chaîne de valeur. L'approche retenue dans le cadre de cette mission ne permettait pas de traiter un tel périmètre.

Les perspectives du programme doivent s'inscrire dans cette trajectoire. CARE peut devenir le stress test des entreprises. C'est un outil qui permet de voir si le modèle d'affaires de l'entreprise est réellement durable et soutient l'activité future de l'entreprise.

Figure 87 - extrait du rapport final de l'expérimentation

Ce paragraphe du rapport semble faire écho à des remarques d'entreprises exprimées lors d'entretiens au sujet du rapport. Ainsi, Marc de E2 évoquant poliment le style très « direct » du rapport :

Marc : « oui alors je vais être très direct à ce niveau-là les choses sont pas forcément très clair pour moi sur le plan de du livrable euh on a reçu un rapport cet été le rapport de E2 sur l'opération collective CARE donc il y a énormément de de d'éléments descriptifs en fait sur l'état des lieux qui sont parfaitement compréhensibles et euh euh bah je les ai pas lu, je les ai lu tout à l'heure en diagonale mais ce qui pose pas de problème on se retrouve là-dedans c'est assez euh c'est assez direct hein dans le la manière de présenter les choses »

Les représentants de E4 et E10 nous ont exprimé des retours similaires au sujet du rapport et de son usage. Sophie de E4 au sujet de ce qui a été fait du rapport « Rien. Rien, parce que c'est trop... on ne sait pas... On ne sait pas le lire, on n'a pas eu de... on n'a pas eu de points

avec eux à la fin...Mais (souffle) de toute façon, franchement c'est pas... (hésitations) ça voudrait rien dire en fait, je veux dire c'est vraiment un tout, tout petit point de départ. »
 Idem pour Sandrine de E6 « *Le mémoire était incompréhensible ... Les collaborateurs n'ont rien compris, même pour moi, c'était lourd »*

Un retour similaire a été fait par Isabelle de E10 « *On a reçu le rapport et on n'en a pas parlé. Alors, comme je vous le disais, je pense que les journées sont trop courtes. Mais non, on n'en a pas. C'est tout simplement ça je pense ... Que les journées sont trop courtes »*

Sur un usage partiel du rapport, sur les indicateurs par exemple, Isabelle a été tout aussi évasive « *Pour vous dire Nathalie, en vrai et en toute transparence, je me souviens même plus voyez. Je pense qu'il y avait un capital humain et peut être un atmosphère. Mais vous voyez, je sais, c'est dommage. Non, je ne sais même plus ce qu'on a vraiment choisi à la fin parce qu'on les a balayé. Et ça, c'est pareil. »*

A ces difficultés de forme les promoteurs de CARE semblent avoir réagi en privilégiant une communication très épurée sur l'expérimentation lors du webinaire final. La présentation orale a duré 1h30. Elle est associée à un support de 27 planches titres et photos comprises. Sur celles-ci 7 résumant de manière graphique et synthétique les principaux résultats de l'étude : effets d'entonnoir entre enjeux et capitaux, indicateurs, exemple d'application au capital bio diversité, principaux enseignements. Les planches sont très aérées, évitent l'effet de saturation visuelle.

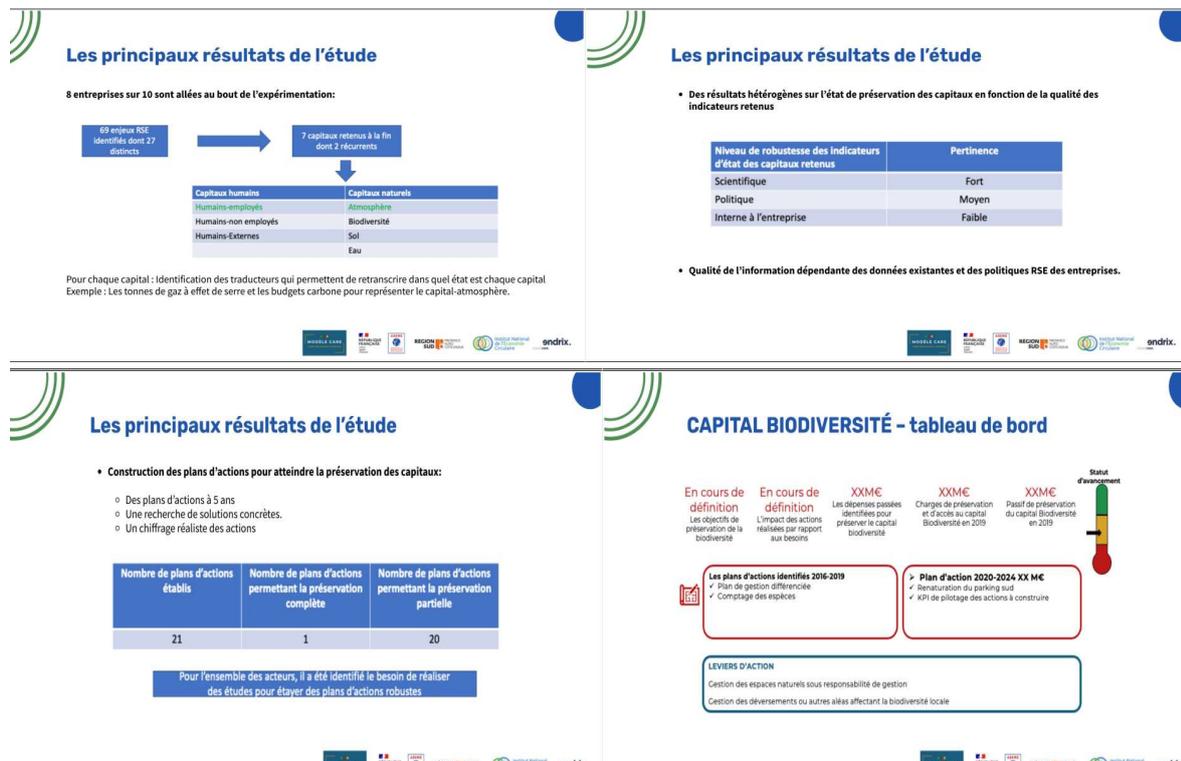


Figure 88 – 4 des 7 Planches synthétisant les travaux menés lors de l'expérimentation

Deux planches complètent ces 7 en présentant pour mémoire un bilan et un résultat au format CARE au milieu d'autres éléments. La vue du document permet de rendre compte de l'effet

de décalage entre le bilan et résultat CARE, toujours empreints d'une vision initiale très comptable, et les planches qui l'entourent, assez épurées dans leur contenu

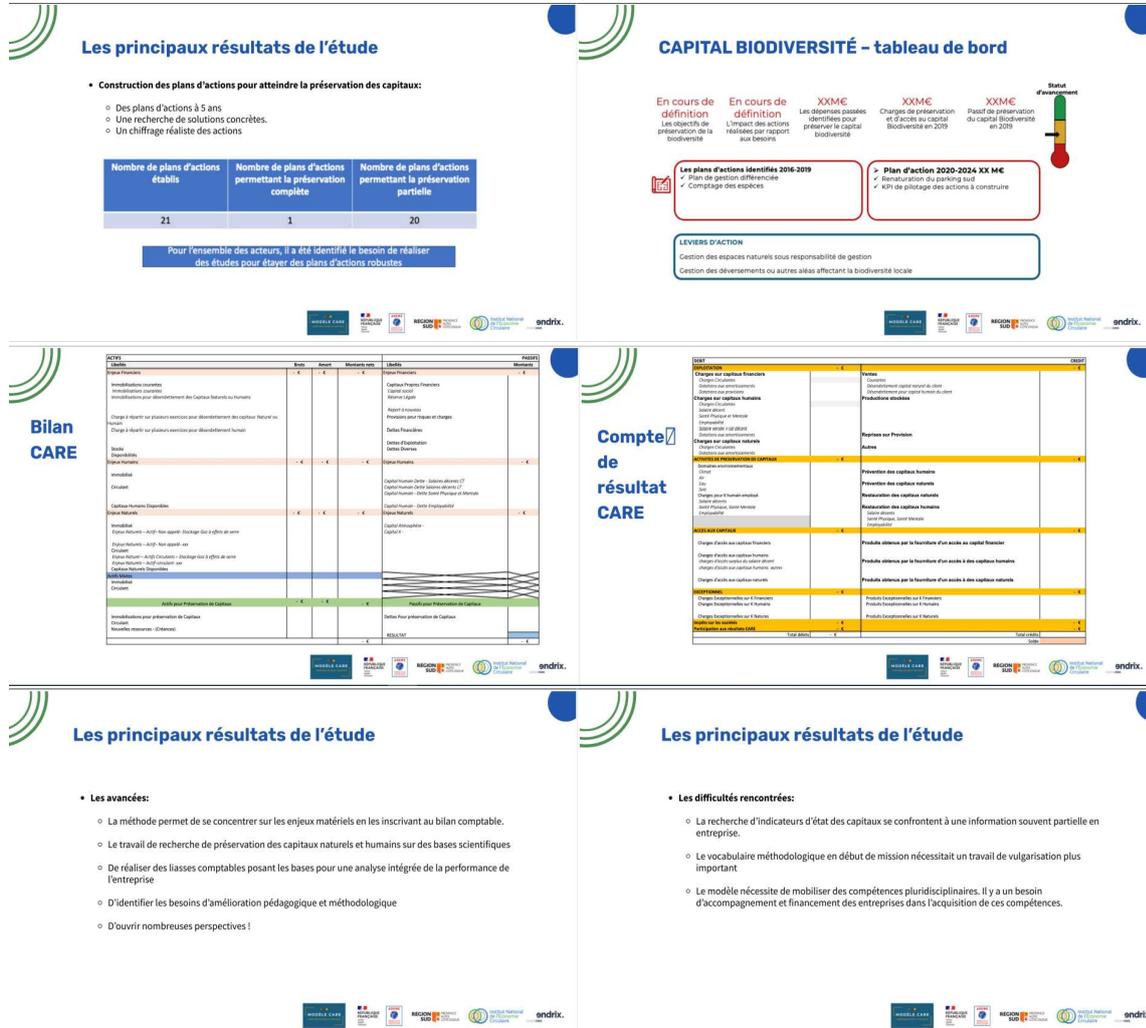


Figure 89 - Présentation d'un bilan et résultat CARE insérées parmi 4 des 7 autres planches

L'impression avec recul laisse néanmoins à penser que ces deux planches comptables sont posées là sans réflexion sur le décalage visuel avec les 7 autres. S'agit-il d'un choix délibéré pour montrer la complexité sous-jacente ? ou d'un oubli associé à un acte manqué ? Nous approfondirons la question de la « motorisation » comptable de CARE et des questions qu'elle soulève dans un autre développement.

Au-delà de la communication difficile sur l'approche de CARE, les difficultés techniques à la présenter renvoient à un autre champ tout aussi riche par ses réflexions : celui de la complexité de la comptabilité. Cette complexité comptable étant elle-même enrobée, encadrée dans une complexité « universitaire »

6.2.5. Complexité du modèle comptable, complexité de l'approche universitaire de CARE
« ils sont encore traumatisés par leur prof de maths »

Les acteurs du terrain ont également exprimé une forte réserve à la complexité de CARE. Ce frein, déjà actif sur la comptabilité traditionnelle est amplifié face à la couche supplémentaire de technicité induite par la dimension multi capitaux. Ces deux niveaux de complexité semblent créer une peur qui peut expliquer le succès de modèles concurrents moins complexes donc plus séduisants.

De nombreux témoignages corroborent cette impression générale.

Ainsi Fanny, s'interroge sur la manière de rendre la modélisation CARE plus accessible :
« alors moi J'ai déjà envoyé plusieurs messages à la mer vers Hervé ou vers Alexandre en disant mais Comment on markette le truc ? Quoi ? Comment ? Comment s'y prendre pour raconter une histoire compréhensible ? Qui fait que oui, les gens vont se dire c'est génial, il faut y aller »

Angèle évoque une quasi-douleur « j'ai du mal » face à la complexité comptable

« Donc voilà pour moi ce que fait apparaître Après je vais quand même vous avouer une chose c'est que j'ai du mal hein j'ai du mal en tant que béotienne non-économiste non comptable. J'ai du mal Même moi après 4ans 5 ans de compréhension de c'est quoi le coût historique, la juste valeur, le machin le truc oui. J'ai compris le truc de la double partie. J'ai aussi ma boîte à faire tourner donc je vois bien... mais je sais pas dans combien de temps j'arriverai à comprendre vraiment la mécanique de ces choses-là ... en tous cas du point de vue du principe je crois que la pédagogie c'est de placer les entreprises qui veulent s'y coller dans une logique améliorative ... Au sens OK vous prenez un coup vous tombez trouvez plus bas dans un premier temps parce que vous vous êtes lucide mais votre lucidité elle va vous aider puisque vous allez voir le progrès trajectoire de progrès »

Ce constat nous amène à évoquer l'un des freins les plus actifs : celui de la difficulté spécifique à communiquer de façon synthétique sur un modèle comptable, ses outils. La complexité de la comptabilité a souvent été avancée comme un argument important expliquant les limites de CARE. Les difficultés à rendre visible et à piloter les conséquences d'engagements plus exigeants sont noyées dans une difficulté d'entrée à comprendre les concepts comptables.

Marc de E2 évoque ainsi le fait que la dimension comptable n'a pas été l'élément déclencheur de la décision « après le volet comptable et la mécanique comptable du projet n'a pas été le déclencheur hein je vous le dis tout de suite (rires) ».

Stéphane de E3 évoque la difficulté à intégrer les dimensions comptables et technique di modèle « et même si Hervé m'a fait suivre après le support de la formation, c'est pas pareil. Euh, bon, mais ça, c'est un peu inhérent on va dire à... au projet avec compta durable, qui

est peut-être pas un sujet que vous, vous allez intégrer dans votre thèse, en tout cas dans votre réflexion, mais, euh, il faut pas louper une étape et ni une formation parce qu'il y a quand même beaucoup de choses, et euh, le lien de tout ce qui est données RSE par rapport à en faire le rapport euh, avec ce qui est de cette méthodologie-là est pas forcément immédiate et facile... Donc voilà, la digestion et la... Le lien entre les deux est pas forcément facile »

C'est Sophie de E4 qui nous a fourni la lecture la plus approfondie des conséquences de cette complexité. Son rôle polyvalent de dirigeante fondatrice de l'entreprise se couple avec celui de responsable financière. Elle bénéficie déjà une bonne maîtrise des sujets comptables. Elle connaît bien cette difficulté et l'insère dans un cadre plus général :

Donc ça, après sur la partie freins, c'est que ça fait un peu usine à gaz quand même quoi, je veux dire c'est quand même compliqué. C'est-à-dire que déjà une compta classique, ben c'est pas simple – simple on va dire, mais là, on rajoute une complexité quoi. Voilà. Donc pour les petites entreprises, bon ça va (hésitations) ... même moi qui ai une appétence pour la compta, ça reste compliqué. Donc je me dis pour les gens, enfin les toutes petites entreprises, c'est ingérable quoi. Donc il faut vraiment aussi travailler sur une simplification.

Cette complexité semble encore s'exprimer de manière très visuelle dans la présentation de CARE, hors texte, faite dans le guide des comptabilités intégrées. Un bilan et un compte de résultat figurent à titre d'illustration du modèle contre de nombreux schémas graphiques et visuels pour les modèles « concurrents » et notamment LIFTS. La comparaison entre les représentations visuelles de CARE et de LIFTS est présentée en annexe 35.

La maîtrise par Sophie des problématiques de la comptabilité au sein de son entreprise lui donne également une vision méta du sujet de la complexité comptable et de sa représentation. Elle a spontanément formulé des solutions pour faire face à ce défi : intégrer les professionnels du chiffre dans la démarche. Pour autant, l'alliance avec les professionnels du chiffre, qui maîtrisent déjà la complexité comptable, et n'auraient qu'un pas supplémentaire à franchir pour maîtriser CARE ne va pas de soi. Les témoignages que nous avons collectés auprès des professionnels financiers des entreprises pilotes évoquent des freins spécifiques à ce public.

6.2.6. Les freins des financiers face à CARE : « y a plein de ça dépend ! »

Ce propos semble résumer la difficulté spécifique aux financiers.

Au-delà, la réaction des financiers est un aspect important de l'analyse car CARE est une modalisation financière. Son langage pourrait parler à un public rompu à sa pratique et à son expertise de producteur de l'information financière.

Ce constat repose sur plusieurs aspects : la mobilisation des financiers lors des ateliers ou réunions plénières et leur réactions spécifiques lorsque nous avons pu les interviewer. Nous pouvons également englober ces réactions dans les éléments plus généraux fournis par le questionnaire adressé aux financiers dont les résultats ont été publiés dans le Livre Blanc des comptabilités environnementales et sociales.

De manière générale tous les ateliers se sont déroulés en présence d'un représentant de la fonction finances : comptable, contrôleur de gestion ou directeur financier et administratif à l'exception de ceux menés avec l'entreprise E1 (ESS, location de véhicule) et l'entreprise E4. L'absence de représentants financiers pour E1 et E4 s'explique par la taille réduite de ces entreprises et l'implication directe de leurs dirigeantes sur les questions financières.

La présence des financiers est régulière d'un atelier sur l'autre mais a été nettement moins marquée le jour du séminaire de février 2020. Pour 10 entreprises représentées, seules 4 avaient un représentant financier, dont l'un non invité dans le courriel d'envoi de l'INEC. Parmi les absents, 2 avaient été invités, 2 autres ne l'avaient pas été. Cette présence irrégulière des financiers peut être liée à une communication insuffisamment ciblée à leur égard. Au-delà de cela, leur absence pour la réunion de février 2020 peut également s'expliquer par la concomitance avec la période de production et de vérification des comptes annuels.

Nous n'avons pas pu interviewer tous les financiers participants à l'expérimentation. Le manque de temps pour mener des entretiens systématiques au-delà du cercle des 3 entreprises, mais aussi leur mobilisation partielle : importante au début, plus faible vers la fin expliquerait le faible retour de ce public.

Signalons pour commencer la réaction spontanée et dense d'un contrôleur de gestion de E2 lors de l'atelier 4, ultime étape avant la présentation des comptes au format CARE :

« Après le problème c'est qui (qui) va faire ? comment on va suivre ? C'est très développé c'est une démarche intellectuelle que tout le monde n'a pas c'est une annexe de mon travail quotidien. Il faut alimenter ; il faut que ce soit validé au niveau du groupe. Je ne peux pas me consacrer à cela sans avoir l'aval du groupe. Mais il y a un investissement derrière. Je ne peux pas faire cela dans mon coin tout seul. Pour expérimenter, de moi-même je ne peux pas valider continuer à faire cela. Il faut que cela soit fait au niveau des responsables nationaux »

L'entretien que nous avons pu mener avec Isabelle, directrice financière de E10 donne de nombreux éléments de compréhension. Au-delà des freins généraux ce qui ressort de l'entretien est que CARE manque de référentiels et de normes auxquelles se raccrocher. Il ne propose pas non plus d'échelle ni de repères pour savoir comment positionner le niveau de l'entreprise :

« Alors je sais qu'en finance, on n'est pas dans le scientifique pur, mais j'obéis à beaucoup de normes et je sais d'ailleurs dans quel univers elles sont à chaque fois. Donc je pense celle des questions. Dans la vision, on est d'accord. C'est un plan très personnel. Dans ma vision de ce qui se passait dans la réunion, je l'ai beaucoup entendu aussi. En fait, je trouve que qu'on manque de jalons de vision. Alors, comment en plus c'est dans l'environnemental le scientifique En fait, je pense alors c'est de mémoire, mais que beaucoup de gens ont demandé

oui, mais si, par exemple, on est sur le capital, l'atmosphère, quelles sont les échelles ? Alors c'est plus du tout les beaux mots alors pour résumer et illustrer quelles sont les échelles (?) De pollution ? À partir de quand on considère que ça c'est mal ... ça ça Commence à être mal ça commence à être une consommation excessive. Ça, moi, j'en ai cruellement manqué, alors un des seuls qui étaient pour moi le plus facile à représenter qu'on avait divisé avec Thomas c'est le seuil de rémunération décent je crois qu'ils avaient écrit ça. Je m'étais dit Ah celui-là il est super, c'est obligatoire que celui-là il arrive à le rendre fiable et tangible, ça ça devait (??) Il y a des tables quelque part. Eh ben non, pas de table c'était bah. En fait, ça dépend de la région. Ça dépend. de je sais pas du métier bein il y avait plein de ça dépend bein dans nos métiers Nathalie ça ne dépend pas en fait. Il y a une table nationale internationale et il y a des indices Hamburger dans le monde entier pour savoir si un pays est plus ou moins en haut dans le pouvoir d'achat. Bein pour moi, ça ça n'existe pas et tant que j'ai pas cette table que Je la comprends pas. Je ne peux déceimment pas vous donner mon curseur de capital là-dessus. Moi, je ne sais pas. Alors j'ai dit comme je disais dans le questionnaire que vous m'aviez posé tout ça, c'est très personnel. C'est comme ça que je vois mon métier (...) mais dans mon métiers habituels je suis conforme à une norme. Et quand je dis que je suis un KPI plus ou moins bon en EBITDA et bein Je suis entre 10 et 15% en industrie. J'ai des comparables et je sais ce que font mes collègues. Je sais ce que je fais le marché, je tiens des codes bancaires connus, donc je sais dire je sais juger oui ça OK je m'améliore je régresse je sais où je suis... »

Un responsable financier n'a pas le temps, ni la disponibilité d'esprit pour aborder et produire quelque chose sur un sujet non abouti. Le côté très structuré de son métier, les circuitages intellectuels induits par la profession peuvent constituer un frein pour aborder un sujet encore en construction :

« Typiquement, dans ses évaluations de capitaux, je ne sais pas où je suis et je sais même pas si ce que je fais, c'est ça a du sens au niveau mathématique dans mes Etafi. Je sais même pas si. Si c'est bon, si c'est comme ça que ça s'évalue si je sais pas ... vraiment je suis complètement aveugle et je trouve que ce n'est pas du tout remplissant, mais que ça donne pas envie d'y passer des heures quoi. Parce que si c'est pour faire quelque chose que je ne comprends pas ou je sais pas ce que ça donne à la fin je Voilà, c'est pas dans mon ADN de financier quoi »

La réaction de Sandrine, directrice financière de E6 a également porté sur l'opérationnalisation insuffisante de CARE qu'elle a considéré comme un « *Projet très abstrait, on ne comprenait pas où on allait* ». Elle a également souligné le décalage entre une vision universitaire et la capacité d'appréhension des opérationnels « *« Il fallait que CARE soit vulgarisé et pas seulement audible pour des thésards ... « Car s'il faut le mettre en place il faut voir que ce sera des gens comme nous qui le présenteront ... Il faut vulgariser le process »*

Au-delà de ses aspects, elle a surtout insisté sur les difficultés à communiquer sur le modèle et les actions qu'elle a spontanément initié pour réaliser cette communication. Elle a pris en

main des travaux de vulgarisation pour pouvoir présenter les résultats aux équipes « *Il nous fallait des bridges entre compte traditionnelle et compta CARE ... Avec le bridge (...) on comprend bien l'information - « briquette » expliquée ... J'ai aussi proposé de faire un cycle d'échelle des maintiens pour voir où on en est par rapport au maintien (...) Le mémoire était incompréhensible, Les collaborateurs n'ont rien compris, même pour moi, c'était lourd (...) Si on ne le marketait pas plus, le truc partait dans le mur »*

Cette simplification lui a permis d'être plus à l'aise avec les chiffres à présenter « *Je me sentais capable de la porter et de la présenter* », un enjeu important similaire à celui rencontré avec les chiffres de la comptabilité traditionnelle « *C'est comme la compta si on ne simplifie pas on ne comprend rien ... Dans ma carrière, j'ai toujours simplifié mon message, même si ce n'est pas parfait, pas complet, si on garde 80% du message c'est gagné (...) Si personne ne sait ce qu'est un EBITDA, un EBIT, c'est parce qu'on ne sait pas expliquer* ».

Elle parvient ainsi à faire progresser la compréhension d'année en année « *Je mets une briquette de plus* » (dans les bridges) auprès d'un public ayant généralement peu d'appétences aux chiffres complexes ... *Ils sont encore traumatisés par leur prof de Maths* »

Les réactions de représentants de la profession financière face à CARE peuvent être rapprochées d'éléments plus généraux issus du questionnaire de la DFCG sur la prise en compte des enjeux RSE. Un questionnaire auquel plus de 150 responsables financiers ou contrôleurs de gestion ont répondu entre février et avril 2020.

De manière générale, cette enquête montre que l'implication des financiers est plus importante lorsque l'entreprise dispose d'une instance dédiée à la RSE. Elle montre également que les financiers se sentent encore peu impliqués dans les problématiques RSE de leurs entreprises (39%) et estiment devoir s'impliquer davantage (82%).

Sur la question de l'intégration des enjeux RSE dans les outils à caractère financier, l'enquête montre qu'ils sont peu utilisés dans les outils de gestion (30% des réponses). Quand ils le sont, les données se retrouvent essentiellement dans les tableaux de bords (51%) et en comptabilité analytique (21%). L'utilisation des données en comptabilité financière est plus importante (39%). Mais dans ce cas, celles-ci restent à usage interne et ne sont pas communiquées à l'extérieur (45%) ou alors sont relatées dans l'annexe (35%).

Selon cette enquête, l'implication des professionnels du chiffre dans la démarche RSE passe avant tout par la mobilisation de leurs compétences à ces sujets : intégration des données dans le pilotage, valorisation et suivi des coûts, garantie de qualité, communication financière, gestion et anticipation des risques

Sur l'intégration, c'est-à-dire une prise en compte des enjeux RSE dans le financier, les freins évoqués par les financiers portent majoritairement sur l'absence de données dans le Système d'Information finance. Mais au-delà de cet enjeu technique, l'absence de mandat, le manque de formation ou plus simplement le manque de ressources pour traiter ces sujets sont des freins tout aussi majeurs

Plus spécifiquement, nous avons pu nous entretenir avec Mathieu, un directeur financier, connaissant CARE par oui dire et ayant participé à l'organisation du questionnaire du livre blanc. Il nous a précisé que ce questionnaire a été diffusé de manière très large, à 3000 adhérents et followers de la DFCG et que le taux de réponse n'est que de de l'ordre de 10%. Ce faible taux est néanmoins important au regard des taux habituels de répondant.

La vision lointaine de CARE que Mathieu connaît par ses lectures est évocatrice de freins spécifiques liés à la perception lointaine du modèle. Il évoque notamment la dimension trop française du modèle :

« CARE peut faire défaut car c'est une méthode franco-française ... Des méthodes internationales seraient plus opportunes ... Les méthodes internationales sont plus efficaces par rapport à la rentabilité et au vu des crises »

Et la difficulté à déployer un tel modèle sauf à y trouver un intérêt, il serait ainsi selon lui :

« Difficile à une entreprise de se lancer dans une démarche de pionnier... CARE absorbe beaucoup d'énergie (...) On peut toujours trouver du temps pour des projets fédérateurs mais à condition que cela donne des perspectives et apporte plus d'efficacité »

Au-delà de ces considérations il évoque les aspects inquiétants du modèle *« CARE est intéressant mais inquiétant »* et la difficulté à lancer une telle démarche sans légitimité *« Il faut déjà être à l'aise dans une entreprise pour lancer ce type de projet »*

6.2.7. Maintien et dette, des concepts difficiles à imposer face à la dominance des externalités

C'est l'un des freins les plus profonds, et en même temps difficile à quantifier précisément car les obstacles techniques ou contextuels décrits précédemment ont pu voiler la conscience de l'enjeu. Ce point transpire néanmoins des entretiens menés, des observations d'ateliers et de réunions plénières.

Dans CARE, le principe de maintien des capitaux naturels et humains, se couple avec celui de la dette lorsque de tels engagements n'ont pas été menés. Il est au cœur du réacteur de la modélisation de CARE. Ce mécanisme simple dans ses principes mais complexe dans son application se heurte à la dominance d'une approche de l'environnement par les externalités. Ces externalités sont soit négatives, lorsque des dommages collatéraux à l'activité économique sont causés hors du périmètre de l'entreprise, soit positives, lorsque l'entreprise réaliserait des actions bénéfiques au-delà de son périmètre de responsabilités.

Il est intéressant de constater que le terme externalités est présent jusque dans les propos de personnes a priori proches des idées de CARE. Ainsi, le responsable de l'une des fermes du réseau FDA nous a-t-il indiqué que l'idée de départ en expérimentant CARE vers 2016 était de *« démontrer les externalités positives de l'exploitation (...) comment mesurer l'effort de l'exploitation pour mesurer les externalités positives dégagées sur le territoire »*

En février 2020, l'intervention de Marc, directeur développement durable de E2, montre que cette idée de l'externalité positive est encore enracinée, y compris chez un spécialiste « *Je continue parce que j'ai le micro. Idem questions sur le niveau de maintien. Quelles valeurs on donne à la nature. Réflexions vieilles comme le monde... C'est un vrai problème* » Son propos sur les externalités avait donné lieu à une correction un peu ferme du fondateur de CD, « *un point sur la valeur. Vous l'avez dit et il faut le déplorer. Il faut qu'on sorte de cela. Cela n'a aucun sens. Là c'est vraiment la question du bon niveau de maintien* »

Et même lors de l'un des témoignages positifs sur l'expérimentation CARE en janvier 2022, le dirigeant de E5 indique parmi les freins au modèle qu'il fallait accepter « *que même si notre croissance entraîne des externalités positives il fallait freiner les externalités négatives* »

Nous avons évoqué ce ressenti sur la dominance d'une représentation inconsciente par les externalités avec l'un des promoteurs du modèle, allié notamment autour des enjeux sur le capital naturel. Il nous a livré son propre regard sur cette impression. La dominance de l'approche par les externalités viendrait de l'ancrage d'une vision économique classique :

« Vraiment, la manière dont ça se fait de manière courante, enfin, pas courante, mais... parce que... il faut dire que c'est quand même assez anecdotique, mais les méthodologies majoritaires de valorisation de... des questions de nature, c'est principalement à travers des méthodes de valorisation mainstream héritées de l'économie environnementale, donc de l'économie classique, et c'est la question de la valorisation d'externalités négatives ou positives »

Celle-ci est même devenue un effet de mode parée des vertus de la connaissance :

« C'est un mot qui a vraiment gagné... ouais... et qui... enfin, là où c'est dangereux c'est qu'en fait, il a... maintenant, en fait, comme c'est un mot un peu à la mode, un mot un peu à la mode et qui montre un peu qu'on s'y connaît un peu en question d'environnement, de RSE, voire d'économie environnementale »

La difficulté à s'affranchir de cette vision dominante se conjuguerait à l'adhésion laborieuse à l'idée d'une dette. Une intervenante engagée dans l'écosystème nous a ainsi exprimé sa perception de la dette « *c'est un risque de repoussoir mais peut-être que c'est mal compris il faut d'abord dans notre culture chrétienne dettes fff voilà c'est de la culpabilité, c'est quand même pas rien !* »

Plus fondamentalement, il semble que cette dominance de la notion d'externalité freine la compréhension de la logique de maintenance portée par CARE. La maintenance serait-elle trop simple face aux charmes d'un concept complexe et raffiné comme l'externalité ?

Le concept d'externalité est associé à de nombreuses croyances sur les activités économiques utiles à l'écosystème et au capital humain et le souhait de les représenter. Il est associée à une vision économique des enjeux, nous pourrions même dire « économisée » comme le souligne l'un des promoteurs de CARE. Elle viendrait d'une tendance de fond à ne

considérer les enjeux des impacts environnementaux que sous l'angle de leurs conséquences économiques comme le précise ce promoteur de CARE :

« En fait, le danger, je trouve, c'est qu'il est de plus en plus employé au titre... enfin, en remplacement d'impacts. On n'appelle plus maintenant des impacts environnementaux, il y a beaucoup de gens maintenant qui parlent directement d'externalité, alors qu'en fait, l'externalité, c'est pas l'impact sur l'écosystème, c'est pas l'impact environnemental, c'est pas le... la manière dont les pressions humaines pèsent sur le fonctionnement des systèmes vivants, ça environnemental. C'est les conséquences économiques de ces impacts, et du coup, ça... c'est vraiment une vue extrêmement, du coup, utilitariste, monétariste, et financière, en fait, tout simplement, financière et par le biais de la valeur, en fait, des problématiques environnementales, quoi, qui... bah du coup qui obèrent tout ce qui est... euh... tout ce qui est impacts sociaux... sociaux, humains et impacts écologiques, quoi »

La compréhension tout aussi laborieuse de l'articulation complexe entre dette et externalités après une question rebond de notre part nous a été livré par l'intervenante précédente : dans CARE les externalités positives sont une moindre dette :

Angèle : « Peut-être que dans tous les scrupules que je viens d'exprimer je m'invente que on peut éviter de parler de dette et peut-être que j'ai tort mais je pense que par rapport à votre sujet qui est comment les choses sont perçues et acceptables quand on entend je veux pas nommer de gens en particulier. Des gens qui ont été impliqués dans ferme d'avenir notamment le retour d'expérience il y a une manière de dire bah de toute façon quand on fait une démarche CARE on part d'un bilan qui va être très bon à quelque chose qui va être totalement négatif on se charge de quelque chose qui de toute façon ça va être très lourd parce qu'on fait apparaître des coûts de maintien mais sauf que c'est lourd du côté ... parce que on compare à l'existant mais d'un autre côté on prend les dettes des externalités négatives entre guillemets, le mot n'étant pas acceptable et ça par contre je comprends très très bien parce comme je dis faut la fête à Pigou¹⁴³ un siècle après faut la faire (sourires)... exit les externalités euh mais euh je je je je je ... il y a des externalités positives donc ce que je veux dire par là c'est que la dette on prend des dettes mais on va aussi valoriser des choses ... est ce que je suis clair ?

Nathalie : Dans CARE justement on ne valorise pas ?

Angèle : on valorise pas mais on va avoir du bénéfice enfin, on va avoir du bénéfice ... que deviennent les externalités positives dans CARE ? eh bien elles sont une moindre dette »

Les croyances sur les externalités semblent ainsi rencontrer la dette mais de manière orthogonale. La dette renvoie les entreprises vers une responsabilité élargie de maintien de capitaux qu'elles utilisent mais dont elles ne se sentent pas comptables, là où elles pensaient déjà être dans le « bien » par leurs actions RSE.

¹⁴³ Un événement qui sera organisé deux ans plus tard, en juillet 2022 à Ground Control

Ce décalage lié à la prise de conscience de la dette peut être douloureux comme le souligne Angèle « *c'est un peu brutal et c'est même un peu violent hein cette affaire là et donc ça expliquerait le fait que personne ne veut y aller dans ce cette approche drastique* » et difficile à faire accepter « *On continue de penser ça surtout après avoir entendu ce matin encore Alexandre Rambaud disant il n'y a pas de pont, y a pas de pont ... il n'arrête pas de dire ça* »

La dette renvoie à un décalage profond entre ce que les entreprises pensent d'elle-même et la modélisation CARE. Elle renvoie à des valeurs disjointes. Les entreprises s'attendaient à une valorisation de leurs actions RSE avec l'aval du compteur CARE. Au fil de l'expérimentation, elles se découvrent une dette. La découverte de la dette provoque une remise en cause atrophiante :

Au départ cela ne devait pas nous donner plus de boulot. Et on s'est rendu compte que selon les capitaux qu'on a défini on avait une image de notre société ... on pensait être très mature mais quand on a listé cela on s'est senti pauvre...

Avec CARE, les externalités ne sont donc plus appréciées sous l'angle de l'opportunité à mettre en avant mais d'une conséquence systématique de l'activité. Si elles sont négatives, elles se traduisent par des coûts de maintien à engager, et cumulativement par une dette. Le fait de réduire ses externalités négatives permet de réduire sa dette. Si elles sont positives et qu'elles donnent lieu à des prestations valorisées économiquement, elles correspondent de fait au maintien du capital d'autres entreprises comme l'a montré l'exemple de E6 et E5.

La modélisation CARE stimule ainsi une vision intégrée des chaînes d'action des entreprises. L'entreprise ne doit plus se considérer avec son seul périmètre, mais au regard de sa contribution à d'autres acteurs de la sphère économique.

Dans cette perspective, CARE tendrait ainsi à révéler les phénomènes d'interdépendance environnemental et sociétal entre les entreprises.

Les efforts de maintien d'entreprises ont des effets sur les écosystèmes dont elles dépendent. Elles participent ainsi à l'intérêt général au prix généralement d'une réduction de leurs profits. Si à l'inverse, les activités d'une entreprise conduisent à avoir des externalités positives et que celles-ci sont valorisées économiquement dans le cadre de marchés actifs avec d'autres entreprises, elles génèrent alors des flux de maintien de capitaux dans un espace élargi au-delà de leur périmètre. Cet élargissement s'appréciant par le prisme d'une coresponsabilité sur les capitaux environnementaux et sociaux qui débouche sur la vision des « *comptabilités éco systèmes centrées* »

Le tableau ci-après résume notre compréhension des effets d'interdépendance entre la dette matérialisée dans CARE et les externalités. Nous considérons pour simplifier la situation de l'entreprise A générant des externalités positives et négatives. Les externalités positives de A sont valorisables et valorisées économiquement par des liens commerciaux exclusifs avec l'entreprise B.

	Externalités positives de A		Externalités négatives de A	
	En augmentation	En diminution	En augmentation	En diminution
Type de dette impactée	Dette de B	Dette de B	Dette de A	Dette de A
Mouvement de la dette	Diminution	Augmentation	Augmentation	Diminution

Figure 90 - Les mouvements conjoints de la dette selon les externalités (source auteure)

Le sous-jacent de ces effets est l'approche en vision intérieur / extérieur promue par CARE. Elle impose un questionnement sur les impacts de l'entreprise sur son environnement. Elle conduit à questionner la place de l'entreprise dans les écosystèmes.

L'approche intérieur – extérieure se retrouve notamment traduite sous l'expression obscure de « double matérialité » actuellement discutée dans le cadre des réflexions sur les normes comptables de durabilité menées au niveau de l'ISSB et l'EFRAG depuis 2021.

Cette approche intérieur-extérieur est également illustrée par la question sur la place de l'entreprise dans la société. Elle renvoie à une confrontation entre deux modèles. Celui du développement durable *mainstream* dans lequel la sphère économique est mise sur le même plan que la sphère écologique et sociale. L'autre modèle, issue des travaux de René Passet, insère l'économie dans la sphère humaine, elle-même insérée dans la biosphère. Elle repose sur un raisonnement in abstracto des effets de l'absence d'une sphère et de l'interdépendance entre celles-ci.

La question du lien entre les propositions de CARE et cette imbrication dans les écosystèmes est actuellement étudiée dans le cadre d'une thèse démarrée fin 2021. Son titre provisoire est « réencastrer le système financier dans la biosphère en mobilisant le cadre conceptuel de CARE ». Cette thèse pourrait permettre de clarifier les apports de CARE, par son moteur comptable, à une opérationnalisation de la vision de René Passet pour une économie mieux encadrée dans la biosphère. Son horizon dépasse le cadre de notre recherche.

Ainsi, le projet de CARE interroge par la technique comptable la question de l'insertion de l'entreprise dans une chaîne de valeur appréciée dans la globalité de ses capitaux. Ceci est corroboré par l'une des conclusions du rapport de l'expérimentation invitant, parmi les perspectives, à expérimenter CARE sur toute la chaîne de valeur d'une filière. Ceci permettrait de mieux représenter la valeur contributive de l'entreprise, autrement dit son encastrement dans un système à l'instar de ce que la technique de consolidation financière a rendu possible pour les groupes de société.

a) Expérimenter sur toute la chaîne de valeur d'une filière

Le modèle CARE a une portée politique et économique forte ; il peut jouer un rôle décisif dans la transformation des modèles économiques des entreprises pour aller vers une économie plus résiliente et soutenable.

Mettre en place CARE au sein d'une filière permettrait de prendre en compte les leviers entre les différentes entreprises de l'amont à l'aval et d'aligner leurs objectifs. La construction d'une référence commune en termes d'indicateurs de mesure, de seuils scientifiques et de bonnes pratiques sur certains capitaux leur permettrait de gagner en efficacité et en collaboration. L'introduction de ces bonnes pratiques dans les appels d'offres ou contrat achats en multipliera la diffusion.

La méthodologie CARE permet d'objectiver l'empreinte environnementale d'une entreprise sur son cœur d'activité. La logique de chaîne de valeur permettra de dépasser ce périmètre initial, et de veiller à ce que ses fournisseurs, sous-traitants et clients s'inscrivent bien dans cette même dynamique d'objectivation et de réduction des impacts.

Figure 91 - Extrait du rapport de synthèse de l'expérimentation PACA - perspectives, page 59

De plus, et pour des entreprises déjà engagées dans des modèles plus responsables comme celles du réseau Fermes d'avenir, la révélation par la comptabilité de leurs engagements environnementaux et sociétaux peut faire figure de prouesse acrobatique.

L'un des freins les plus visible est que le modèle exclut de sa représentation des produits pour maintien des écosystèmes qui ne sont pas associés à un marché qui les valorise, comme nous l'avons expliqué en § 5.2.3. Pour les entreprises de ce réseau, ceci soulève encore, des années après les premières expérimentations, des constats mitigés de la part de sa directrice :

« Mais euh... voilà, des fois, je ... je me sens un peu seule quand il faut expliquer que même en agroécologie pour les agriculteurs qui ont envie de tester le truc, leur dire. bein tes résultat en fait, ils sont vraiment dégradés. Mais c'est pas grave. Tu sais, c'est parce que c'est dans le référentiel. Et puis tu sais, les PSE les paiements de services environnementaux, c'est pas du tout ça vers quoi on veut aller? Ça a pas de sens. C'est orthogonal à CARE. C'est quand même vachement difficile à défendre auprès d'un agriculteur quoi. et donc Les agriculteurs. Mais comme beaucoup d'acteurs, je crois y a au départ cette incompréhension ou cette mécompréhension de la philosophie puisque tout le monde s'attend à ce que derrière, ça justifie de rémunérations complémentaires pour du travail bien fait. Et ça, c'est très difficile de s'en sortir, de sortir de ça (...) les gens, ils ont forcément l'impression de se tirer une balle dans le pied en menant cette expérimentation »

C'est d'ailleurs ce constat qui avait amené son directeur financier à présenter deux jeux de comptes, l'un dans un format pur, l'autre, édulcoré mettant en avant des produits de services écosystémiques (cf. annexe 31).

La difficulté à représenter l'engagement sociétal arrive après cet aspect. Celui-ci ne peut se déduire d'une lecture rapide des comptes mais davantage d'une comparaison. Ainsi une entreprise engagée, réduisant ses dettes environnementales et sociales d'année en année ne pourrait le montrer qu'au travers de l'évolution de cet endettement entre deux périodes. Elle pourrait aussi le montrer par comparaison entre ses comptes et ceux d'une entreprise non engagée mais réalisant de manière proforma des comptes CARE.

Le retour pratique d'un acteur ayant plusieurs expérimentations de CARE semble toutefois en deçà de ce qui pourrait être théoriquement fait de cette « moindre dette ». La pertinence de ce raisonnement par la dette supposerait selon la directrice du réseau Fermes d'avenir que l'utilisateur d'une information comptable issue de la modélisation CARE soit lui-même conscient des limites de son propre système de valeurs :

« Et puis, il faudrait que je puisse expliquer toute la logique sous-jacente. Ce qui est ce qui n'est pas du tout possible quand on est face à un investisseur. En fait, si ça, ça va assez vite, en fait enfin la personne, elle est là pour savoir si ça crée plus de valeur ou pas, s'il faut que je lui explique que son propre système de valeurs c'est pas le bon... Déjà, je les ai je l'ai perdu en fait,

Nathalie : donc on n'a pas. À l'heure actuelle, on n'a pas encore les éléments pour montrer ce que fait CARE par contraste ?

Fanny : Oui, c'est ça »

Au-delà de cette perception -difficile- supposant une mise en contraste récusant les systèmes de valeurs habituelles, la directrice du réseau nous a également indiqué qu'il n'est pas non plus fait d'usage de ces comptes auprès d'organismes publics ou de financeurs pour obtenir des subventions par exemple :

Nathalie : et est-ce que vous avez, est ce que CARE vous a servi enfin les comptes CARE vous ont servi pour aller présenter et avec succès à des partenaires institutionnels, à des organismes qui peuvent subventionner ? Est-ce que ça a pu être mis en avant auprès d'apporteurs de fonds ? En fait, pour voilà pour mettre en avant les bienfaits de ces fermes agro écologiques ? Et comment ? Comment ? Est-ce que cela a été perçu ?

Fanny : On ne l'a pas fait, c'est à dire qu'on n'a pas utilisé ça comme un démonstrateur et je pense que si je devais le faire euh... justement, en fait, je n'ai pas cet effet démonstrateur dans les résultats tels qu'ils sont affichés aujourd'hui. Je ne peux pas dire voyez si vous soutenez ce type de ferme, le résultat va s'améliorer. En fait, bein nous, d'abord il se dégrade »

Le raisonnement sur la valeur en rebasant les comptes à partir de la dette initiée par CARE renvoie finalement à une difficulté fondamentale. Le désendettement n'est pas perçu par l'œil humain comme une source de valeurs mais comme le dégagement de sources de difficultés. Ces difficultés ne sont pas considérées comme normales en « vitesse de croisière ».

CARE nécessite donc de redéfinir ce qu'est une vitesse de croisière pour imposer sa vision et rendre sa dette acceptable. C'est d'ailleurs ce qui expliquerait pourquoi les publications présentant CARE sont généralement précédées de présentations critiques d'autres approches. La percée des propositions de CARE suppose la déconstruction préalable d'idées et de croyances ancrées.

Dans « *Comptabilité et développement durable* » de Richard (2012), CARE est ainsi amené après plusieurs chapitres présentant une analyse critique des systèmes économiques et comptables mainstream. Dans l'ouvrage « *philosophie d'une écologie anticapitaliste* » (2021) le procédé est le même : CARE n'est présenté qu'au chapitre 13 sur les 16 de cette

publication. Les premiers chapitres étant consacrés à une lecture critique et analyses des paradigmes dominants.

Les formations à CARE semblent reposer sur le même mode opératoire. Elles consacrent une large part du programme à expliquer les sous-jacents des modèles néo classiques traditionnels avant de passer à la présentation du modèle proprement dit.

L'ensemble de ces freins, tant généraux, que ceux qui concernent plus spécifiquement CARE classiques n'a pas empêché le modèle de se faire connaître, d'être expérimenté et de gagner progressivement en notoriété et en légitimité comme nous l'avons exposé dans le chapitre 5. Evoquons à présent, les leviers qui ont permis à CARE d'avancer et d'arriver à se constituer un capital de notoriété dans l'opinion 10 ans après le premier texte fondateur.

6.3. Les facteurs favorables : des éléments actifs aux facteurs potentiels

Le codage des données issues des entretiens et des observations de l'écosystème et de l'expérimentation nous permet d'esquisser une cartographie générale des leviers qui ont favorisé CARE. L'évolution de l'écosystème entre deux périodes met en évidence un développement des leviers. Nous précisons donc quels sont ces leviers et les structures fondamentales sous-jacentes qu'ils mobilisent.

Au-delà des leviers observés et déjà actifs favorisant CARE, les entretiens ont permis de dégager des leviers potentiels. Ils s'expriment par des supputations et des conjectures « il faudrait que », « ceci aiderait à ». Ils n'ont pas de représentation concrète mais expriment les croyances et représentations des acteurs sur les éléments qui potentiellement peuvent favoriser un modèle en soutenabilité forte comme CARE.

Notre analyse est centrée sur les leviers ayant permis de mener l'expérimentation et à ce qui a été observé par la suite, comme facteur favorisant de nouvelles expérimentations. Nous excluons donc de cette analyse des leviers trop généraux associés à la médiatisation du modèle dans l'écosystème qui ne permettent pas de rendre compte d'une dissémination concrète.

6.3.1. L'évolution des leviers actifs entre deux périodes

Au cours de la première période (P1), c'est essentiellement le mécanisme d'alliances avec le cercle institutionnel et politique, conjugués à un démarchage commercial formalisé qui permet le recrutement des entreprises pilotes. Leur volonté d'innovation, couplée à celle de montrer leurs actions RSE de manière plus structurée, à l'aide d'un modèle comptable séduisant, favorise leur adhésion à l'opération collective.

La seconde période montre des évolutions dans ces facteurs.

L'écosystème a évolué. Certaines alliances sont toujours actives, d'autres se sont défaits. Le modèle peut être fragilisé dans son image par les difficultés de l'expérimentation, la déception de ne pas voir valoriser d'enjeux RSE et la montée de modèles concurrents.

La médiatisation plus organisée de CARE apporte un contrepoids à ces facteurs. Le CERCES se propose de fédérer les savoirs faire des comptables, la Chaire en Comptabilité Ecologique a permis de consolider un réseau de liens académiques actifs. Les formations continuent à jouer un rôle de médiatisation ciblée tout en participant à la chaîne des déterminants de nouvelles thèses. Certaines entreprises pilotes rentrent quant à elles dans l'écosystème et participent à la médiatisation directe ou indirecte du modèle.

Le modèle lui-même s'est affiné pour se présenter sous un dehors plus structuré, plus opérationnel. L'attribut V2 associé à CARE ramasse et fédère les changements opérés dans la formalisation de la démarche de mise en place. La mise en place de CARE se présente de manière plus cadencée, la réalisation d'un bilan et d'un résultat n'est plus la primo étape mais l'aboutissement d'une série d'étapes. Le cabinet CD commence à structurer une offre plus précise de mise en place de CARE.

La dissémination de CARE résulte de l'évolution de ces leviers. Sa matérialisation concrète se traduit par le lancement de nouvelles expérimentations, certaines en renouvellement, ainsi que le lancement de nouvelles thèses.

Les deux schémas ci-après montrent cette évolution des leviers entre deux périodes :

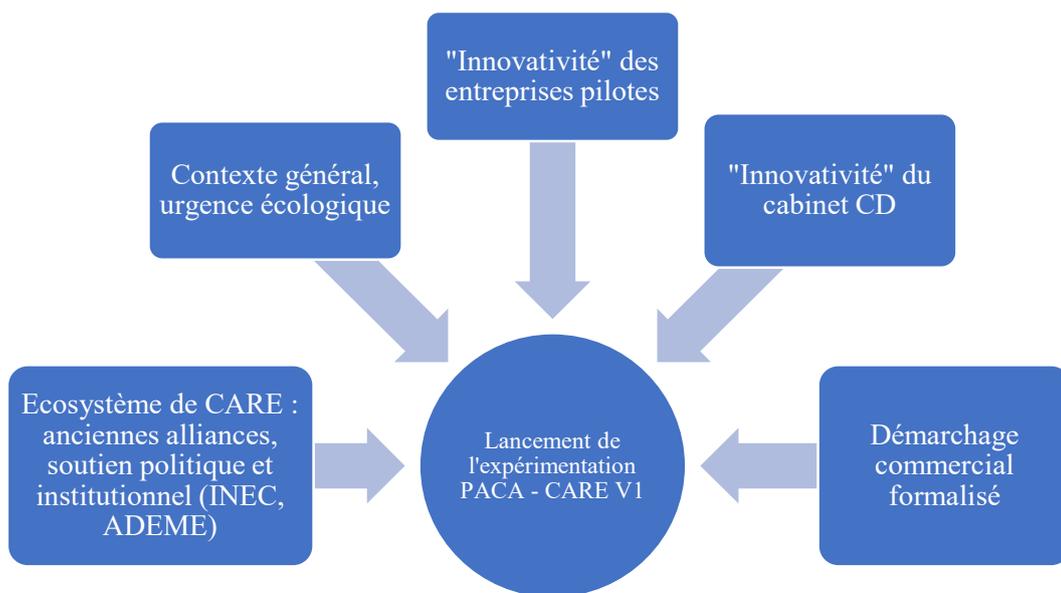


Figure 92 - Schéma général des leviers de CARE pendant la première période (Période 1)

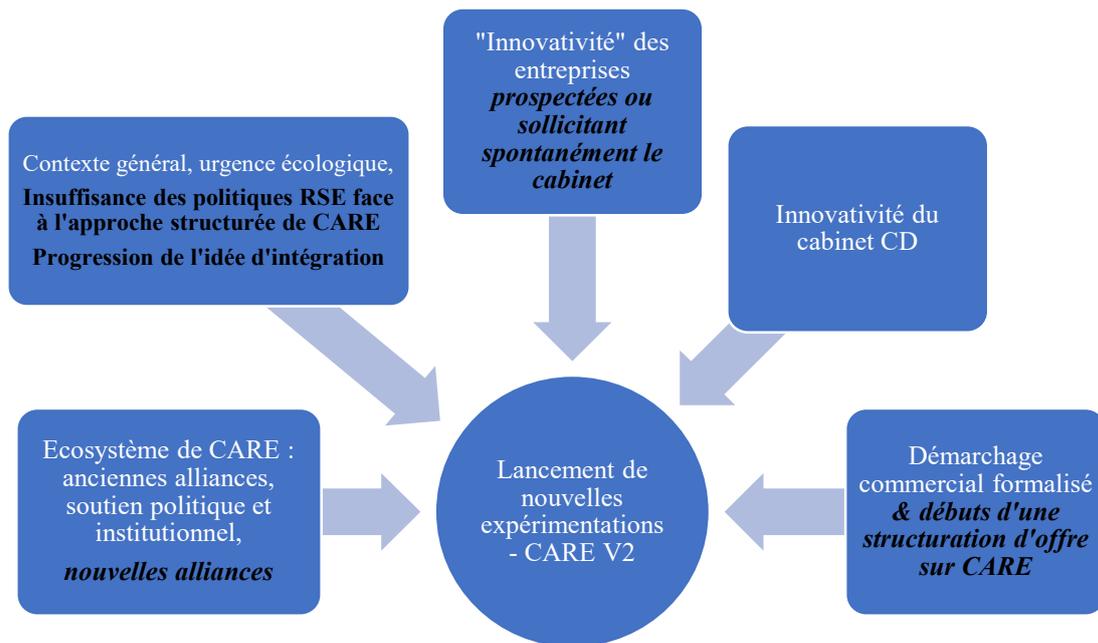
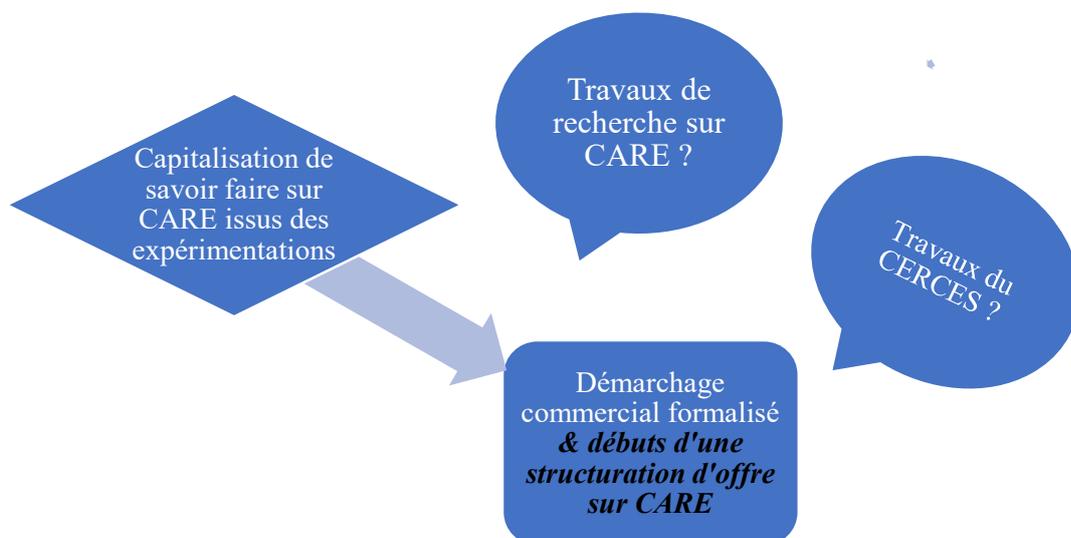


Figure 93 - Schéma général des leviers de CARE pendant la seconde période (P2)

Le point de la structuration d'une offre sur CARE mérite d'être développé car il a un poids déterminant sur la forme du modèle et sa représentation. Il participe à son enracinement dans un dispositif commercial, vecteur important de diffusion. Le savoir-faire capitalisé sur les expérimentations précédentes en est le facteur essentiel. L'articulation avec les autres dispositifs : approfondissements académiques sur CARE et travaux du CERCES est en revanche encore limitée et ne semble que contribuer faiblement à la consolidation du savoir-faire sur CARE.



Cette constellation de facteurs peut sembler complexe. Néanmoins, elle pourrait se structurer autour de deux facteurs fondamentaux, assez standards de représentations : les facteurs humains et les facteurs techniques et systémiques.

Les facteurs humains nous semblent indispensables pour comprendre ce qui s'est joué avec CARE, notamment dans les premiers temps quand le modèle était encore peu structuré et loin de se traduire en offre commerciale.

« *Rien dans le monde ne s'est accompli sans passion* » disait Goethe, une phrase que Rogers aurait pu reprendre à son compte. La passion et la détermination des promoteurs de CARE, mais aussi de ses alliés, nous semble éclairante pour comprendre les leviers au moins autant que des facteurs techniques ou systémiques.

Nous consacrerons une part de ce développement à évoquer le tempérament personnel et visionnaire des promoteurs de CARE et des acteurs qui les entourent. La dimension technique et systémique sera évoquée dans un second temps. Elle a un caractère plus général moins centré sur l'humain.

6.3.2. Les leviers actifs associés à des facteurs humains

Dans ces leviers, il nous semble nécessaire de distinguer la situation des promoteurs de CARE de celle des entreprises pilotes de l'expérimentation ou encore des autres acteurs comme les consultants et alliés de CARE. La lecture de ces leviers permet d'identifier des grandes tendances que nous pouvons raccrocher aux profils décrits par Rogers et ayant un effet de levier sur le modèle. Le rapprochement avec ce modèle s'en tient à cet aspect, l'ANT étant le cadre principal de lecture de notre terrain compte tenu de son caractère mouvant et de l'observation d'un processus tourbillonnant.

Le modèle de Rogers identifie cinq groupes sociaux ayant des caractéristiques et des rôles variés dans le temps : les aventuriers, les visionnaires, la majorité pragmatique, la majorité septique et enfin les conservateurs. Généralement, les aventuriers lancent les innovations et prennent des risques. Ils sont peu nombreux et indépendants. Ils appréhendent des complexités fortes et sont prêts à absorber des pertes financières. Les visionnaires sont plus impliqués dans le système social dans lequel l'innovation se diffuse et sont en recherche de conseils sur les innovations. Ils vérifient avant d'agir et réduisent les incertitudes. La majorité pragmatique regroupe les individus qui créeront les connexions au moment où la diffusion de l'innovation sera plus marquée. Ils ne jouent pas un rôle de leader tout en étant convaincus de l'intérêt de l'innovation. Ni derniers ni premiers, ils se démarquent de la majorité septique qui n'adopte l'innovation que sous la pression économique et sociale, une fois l'incertitude réduite au maximum. Les conservateurs sont les derniers à adopter une innovation, ils sont méfiants et peuvent ralentir un processus de diffusion. Pour autant, Rogers ne les considère pas de manière négative car le regard dans le rétroviseur a aussi ses avantages (Rogers 1995; Mercuri Chapis et Bovis Vlahovic 2016 p. 133-155).

6.3.2.1 Tempérament visionnaire, voire aventurier des promoteurs de CARE

Dans la diffusion de l'innovation qu'est CARE, il semble que l'aspect humain est tout à la fois un point de départ, un fil rouge et un prérequis.

Ainsi, et au-delà des constats intellectuels et des écrits précurseurs de Jacques Richard, c'est semble-t-il son tempérament passionné qui a créé l'attrait autour de lui. Ceci se ressent de manière diffuse par les témoignages entendus de ci de là sur les motivations des participants à l'écosystème qu'ils soient des anciens étudiants ou qu'ils l'aient entendu s'exprimer lors de divers événements. C'est également cette passion que dénonce en 2019 un acteur qui participera ensuite au réseau de la Chaire PMC « *le danger c'est que la passion et les bons sentiments ne font pas les bonnes solutions* ».

L'aura suscité par Jacques Richard a rejilli sur les alliés de la première heure. Alexandre Rambaud, a été l'élève de Jacques Richard, en réalisant sous sa direction sa thèse sur la valeur d'existence en comptabilité (Rambaud 2015). Il est à son tour devenu un promoteur de premier plan du modèle, combinant l'étincelle première à son propre tempérament visionnaire, exigeant et pédagogue. Son travail continu et régulier sur CARE depuis près de 10 ans, tant en promotion directe du modèle que pour en consolider les bases théoriques sous-jacentes a été le moteur de la dissémination académique de CARE.

De son côté Hervé Gbego a rencontré Jacques Richard et Alexandre Rambaud dans le cadre du master DDO. Son tempérament dynamique et sa gestion stratégique des réseaux d'influence, sa vision au-delà des obstacles de ce que peut devenir la comptabilité, couplée avec les effets utiles de cette évolution en termes de mission, ont été des moteurs importants de la dissémination de CARE dans les sphères professionnelles et des entreprises.

Ces trois acteurs semblent correspondre au profil aventurier et visionnaire décrits par Rogers. Richard semble proche du profil aventurier, traçant des lignes devant lui pour ouvrir des brèches dans les pensées dominantes. Alexandre Rambaud et Hervé Gbego semblent combiner un tempérament plus mixte. Ils sont aventuriers lorsqu'ils lancent des initiatives comme la DPI, qu'ils multiplient les interventions médiatiques notamment sur les réseaux sociaux, qu'ils se lancent dans la RSE ou dans une expérimentation à des fins de recherche sans garantie sur le financement, qu'ils ne comptent pas leur temps pour promouvoir le modèle.

Hervé Gbego nous a ainsi confié que son arrivée sur le sujets RSE venait de sa capacité à gérer des risques et de l'incertitude « *j'ai une capacité à prendre des risques non maîtrisés. J'aime faire évoluer. J'adore les environnements chaotiques. Quand j'étais chez xx j'étais dans un pôle « projets comptables complexes ». Tu dois éteindre le feu. Tu dois nettoyer, prendre les équipes en main. C'est comme ça que je me suis lancé sur les sujets RSE* »

Mais ils semblent conjuguer ce tempérament avec celui de « visionnaire ». Celui-ci prend le dessus lorsqu'ils créent ou consolident des structures devenant des « points de passage » destinés à ancrer le modèle. On retrouve ce type de démarche avec la mise en place de la Chaire en Comptabilité Ecologique, devenue un support important de la recherche sur CARE

ou encore du CERCES, censé œuvrer à la mise en œuvre opérationnelle du modèle, avec l'aide notamment des réseaux professionnels. Plus en amont, la fondation du cabinet CD en 2011 participe de cette démarche visionnaire et pragmatique tout comme le rapprochement avec ENDRIX permettant de sécuriser financièrement la recherche appliquée sur CARE. De manière transverse, le côté visionnaire est également illustré par la médiatisation ciblée de CARE qui crée de la connaissance autour du modèle, réduisant ainsi les incertitudes pour ceux qui pourraient l'adopter. On peut donc considérer que les promoteurs de CARE, acteurs de la problématisation d'origine sont tout à la fois des aventuriers et des visionnaires.

6.3.2.2. Le profil des entreprises pilotes : visionnaires, pragmatiques et sceptiques

Nous pouvons également tenter d'établir cette correspondance entre le modèle de Rogers et le profil général des entreprises pilotes. La correspondance est cependant moins nette en raison de l'effet de dilution du facteur humain dans les entreprises. Mais il nous semble, notamment pour les plus petites d'entre elles, dans lesquelles *l'intuiti personnae* du dirigeant est important, que le modèle de Rogers offre également un cadre d'observation pertinent du levier humain.

Nous fondons cette proposition sur la base de nos intuitions mais aussi en écho au propos de Alexandre Rambaud nous décrivant que les entreprises expérimentantes seraient selon lui les meilleures alliées de CARE :

« j'aurais tendance à dire en meilleur allié c'est des entreprises ou des groupes d'entreprises ça peut-être qui sont prêtes à passer le pas et à éviter ... et à accepter que ça tangué éventuellement et à devenir pro active, c'est-à-dire que par leurs paroles enfin il y aurait une diffusion ... notamment je pense à la fois du côté tu vois alors justement je veux pas me prononcer par rapport à l'opération collective mais sur par exemple je pense à FM où là il va y avoir une thèse qui va démarrer à la rentrée je t'en parlerai d'ailleurs et qui après beaucoup de discussions et qui sont entrés dans le cœur du modèle serait véritablement prêt à accepter en fait les conséquences et à diffuser derrière. C'est-à-dire Voilà ça ... et puis de l'autre côté c'est des regroupements d'entreprises, regroupements d'une façon ou d'une autre type fermes d'avenir qui ça a été un plus gigantesque FDA parce qu'eux sont directement en contact avec les exploitants agricoles, sont devenus vraiment entièrement cadrés sur CARE et prêts à lancer les projets avec CARE et à impliquer avec eux et à avoir le discours qui va avec auprès des exploitations. Donc ça c'est des alliés très positifs qui c'est comment est-ce que des acteurs qui sont directement dans le tissu économique des entreprises sont prêts à relayer et à faciliter voilà faciliter le la diffusion et l'expérimentation »

L'alliance au sens ANT, se couple ainsi avec le profil des entreprises au sens du modèle de Rogers.

Compte tenu du fait que l'expérimentation CARE n'a donné lieu à aucune reconduction, le point d'accroche pour établir cette catégorisation est la motivation à rejoindre

l'expérimentation. Ce primo classement a ensuite été affiné au vu des réactions post expérimentation, recueillies lors d'entretiens ou au vu des actions menées par les entreprises. Le critère clivant a été l'attitude des entreprises à l'occasion du webinaire de restitution de janvier 2022 et la poursuite de témoignages favorables à CARE au-delà. La congruence entre la prise de décision et le suivi du projet a également été un facteur d'analyse de la continuité de la motivation permettant d'induire le profil de l'entreprise.

Nous avons donc relevé les motivations signalées par les entreprises et établi une correspondance avec les critères décrits par Rogers afin d'induire le profil de l'entreprise.

De manière générale, le faible nombre de données l'approche qualitative de notre recherche ne permettent que d'établir des correspondances partielles ou floues, qui restent à consolider sur le temps long et par comparaison avec des données plus systématiques

Nous avons exclu de ce tableau l'entreprise E7 qui n'a jamais démarré l'expérimentation

PME	Unité de Grand Groupe	Prise de décision	Suivi du projet	Motivations initiales	Correspondance Critères de Rogers	Action post expérimentation	Profil selon Modèle de Rogers
E1		Dirigeant	Dirigeant	Valoriser, montrer les actions RSE de l'entreprise et / ou son activité dans le domaine de l'environnement	L'innovation permet de conserver une place dans le système social, politique et local - L'acteur participe à la réduction de l'incertitude par son implication	Abandon en cours	Visionnaire >> majorité septique
E6		Dirigeant	Dirigeant / équipe			Témoignage lors de la restitution de janvier 2022	Visionnaire >> majorité pragmatique
E9		Dirigeant	Dirigeant / équipe			Promotion du modèle post restitution de 01/22	Visionnaire
E4		Dirigeant	Dirigeant / équipe			Témoignage lors de la restitution de 1/ 22	Visionnaire >> majorité pragmatique
E5						Des hésitations sur les suites à donner à l'expérimentation, pas de témoignage en 1/22	Visionnaire >> septiques
E2		Directeur DD	Directeur DD / Equipe	Activité contrainte par un droit environnemental, Goût pour l'innovation, créer du lien avec les partenaires politiques			
E3		Dirigeant DD	Equipe	Montrer de manière structurée la politique RSE de l'entreprise			
E8							

Figure 94 – Essai de correspondance entre les motivations des entreprises et les profils selon Rogers (1995)

Il semble que la participation à l'expérimentation, qui était en soi un choix engagé, vu la difficulté à recruter les entreprises fait de celles-ci des visionnaires. Ceci se corrobore avec leur choix de consacrer du temps et des ressources financières pour montrer la pertinence de leurs actions RSE au vu d'un cadre donné.

Les réactions des entreprises post expérimentation infléchissent ce premier classement. Nous pouvons considérer que les entreprises ayant abandonné en cours de route ou n'ayant pas donné de suite au rapport présenté rejoignent ensuite la majorité sceptique.

Les entreprises ayant témoigné en janvier 2022 ont généralement fait part de leur intérêt pour le modèle mais elles ne peuvent aller plus loin. Elles soulignent la force du modèle pour revenir aux essentiels des enjeux RSE (E9, E2), elles regrettent que leurs conditions organisationnelles ne permettent pas d'aller plus loin dans l'expérimentation (E6). On peut considérer qu'elles basculent parmi les pragmatiques qui attendent que des conditions soient plus favorables pour renouveler une tentative d'expérimentation ou simplement participer à la promotion du modèle tout en croyant aux principes du modèle.

Enfin, nous considérons que les entreprises E4, et E5 qui ont continué à témoigner en faveur de CARE au-delà du webinaire de janvier 2022 restent visionnaires. Elles associent leur nom et leur réputation au modèle dans une démarche qu'elles considèrent gagnant – gagnant au regard de leurs activités. Ces entreprises rejoignent de fait l'écosystème, et pourraient devenir des porte-paroles du modèle, jouant un rôle similaire à Fermes d'Avenir. Le caractère visionnaire du modèle de Rogers (Rogers 1995) rejoindrait là celui de porte-parole ou d'allié au sens de l'ANT.

6.3.2.3. Consultants et acteurs de l'écosystème, des visionnaires à la majorité sceptique

Les consultants travaillant à la mise en place des expérimentations de CARE jouent un rôle essentiel dans la diffusion du modèle. Ils participent à l'ancrage technique et commercial de l'innovation par leur travail de terrain. Ils établissent des liens professionnels avec les entreprises. Ils peuvent également participer à la promotion commerciale du modèle que ce soit par démarchage ou en réponse à des sollicitations spontanées de leur propre réseau. Le profil associé est ainsi majoritairement visionnaire, parce qu'ils participent à la réduction de l'incertitude autour du modèle. Il est parfois aventurier lorsqu'il faut se lancer dans des démarches d'analyse à l'issue incertaine, provoquer de nouvelles questions et ne pas compter ses heures et son temps pour les gérer.

Comme les entreprises, les autres acteurs de l'écosystème oscillent quant à eux entre les différents profils du modèle de Rogers.

Le député FML semble osciller entre aventurier et visionnaire. Aventurier, lorsqu'il lance des démarches et des propositions sans certitudes sur leur devenir. Aventurier et visionnaire sur son soutien au modèle : une prise de risque calculée mais dans laquelle il s'engage personnellement en escomptant y gagner un démonstrateur d'alternative économique possible. C'est ce tempérament visionnaire qui le fait participer activement au processus de relance des échanges pour qu'une date de présentation des résultats de l'opération collective soit enfin déterminée et que l'évènement puisse avoir lieu. Il réduit ainsi les incertitudes sur l'expérimentation en lui apportant son aide pour organiser cette médiatisation finale.

Le réseau Fermes d'avenir ferait également partie des visionnaires. Car il reste proche de CARE dans la durée et participe aussi à la réduction des incertitudes en prêtant ses structures à des expérimentations ou à des formations au modèle. Il reste néanmoins prudent dans son soutien comme en témoigne le double affichage des comptes CARE (sans et avec produits de services écosystémiques cf. annexe 31).

L'association OREE est un des soutiens les plus anciens du modèle. Il semble qu'elle se rattache à la catégorie visionnaire et pragmatique. Visionnaire par son rôle de première heure auprès des promoteurs de CARE, devenue pragmatique au fil du temps en promouvant également d'autres modèles dans le cadre d'un mouvement large sur les approches plus générique de la comptabilité de la soutenabilité.

Enfin l'association TEK4Life semble avoir basculé dans la majorité septique. Soutien de la première heure du modèle, elle avait constitué un sous- groupe dédiée aux enjeux comptables « Alliance Comptabilité Régénération ». Mais peu à peu, il semble qu'un effet de lassitude ait opéré face au manque d'opérationnalisation du modèle. Ceci se ressentait déjà dans les propos de sa fondatrice en juillet 2020 :

« j'espère que là on va avoir un vrai présentation de ah bein en quoi ça consiste ? qu'est-ce qu' on questionne ? parce qu'en fait le vrai sujet c'est que je ne comprends toujours pas bien comment CARE c'est une chose c'est un horizon c'est une manière de penser mais après la façon d'aller interroger l'entreprise pour qu'elle rende compte de façon à articuler ses coûts de maintien ça c'est pas c'est pas clair c'est-à-dire que il n'y a pas de grille qui permet de dire Ben voilà au-delà des impacts sur l'eau sur ceci bein CARE va aller chercher plus loin en te posant ça parce que ça il faut considérer parce que c'est la question des équilibres à maintenir des seuils je sais pas ... »

Elle a pris ses distances avec CARE et a réservé son soutien aux tenants de modèles concurrents. Ce mouvement d'alliance semble s'apparenter à une bascule dans la majorité sceptique, celle qui attend que soient levés le maximum d'incertitudes.

L'ADEME semble quant à elle avoir oscillé entre une position pragmatique et sceptique. Quand elle lance l'opération collective, elle s'inscrit dans une tradition de longue date de l'institution que celle d'expérimenter des initiatives sous cette forme structurée. Elle ne fournit pas d'assistance particulière lors du processus de recrutement. Elle met un certain temps à infléchir sa position quand les difficultés de recrutement conduisent à proposer de faire rentrer des grands groupes dans l'opération collective. Elle semble même basculer dans la majorité sceptique au cours de l'année 2021, quand elle adopte une position attentiste, voire ralentit les échanges sur l'organisation de la restitution finale. Il semble que cette position se soit de nouveau infléchi au cours de l'année 2022. L'ADEME retrouve une posture de majorité pragmatique en participant en mai 2022 à Grenoble à un évènement sur la comptabilité écologique au cours duquel elle présente l'expérimentation CARE lors d'une table ronde¹⁴⁴. Elle envisagerait également une nouvelle expérimentation collective¹⁴⁵

Cette lecture des leviers humains est à conjuguer à une analyse de leviers plus généraux, systémiques ainsi qu'à des leviers propres au modèle ou à son écosystème.

6.3.3. Les leviers actifs, issus de mouvements systémiques mais aussi spécifiques à CARE

Ces leviers systémiques englobent tout à la fois le contexte général, les effets de l'écosystème actif du modèle et plus finement la perception de sa robustesse et les effets de rééducation du regard apportés par l'expérimentation.

¹⁴⁴ https://www.grenoble.fr/uploads/Externe/99/1443_925_CP-Comptabilite-ecologique.pdf

¹⁴⁵ Information sur cette intention fournie en juin 2022 et restant donc à confirmer, voire à suivre dans ses développements.

6.3.3.1. Contexte, insuffisance des politiques RSE traditionnelles et volonté de mieux représenter les actions de l'entreprise

Le sentiment d'urgence, la prise de conscience croissante des enjeux de préservation des ressources favorisent l'intérêt pour CARE, mais dans un sens très large, au même titre que d'autres méthodes de comptabilités environnementales ou l'action engagée. Ce levier n'est donc pas spécialement favorable à CARE, il crée surtout les conditions d'une réceptivité aux messages généraux favorables à la préservation de l'environnement.

Cette réceptivité n'est pour autant pas suffisante pour agir comme nous l'a expliqué le responsable développement durable d'un grand groupe interrogé en septembre 2020 :

« Mais on rend compte sans ... Sans véritablement obligation d'agir. Sauf que maintenant, on est à 3000 jours de la fin du monde et il va falloir changer de braquet et faire mettre véritablement en place une politique de durabilité d'entreprise avec cette politique de durabilité d'entreprise. Parce qu'en fait, si, si on sauve pas les écosystèmes, si on sauve pas le climat et si on préserve pas mieux les ressources. Aujourd'hui, il y aura plus d'entreprises parce qu'il n'y aura plus de ressources, parce qu'il y a plus de d'écosystèmes viables. Bon alors ça les entreprises, certaines entreprises commencent à comprendre ? Très peu, mais certaines commencent à comprendre ».

Ces propos datent de l'automne 2020. Entre temps, les années 2021, et 2022 voient la prise de conscience monter d'un cran. L'accélération du programme de l'union européenne « *Fit for 55*¹⁴⁶ », le règlement taxonomie 2020, la directive CSRD, les débats sur les normes de durabilité et la mobilisation croissante des grands cabinets de conseil sur ces sujets accentuent l'écoute des entreprises...

Au-delà des effets de contexte, le centrage vers CARE semble s'opérer par effet d'entonnoir, et par l'intersection entre plusieurs facteurs. Les effets du contexte général se couplent au constat de l'insuffisance des politiques RSE traditionnelles comme le souligne notre interlocuteur :

« Oui bein ils si... dans la plupart des indicateurs extra financiers, c'est ... c'est un peu Comme vous avez une jauge d'essence sur votre voiture bein vous roulez, puis la jauge baisse. Bon, ben voilà y en a plus vous en mettez mais c'est juste une indication. Quoi ? C'est pas ça. [Cela] induit pas chez vous un changement de comportement particulier, alors voilà c'est la température du moteur. Bon, vous avez une température du moteur, c'est très bien elle est ce qu'elle est. Et puis bon, si ça surchauffe vous vous posez une question, mais pour que ça revienne comme avant. Mais il n'y a pas de volonté, forcément, de

¹⁴⁶ <https://www.ecologie.gouv.fr/fit-55-nouveau-cycle-politiques-europeennes-climat>

la faire baisser. Parce que vous dites c'est comme ça, bon on a des accidents de travail, bein c'est comme ça. Très bien. Il y a pas forcément d'actions derrière qui vise à faire baisser. Il y en a de temps en temps. Mais la plupart du temps, y en a sur le social, il y en a un peu plus que sur l'environnement. Il n'y a que dale ! »

Il est également couplé à la volonté de mieux représenter les engagements des entreprises. Celles-ci ont d'ailleurs été contactées sur la base des engagements déjà pris et affichées dans leur communication. La commerciale avait ainsi choisi de prospecter des entreprises qui avaient déjà une politique RSE, affichaient clairement des valeurs développement durable sur le site. Car à partir du moment où elles l'affichent c'est qu'elles sont déjà sensibilisées « *la méthode CARE ne s'adresse pas à des entreprises qui n'affichent rien, c'est comme demander à quelqu'un qui ne sait pas marcher de courir* ». Elle a conduit à cibler la démarche sur des entreprises qui pouvaient aller plus loin dans la RSE »

Cette volonté de mieux représenter les engagements des entreprises est elle-même floue dans ses contours. C'est à la fois une attente latente des entreprises mais aussi le message diffusé par le démarchage commercial.

C'est cette attente latente ou suscitée qui décide les entreprises à participer à l'expérimentation pilote. CARE est ainsi perçu comme un allié solide, voire un porte-parole de leurs engagements RSE.

Ainsi, Sophie de E4 nous a précisé :

« Donc j'espère qu'on arrivera à valoriser ça et que l'entreprise pourra prendre de la valeur par la suite. Et c'est aussi un enjeu, je pense moi, aujourd'hui c'est de se dire : en tant que petite entreprise sur le bâtiment avec des enjeux durables, de... ben d'intégrer ça, de se dire que notre entreprise, elle vaudra quelque chose peut-être dans quelques années, alors qu'une entreprise du bâtiment classique, on sait que c'est très difficile de valoriser des fonds de commerce parce qu'en fait ça tient par la personnalité des dirigeants et les quelques chantiers qu'on a pu avoir. »

Stéphane de E3 a souligné le besoin de mettre en valeur les entreprises ayant des comportements vertueux :

« des, des entreprises qui font des efforts pour que leurs salariés soient bien, euh, aient des conditions de travail correctes, aient des... des avantages euh, personnels, sociétaux, etc., que ces entreprises-là n'aient pas un bonus ou une évaluation euh, que ce soit par l'État, que ce soit par euh, les banques pour obtenir par exemple des prêts, pour obtenir une notation qui ferait que... par des adjudications, des appels d'offres, elles aient une notation qui les favoriserait entre guillemets, c'est un peu injuste quoi, si c'est pas... si ces entreprises-là n'ont pas une échelle, une note, même si j'aime pas le mot, mais une... en tout cas un témoignage de reconnu normalisé, on va dire de ça, euh... je trouve que ça, c'est vraiment un... c'est un pas à franchir quoi »

Tout comme Pierre de E5 qui voyait dans l'expérimentation un moyen de valoriser l'activité de l'entreprises « *Notre a priori est que cela permettait de mieux comptabiliser les effets de l'entreprise et les effets positifs de la structure sur l'environnement* »

Le même besoin de mettre en avant l'engagement RSE est souligné par le dirigeant de E9

« Notre métier c'est les travaux d'accès difficile dans le milieu industriel et la rénovation de bâtiment et on est ancré dans la RSE depuis une bonne quinzaine d'année, l'entreprise a 26 ans. Aujourd'hui l'intérêt c'est de saisir cette occasion pour mettre ça en avant, le valoriser »

Pour Marc de E2, la participation à l'expérimentation de CARE est à la fois cohérente avec l'engagement dans différentes démarches de développement durables et plus spécifiquement avec le besoin d'améliorer l'acceptabilité sociétale de son activité

« nous ont est vraiment intéressé par ce programme parce que ça fait plusieurs années qu'on est engagés dans des démarches développement durable diverses et variées que vous connaissez plus ou moins, y'a en ce moment une démarche plus ou moins innovante, et qui vise à décerner des labels d'état à des secteurs industriels dans le monde[...]En parallèle on souhaite vraiment se confronter à la démarche CARE, pour essayer de se tester un peu, de passer au filtre de la démarche en fait nos activités pour voir comment on pèse, comment on doit s'investir plus ou moins dans le monde de la RSE pour améliorer nos pratiques et au bout du compte améliorer notre acceptabilité sociétale qui est un point très important pour nos activités notamment dans le monde des carrières »

6.3.3.2. L'écosystème actif du modèle avant l'expérimentation : soutien politique, dimension régionale et légitimité institutionnelle

Au-delà de ces éléments de contexte et de la volonté de valoriser des engagements par leur traduction comptable, les facteurs politiques et institutionnels ont joué un rôle essentiel pour aboutir à l'expérimentation.

On retrouve tant dans les propos de Laurence, la commerciale que dans ceux des entreprises, la trace de l'importance du soutien politique initial, couplée à la dimension régionale de l'expérimentation : « *Venir du député ça a aidé. Quand ils connaissent le député. J'ai jamais eu « des politiques tous pourris ». Ils savent qu'ils ont besoin des politiques pour faire évoluer la région* »

La dimension régionale semble aussi avoir joué un effet de levier favorable, même si elle n'est pas évoquée explicitement par les acteurs. Elle se déduit des propos de Laurence qui évoque le fait qu'en région parisienne le soutien du député n'aurait pas eu un tel effet « *Je dois avouer que le fait de se présenter au nom d'un député a été très fort. C'est un véritable sésame. En Province les gens sont moins sollicités, prennent plus de temps sont moins stressés. L'aspect notable joue plus en Province qu'à Paris* ». Un propos qu'elle a appuyé par une analogie avec l'une de ses amies notaire, qui préfère le statut de notable en province qu'en région parisienne.

L'importance de cette dimension régionale se déduit aussi de la mobilisation importante lors de la réunion de lancement. Plus d'une trentaine de personnes étaient réunies dans la grande salle de réunion de l'ADME Marseille. La moitié d'entre elles, soit 16 personnes représentaient les entreprises pilotes, soit un à deux participants par entreprise. L'autre moitié était composée de 11 sponsors et 6 représentants du cabinet et du conseil scientifique. Deux députés de la région, dont FML figuraient parmi les sponsors, ainsi que deux représentants de la direction régionale. Deux représentants du Haut-Commissariat à l'Economie Sociale et Solidaire étaient également présents. Il convient également de noter que les sponsors sont restés sur place tout au long de la réunion qui avait duré plus de 3 heures.

ADEME	3
INEC	2
HCESS	2
Direction régionale	2
Députés	2

Figure 95 - Détail de la participation des sponsors à la réunion de lancement de l'expérimentation (Mars 2019)

L'effet de groupe régional était une volonté explicite de l'ADEME qui structure ainsi des opérations collectives à visée démonstratrices comme nous l'a expliqué la responsable de l'opération sur la réunion nécessaire de 10 entreprises :

« Alors c'est un critère très ADEME, basé sur... enfin qui vient finalement de notre expérience des opérations collectives. En dessous de 10 entreprises, c'est plus vraiment une action collective, c'est... on n'a pas la même dynamique, la même émulation, le même partage et la même richesse, si vous avez trois, quatre entreprises euh... (souffle) bon c'est intéressant, mais ça n'a pas la même richesse et ça mobilise quand même la même énergie et la même quantité d'heures passées par les prestataires pour faire la pédagogie, pour faire l'accompagnement collectif, etc. Donc il y a tout un niveau de mutualisation qui se casse la figure en dessous de 10, d'accord ? La mutualisation de tout ce qui est collectif n'a d'intérêt qu'autour de 10. Si c'est huit, c'est huit, mais, mais voilà, c'est autour de 10, donc on considère qu'une opération collective qui coûte cher, ça coûte quand même bonbon euh... et ça demande... ça mobilise du temps des, des prestataires, ça, ça n'est intéressant à mobiliser en tant qu'opération collective que quand il y a une dizaine d'entreprises. Au point de vue rentabilité on va dire des énergies et des montants financiers et ça n'a d'intérêt de partage, d'échange et de richesse, et pour nous d'apport de retour d'expérience euh... que quand il y a une dizaine de boîtes, par contre plus ça devient compliqué. Bon 15 ça peut aller encore »

Le soutien politique et institutionnel a néanmoins pu créer des freins. Ainsi la contrainte de réunir dix entreprises, de type PME, a allongé le recrutement et conduit l'ADEME à accepter de faire rentrer des grandes entreprises dans le dispositif :

« Donc ils ont eu du mal euh... je pense que c'est parce que c'était nouveau, c'était nouveau et puis nous on avait quand même exprimé une exigence, c'était que ça s'adresse à des petites et moyennes entreprises, pourquoi ? Parce que c'est notre cible prioritaire les petites et moyennes entreprises, parce que ça constitue la majorité du tissu économique, local. Et parce que c'est une catégorie de population économique qui a le plus besoin d'être épaulée, on part du principe que les grands groupes, ça va, ils ont les moyens, s'ils ont envie de faire quelque chose ils y arrivent... Euh... ça veut pas dire qu'on refuse de les aider, mais c'est pas notre priorité, il a fallu que je mange un petit peu mon chapeau sur cette priorité-là, puisque euh... et je le regrette pas euh... puisqu'il y a quand même, je crois, cinq grands, cinq grands groupes ou filiales euh... sur les 10, ben au final je regrette pas. Parce que ça m'a donné un retour d'expérience sur, sur cette sphère-là aussi d'entreprise qui est pas si à l'aise que ça dans cette histoire, donc je suis bien contente que ça se soit passé comme ça, même si c'était pas mon vœu originel, voilà. Mais ça fait partie des choses qu'il faut... parce que sinon ils auraient jamais pu démarrer et j'ai bien compris ça, au bout d'un moment il faut arrêter de pédaler dans la semoule. Quand Hervé est venu en me disant, bon ben on a de la misère à trouver à des petits, mais on a cinq gros et puis... ou quelques gros et puis on va encore essayer pendant quelque temps pour avoir des petits, bon ben quand il a eu ses cinq petits, ben on est parti avec les cinq petits et les cinq gros, voilà, voilà ».

La dimension régionale et le soutien politique a également pu, sur la fin de l'expérimentation, créer un frein à sa médiatisation, comme nous l'avons spécifiquement signalé dans un développement précédent. Le soutien politique et régional est donc à considérer comme un facteur à effet multiple. Il peut tour à tour être un levier et un frein, selon les mouvements de la scène politique, et les dynamiques d'équilibres entre la région parisienne et la province.

La renommée de l'université Paris Dauphine et la médiatisation du rapport Notat Sénard ont également eu des effets de leviers dans les processus décisionnels comme nous l'a expliqué Laurence, la commerciale *« Ensuite j'ai expliqué méthode CARE. Paris Dauphine ça aide. Méthode fait partie des recommandations Notat Senard. Ça fait écho »*

La légitimité politique du modèle a ainsi été mise en avant lors de la prospection commerciale :

« Le modèle CARE a été recommandé dans le rapport « Entreprise et Intérêt Général » de Nicole Notat et Jean-Dominique Sénard, remis au gouvernement récemment. Cette expérimentation a pour but de permettre aux entreprises d'innover dans leur modèle comptable, tout en leur donnant des nouveaux regards sur leurs axes de progrès, en lien avec leur propre stratégie. De plus, François Michel Lambert a présenté le modèle CARE à Bruno Lemaire et va commencer un travail avec ses équipes au Ministère »

6.3.3.2. La robustesse d'un modèle comptable

Les représentants de certaines entreprises ayant une compréhension fine de la comptabilité ont souligné que la robustesse de l'approche comptable de CARE a renforcé la crédibilité de la démarche et a créé un intérêt spécifique, ciblé.

Ainsi, Marie de E1 a régulièrement mis en avant l'importance de cette approche comptable « *Non, ça, c'est vraiment... ben ma démarche personnelle issue de, voilà, c'est que commercialement, ben je sais que quand on a des arguments tangibles, il n'y a rien de plus tangible que des chiffres... Quand on arrive avec des chiffres, on sort de « je crois que », « j'aime, j'aime pas ». Et donc en général, dans un débat c'est bien »*

Ce constat sur la robustesse de la comptabilité est également partagée par Sophie de E4 « *J'ai beaucoup adhéré à l'état d'esprit et je pense que c'est très valable comme méthode, parce que la comptabilité, elle aide à rendre compte d'un capital financier. Donc de fait, elle doit pouvoir rendre compte d'un capital humain et d'un capital environnemental »*

Le regard favorable de ces deux entreprises sur l'aspect comptable de CARE se croise avec le profil de nos interlocutrices : deux femmes, toutes deux fondatrices et dirigeantes d'entreprises de type PME/TPE, toutes deux en prise avec les chiffres de la comptabilité étant donné leurs fonctions. Ce qu'elles expriment sur la comptabilité renvoie à leurs pratiques de dirigeantes. Nous n'avons toutefois pas recueilli d'impressions similaires de la part d'intervenants qui ne sont pas aux prises de la comptabilité.

6.3.3.3. Les effets de l'expérimentation : de nouvelles lunettes sur les politiques RSE, la perception d'une mécanique d'alternative aux IFRS

L'analyse des processus présente l'intérêt de montrer le changement progressif de point de vue des entreprises de l'expérimentation. Ainsi, tant lors de la réunion de février 2020, que lors d'entretiens post ateliers ou encore lors du webinaire final de janvier 2022, les représentants d'entreprises ont verbalisé leur prise de conscience de la portée de CARE. Elles ont souligné que CARE leur a permis de reconsidérer la portée de leurs engagements RSE et de se recentrer sur les enjeux capitaux.

Ainsi, en février 2020, le représentant de E9 indiquait :

« La deuxième difficulté qu'on s'est pris en pleine face et du fait que M. X est très investi sur le territoire de Marseille (Mécénat etc..) et on s'est aperçus qu'on avait beaucoup de choses mais qu'on n'avait pas le bon suivi. Le projet CARE nous a ouvert les yeux sur ce qu'il fallait faire. Sur le fait de savoir si les parties prenantes sont informées »

Ce point est confirmé par le dirigeant de l'entreprise en janvier 2022 :

« On s'est dit on a une vertu intéressante, lorsqu'on intervient sur cordes en toute sécurité on a un impact environnemental moindre. C'était notre conviction initiale. Et on se disait là-dessus on est tranquille sur le plan environnemental. Et là-dessus on s'est rendu compte que on avait énormément de progrès à faire, en particulier sur nos déplacements. C'est vrai que la corde est moins impactante mais on avait aussi des chantiers, réorganisation, à faire sur nos déplacements mais aussi réfléchir sur nos moyens de transports. Transports pendulaires par nos salariés, jusque sur les sites et puis nos véhicules (...) On s'est rendu compte qu'on avait des progrès à faire sur le plan environnemental. Autre chose on s'est rendu compte que [la] sécurité est nécessaire. Mais cependant on a une usure, un peu étrange d'employer ce mot. Sur le plan usure professionnelle on a des points à améliorer : fatigue. C'est usant. TMS. On le savait mais le fait de le quantifier au regard de CARE, ça nous a permis de nous en rendre compte, et de mettre au point un plan d'action sur ces pistes là. C'est très intéressant »

En février 2020, le représentant de E2 soulignait que CARE aide à un recentrage par rapport aux démarches RSE traditionnelles guidées par la réglementation et la perceptions des parties prenantes *« Et du coup dans les démarches RSE on battit des communications sur ce que les parties prenantes attendent de nous... et on publie des matrices de matérialité. Ce que j'apprécie vraiment c'est de se concentrer sur ce qui est essentiel et pas forcément des actions de Co »*

Une vision qu'il confirme en janvier 2022 *« Autres éléments intéressant pour nous [c'est celui] du capital naturel, sur ce plan-là on a fait un bilan carbone, qu'on n'avait pas fait jusqu'à présent. Cela nous a permis de mener cette réflexion Autre élément très bien : cette volonté de toujours objectiver ce que l'on approche, aborder avec des références scientifiques les plus solides possibles »*

Lors du webinaire de janvier 2022, la représentante de E6 a également souligné l'effet fédérateur et structurant de la démarche CARE :

« Cela a été un moment où on a rassemblé tout ça. On a été conscient de nos actions dans le passé. Ça a donné un point d'information à tout le monde. On a aimé être dans ce projet vertueux. C'est surtout un outil structurant qui va pouvoir nous faire évoluer vers d'autres pistes et aussi faire évoluer nos collaborateurs dans cette ligne de conduite »

L'aspect structurant a également été souligné par Sophie de E4 :

« Je crois que l'Enseignement le plus fort et c'est ce qu'avait aussi dit E5 et M.M. [de E9] nous ça a été de est de prendre conscience que l'impact le plus efficace et rapide qu'on pourrait avoir c'est si on agit sur notre périmètre propre plutôt que de vouloir en fait agir sur l'extérieur. Bein nous aussi voilà qu'est-ce qu'on émet comme émissions GES quand on va sur les chantiers notre principale sources d'émission. Et le capital humain très important puisqu'on a aussi des activités qui si on n'y prête pas attention vont dégrader la santé des collaborateurs. Donc en fait ce qui est important pour nous c'est qu'on est dans une chaîne. Chacun doit agir à son niveau. Par rapport à la construction bois :

on vient souvent nous chercher sur la qualité du bois. (...) Il y a l'artificialisation des sols quand on construit. C'est vrai que c'est des sujets sur lesquels on peut travailler mais on n'aura pas le même impact que sur notre périmètre propre. Voilà on n'est pas gestionnaire de forêts/ on n'a pas de terrain sur lesquels on construit. Mais on n'aura pas le même impact que sur notre périmètre propre. Ceci nous a orienté vers un choix de restauration et de surélévation pour éviter d'artificialiser des sols + travailler sur la rénovation du bâti existant »

Sandrine de E10 a également évoqué, lors de notre entretien, l'effet de recentrage opéré par CARE sur leurs enjeux RSE :

« Alors ce qui a été très chouette à l'issue de ce programme CARE c'est que quand on a voulu évaluer le capital humain, on s'est rattaché à nos actions RSE passées. Et donc, ce qui est apparu, c'est que elles étaient trop anciennes, ces actions. Et donc, par contre, il y a eu un effet immédiat de la RSE on en fait plus assez. C'est notre ADN, donc on va le relancer (...) Ça, ça a été une action, par contre immédiate parce que quand on a échangé avec Thomas et qu'on lui a dit bah oui, en 2016, on avait fait une action RSE A ou B. bon bein Thomas nous a dit oui 2016 c'est bien on est en 2020 donc en vrai ça marche plus. Quoi enfin voyez.... Donc ça c'était très bien de faire prendre conscience collectivement du on a été RSE c'est notre ADN, mais par des priorisations, on l'a mis un peu de côté. Donc, il y a quelqu'un qui nous a rejoints et je pense que cette personne elle va le lire ce rapport ce rapport elle ça va l'intéresser parce que ça va être son ses objectifs futurs »

Au-delà de cette « re éducation » du regard sur les politiques RSE, il semble qu'une similitude soit perçue entre les mécanismes de mise en place des IFRS avec les enjeux d'une expérimentation comme celle de CARE. Au-delà de l'alternative que représente CARE à la vision en *Fair Value* des IFRS, ce sont les mécanismes d'appropriation qui sont mis en parallèle par quelques-uns des acteurs interviewés. Ce point est sans surprise souligné dans les propos de ses promoteurs mais aussi de quelques représentants des entreprises qui semblent avoir saisi ce qui se jouerait avec l'expérimentation d'un modèle comme CARE.

Lors de l'entretien que nous avons eu en juillet 2020, Alexandre Rambaud, promoteur de CARE a souligné la similitude des travaux sur CARE avec les travaux préalables à l'appropriation des enjeux de juste valeur par les entreprises avant le passage formel aux IFRS. Il considère à ce stade que les enjeux portés par CARE sont à positionner à un niveau stratégique, comme un début de « *stress test* »

« Dans les années 90 il y a eu pas mal de tests qui ont été faits d'autant plus que certains certaines bourses aux Etats Unis demandaient déjà de passer des choses comme ça et les entreprises avaient commencé à assimiler cette évolution en fait et que si les entreprises voulaient s'intégrer dans un marché international il y avait ce type d'enjeu qui de toute façon était là en fait ... ce que je veux dire aussi c'est que du coup quand on passe sur l'extra financier et sur donc ce à quoi aboutit CARE. Evidemment y a pas de norme mais on

commence ... il faut en tous cas communiquer sur le fait que c'est un début de stress test c'est-à-dire c'est dans une réalité c'est pas du tout décorrélé d'une réalité qui dépasse même le fait de s'inscrire dans un marché international c'est autre chose que justement le côté positif c'est que il n'y a pas de norme donc du coup les entreprises sont pas obligées de le faire et donc peuvent évidemment utiliser d'autres chiffres donc moi j'aurais tendance mais là c'est une vraie question à considérer que c'est plus c'est un plus en termes d'analyse stratégique et j'insiste sur le terme stratégique pour l'instant pas forcément de pilotage direct mais de stratégie exactement comme il y a eu les stress tests dans les années 90 dans les grandes entreprises qui se sont dit à un moment donné on va passer à la casserole de la juste valeur d'une façon ou d'une autre pas forcément sur une réflexion sur les IFRS mais une réflexion sur si on veut être côté sur les marchés internationaux, il va y avoir de toute façon la question de la juste valeur qui va s'imposer

Nathalie : Ouais c'est-à-dire une règle du jeu qui ne serait pas légale mais économique ?

Alexandre Rambaud : oui

Nathalie : toute façon imposer sa loi et donc ...

Alexandre Rambaud : totalement »

L'idée esquissée par Alexandre Rambaud de disséminer CARE pour habituer les entreprises aux enjeux de maintien, d'intégration et d'approche intérieur – extérieur rejoindrait dès lors notre constat sur la distillation de concepts de CARE dans des dispositifs réglementaires plus larges comme la taxonomie ou l'approche en double matérialité soutenue par l'EFRAG dans les normes de durabilité.

Il est intéressant de relever les témoignages d'entreprises montrant que la conception de CARE a bien été saisie par quelques intervenants, voire que les enjeux associés à une renormalisation l'aient été également

Ainsi l'ingénieur de E5 a bien souligné que l'intérêt de CARE est d'éviter d'arriver à l'impasse de la valorisation des externalités assimilable selon lui à un point Godwin

« après quand j'ai discuté avec mon président qui avait qui a voulu [que ce soit] cette méthode car il l'a voulu c'est lui qui a insisté pour qu'on qu'on y participe et en fait on arrivait moi j'appelle ça le point Godwin parce que on arrivait à cette discussion (...) du fait qu'en fait nous ce qu'on faisait dans nos prestations on évitait des externalités comme on évitait des externalités ceci avait une valeur et c'est cette valeur qu'on devait représenter ils ont expliqué donc je vous ai dit tout à l'heure que c'était pas comme ça que j'avais compris (...) comme il y a ce biais des externalités et de la représentation d'un euro des externalités on est arrivé sur le sujet de bah ouais mais alors donc si on évite la pollution comment on traduit ça (...) on arrive sur la valeur de la vie en

euros pour moi [on] atteint le point Godwin¹⁴⁷ parce qu'on n'est pas très loin du nazisme (...) les assurances se gênent pas pour donner une valeur incroyable au mort bah alors dans ce cas-là l'impact de la pollution c'est potentiellement (...) une discussion impossible parce que là c'est sûr qu'on peut pas arriver au bout d'un raisonnement comme ça (...) parce qu'il y a trop d'impact derrière et du coup c'est pour ça que je trouve qu'il y a une certaine force dans le modèle CARE de garder un capital »

De son côté, la directrice financière de E10 nous a indiqué que CARE pouvait être assimilable à une norme IFRS Bis relevant de la responsabilité des financiers ...

« Pour moi, c'est identique à ce que je disais tout à l'heure ainsi, mais ça vient presque du politique en fait le jour où l'Europe décide que l'impact environnemental et humain d'une entreprise, c'est majeur et que c'est vraiment des ambitions qu'on se donne, alors pour moi, CARE c'est vrai ... c'est une norme IFRS Bis, donc c'est tout le monde fait un reporting CARE qui est demandé par l'État. Sinon, vous avez une pénalité et vous pouvez prendre un audit parce que vous avez fait donc n'importe quoi dans vos états financiers et donc à ce titre, c'est vu comme une comptabilité classique. Il y a des normes, il y a des auditeurs, des inspecteurs voilà et et pour moi, ça c'est typiquement un rôle de financier parce que c'est le même genre de façon de travailler. C'est la même méthode, c'est les mêmes process. et ça passe de nouveau par l'ERP donc c'est une branche de plus à la finance »

... Mais que la mise en place potentielle de cette nouvelle norme nécessitait de s'en donner les moyens :

« Le passage aux IFRS Je l'ai vécu en tant qu'auditeur d'abord et ensuite en tant que consolideur dans une boîte cotée. Vous les prenez en pleine face. Il n'y a pas de souci, mais je me souviens de là ... des moyens qui avaient été mis. C'était c'était colossal les impacts IFRS dans les entreprises et les entreprises des plus grosses ont des services de normes. Du coup, ils ont été obligés de créer des services de plusieurs personnes de normes dans les plus gros groupes pour pouvoir gérer les impacts de chaque mise à jour, d'IFRS je pense à l'IAS 15 là qui était sur les contrats à long terme. Parce que moi c'était une de mes plus grosses expériences pro mais je peux vous dire que même les plus grosses entreprises type Thalès, Snecma et tout faisaient évoluer la norme. On se réunissait dans des lettrages (?) Officiels où on disait alors Nous ne sommes pas d'accord sur le paragraphe Machin tatata parce que on documentait par des exemples et on envoyait à Canon street à Londres pour qu'ils amendent la norme... Mais donc vous imaginez les moyens que les entreprises ont déployé. Et puis derrière, une fois que la norme passe, et bien vous avez tout le changement de l'ERP donc vous faites évoluer SAP Navision etc. Et vous faites évoluer tout le process de votre entreprise pour que tout le monde dès le premier niveau émerge correctement, soit son temps, soit émerge sur la bonne

¹⁴⁷ De la loi de Godwin, du nom de Mike Godwin, et de point. Cette loi énonce que " plus une discussion dure [et devient violente], plus la probabilité d'y trouver une comparaison impliquant les nazis ou Adolf Hitler s'approche de « En pratique, franchir le point Godwin est considéré comme un discrédit pour celui qui l'utilise - comparer le discours de l'autre au nazisme ou traiter son interlocuteur de nazi - car il révèle un manque d'arguments [...] » - (François De Smet, Reductio ad hitlerum : Essai sur la loi de Godwin, Presses Universitaires de France, 2014, introduction)

affaire ou sur la bonne étape de l'affaire, etc. C'est colossal, en fait tous ces impacts mais ça marche parce qu'on y met des moyens gigantesques. Qu'en fait, alors après on peut discuter de bon clairement moi je préférerais qu'on fasse du CARE que des IFRS parce que les IFRS c'est pour les marchés financiers internationaux. hein ! Donc l'objectif est pas du tout le même, mais vous voyez pour satisfaire des marchés. Les moyens sont absolument gigantesques »

Au-delà de ces leviers actifs, il est également intéressant de poser, à date, les réflexions entendues de ci de là des entreprises. Ces leviers n'opéraient pas au cours de la période étudiée (2019-2021) mais émergeaient de quelques réflexions. Ils pourraient le cas échéant devenir des leviers actifs et ouvrir également de nouvelles pistes de recherches.

6.3.4. Les leviers potentiels : la certification pour valoriser un savoir-faire, la gestion en « equity » et l'intégration, le soutien de la profession comptable

Le potentiel d'une certification CARE a été évoquée ponctuellement par des acteurs déjà au fait des enjeux possibles d'une telle démarche. Ainsi un ingénieur, représentant de E5 l'a-t-il mentionné en février 2020 comme un facteur de développement en faisant l'analogie avec la manière dont son propre métier s'est développé « *Je suis convaincu de la démarche. C'est génial. Mais il faut la valoriser. Il faut que cela soit redoutable sur le marché. Label etc. mon métier d'ingénieur dépollution est jeune (25 ans) il s'est structuré grâce à un label »*

Un point que Hervé Gbego a également évoqué brièvement lors de cette même journée « *on a contacté l'AFNOR et on va voir dans quelle mesure on peut créer, en attendant une réglementation, ce n'est pas cela qui est visé, de vous donner un label. Notamment pour les PME on est conscients du temps que cela représente. Ce sera après l'opération »*

On retrouve cette perspective d'une démarche certifiée sur le site du CERCES. Mais à ce jour¹⁴⁸, celle-ci est encore en projet comme l'indique la mention sur le site du CERCES « *formation Praticiens certifiés à CARE (A venir) »*

Il est intéressant de signaler que la perspective d'un savoir-faire certifié peut être perçue comme une restriction par certains acteurs. La représentante du réseau Fermes d'avenir a ainsi regretté discrètement cette tendance à la fermeture d'une démarche d'intérêt général à laquelle ils ont contribué :

« il y a tout un dispositif qui se met en place pour accréditer les personnes qui sont porteurs de la méthode. Et puis puis j'imagine différentes productions, notamment des référentiels sectoriels, enfin un travail sur la méthodologie derrière. En fait Il y a quelque chose qui nous heurtait un petit peu. X et moi par rapport à ça, qui est le fait que on part sur une méthode open source au départ et que finalement, en mettant en place euh euh Enfin, on a un peu

¹⁴⁸ Passage rédigé en juin 2022

l'impression que ça se privatise aussi, c'est à dire qu'il y a à la fois besoin de préserver les compétences de certains acteurs qui ont développé tout un savoir autour de ça. Qui sont les acteurs privés ? Et quelque part, c'est tout à fait compréhensible. Et d'un autre côté, euh il y a un intérêt enfin C'est de l'intérêt général que de déployer et de rendre opérationnelle la méthode CARE quoi »

Un autre levier potentiel, de nature à favoriser une approche comme celle de CARE serait l'évolution des modes de travail des gérants de portefeuilles. Interrogé en 2020, un gérant de portefeuille, responsable de périmètre ISR nous a précisé que les analystes se distinguent selon des approches *credit* ou *equity*. Les analystes *credit* orientent leurs analyses sur la capacité d'une entreprise à rembourser ses dettes financières, tandis que les analystes *Equity* ont une vision plus holistique et de long terme. Leurs analyses sont destinées à des investisseurs obligations ou actions :

« Donc, aujourd'hui, c'est en fonction du positionnement que vous avez, vous regardez pas forcément une entreprise de la même façon c'est à dire que si vous êtes un investisseur action, vous êtes partie intégrante de l'entreprise, donc, la gouvernance est un élément important. Vous avez un pouvoir via vos droits de vote. Et puis, vous pouvez vous être intégré, votre placements va se valoriser en fonction du développement de la stratégie de l'entreprise. Quand vous êtes un investisseur obligataire, c'est un peu différent puisque vous êtes plutôt un partenaire de l'entreprise et vous prêtez de l'argent, mais vous n'êtes pas partie prenante de l'entreprise. Vous n'avez aucun lien [juridique] enfin direct avec la stratégie de l'entreprise. Donc, c'est un peu différent. Du coup, les impacts de critères extra financiers ne sont pas forcément les mêmes en fonction de votre façon de regarder un bilan d'entreprise et donc aujourd'hui, un gérant actions, un gérant obligataire va pas regarder la même façon l'Impact. Si je caricature, si je prends un critère social et donc une entreprise qui décide d'augmenter ses salariés parce que pour qu'il aient plus de pouvoir d'achat et qu'il y ait un meilleur bien être, ça, c'est très positif d'un problème social, mais finalement, d'un point du crédit, ça peut être risqué. et ça se trouve en faisant ça, l'entreprise met en danger la solidité financière et si on exagère un peu, elle pourrait faire défaut à ... parce qu'elle a fortement payé ses employés et en fait, à long terme, bein c'était pas soutenable et du coup, elle s'est mis en péril. Donc c'est des exemples ? Et donc tout ça pour dire que l'univers de l'évaluation ESG a pas mal évolué, mais il est pas du tout standardisé. Aujourd'hui, vous avez, j'imagine que vous connaissez un petit peu les agences qui travaillent sur ce sujet, donc jsais pas y a MSIA Sociating, Vigeo et autres et quand vous comparez leurs évaluations sur une même entreprise, on se rend compte que la conclusion n'est pas toujours la même. Et vous trouverez à mon avis assez facilement des études qui montrent que la corrélation entre le rating ESG d'une agence et d'une autre elle est assez faible. Aujourd'hui, on estime qu'elle est à peu près au niveau de 60% et ça peut ça peut être assez différent en fonction du critère. Si on prend le critère environnemental, social ou gouvernance. Donc il n'y a pas tellement de normes, contrairement à l'aspect financier. Vous avez déjà des rapports financiers d'entreprises qui sont très, très formatés, alors il y a des différences

d'un pays à un autre ou d'un type de comptabilité d'un autre. Mais on s'y retrouve quand même un petit peu sur. Donc sur la partie ESG Ça reste encore un peu compliqué (...) Comme je vous le disais tout à l'heure, nos analystes, crédit ou equity ils ont pas, ils regardent pas les choses de la même façon. Mais en effet, ils essaient de plus en plus de voir comment (on ?) peut impacter la qualité de l'entreprise ou le bilan de l'entreprise en fonction de stratégies ou de critères environnementaux »

Notre échange a également donné l'occasion d'évoquer les tendances récentes de l'environnement législatif, comme la taxonomie ou le resserrement des critères sur la résilience au changement climatique. Nous avons également demandé à notre interlocuteur ce qu'il pensait des approches intégrées comme la taxonomie, apportant une valorisation financière aux engagements présentés en mode narratif en permettant le fléchage

« Oui. Après, je pense qu'en effet y a un intérêt, je pense que nous on travaille beaucoup avec des consultants ou des providers qui par exemple sur ... on parle de température aujourd'hui, température des entreprises. Et pour évaluer ça, en effet bein juste pour reprendre votre exemple, sur l'alignement et les critères de SBTi et bein pour être en mesure de calculer cette trajectoire, un - il faut déjà avoir une trajectoire commune pour être comparé, la trajectoire de son secteur avec celle de son entreprise. Donc tout ça on a besoin de chiffrer ça. Après, je pense que y a déjà pas mal de modèles qui sont capables d'évaluer les montants nécessaires de financement pour rester sur une trajectoire de 2 degrés. Donc, il y a déjà des modèles qui évaluent ça. Après, dans le quotidien des entreprises, en effet, c'est pas fait et je pense que ça a vocation à aider les entreprises à accélérer leur transition en mettant bien en place le coût que ça peut avoir, mais aussi le bénéfice. Contrairement à ce qui se passerait si elles faisaient rien. Et pour moi, c'est en fait le cœur d'une entreprise bien gérée. C'est que une entreprise bien gérée, va identifier les risques de son secteur et donc en effet, si l'entreprise dit bein si moi je veux survivre, il faut que ma stratégie soit alignée avec une trajectoire 2 degrés. Qu'est-ce que ça veut dire ? Qu'est-ce que je dois faire ? Qu'est-ce que ça me coûte ? et donc c'est à partir de ... et Si elle se pose ces questions, faut qu'elle soit en mesure de voir le coût financier et le risque financier, si elle fait rien Et donc, il y a un moment où il faut être capable de mesurer tout ça et le mettre dans une comptabilité.

Son propos s'en est néanmoins tenu à des considérations générales sur l'intégration. CARE est perçu comme un modèle monétaire parmi d'autres. Il peut simplement bénéficier de cette tendance de fonds des investisseurs et des apporteurs de capitaux de voir traduite en Euros les engagements RSE des entreprises, et au-delà leur capacité ultérieure à survivre à des modifications de l'environnement.

L'autre levier en potentiel porte sur la mobilisation de la profession comptable. Elle émerge des propos des dirigeantes de E1 et E4. Toutes deux chefs d'entreprise et en prises avec la comptabilité. La modélisation comptable qu'elles voient comme une force peut également être un frein du fait de sa complexité. Ceci invite à mobiliser les professionnels du chiffre autour du modèle comme l'a suggéré Sophie :

« Honnêtement, pour moi la seule solution, et bon ça a été évoqué sur les réflexions sur le cercle de Giverny c'est former les experts-comptables pour que les experts-comptables proposent ça à leur client. ... Parce qu'en fait, nous on travaille, surtout quand on gère notre compta en interne comme moi, on a des échanges extrêmement fréquents avec notre expert-comptable »

Sophie a également ajouté que *« un de mes freins à la mise en place de CARE, c'est que mon expert-comptable était pas du tout à l'écoute, enfin à 10 000 lieux de s'occuper de ça »*. Ceci l'a conduit à changer d'expert-comptable escomptant des effets de synergie entre une compétence CARE et les missions traditionnelles. *« Donc j'ai changé d'expert-comptable, et j'espère que cette fois-là j'arriverai à l'amener sur CARE. Parce qu'ils m'ont dit : oui, après, nous on peut aussi faire votre comptabilité, parce qu'ils sont experts-comptables par ailleurs »*

Marie a fait un constat similaire sur l'enjeu d'une mobilisation de son expert-comptable. Néanmoins, ceci transparait de manière plus indirecte dans son propos et après plusieurs allers retours dans le dialogue :

Nathalie : Donc vous avez un cabinet d'expertise comptable sinon pour votre [comptabilité] ... ?

Marie : Oui, mais je peux pas les mobiliser là-dessus !

Nathalie : Non, bien sûr. Ce n'est pas leur fonds de commerce...

Marie : Non. Non, puis un truc comme ça, il faut trouver des gens qui ont envie. Enfin c'est tellement, c'est quand même particulier hein ?

Nathalie : Oui, tout à fait.

Marie : Alors il faut avoir (en énumérant avec ses doigts)

- *la bonne personne*
- *disponible,*
- *puis qu'en ait un peu envie,*

Parce que c'est un peu à prendre sur son temps personnel ce genre de choses, c'est pas... vous voyez ?

Un constat similaire d'associer avant tout les financiers, bien que moins précis a été fait par Stéphane de E3 :

« J'ai passé du temps et du déplacement pour le faire, si ça peut parler à des services ou des personnes qui euh, se pensaient complètement en dehors de la problématique, ben c'est déjà gagné. Déjà un plus. Pour autant que ce soit bien relayé chez nous, relayé pardon, chez nous euh, en interne, auprès de ces personnes. (...) Enfin, surtout aux personnes qui sont plus dans ces domaines financiers euh, comptables, etc., parce que, même si euh, à un certain niveau, les gens qui sont en direction technique euh... les patrons des directions techniques sont suffisamment euh, formés, je pense, pour comprendre, peut-être sans doute plus que moi toutes ces notions de capital à maintenir euh... voilà. Euh, mais sur, plus on aura ces sujets-là, embarqués par différents moyens, au mieux, on arrivera à améliorer les choses. Voilà »

Ce constat est également partagé par un expérimentateur issu du réseau Fermes d'avenir ayant plusieurs années de pratique de CARE. Il aimerait que ce soit sa comptable, responsable de la tenue de la comptabilité au format traditionnel, qui tienne les comptes au format CARE. Il déplore néanmoins le manque de moyens pour cette proposition « *si je devais rémunérer ma comptable pour le faire je n'aurai pas les moyens* ».

Il souhaiterait également que cette comptabilité CARE ne se fasse pas sur un seul moment annuel. Il souhaiterait ainsi « *que cela se fasse au mois le mois, qu'on mesure mois par mois nos investissements en temps et en argent sur cela (...) Il faudrait qu'on arrive à ne plus faire cela à posteriori mais le faire tout au long de l'année* ». Néanmoins le manque d'opérationnalité de la méthode est un frein à ce levier potentiel « *cela manque de méthodologie pour le faire au fur et à mesure* ».

La modélisation comptable tout à la fois frein et levier suscite donc ces quelques propositions sur la mobilisation de la profession comptable. Ceci éclaire les actions des promoteurs du modèle orientées vers le CERCES. Elles visent à susciter l'intérêt de professionnels n'ayant pas à être convaincus de l'importance de la comptabilité, première brique du dispositif et déjà aguerris à la gestion des difficultés techniques.

6.4. Synthèse de ce retour d'expérience, des obstacles face à des facteurs de dissémination

Nous arrivons au terme de ce chapitre présentant les freins et leviers constatés, tant dans la sphère de l'expérimentation que dans l'écosystème. Le tableau ci-après dresse la synthèse sommaire de ces constats en tentant un face à face entre les facteurs pouvant interagir mutuellement :

Freins	Leviers
<p>Manque de temps et de moyens humains amplifiés par les effets de la crise sanitaire Instabilité générée par une réorganisation Manque de soutien managérial et pratique Difficultés structurelle à porter une innovation sur le long terme Concurrence d'autres modèles de CES</p>	<p>l'écosystème actif du modèle avant l'expérimentation les facteurs humains : <i>tempérament visionnaire et aventurier des promoteurs du modèle,</i> <i>tempérament visionnaire des entreprises pilote</i> <i>tempérament visionnaire des consultants et acteurs de l'expérimentation</i></p>
<p>Une expérimentation complexe et ambitieuse Le double sens de ce qui compte vraiment La difficulté à s'imposer face aux approches RSE déjà en place La difficulté à représenter les engagements de la chaîne de valeur</p>	<p>Insuffisance des politiques RSE traditionnelles De nouvelles lunettes sur les politiques RSE</p>
<p>Une communication complexe complexité du modèle comptable et de l'approche universitaire les freins des financiers</p>	<p>Robustesse du modèle comptable Levier potentiel de la mobilisation de la profession comptable</p>
<p>Maitien et dette, des concepts difficiles à imposer face à la dominante des externalités</p>	<p>levier potentiel d'une gestion en equity levier potentiel de la labellisation</p>

Figure 96 - Synthèse des freins et leviers dans un face à face actif

Ainsi, la complexité de la comptabilité CARE de sa communication, peut-elle trouver son mouvement de balancier avec la mobilisation de la profession comptable. Celle-ci dispose déjà du capital intellectuel pour aborder la comptabilité et pourrait, en mobilisant ce savoir-faire, devenir un allié technique de type point de passage.

Aux difficultés à imposer le concept de dette et de maintien pourraient faire face une labellisation englobante et une évolution vers un mode de gestion de type *equity*

Ces constats sont posés là, contingentés par l'horizon de notre recherche. Ils ouvrent de nouvelles perspectives de recherche pour voir s'ils se confirment dans le temps ou si les évolutions réglementaires rapides auxquelles nous assistons (taxonomie, directive CSRD, normes de durabilité etc.) opèrent des changements dans le paysage socio-économique.

Chapitre 7 - Discussion

Plusieurs résultats de cette recherche semblent compléter la littérature existante sur les innovations comptables ou la mise en place d'outils associés à la RSE. Mais au-delà de ces contributions cumulatives, les spécificités d'un modèle comme CARE peuvent constituer des contributions spécifiques disséminées dans d'autres thématiques ou inédites au regard de la comptabilité.

Cette discussion sera donc structurée en commençant par les points constituant des contributions cumulatives. Elle abordera ensuite les points qui semblent plus spécifiques. Elle se terminera en posant les limites de notre recherche et les perspectives qu'elle pourrait ouvrir.

7.1. Les contributions de notre recherche

7.1.1. La complexité de CARE et de sa mise en place est associable à la robustesse de la comptabilité. Ces enjeux prolongent les risques connus de toute comptabilité : coûts de mise en place et risque bureaucratique

Les freins associés à la complexité de la modélisation CARE se couplent donc à la complexité « naturelle » de la comptabilité. A ces effets d'épaisseur technique dépassés par quelques entreprises qui ont pu « surnager » comme E5 et E4, s'ajoutent celui de la communication laborieuse du rapport de synthèse. Ces freins peuvent se conjuguer avec les effets de la concurrence d'un modèle comme LIFTS dont le marketing semble plus abouti que celui de CARE. Le frein de la complexité et de la difficulté à communiquer sur un modèle comptable semble néanmoins avoir sa contrepartie dans certains leviers : la robustesse du modèle comptable permettrait de mieux représenter les enjeux RSE, la structuration exigeante de CARE apporte un nouveau regard sur les politiques RSE des entreprises.

Ces enjeux de complexité et robustesse semblent rejoindre la littérature connue sur les coûts administratifs de toute comptabilité. Ceux-ci sont alors généralement confrontés à ses apports et la structure de production comptable mise en place sous cette réserve (Lemarchand 1999). La compréhension de ce point nécessite de distinguer la comptabilité traditionnelle, légale vouée à la reddition de comptes, de la comptabilité de gestion, davantage tournée vers le pilotage interne.

La comptabilité légale traditionnelle est parfois décriée pour son approche administrative et perçue comme un centre de coût sans intérêt pour la gestion dans la mesure où elle est conçue

pour produire une information légale. Son intérêt n'est toutefois pas remis en question puisque la tenue des comptes est une obligation légale. Elle représente cependant un véritable enjeu financier lorsque, dans la pratique, les entreprises s'interrogent sur le coût de la fonction comptable au regard de son rendement ou simplement pour en maîtriser le coût. La concurrence tarifaire à laquelle peuvent se livrer les cabinets d'expertise comptable illustre également cette problématique pour les entreprises qui, du fait de leur taille, n'ont guère d'autre choix que de faire appel à une solution externalisée pour ce service obligatoire. Et pour les entreprises disposant d'une taille critique suffisante et assurant en interne la production de leurs comptes, l'outsourcing dans des pays à faible coût de main d'œuvre, ou la robotisation de certaines tâches sont des solutions mises en place pour réduire les coûts de production comptable.

La mise en place d'une comptabilité interne, tournée vers le pilotage représente quant à elle un surcoût à cette comptabilité légale incontournable. Les livrables qu'elle produit sont régulièrement appréciés à l'aune des coûts qu'elle représente. Dans son analyse des évolutions comptables, Lemarchand (Lemarchand 1999) souligne dès lors les risques de dérive bureaucratique auxquelles elles sont exposées. Ses partisans doivent alors justifier de l'intérêt des informations produites. Ils doivent répondre du bilan coût avantage entre le coût de cette information et le gain en efficacité et rationalité que cela permet.

Cet enjeu du coût administratif de l'information comptable n'épargnerait sans doute pas une comptabilité environnementale, d'autant plus qu'elle n'est pas d'application obligatoire. Si des structures sont mises en place pour la tenir, elles doivent produire une information exploitable pour le pilotage de l'entreprise si elles veulent conserver toute leur légitimité.

L'enjeu corrélé à l'utilité perçue de l'information comptable pourrait rejoindre le point sur la complexité largement évoqué par les entreprises. Les représentants, non financiers de celles-ci, ont souvent mis en avant la difficulté qu'il y avait à appréhender les mécanismes comptables, préalable à la compréhension de CARE. Cette difficulté peut rendre difficilement justifiable la mobilisation de moyens pour produire des comptes CARE.

Cette double difficulté est un frein en ce sens que CARE n'est guère compréhensible pour un public de non financiers. Les financiers ayant à contrario franchi au moins le premier barrage du décryptage de la comptabilité traditionnelle. La complexité de CARE et les ressources intellectuelles à mobiliser renvoient finalement à la dichotomie, bien connue, entre les producteurs et les utilisateurs d'information comptable (Degos et Ouvrard 2011). Celle-ci n'a cependant pas été très mobilisée au cours de l'expérimentation, les détails techniques du modèle ayant été présentés *sans ménagement* particuliers aux financiers comme aux non financiers. Ce n'est qu'en 2021, avec la création du CERCES qu'on sent poindre la prise de conscience de la nécessité d'une communication ciblée vers les financiers.

Nous n'avons guère de recul sur les résultats concrets des travaux du CERCES, ni sur la mobilisation qu'il suscite. Tout au plus, nous pourrions attirer l'attention sur un élément structurant et méta des métiers du chiffre qui ne semble pas épargner CARE au vu des difficultés qu'il y a eu à rendre intelligibles les résultats produits. CARE, comme tout

système comptable, souffre d'une difficulté générale à rendre explicite les chiffres produits et à en faire une description compréhensible à un public non averti. Il est intéressant de signaler que cette difficulté associée aux métiers du chiffre semble portée de manière fondamentale par la langue hébraïque à travers sa structure « racinaire » et les formes intensives de verbe. L'hébreu est une langue de peu de mots mais forte en ramifications. Les mots sont construits autour de consonnes racine, les voyelles sont des aides non indispensables à la lecture. Un même verbe peut prendre un sens différent selon l'une des 7 « formes » dans laquelle il est employée.

L'une des 7 formes verbales est appelé *Paal*. Elle désigne une action simple. Il existe une autre forme appelée *Piel*, elle fait état d'une forme intensive de l'action. Le verbe compter, issu de la racine *SPR* se dit *Sapar* dans la forme simple du *Paal*. Mais la forme intensive de ce verbe, le *Piel*, sous tendant l'effort, donne le terme « *Siper* » qui signifie également conter comme le montre également le tableau ci-dessous :

Forme du verbe	Déclinaison / conjugaison	Traduction française
Simple	<i>Paal >> Sapar</i>	Compter
Intensive	<i>Piel >> Siper</i>	Conter

Figure 97 - déclinaison du verbe compter selon les formes hébraïques des verbes

Cette structuration apportée par la forme verbale hébraïque des verbes semble voisine de ce que l'on observe avec le travail de rendre compréhensible toute comptabilité. Elle pourrait bien faire énoncer que raconter les comptes est vraisemblablement une action bien plus intensive et complexe que le comptage lui-même. CARE n'échapperait donc pas à cette proposition de lecture *méta* des enjeux des métiers du chiffre.

7.1.2. La complexité de la modélisation monétaire et le risque de réification

La complexité ne s'arrête pas aux enjeux sur les coûts de mise en place. Le risque de réification de l'information produite par une structure comptable est le pendant de toute comptabilité, qu'elle soit de nature légale ou de gestion. Ce risque est également l'écueil des indicateurs qu'ils soient financiers, sous-produit de la comptabilité, ou plus complexes, et issus d'une combinaison de données comptables et extra comptables.

Leur mise en place est souvent sujette, en amont, à des enjeux de pouvoirs et de luttes d'influence. Mais une fois les indicateurs stabilisés, ils deviennent eux-mêmes une source de pouvoirs. Pouvoirs de ceux qui détiennent le savoir-faire de leur production, pouvoirs de ceux qui savent les utiliser pour communiquer et gérer, pouvoir de la mesure elle-même qui devient une chose, une « boîte noire » à la technique verrouillée et prenant vie par elle-même. (Berland et al. 2008). Cette légitimation des producteurs de l'information est également

signalée par Lemarchand (Lemarchand 1999) qui souligne le rôle de l'ingénieur organisateur mettant en place la méthode des sections homogènes. Celui-ci se voit alors légitimé dans son rôle par ce dispositif qu'il va ensuite faire vivre.

La force « aspirante » de l'indicateur le réifie et crée une nouvelle réalité autour de ce qu'il est censé représenter. Le PIB devient la mesure objective de la richesse, le résultat net celui de la performance de l'entreprise le quotient intellectuel celui de l'intelligence, l'heure ou le jour la mesure du temps. Dans ces conditions, la mesure peut devenir une fin en soi au détriment de ce qu'elle est censée représenter. Elle prend le pouvoir sur la réalité / la gestion. Elle seigneurise ses producteurs, financiers, comptables, contrôleurs de gestion et peut vassaliser ses utilisateurs.

Cet écueil ne semble pas épargner le modèle CARE bien que le nombre des expérimentations soit encore trop limité pour conclure avec certitude. Cette considération temporaire est adossée aux observations que nous avons faites sur les capitaux dans CARE et la recherche très appuyée dont ils ont fait l'objet. Cette recherche liée au cadrage du modèle par les capitaux a pu conduire à occulter d'autres sources d'enjeux, notamment ceux liés à la chaîne de valeur ou plus simplement aux indicateurs extra financiers préalables à la valorisation dans les états financiers.

La difficulté à identifier les capitaux puis à les valoriser financièrement renvoie au choix fondamental de CARE de se positionner comme un modèle monétaire, intégratif. Ce choix a pu conduire à sous-estimer la difficulté intermédiaire de l'identification des indicateurs extra financiers. La présentation du bilan et du résultat CARE lors du webinaire de janvier 2022 et les remarques sur le rapport envoyé aux entreprises illustrent cette difficulté à faire parler l'indicateur monétaire. Dettes et coûts de maintien figurant dans les états financiers CARE sont devenus des données compactes et réifiées, éventuellement lisibles pour des investisseurs ou un public spécialisé.

Cet écueil de la vision monétaire a finalement été en partie corrigé dans les propositions de la V2 de CARE qui l'ont vu s'enrichir d'indicateurs de pilotage des capitaux, corolaires aux capitaux eux-mêmes. C'est notamment ce point qui nous fait écrire que la proposition principale de CARE (le capital) est inchangé, mais ses propositions circonstancielles ont évolué en redonnant une place conséquente aux indicateurs extra financiers ainsi qu'aux enjeux de chaîne de valeur.

Au-delà de CARE, le risque de réification par l'indicateur semble guetter les modèles ou les approches de comptabilité environnementale. Le focus appuyé sur les enjeux climat tant dans la presse générale que dans les sphères financières où il commence à s'imposer, tend à éluder les enjeux voisins de biodiversité ou de préservation des ressources marines.

En matière de comptabilité de la soutenabilité, il serait donc utile de continuer à explorer la manière dont les indicateurs sont pensés, conçus et utilisés. Leur pertinence, notamment au regard de la complexité des mesures sur les écosystèmes et des effets de seuils et de résilience sont autant de points qui requièrent un monitoring resserré. Celui-ci permettant de s'assurer que le réglage des nouvelles boussoles de pilotage, en train de se faire, est bien adapté aux

trajectoires à suivre et aux bons états écologiques et ne compromet pas les chances d'un réencastrement de l'économie dans les écosystèmes.

7.1.3. Le manque de données scientifiques et l'alliance des innovations comptables avec les outils et systèmes d'informations

L'expérimentation CARE l'a montré. Les enjeux d'accès aux données et aux systèmes d'informations sont majeurs pour accompagner la mise en place de nouveaux modèles comptables et les porter dans un système qui leur donne une corporalité.

La difficulté à laquelle CARE a été confrontée, et l'effet de levier que pourrait représenter un outil dédié ou à minima une méthodologie pratique, semblent ainsi rejoindre ce qui a été observé sur les innovations comptables, dans le passé.

La diffusion d'innovations aussi structurantes pour la réglementation et les pratiques comptables comme la partie double, le plan comptable, l'amortissement ou encore la consolidation a reposé sur la mise à disposition de solutions pratiques adaptées pour les producteurs de l'information comptable. Ces solutions ont été constituées de documents spécialisés comme les cahiers à folio, de logiciels ou encore de publications méthodologiques dédiées. L'amont des solutions techniques utilisées pour porter de telles innovations, est quant à lui souvent marqué de luttes d'influence et de controverses qui se clôturent au moment de la finition technique, rejoignant par ailleurs la notion de lock-in ou verrouillage sociotechniques décrite dans l'ANT (Callon et Ferrary 2006b).

7.1.3.1. *Partie double et plan comptable, des outils « support »*

Parmi ces innovations, la partie double et le plan comptable constituent des étapes clés car elles aident à structurer les innovations qui les suivent, voire se structurent au contact d'innovations voisines dans le temps. La partie double a conditionné la mise en place du bilan. Le bilan a participé à la structuration de la partie double. Mais celle-ci a suivi un long chemin, incertain avant de devenir la technique familière intégrée dans le paramétrage de base d'un logiciel comptable ou le format standard d'un cahier *Exacompta*... Elle a été décrite par Luca Pacioli dès les débuts de la Renaissance dans la *Summa de Arithmetica, geometria, Propotioni et proportionalita*.

La pratique de la partie double était répandue avant que Pacioli n'en fasse état. Elle s'était développée dans les comptoirs de commerces italiens et en Europe. Les Croisades avaient joué un rôle important dans cette diffusion car ils déposaient, pour les besoins de leurs « voyages », des sommes dans des temples faisant office de banque de dépôts. Les temples établissaient à leur attention des relevés de comptes très voisins des relevés de comptes contemporains. Venise avait peu à peu pris un rôle central dans ce dispositif car elle occupait un carrefour géographique stratégique (Jourdain 2019). La technique de la partie double avec disposition des chiffres sur deux colonnes s'était également répandue sous l'effet du

développement des échanges commerciaux entre villes d'Europe et de la montée en puissance du crédit. Celui-ci nécessitait de suivre les deux aspects d'une transaction : sa réalisation effective puis son dénouement monétaire. Un autre aspect de contexte explique la technique en double colonnes : les nombre négatifs n'étaient pas connus à l'époque, il importait donc de distinguer du premier coup d'œil les recettes et les dépenses (Colasse 2007).

Au XIX^{ème} siècle, la partie double, conceptualisée depuis déjà des siècles, est encore bien loin d'être une pratique systématique. Il semble que la technique était surtout portée sur les transactions commerciales puisque vouée au suivi des flux de créances dettes. En outre, une dérivée incomplète de la partie double, la *partie simple* est exposée comme une technique à part entière dans les manuels comptables. Elle fut employée à tort pour désigner une comptabilité en recettes et dépenses. Elle s'avère en fait être une comptabilité en partie double partielle, limitée aux informations vis-à-vis des tiers mais ne donnant pas d'informations sur les stocks ou les immobilisations.

On trouve des traces de partie simple dans l'ouvrage de Claude Irson (1678) ou encore de Mathieu de La Porte (1704) qui la présente comme un modèle pour les marchands de détail. Elle est déjà présentée comme une méthode à part entière à partir du XVIII^{ème} siècle (Lemarchand 2016c, p 393).

Cette confusion entre les deux techniques pourrait avoir constitué un frein à la généralisation de la partie double. Lemarchand (Lemarchand 1999) signale ainsi qu'une commission mixte chargée d'étudier les modifications à apporter à la comptabilité du matériel de la Marine vota en 1873 pour l'adoption de la partie double dans l'une de ses résolutions. Preuve en creux d'une difficulté à percer... Cette proposition semble écartée jusqu'à ce que la partie double soit de nouveau proposée par une sous-commission sénatoriale en 1913 dans le cadre d'une réforme de la comptabilité. Une expérience officieuse fut même réalisée dans un atelier mais le déclenchement de la grande guerre empêcha de dépasser ce stade expérimental.

Des successions de pratiques informelles et de publications suivront ainsi le code de commerce de 1807 et la loi sur les SA de 1867. Il semble que c'est la conjonction de la mise en place de l'impôt sur le revenu en 1914, l'émergence des services de vérification fiscales dans les années 30 et la mise en place d'instances d'organisation de la profession comptable pendant la seconde guerre mondiale (Touchelay 2016, p239) qui stabilisent en les précisant les principes de publication de bilan. Le plan comptable va s'appuyer sur ces pratiques plus ou moins stabilisées et permettra de renforcer l'ossature de présentation des comptes.

Ensuite, la mise en place d'une organisation de la profession comptable et surtout le développement de techniques de traitement de l'information en partie double (mécanographie, décalque etc.) permettront à la partie double de s'inscrire dans les routines des comptables. Le déploiement des logiciels de comptabilité à partir des années 80 facilitera cette consécration en en faisant un élément structurant de conception. Ils simplifieront grandement le travail de production d'un bilan équilibré -symbole d'une partie double

aboutie- tâche qui demandait jusqu'alors un travail considérable aux comptables en cas d'erreurs de traitement dans les documents papier¹⁴⁹.

Un temps très long s'écoule ainsi entre la première formalisation du concept de partie double (1494) et son adoption définitive par les entreprises (XXème siècle). Diverses lois consacrent les documents spécialisés de la tenue des comptes (1807) puis l'obligation de les publier (1867, 1935). Sa systématisation semble avoir été freinée par les simplifications nées de la partie simple et l'absence d'organisation structurée de la profession comptable.

Au début du XXème siècle, la partie double formate les cahiers comptables en version papier et favorise encore sa diffusion. Dans les années 80, la montée en puissance des logiciels comptables semblent également jouer un rôle d'actant technique majeur. Ceux-ci intègrent la partie double et le plan comptable comme des paramètres de base et « *dans un effet intégrateur des systèmes d'informations* » (Malo 2000). Les systèmes d'information semblent ainsi opérer comme des verrous techniques qui parachèvent l'adoption systématique de la partie double, sorte de « boîte noire » technique.

Le plan comptable communément utilisé par les praticiens est composée d'une série d'articles décrivant les principes généraux et particuliers applicables aux rubriques des documents de synthèse, les modèles de comptes annuels et les modalités de tenue des comptes : liste des comptes (partie la plus connue et visible), monnaie, partie double, processus etc.

Son usage est souvent présenté comme une technique donnée d'apparence neutre et objective mais elle recèle en réalité des racines profondes issues de luttes d'influence. Touchelay (Touchelay 2008) présente ainsi les grandes étapes de son adoption. Le contexte d'avant-guerre est emblématique du grand flou qui précède la normalisation comptable. Un article du code de commerce de 1807 rend obligatoire la périodicité de l'inventaire mais il est généralement contourné par les entreprises (Lemarchand 2016b). Pendant l'occupation, le gouvernement de Vichy tentera diverses initiatives pour l'imposer auprès des entreprises.

Sous l'impulsion de Pierre Mendès France, le ministère de l'économie s'empare du sujet et s'engage à simplifier le plan comptable pour le faire appliquer de manière souple. L'ordonnance du 19 septembre 1945 confirme la création de l'Ordre professionnel des Experts comptables tout en en supprimant la dimension antisémite et raciste. Un nouveau PCG est présenté le 27 juin 1947. La comptabilité telle que vue par les concepteurs de ce plan est décrite comme « *faite pour le chef d'entreprise* » et ne doit servir à la puissance publique que dans un second temps. Lemarchand note cependant qu'il reste « *largement orienté vers la satisfaction des besoins d'information de l'Etat planificateur* ».

La diffusion des premières versions du plan comptable sera essentiellement le fait des secteurs professionnels de la mécanique et de l'énergie entre 1944 et 1950 (D'Angio 2016). La greffe encore fragile du plan comptable dans l'économie française sera ensuite renforcée par la décision de l'année 1959 de la généraliser. De nouvelles publications professionnelles suivront cette décision. L'application obligatoire de cette version du PCG aux établissements d'enseignement conduira également à des publications spécialisées comme celles des frères

¹⁴⁹ Témoignage d'un Expert-comptable en fonction depuis les années 70 lors d'une discussion informelle

Lucien et Paccard « *Vers le plan comptable : essai d'application de la comptabilité à partie double* » (1961) puis « *la comptabilité générale : exemples pratiques* » (1966). Les versions ultérieures du PCG (1979 et 1982) entraîneront ensuite une démultiplication d'ouvrages généraux de formation à la comptabilité. La version de 1982 introduit en particulier une méthodologie relative aux comptes consolidés. Certains ouvrages mettront également en avant la dimension « *conforme au PCG* » comme pour renforcer leur propre légitimité. La liste des comptes du plan comptable fait également l'objet de multiples publications accessibles à un prix modique. Une version en existe même en breton. (D'angio 2016).

Les années d'après-guerre ont ainsi vu son usage se renforcer par l'entremise de sa reprise par de nombreuses publications professionnelles qui semblent jouer là un rôle d'alliés informels. La consécration semble atteinte avec les publications d'enseignement de la comptabilité dans les années 80. Le développement des logiciels de comptabilité à la même période parachève cette percée. Le plan comptable devient un élément structurant de la comptabilité des entreprises en devenant un paramétrage technique standard de ces logiciels.

7.1.3.2. Amortissement et consolidation, des techniques adossées aux solutions support, et qui ont pu les faire évoluer

L'une des technique de base de la comptabilité qu'est l'amortissement a elle aussi suivi un long chemin entre l'émergence du concept et sa standardisation comme en témoignent les travaux de recherche de Lemarchand (Lemarchand 1993) (Lemarchand 2016a). L'auteur évoque ainsi les premiers constats de déperissement faits par Irson dans un ouvrage de 1678 dont il propose la traduction comptable. Il est suivi par Ricard en 1724. Ces deux auteurs proposent une approche technique de l'amortissement adossée aux principes de partie double, technique encore très faiblement répandue. Les principes sont les mêmes que ceux connus de nos jours : débit d'un compte de charge en contrepartie du crédit d'un compte de mobilier. De Cazaux complète cette approche en 1824 en proposant des standards de calculs d'amortissement. A côté de ces réflexions « académiques » les pratiques des entreprises varient. Ainsi la Compagnie des Indes (1785-1793) tient compte d'un déperissement à l'issue de chaque voyage d'un navire, qu'elle impute sur le résultat d'exploitation. L'absence toutefois de réglementation précise conduit à toutes sortes de pratiques divergentes. Quant aux compagnies de chemin de fer, leur pratique est fonction des effets des garanties d'Etat qui les soutiennent. Pendant un temps, elles pratiquent donc l'amortissement et bénéficient de la garantie d'Etat qui leur permet, en cas de bénéfices insuffisants, de payer les intérêts des obligations et de distribuer un dividende aux actionnaires. Puis elles finissent par abandonner la pratique de l'amortissement à la suite de deux décisions juridiques (1874 et 1884) qui sanctionnent le risque d'augmentation de la garantie d'Etat artificiellement générée par l'amortissement. Les compagnies en viennent à abandonner la comptabilité

d'engagement et à s'aligner sur des enregistrements en recettes dépenses dont on trouve encore des traces jusque dans les outils comptables de la SNCF jusqu'en 2001¹⁵⁰.

A l'extrême inverse, les compagnies industrielles pratiquent l'amortissement car il leur permet de limiter le bénéfice et de ce fait les dividendes à distribuer aux actionnaires.

Les controverses semblent donc aller bon train entre ceux qui pratiquent l'amortissement et ceux qui l'évitent ; entre ceux qui en parlent de manière détaillée dans des publications en l'alliant à la partie double (Irson 1678, Ricard 1724) et ceux qui l'imposent sans en détailler les modalités (lois de 1818 et 1867)

A l'instar des autres techniques, l'amortissement a ainsi connu une longue période de pratique informelle peu codifiée avant de se stabiliser. Des stratégies d'acteurs variées : mécanique de la garantie d'Etat pour les compagnies de Chemin de fer, régulation des dividendes pour les compagnies industrielles privées conduisent à des pratiques extrêmes. C'est finalement, l'instauration de l'impôt sur le revenu puis sur les bénéficiaires industriels mis en place au cours de la première guerre mondiale qui va remettre de l'ordre dans les pratiques. La nécessité pour l'Etat de disposer de rentrées fiscales stables joue un rôle d'actant majeur dans le dispositif de normalisation. Elle conduit à définir une réglementation pour le calcul des amortissements. Les coefficients fiscaux bien connus des praticiens naissent de cette nécessité financière et contribuent à stabiliser les pratiques des entreprises.

Tout comme l'amortissement, la consolidation a également connu une longue période de flottement avant de devenir la technique rodée, fer de lance du commerce international.

Bensadon (Bensadon 2009) met ainsi en lumière les grandes étapes qui ont précédé l'entrée de la consolidation dans le champ normatif. La première se situe dans la période de l'Entre Deux guerres quand les tensions sont vives entre les partisans d'une information comptable sur les groupes et les partisans du secret des affaires, acteurs déjà à l'œuvre pour s'opposer à la mise en place d'un plan comptable... Ces controverses sont typiquement françaises car la consolidation est déjà connue et pratiquée en Angleterre et aux Etats-Unis. C'est finalement l'avènement de l'Etat français pendant la seconde Guerre Mondiale et la mise en place de manière autoritaire d'une organisation structurée de la profession comptable qui permet de faire évoluer ce contexte polémique. Après-guerre le bien-fondé de la consolidation et d'un ordre professionnel ne sont plus contestés. Le contexte d'apaisement d'après-guerre va donc permettre de construire les principes de la consolidation sans craintes de contestations.

La période qui court de l'après-guerre à 1968 voit toutefois se développer, en France, une situation à deux vitesses. Les sociétés Total et Pechiney, confrontées à la question du financement international publient, en en faisant l'apprentissage empirique, les comptes consolidés demandés par les investisseurs institutionnels étrangers (Chase Manhattan Bank et New York stock exchange). Dans la même période, deux experts comptables français de retour d'une mission de productivité organisée aux Etats unis en 1951 présentent devant la

¹⁵⁰ La comptabilité fournisseur de la SNCF portait encore en 2001 le nom de « mandatement ». Elle était conçue sur le principe de ne comptabiliser une facture qu'au moment de son paiement. Diverses techniques périphériques au logiciel comptable furent mises en place pour contourner les effets de ce système. C'est finalement la mise en place d'un ERP qui met fin à ces contournements complexes et restaure le principe de l'engagement dans les fondements de la comptabilité.

compagnie des Experts comptables une étude sur la consolidation qui sera régulièrement citée dans des publications professionnelles. Mais en dehors de ces situations visibles, les comptes consolidés publiés par les groupes français sont de faible qualité. Ceci conduit enfin le Conseil National de la Comptabilité (CNC) à publier en 1967 une méthode de consolidation adaptée aux groupes français. (Bensadon 2009).

Cette méthodologie est reconnue officiellement par le Ministre de l'Economie en 1968. En parallèle, la Commission des opérations de bourse rend obligatoire la publication de comptes consolidés pour les sociétés cotées en les invitant à utiliser la méthodologie du CNC.

La période courant de 1968 à 1985 voit la technique se diffuser. Colloques, tables rondes et publications se succèdent. Le thème de la consolidation se développe également dans les mémoires d'expertise comptable et pénètre les programmes d'enseignement sous la forme de chapitres consacrés au sujet. La diversité des pratiques rend toutefois difficile les comparaisons, notamment à l'international (Bensadon 2009) et donnera lieu à l'adoption d'une directive européenne visant à assurer la comparabilité des états financiers consolidés.

Le tableau ci-dessous résume ce lien entre les innovations comptables et les solutions techniques qui ont favorisé son adoption :

innovations comptables	solutions techniques ayant favorisé son adoption	période d'ancrage dans les pratiques
Partie double	Cahiers comptables à folio, logiciels	Début XXème siècle
PCG	Services fiscaux, comptables, Plans sectoriels, ouvrages « conformes au PCG »	Seconde moitié du XXème siècle
Amortissement	coefficients définis par les services fiscaux	Début XXème siècle
Consolidation	Méthodologie adoubée par le CNC et la COB - Tables rondes, colloques, manuels techniques et d'enseignement	Directive Européenne de 1983 et loi du 3 janvier 1985

Figure 98 - Innovations comptables et solutions techniques ayant favorisé leur adoption

L'alliance avec les solutions techniques semble ainsi un point de passage incontournable pour diffuser une innovation comptable. Il est donc vraisemblable que CARE n'échappe pas à cette nécessité pour se diffuser de manière plus large au-delà de la seule faveur de la réputation du modèle et des expérimentations. Ce besoin est d'autant plus prégnant que les tenants d'un modèle concurrent comme LIFTS avancent de concert avec les éditeurs de logiciels, présents dans les soutiens de la Chaire Performance Multi Capitaux.

Le domaine de la RSE n'a au demeurant guère échappé à cette règle, du moins sur l'un de ses outils phare : le bilan carbone. Pour cet outil, c'est la mise au point de la méthode du bilan carbone par l'ADEME et sa diffusion en Open Access aux entreprises qui en facilite l'appropriation (Le Breton 2017).

Il y aurait donc pour les innovations comptables, le besoin, à un moment ou à un autre de leur phase d'émergence, de s'arrimer à une solution technique pour se transformer en une pratique courante. C'est d'ailleurs ce qu'a souligné avec insistance le président du C3D dans son intervention engagée lors du webinaire de lancement du CERCES appelant les promoteurs du modèle à se rapprocher des éditeurs de logiciels.

7.1.3.3. Les effets structurants des solutions techniques

Lemarchand théorise le propos sur les outils et souligne les enjeux structurants des artefacts comptables, qui favorisent le développement de certaines relations d'affaires dans le capitalisme moderne. Il cite ainsi Norman (1993, p. 28) qui définit l'« *artefact cognitif* » comme un « *un instrument artificiel conçu pour conserver, rendre manifeste l'information ou opérer sur elle, de façon à servir une fonction représentationnelle* » (Lemarchand et al. 2011, p. 15). L'instrument va dès lors faciliter le déroulement de l'action et agir sur la perception réciproque des acteurs. Il opère en quelque sorte une cristallisation d'un concept, voire contribue à le préciser.

Certains objets comptables ont ainsi cristallisé des comportements et ancré des routines dans les relations économiques. Il est ainsi de la lointaine « *taille* », cette petite pièce de bois fendu en deux moitiés symétriques et entaillée d'autant d'encoches que l'exige une transaction avec effets réciproques. L'une des moitiés était conservée par le commerçant, l'autre par le client et servait de preuve de leur relation d'affaire. L'usage répété de ce petit objet conditionna et structura les relations d'affaires entre client et fournisseurs.

De même, le compte courant, qui permettait d'inscrire de part et d'autre les opérations débitrices et créditrices entre deux partenaires, a joué un rôle dans le développement et la pérennisation des réseaux marchands. Il a en outre joué le rôle de monnaie. Le compte courant est ainsi bien plus qu'un cadre d'enregistrement comptable, c'est un « *accessoire de crédit* ». Il « *opère novation* » en brassant systématiquement des dettes et créances pour déterminer un solde. Ce faisant il facilite les relations commerciales et institue la confiance entre partenaires par *distillation* via des pratiques opérationnelles. Il joue un rôle « *dans la relation à l'autre* » (Lemarchand et al. 2011, p. 18) Le compte courant apparaît ainsi indispensable à l'exercice d'une relation commerciale à partir d'un certain volume d'affaires (Lemarchand et al. 2011).

En outre, le compte courant évitait aux commerçants un lourd effort de mémorisation des transactions. Le même facteur de soulagement de la mémoire a été à l'œuvre dans le développement des chiffres et des positions de numération (Ifrah 1995).

Sur la question relationnelle, un modèle similaire aux comptes courants a été mis en place entre les compagnies de chemin de fer européennes. Initié en 1925 le Bureau de Compensation Comptable (BCC)¹⁵¹, système de compte courant réciproque, permet d'éviter aux opérateurs de gérer les multiples flux financiers issues de l'interopérabilité des transports ferroviaires européens. Tout au long du XXème siècle, la gestion du BCC a largement contribué à développer la coopération entre réseaux ferroviaires. Mais depuis le début des années 2010, cette volonté simplificatrice a cédé le pas à un mouvement de désengagement. Les compagnies ferroviaires ont tendance à se retirer du BCC probablement sous les effets d'un contexte de concurrence grandissante qui complexifie la coopération.

Enfin, des outils comme le compte courant ou le BCC reposant implicitement sur le mécanisme de partie double, permettent de s'assurer de la réciprocité de toute transaction. Ces outils ont vraisemblablement joué un rôle dans la diffusion de la partie double.

Il y aurait donc un lien ténu entre innovation comptable et mise à disposition d'outils et un lien ténu entre l'outil lui-même et le développement de relations d'affaires dans le système économique capitaliste. CARE ne semble pas échapper à cette règle. Les expérimentations observées ont montré le besoin de disposer d'outils facilitant la mise en place : bases de données, méthodologies, modes opératoires. Et un outil dimensionné selon les principes de CARE pourrait aider à disséminer les principes d'une comptabilité en triple capital basée sur le maintien. Ce besoin a été illustré par les participants des entreprises pilotes demandant une méthodologie plus précise de mise en place de CARE. Ceci a également été souligné avec force par l'un des acteurs de l'écosystème invitant les promoteurs de CARE à travailler de concert avec les éditeurs de logiciels pour influencer sur le quotidien des acteurs financiers de l'entreprise « *Et je pense aussi qu'il faudrait qu'on puisse se rapproche très rapidement (...) des éditeurs de logiciels de comptabilité pour intégrer dans ces logiciels cette notion là car (...) les directeurs comptables, les directeurs financiers qui sont extrêmement puissants dans les entreprises utilisent tous les jours ces logiciels (...)*. Cette vision quotidienne pouvant aider à se représenter les enjeux de CARE et permettant « *d'avoir une accélération également de la prise de conscience* ».

Il est cependant difficile d'aller au-delà de ce constat. Le nombre limité d'expérimentations, et la reconduction de certaines qui n'en est encore qu'à ses débuts permet simplement d'émettre à ce stade une hypothèse : la structuration d'outils logiciels selon les formats d'une comptabilité en triple capital pourrait favoriser la dissémination des principes portés par CARE et améliorer la prise de conscience. Cette hypothèse serait à confirmer par des recherches ultérieures adossées par exemple aux cadres théoriques sur les outils structurants (Giddens 1987).

¹⁵¹ <https://uic.org/support-activities/finance/> & https://uic.org/com/enews/article/finance-platform-moderators-meeting?var_recherche=BCC#&gid=1&pid=3

7.1.4. Les freins et leviers potentiels des financiers face à CARE, des enjeux théorisés sur les professionnels de la comptabilité et RSE

Notre recherche a également signalé les freins spécifiques soulignés par les quelques représentants de professionnels du chiffre que nous avons pu rencontrer : manque de méthodologie et d'échelles, craintes de l'un d'entre eux face aux renversements de paradigmes sur la rentabilité « *Les méthodes internationales sont plus efficaces par rapport à la rentabilité et au vu des crises* » ou encore « *CARE est intéressant mais inquiétant* ». Retenons également parmi les résultats le propos de ce directeur financier ayant mené une expérience ancienne de mise en place d'une CES. Il avait souligné que le soutien de la direction à un tel projet venait de la sensibilité personnelle d'ingénieur du directeur des opérations, une sensibilité qu'il n'aurait pas eue s'il avait été issu du monde financier.

A l'instar de la complexité, ces freins semblent jouer un air en partie double avec le potentiel que représenterait la mobilisation de la profession comptable et qui a été souligné par deux représentantes d'entreprise marquées par leur compréhension fine de la comptabilité. Cet enjeu double sur les financiers : lever leurs résistances spécifiques au regard du potentiel que représente leur mobilisation semble faire écho avec ce que mentionne déjà la littérature.

Celle-ci signale que la mobilisation des professionnels de la comptabilité en matière de RSE repose sur différentes motivations. Elle rappelle notamment que la profession comptable est au cœur d'un « *dilemme entre la moralité et le commerce* » (Caron et Fortin 2010). La RSE exerce une tension vive sur ce dilemme. Les travaux de Caron et Fortin montrent que les professionnels se mobilisent en fonction des valeurs de l'entreprise dans laquelle ils exercent ou de leur propre capacité à s'intéresser à des champs d'expertise non conventionnels.

La profession comptable exprime son intérêt pour la RSE ainsi que le souligne le SIC, son magazine officiel : « *La responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE) est un véritable enjeu de compétitivité, d'innovation, de croissance et de performance. Elle représente une réelle source d'opportunités pour les organisations, quels que soit leur secteur d'activité, leur taille ou leur forme juridique, y compris pour les cabinets d'expertise comptable¹⁵²* ». Mais elle témoigne en miroir d'une faible mobilisation des professionnels de terrain sur ce sujet (Déjean et Rival 2014).

Le lien incertain entre performance financière et politique RSE pourrait expliquer cette faible mobilisation. Plus précisément, et après avoir rapporté différentes études sur le sujet, Cardebat et Dardour (Cardebat et Dardour 2013), esquissent l'idée que la RSE puisse avoir un effet positif de long terme, notamment en raison de l'amélioration de l'image de l'entreprise, mais qu'à court terme elle aurait des conséquences négatives du fait du coût de sa mise en œuvre. Etant directement concernés par la révélation de la valeur générée par l'entreprise à court terme, dans le cadre de l'exercice comptable annuel, les professionnels du chiffre auraient de ce fait des difficultés à considérer la RSE comme source de valeur

¹⁵² Page 12 in Dejean et Rival 2014

intrinsèque. Ils pourraient rencontrer des difficultés à projeter l'entreprise dans cette vision de long terme qui permettraient d'entrevoir les effets favorables d'une politique RSE.

Ceci expliquerait peut-être aussi l'insistance apportée par l'Integrated Reporting et la DPEF à mettre en avant la nécessité de faire état du lien entre RSE et création de valeur. Un lien encore très faible, voire absent des rapports comme nous avons pu le constater lors de l'analyse des rapports RSE des entreprises soumettant leur candidature aux trophées 2020¹⁵³ de la profession comptable.

La formation proposée à la rentrée 2020 par Audencia à un Master en formation continue de *Chief Value Officer* semble corroborer ces points de vue. Elle vise à insuffler une vision grand-angle et multi capitaux à des professionnels de la finance comme l'explique Gibassier, responsable de la formation « *De plus en plus d'entreprises se dotent d'équipes en finance du développement durable et innovent dans leur mesure de leur création de valeur. Le monde de demain nécessite une vision à 360°, qui n'est pas celle que la fonction financière a aujourd'hui. Passer d'un seul capital à du multi-capitaux, c'est une question stratégique, presque un passage obligé de nos jours.*¹⁵⁴ ».

Au-delà de la prise de conscience sur des enjeux surplombant les cadres traditionnels de la finance, la littérature signale également que la conception souvent incomplète des outils de comptabilité environnementale et l'absence de cadre normalisateur strict semblent entretenir la conscience faible de ce lien entre engagement RSE et valeur (Déjean et Rival 2014).

Le professionnel comptable exerce au quotidien des missions déclinant les principes d'un cadre normatif. La comptabilité étant devenue *l'algèbre du droit* (Pezet et al. 2008), la plupart des travaux menant à la reddition de comptes consistent à appliquer de manière technique les conséquences opérationnelles de principes juridiques fondateurs : propriété, relations commerciales, protection des intérêts des actionnaires etc. Dès lors, et tant par ses choix de formation initiale que par la déformation professionnelle de routines exercées quotidiennement, que par l'exercice d'une mission normée et structurée, le professionnel comptable ne semble guère rompu à l'exercice d'une libre interprétation des déterminants de la valeur d'une entreprise et à une projection sur le long terme. Il applique généralement les principes de la gigogne technique de la *Matriochka* dans un quotidien chargé et saturé d'échéances ne laissant guère de temps pour remettre en question les enjeux des autres gigognes. La mise en place de telles approches supposerait de s'affranchir intellectuellement du cadre normatif dans lequel il exerce ses missions et de penser autrement ses pratiques professionnelles.

Le ralliement de professionnels comptables à une vision élargie de son métier semble encore émergent. Car cela suppose tout d'abord que les professionnels prennent conscience des

¹⁵³ Nous avons personnellement participé aux jurys 2020 des trophées de l'OEC et pu constater avec d'autres membres du jury cette difficulté d'établir le lien entre RSE et création de valeur, ou plus généralement les aspects financiers

¹⁵⁴ <https://www.mondedesgrandesecoles.fr/audencia-executive-education-lance-un-nouveau-programme-unique-au-monde-le-mba-chief-value-officer/>

partis pris de la représentation financière de la valeur et les remettent en cause. Mais rompus à l'application technique de doctrines, ils peinent à remettre en cause ces schémas car ceci risquerait de remettre en question le capital de la formation et de l'expérience professionnelle issue de la pratique. Les professionnels qui s'engagent en matière de RSE peuvent quant à eux le faire en suivant les valeurs de leur entreprise, se mettant dès lors en décalage avec celles de leur profession comme le soulignent les travaux de Caron et Fortin (Caron et Fortin 2010) dans le prolongement de recherches précédentes. Un tel mécanisme de distanciation avec le savoir-faire traditionnel semble mis en avant de manière implicite dans les travaux de Bensadon sur la consolidation (Bensadon 2009). Les professionnels comptables en entreprise étaient confrontés, de l'intérieur à la problématique de nouveaux périmètres économiques, poussés ainsi à expérimenter de nouvelles techniques de représentation financière. Cette préoccupation les associait aux enjeux de leurs entreprises davantage qu'à une mise en application de leur savoir-faire traditionnel. Elle les a poussé à tester de nouvelles solutions techniques. Une telle exploration n'aurait toutefois pas été à la portée de professionnels comptables exerçant en libéral et confrontés de manière plus lointaine aux enjeux de ces nouveaux périmètres économiques.

La difficulté des professions financières à s'engager en matière de RSE serait-elle liée à l'ADN des métiers du chiffre ? Exposerait-elles le professionnel à un conflit entre les valeurs du développement durable et leur rôle de porte-parole de la représentation financière ? De telles difficultés semblent également à l'œuvre dans les dilemmes rencontrés par les enseignants chercheur en comptabilité pris en étau entre la mise en application de pratiques et la compréhension critiques des mécanismes sous-jacents qui la sous-tendent (Dupuy, Lacroix, et Naro 2006).

Généralement, le professionnel comptable attend donc qu'un cadre strict normatif soit défini pour agir et revenir ainsi au « confort » de pratiques applicatives. Caron et al. (Caron et Fortin 2010) soulignent notamment l'appropriation incertaine d'une innovation non achevée pour un professionnel comptable. Ils mettent également en avant le fait que la mobilisation des professionnels comptables en matière de RSE repose sur l'acquisition personnelle de connaissances pouvant l'amener à prendre des distances avec les valeurs de sa profession.

Pour la plupart des professionnels du chiffre, l'engagement passerait donc par la voie traditionnelle de la mobilisation d'un cadre législatif et technique connu. Cet enjeu nourrit les ambitions du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables qui publie des guides d'application pratiques pour décliner les principes de la RSE. La diffusion de guide sous-tend l'idée que les professionnels ne sont guère prêts à s'engager dans une démarche supposant de la créativité et associés à une innovation incertaine. Ils ont besoin d'outils et de guides pour les mettre en place.

Ce constat sur le besoin de guides et de méthodologie est légèrement nuancé par une étude comme celle de Bourguignon (Bourguignon 2003). Elle souligne que le savoir-faire comptable neuf en matière de RSE reposerait sur des bases initiales traditionnelles : traitement de dépenses environnementales ou encore évolution des IFRS mais qui ne

remettent pas fondamentalement en cause le système existant. Les professionnels du chiffre avancent donc avec prudence sur des sujets aux contours flous. Leur prudence, associée à ce besoin de cadres, de méthodologie renverrait à des profils de type *Late majority*, voire de *Laggards* selon le modèle de Rogers (Rogers 1995). Ils feraient partie d'une population *homophilous* ayant besoin d'une communication ciblée sur des valeurs ou enjeux normatifs.

Finalement, les freins et leviers soulevés par notre recherche sur CARE rejoindraient ainsi la littérature. Les professionnels ont besoin de cadres méthodologiques pour explorer de nouveaux sujets, leur savoir-faire est mobilisé pour les solutions techniques qu'il peut apporter à des enjeux nouveaux.

Les constats que nous faisons à date sur l'engagement encore très émergent des financiers peuvent cependant rapidement évoluer sous les effets de l'application du règlement taxonomie et la montée des exigences de communication financière et extra financière cohérente sur les enjeux climats. L'année 2022 voit ainsi les services financiers et RSE des grandes entreprises travailler de concert pour produire des indicateurs intégrés de durabilité ainsi qu'une communication plus intégrée sur les enjeux climat. Ce travail d'interface entre les deux métiers crée, renforce ou accentue de fait la sensibilité des financiers. La recherche n'a guère de recul sur les effets de ce changement à marche forcée dans les préoccupations des services financiers. Il sera intéressant de l'analyser une fois passé par exemple, le prochain exercice déclaratif pour cranter cette étape et restituer le changement vécu dans la littérature. Pour confirmer ces propositions, il serait également intéressant de circonscrire plus finement l'analyse sur les freins et leviers à la mise en œuvre de CARE à un public de financiers.

Au-delà de ces contributions sur des enjeux généralement décrits dans la littérature, il nous semble que l'expérimentation de CARE, conjugué aux observations de l'écosystème apporte des contributions spécifiques, soit de manière directe, soit par agrégation avec des éléments épars de la littérature. Cette perspective se fonde sur les résultats obtenus relevant des spécificités de la modélisation CARE et en particulier la soutenabilité forte et les enjeux de maintien des capitaux.

7.1.5. Les freins corrélés à la modélisation en maintien de CARE tentent de renverser des paradigmes très enracinés sur la valeur et les intentions sous-jacentes

Les observations que nous avons menées auprès des entreprises, tant au travers de la participation à des ateliers et à des entretiens ont montré que leurs attentes en expérimentant CARE étaient orthogonales avec les propositions du modèle. La plupart s'attendaient à une valorisation de leurs actions RSE. CARE leur a répondu par la mise en évidence d'une dette écologique et sociale, d'un profit amoindri par rapport à leur résultats.

Pour les entreprises pilotes, l'horizon temporel de notre thèse n'a cependant pas permis d'aller plus loin que ce constat fait à l'issue d'une primo expérimentation de CARE. La

question de l'acceptabilité de la dette et d'un niveau de profits déflaté n'a cependant guère été avancée par les entreprises comme une cause de non-renouvellement de l'expérimentation. Ceci est davantage une déduction que nous faisons de leurs silences face aux rapports (cas de E3) de leur abandon (E1) ou de la non-reconduction de l'expérience. De même l'avancement encore limité des connaissances sur les expérimentations ne permet pas de saisir à plus grande échelle l'état réel du consensus possible face aux propositions exigeantes de CARE.

Nous avons tenté d'investiguer plus en avant ce point auprès d'entreprises ayant plusieurs expérimentations de CARE « à leur actif ». Ceci nous a amené à interroger des acteurs du réseau fermes d'avenir : un responsable de fermes disposant de plusieurs années de comptes au format CARE et la directrice du réseau. Tous deux nous ont confié leur vision mitigée sur CARE. Le modèle est certes exigeant et va dans le bon sens, mais en l'état il ne leur permet pas de mettre en valeur les apports de leur modèle d'agro agriculture.

Ceci pousse le réseau à gérer deux jeux de comptes CARE, l'un au format « orthodoxe » compatible avec les exigences de CARE, l'autre plus « libéral » mettant en avant des produits de services écosystémiques. Si ce mode d'appropriation est cohérent avec les apports de l'ANT explicitant qu'une innovation est parfois adaptée pour que les acteurs se l'approprient, il n'en demeure pas moins que ceci pose fondamentalement la question de l'acceptabilité d'un modèle aussi exigeant que CARE. Et cette question se pose aussi bien pour des entreprises « classiques » que pour des entreprises plus engagées comme celles de l'Economie Sociale et Solidaire ou celles de l'agro-agriculture.

Ces bribes d'éléments appellent dès lors à questionner l'une des réflexions de notre revue de littérature, sous-jacente à notre question de recherche. Elle établissait un lien entre responsabilité et redevabilité. Cette redevabilité est proposée par CARE sous la forme de la dette écologique et sociales issus d'engagements de maintien. L'énigme sous-jacente était de s'interroger sur la place de la responsabilité dans la comptabilité.

Sur le fond, le postulat posé était que CARE exprimait une responsabilité forte de l'entreprise face aux enjeux de maintien des capitaux, tandis que la comptabilité traditionnelle ne l'exprimait que de manière imparfaite, et incomplète. Ceci était résumé dans le tableau ci-après.

	Comptabilité traditionnelle	CARE
Quoi représenter ?	Performance financière	Performance financière, environnementale et sociale
Outils et moyens	Partie double, séquençage annuel, vision monétaire, stock et flux, socle juridique (en comptabilité sociale)	Partie double, séquençage annuel, vision monétaire, stock et flux, Contournement du socle juridique
Jeux d'acteurs	Socle construit sous les effets des entreprises, Etats et administration fiscales, normalisateurs,	Reprise du socle de la comptabilité traditionnelle enrichi des apports académiques et des recherches en Comptabilité critique
Rendre des comptes	Format normé de la reddition de comptes	Format normé de la reddition de comptes
Être comptable de	Responsabilité exprimée de manière imparfaite ou partielle, peu structurée, plutôt décrite de manière narrative dans des restitutions autres que le bilan et le résultat Engagements exprimés dans l'annexe en tant qu'éléments « hors bilan » Coûts associés à des enjeux environnementaux et sociaux pris en charge selon sollicitations et législations. Information « noyée » dans des rubriques générales Risques exprimés à travers les provisions pour risques et le narratif de la cartographie des risques dans les publications officielles	Responsabilité au sens large revendiquée par le modèle au travers de sa soutenabilité forte Responsabilité exprimée par l'intégration d'une redevabilité envers les capitaux naturels et humains, au-delà de la seule redevabilité financière Redevabilité exprimée au travers de l'insertion dans le bilan d'engagements futurs envers les capitaux naturels et humains Coûts associés à des enjeux environnementaux et sociaux pris en charge selon un niveau requis par l'exigence de soutenabilité forte. Information lisible via des rubriques spécialisées Risques en principe couverts par le modèle en tant que charges et dettes

Figure 99 - Comparaison entre les dimensions de CARE et la comptabilité traditionnelle

Sur la forme, nous nous interrogeons également sur la place formelle de cette responsabilité en nous servant de l'exemple visuel et intrigant de la *Matriochka*.

La responsabilité, était-elle une intention profonde dissimulée aux regards, une *Matriochka* ultime, comme une âme enchâssée derrière une série de gigognes ? Cette âme aurait-elle suffisamment fertilisé / fécondé la comptabilité ? S'exprimerait-elle encore après l'empilement de tous ces dispositifs ? que resterait-t-il des intentions de cette âme en peine dans un système complexe, empoussiérée de couches techniques ?

A l'inverse, la responsabilité serait-elle un cadrage extérieur visible ? une *Matriochka* principale, visible et dissimulant derrière elle une série de gigognes la déclinant de manière opérationnelle, par les choix de représentation et les mouvements d'influence corrélés ? Si elle ne pouvait fertiliser la comptabilité de l'intérieur, la responsabilité devrait-elle être un élément en majeur, un cadrage extérieur fort pour tenir la construction générale dans certaines limites ?

Etre comptable de - La responsabilité intrinsèque au-delà du cadre légal de la reddition de comptes



Matriochka ultime ?

Ou



Matriochka principale ?

Fondamentalement, et au vu de la manière dont la comptabilité a été construite, il semble que ses intentions, c'est-à-dire sa finalité profonde, aient été structurées pour maximiser les profits financiers et éluder les autres considérations. Ces intentions si elles n'étaient pas forcément conscientes, sont en tous cas, ce qui apparait lorsque l'on ouvre la boîte noire, notamment en étudiant l'histoire de la comptabilité et au vu de ses pratiques séculaires.

Ces intentions se sont propagées dans le système comptable. Tel un gène fondateur, elles ont structuré l'année comptable, le calcul du résultat à l'issue de la déduction d'une série de charges, l'appréhension de la valeur, la vision des capitaux. La comptabilité, présentée comme une calculatrice faisant de cette discipline, un travail méprisé et réputé uniquement technique a ainsi participé, comme le dit Chiappello, à « *l'éducation capitaliste de tout gestionnaire* » (Chiappello 2008, p. 30).

Confiant dans la force de la comptabilité pour structurer le système économique, le pari de CARE, serait donc de démonter les mécanismes comptables actuellement actifs et de les remonter d'une autre manière. Comme une pendule dont on refait le réglage, une boussole que l'on enrichit de nouveaux paramètres.

Sur la question de la responsabilité, il semble que CARE se propose ainsi d'agir sur les deux fronts pour réétalonner les intentions. Un front tentant d'agir sur l'interne, et les intentions, en voulant agir sur les croyances par la médiatisation du modèle dans l'écosystème. Et un front tentant d'agir sur la face externe, par le cadrage comptable, potentiellement restructurant. L'une des visées est que cette restructuration opère progressivement un mouvement de conscience. Ceci a été observé lorsque des entreprises nous ont signalé que CARE avait permis de revenir aux essentiels de leurs enjeux RSE.

Cadrage comptable et mobilisation des consciences seraient donc les deux leviers de CARE pour faire bouger les lignes de perception et déployer sa vision, son projet.

La question qui demeure est néanmoins celle de la portée de la seule action sur la comptabilité pour une telle ambition. Le droit et les normes comptables étant encore si peu accessibles aux quidam communs, est-ce bien le seul canal de communication pertinent à

mobiliser ? Au-delà de la technique, il nous semble que la vision de CARE sur les intentions et la responsabilité gagnerait par exemple à entrer davantage en résonance avec celles des entreprises à mission.

Il est ainsi intéressant de constater que les entreprises ayant manifesté de l'intérêt appuyé pour CARE sont également celles qui ont évoqué leur projet de devenir des entreprises à mission. Si ceci n'est encore qu'à l'état de projet -nous n'avons pas trouvé la trace des entreprises en question dans la liste des 655 entreprises recensées en juin 2022¹⁵⁵ il est intéressant de souligner à minima ce lien théorique entre la proposition de CARE et le projet d'une entreprise à mission. Le « supplément d'âme » apporté par le statut d'entreprise à mission, s'il parvient à éviter les écueils d'une institutionnalisation de façade ou d'un retour à la case « Rendre des comptes » de la comptabilité pourrait ainsi ouvrir l'entreprise à d'autres dimensions que l'économie. C'est ce que souligne notamment D. Christian, philosophe d'astreinte du CEMCEM dans la conclusion du rapport annuel du comité des entreprises à mission (Comité des entreprises à mission 2022) :

« On voit déjà les détournements esquissés d'une démarche naissante : l'entreprise à mission comme alibi à ne pas transformer les rapports managériaux, la démarche processée, selon les mêmes modes de mise en œuvre que toute autre démarche de normalisation des organisations. Tout apport technique qui ne pense pas les finalités, ou qui ne définit pas le mode d'emploi, est un arraisonnement de la pratique. Bien sûr ce peut être tentant, car in fine ce n'est qu'une version de plus de la séparation taylorienne de la conception et de l'exécution. Le statut des méthodes proposées est toujours à questionner. Toute intervention en organisation devrait tirer profit de l'apport de la socio-analyse : la découverte de différentes instances en jeu : mythique, socio-historique, institutionnel, organisationnel, groupal, personnel. Si la démarche vers l'entreprise à mission se cantonne à la dimension institutionnelle, on peut en anticiper l'échec. Dans les échanges internes au CEMCEM, les thèmes de supplément d'âme, de gage de bienveillance ont été évoqués. Ils désignent un champ de prérequis pour qu'une entreprise à mission renouvelle les relations internes et externes d'une organisation et adressent bien d'autres dimensions que l'instance institutionnelle : mythique (sens), groupale... Que ces éléments guident la lecture du présent document qui n'a pas pour intention de « gouverner par décret » mais d'ouvrir la sensibilité aux diverses facettes de toute organisation »

Nous n'avons pas davantage de recul sur ce point mais il serait intéressant que d'autres recherches explorent le lien potentiel entre les propositions de CARE et le projet des entreprises à mission, rejoignant par cette occasion l'idée formulée par Bailly dans son mémoire de recherche (Bailly 2021).

La question de la responsabilité posée par CARE renvoie à un autre sous-jacent fondamental qui questionne la place de l'entreprise face aux écosystèmes. Elle se heurte également à la conception fondamentale de la valeur produite par les entreprises. Leur conception de la valeur, même lorsqu'il s'agit d'engagements RSE semble encore très marquée par le paradigme de la Triple Bottom Line mettant sur le même plan l'économie, le social et

¹⁵⁵ <https://www.observatoiredessocietesamission.com/>

l'environnemental (Capron et Quairel-Lanoizelée 2015). Une telle vision est orthogonale à ce que défend CARE, à savoir une comptabilité renvoyant les acteurs à leurs responsabilités et gérant par des obligations de maintien, sans compensation, les conséquences de dommages écologiques et sociaux sans s'aventurer sur d'hypothétiques externalités lointaines ou supposés positives.

Les postulats de CARE relativisent donc la place de l'entreprise face aux autres sphères. Les apports éventuels de l'entreprise à celles-ci peuvent constituer des produits de maintien sous réserve d'être reconnus par un marché. Le spectre de l'expérimentation a néanmoins montré que peu d'entreprises pouvaient se voir affecter des produits de maintien. Pour la plupart, le poids des engagements environnementaux et sociaux l'emportait largement sur les enjeux RSE identifiés.

Cette relativisation conduit à réduire le rôle supposé équivalent de l'entreprise face aux autres sphères. Elle opère un ré encastrement de l'économie dans la biosphère et l'humanité. Cette vision, sous tendue par la représentation de Passet, revient à ne plus considérer l'économie comme une fin en soi, mais comme un moyen inséré dans des enjeux qui le surplombent. Néanmoins, l'expérimentation montre que cette représentation relativiste de l'entreprise est encore loin d'être acquise. Ce qui constitue un frein puissant à la mise en œuvre d'une comptabilité comme CARE. De nouvelles recherches orientées sur la comptabilité en soutenabilité forte pourraient explorer la manière dont cette prise de conscience progresse et peut opérer.

Le paradigme *mainstream* du développement durable mettant les trois sphères à jeu égal semble corrélée à un paradigme fondamental : la vision du capital en tant qu'actif censé apporter des avantages économiques futurs. Cette vision issue de l'approche libérale irrigue non seulement les mouvements économiques mais serait également à l'œuvre dans l'inconscient collectif, retardant voire freinant, la prise de conscience des atteintes réelles de l'activité économique sur les écosystèmes. Cette approche par les actifs, occulte ou relativise dès lors la vision du capital en tant que passif, c'est-à-dire comme une chose à préserver. Loin d'être récente, cette vision du capital en tant qu'actif a émergé dès la fin du Moyen Age. Elle a conduit à ce que « *Le capital perd potentiellement son lien à l'argent et au prêt, pour être associé à la productivité* » (Rambaud 2018).

Rapportant les travaux de Castoriadis (1976), De Libera (2015) et Aho (2005), Rambaud rapporte que ce mouvement médiéval est associé à deux facteurs, d'une part l'émergence de l'individu en tant que sujet, d'autre part la désacralisation du temps qui conduit à ne plus le considérer comme appartenant à Dieu mais aux hommes. Cette désacralisation du temps remet en cause le bannissement de l'intérêt qui prévalait jusqu'alors. Elle s'inscrit également dans le prolongement des travaux de Fibonacci qui met au point dès le XIII^{ème} siècle les calculs d'actualisation. Ceux-ci avaient déjà « technicisé » le temps par sa mise en variable mathématique, érodant de fait son caractère sacré.

Les difficultés de CARE à renverser le paradigme de la vision par les actifs interrogent sur la capacité d'un modèle comptable à porter à lui seul un tel défi. Ne faudrait-il pas dès lors

aller au-delà de l'armature des seules *matriochkas* comptables ? et réinterroger les facteurs médiévaux qui ont conduit à cette dominance de la vision par les actifs ?

Cette réflexion appelle à développer deux points spécifiques dans cette discussion. Le premier explore les enjeux associés au frein du temps, et régulièrement évoqués par les acteurs de l'expérimentation. Ils pourraient renvoyer à des considérations plus profondes sur le rapport au temps de la comptabilité. Le second confronte les prises de position récentes de CARE face aux propositions de l'Eglise Catholique (Rambaud et Richard 2021)

7.1.6. Les freins associés au manque de temps et leurs corollaires : technicisation dans l'année comptable, délais d'adoption des innovations comptables

Le manque de temps spontanément évoqué par les praticiens comme un frein à l'implémentation de CARE nous a souvent semblé n'être que la partie la plus visible d'un problème plus vaste liant le temps et la comptabilité. Par des liens de causalité circulaires nous avons peu à peu intuité qu'il y avait comme un paradoxe dans CARE à vouloir transformer le système économique par la comptabilité, tout en reposant sur son horloge temporelle calée sur l'année alors que Alexandre Rambaud évoque souvent la dimension stratégique et long terme des effets du modèle.

Plus généralement, la production d'états financiers intégrés calés sur l'année comptable, constituant sa fréquence telle une pulsation, et censés représenter les enjeux de modélisation pourrait sembler bien incomplète pour piloter des actions de transformation. Ces réflexions s'inspirent des propos d'un dirigeant d'une ferme du réseau FDA produisant des comptes CARE depuis plusieurs années. Ce point a d'ailleurs été progressivement revu dans les propositions de CARE en remettant à l'honneur les enjeux sur les indicateurs.

L'utilisation par CARE de la structure d'un exercice annuel conduit implicitement à reproduire l'usage technicisé du temps qui s'est imposé avec l'actualisation de Fibonacci et l'année comptable. A l'origine la structuration par l'année comptable n'allait pourtant pas de soi. La littérature comporte quelques publications sur le choix de l'unité temporelle de la comptabilité. Certaines sont courtes, ou évoquent le temps comme un facteur de choix parmi d'autres (Lassegue 1961; Pesqueux 1990). On peut aussi trouver des publications plus longues et spécifiques comme cette thèse de Le Roux (Le Roux 1997) consacrée au principe d'annualité comptable éclairant la manière dont le temps économique s'est constitué. Le temps économique est une construction sociale faite en opposition ou en appui à d'autres représentations mentales du temps. Dans un ouvrage général sur la comptabilité, Colasse (Colasse 2007) signale que la structure comptable a été dimensionnée sur l'année pour répondre à des besoins fiscaux. Ce faisant, cette structuration a perturbé le biorythme des entreprises et conduit en pratique à gérer de nombreux retraitements pour qu'un résultat soit corrélé à la création de valeur de la période considérée (écritures d'inventaire, gestion des avancements etc.).

Ces éléments combinés à ce que nous inspiraient nos observations sur CARE nous ont inspiré l'image étrange que le temps en comptabilité est comme un *prisonnier enfermé dans une cage*. A l'instar de ce la domestication du temps opérée par l'actualisation de Fibonacci, la comptabilité mettrait le temps en cage en le séquençant au rythme artificiel de l'année comptable. Ce faisant elle privilégie le contrôle de l'exactitude plus que l'aide à la gestion (Lassegue 1961). Ainsi, elle l'instrumentalise et en fait un outil neutre au détriment de sa force intrinsèque, celle de permettre la transformation et le changement dans les forces économiques. Celle de donner le libre arbitre.

C'est la pulsation du temps dans les cellules des êtres vivants, dans les structures cellulaires des organisations qui permet le changement, l'adaptation par le renouvellement. C'est d'ailleurs un temps plus long, plus flou dans ses contours, et pas découpé pour l'usine comptable, laissant plus de place à l'agir humain et à l'interprétation historique qui caractérise la temporalité de l'économie. Celle-ci est communément décrite par les cycles économiques. Ceux-ci sont caractérisés soit par le temps long (Juglar 7 à 10 ans) soit par le très long terme (Kondratieff 70 ans). Le début d'un cycle s'identifie au regard de changements techniques ou technologiques d'envergure (Alcouffe et Ducos 1992). Ces cycles donnent lieu à des transformations importantes de l'économie caractérisées par des phases importantes d'investissements, de production, consommation et ponctuées de crise.

La comptabilité artificialise ainsi le rapport au temps de l'économie en imposant un rythme annuel de représentation de la valeur, que ne manqueront pas de se partager les apporteurs de capitaux et l'Etat. Ce rythme rapide de représentation de la valeur perturbe le cycle naturel des transformations économiques et conduit parfois à préférer la distribution de dividendes au financement d'investissements de long terme. Telle est l'un des paradoxes de la comptabilité financière décrite par Richard et Rambaud. Ce qui est étonnant c'est que CARE a néanmoins conservé cette temporalité annuelle sans théoriser sur les tenants et aboutissants de ce postulat. Est-ce un choix délibéré ? Est-ce un angle mort dans la multitude de critères qu'il y avait à définir. Dans tous les cas ceci conduit au paradoxe de vouloir opérer des transformations à la faveur d'un outil calé sur des représentations annuelles, donc saccadées de calculs financiers de la valeur.

On pourrait à l'inverse défendre ce choix de CARE et supposer que ce choix de conserver l'annualité comptable s'est fait en considérant deux aspects. Le premier est la concurrence, à l'époque de la publication de *Comptabilité et développement durable (2012)*, du modèle de comptabilité universelle (De Saint-Front 2012) qui prend quelques libertés face à l'annualisation comptable. Richard voulait-il éviter un tel choix ?

Le second point qui nous semble plus fondé est celui que CARE devait rester calé sur l'annualité comptable pour conserver sa dimension intégrative, afin que les indicateurs et comptes produits soient comparables aux pratiques outillées d'une comptabilité traditionnelle. En arrière-plan de ce choix de comparabilité se profilait peut-être le souci de rester audible pour les investisseurs, les financiers et tous les utilisateurs de compte.

Dans ce cas, et si le souci de ne pas créer un nouveau langage comptable trop complexe et intraduisible aux financiers l'a emporté sur la pertinence fondamentale de la question du

temps de la comptabilité, on peut se demander pourquoi des outils d'analyse profonde n'ont-ils pas été conçus en parallèle pour gérer et piloter les questions de long terme adressées par CARE. Ceci a conduit à affecter au bilan par exemple des dettes sur la durée de vie professionnelle des salariés avec peu de recul sur les effets d'un tel alourdissement du bilan, face à ce que les utilisateurs ont l'habitude d'y trouver.

Si la vision de long terme est inhérente à CARE, elle semble cependant manquer d'outils pour l'opérationnaliser. Dès lors, la panoplie de CARE pourrait utilement se compléter d'outils de suivi des effets de long terme pour atténuer les effets de saccade annuelle d'un bilan et résultat. Un tableau de variation de l'endettement écologique et sociale pourrait par exemple être adjoint aux outils CARE afin d'expliquer aux adoptants potentiels les dynamiques possibles de ce désendettement. En complément, des outils de lecture d'enjeux pluriannuels mériteraient d'être développés pour donner à la modélisation CARE la profondeur d'analyse et de trajectoire temporelle qui manque pour l'instant. Une dimension temporelle de 7 ans, en phase avec la lecture cyclique de l'économie proposée par le cycle de Juglar, serait par exemple un horizon pertinent de lecture permettant de réencadrer la comptabilité dans le temps et les rythmes de l'économie. Une opérationnalisation du temps économique dans le cadre comptable apporterait ainsi des réponses aux conclusions posées par Le Roux (Le Roux 1997) :

« La comptabilité, dans sa forme officielle, codifiée, reste pour l'essentiel, en dehors de ces mouvements. Elle maintient contre vents et marées, ses catégories issues pour certaines d'entre elles comme la temporalisation, de temps lointains où les questions actuelles ne pouvaient se poser. Non seulement elle ne franchit pas le nouveau « Rubicon », celui de la reconnaissance d'un temps économique spécifique, mais, bloquée du milieu du gué, elle assiste impuissante, à l'éloignement de chacune des deux rives, celle de « l'in¹⁵⁶ » et celle de « l'out »¹⁵¹ »

Il appelait également à ce que les institutions comme les entreprises pourraient contribuer à dessiner une nouvelle carte du temps économique : « *temps de production* », « *temps de connaissance* » et « *temps de conscience* ».

Cet outillage pourrait contribuer à dynamiser la gestion en *equity* qu'avait évoqué le responsable d'un gestionnaire d'actifs. Ce type de gestion tourné vers le long terme et la préservation de l'appareil de production de l'entreprise diffère dans ses modalités d'une gestion *credit* centré sur le remboursement de dettes financières.

A défaut de les voir proposées par CARE, c'est le mouvement actuel de normalisation de l'extra financier qui pourrait structurer de telles approches. Les standards en construction sur le reporting de durabilité poussent ainsi les entreprises à prendre en considération des enjeux de moyen long terme sur le climat, les ressources en eau, biodiversité etc. et à faire état de leurs impacts en simple ou double matérialité dans leurs publications officielles. La taxonomie environnementale appelle ainsi les entreprises à s'interroger sur leur résilience au

¹⁵⁶ Le « in » est décrit par l'auteur comme une dimension de l'infiniment petit, le « out » un contour vaste intégrant associé à l'environnement de l'entreprise.

changement climatique et sur ses effets sur leur valeur économique¹⁵⁷ dans un horizon de long terme.

Si les aspects stratégiques de CARE sont bel et bien évoqués par ses promoteurs, il nous semble donc que ceci n'enlève rien à la nécessité d'outiller cette vision stratégique pour rendre soutenir opérationnellement cette comptabilité de la soutenabilité et peser probablement dans les débats en cours pour structurer la représentation de la durabilité.

Un autre frein lié au temps s'est exprimé de manière implicite. S'il n'a pas été mentionné explicitement par les acteurs de l'expérimentation, il contribue au ressenti général sur la complexité du modèle et aux délais de son opérationnalisation. Il s'appuie sur le versionnage de CARE en V0, V1 et V2 permettant de structurer à posteriori le temps long qui s'est écoulé depuis l'émergence du modèle. Un béotien abordant le sujet de l'extérieur, pourrait néanmoins se demander pour quelles raisons, en 2022, soit 10 ans après la première publication, CARE soit encore à un stade expérimental et ne soit pas encore adopté comme norme ou comme un modèle de référence ? Une telle question, sévère, éluderait certes les difficultés inhérentes à la dissémination du modèle, à la réalisation d'expérimentations. Néanmoins, elle pourrait être la fractale d'une question plus englobante : les premiers modèles de comptabilité environnementale sont apparus dans les années 60/70 avec les premières prises de consciences écologiques et des racines sociales ; pourquoi un standard international n'est-il toujours pas en place en 2022 ? la fractale se poursuit avec une question similaire : pourquoi les innovations comptables mettent elles tant de temps à être adoptées ?

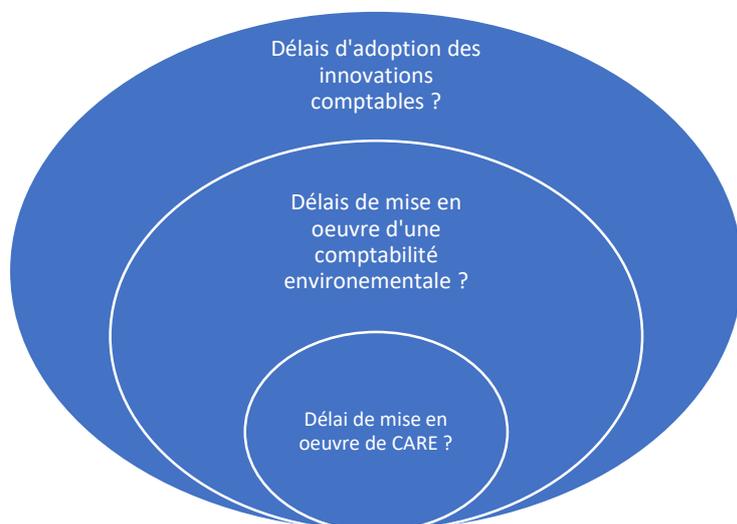


Figure 100 - schéma de l'encastrement des délais de mise en œuvre de CARE, des CES et des innovations comptables en général

Cette dernière question orientée sur la comptabilité dans le temps se fonde en observant le cheminement long des innovations comptables. Nous évoquons par-là celles qui, comme

¹⁵⁷ Éléments recueillis lors d'un échange avec des auditeurs légaux et dans le cadre de notre activité professionnelle sur la taxonomie environnementale.

CARE, influent sur le calcul de la valeur produite par les entreprises et / ou opèrent des réétalonnages dans la comptabilité légale.

Le premier élément d'observation illustrant cette difficulté commence par les délais d'adoption de la convention du mètre étalon. Ce système si présent dans nos quotidiens est le résultat d'une longue construction sociale. En 1799, une première conférence internationale se réunit à Paris pour débattre de l'adoption d'un système métrique universelle (Ifrah 1995). Mais les tensions sont vives entre les tenants de cette standardisation et ceux qui souhaitent conserver des systèmes de mesure propre. Les arguments des partisans du mètre étalon sont de concrétiser une « *unité qui dans sa détermination, ne renfermait rien ni d'arbitraire ni de particulier à la situation d'aucun peuple sur le globe* »

Le contexte de la Révolution industrielle favorise néanmoins la diffusion de l'idée de mesures standardisées et aide à la propagation des pratiques de son utilisation. Les Pays Bas et l'Espagne firent partie des premiers pays à adopter ce nouveau système. La France ne l'adoptera qu'un demi-siècle plus tard, par la loi du 4 juillet 1837. Les ralliements au système se multiplient vers 1860 imposant une unification internationale du système pour éviter une trop forte dépendance à la France. La Convention du Mètre est finalement signée le 20 mai 1875 par 17 Etats. Elle met en place le Bureau International des Poids et Mesures (BIPM) basé au Pavillon de Breteuil, une entité de statut international. Elle acte le principe d'unités communes de poids et de mesure pour mettre fin aux disparités régionales et internationales¹⁵⁸.

Le temps long d'adoption des innovations comptables n'a rien à envier à celle du mètre étalon... Il s'est écoulé près de 500 ans entre la formalisation de la partie double dans les travaux de Paccioli et son adoption généralisée vers le début du XXème siècle à la faveur d'outils structurés pour cette représentation. Le plan comptable est également un exemple de processus long (Degos et Touchelay 2016). Les premières réflexions émergent dans l'Entre Deux Guerres mais il ne se généralisera vraiment que vers les années 60 et surtout 80. L'amortissement a mis plus de 300 ans à s'imposer entre les premiers constats sur le dépérissement des machines au XVIIIème siècle et son adoption dans les pratiques, à la faveur des barèmes fiscaux au début du XXème siècle (Lemarchand 1993, 2016a). Enfin la consolidation émergente pendant l'Entre Deux Guerres ne trouve son cadre légal que dans les années 80. Elle a été précédée d'une phase expérimentale à partir des années 60 (Bensadon 2009).

Ce temps long pour le changement serait-il à comprendre comme la seule résultante du manque de temps des comptables pour travailler une innovation, expérimenter, tester ?

Nous sommes allés au-delà de ce constat apparent en nous fondant sur une intuition. Si les innovations comptables mettent tant de temps à se faire adopter c'est peut-être en lien avec la taille de la structure qu'elles transforment. Dotée de solides outils de traitement de l'information, de praticiens aguerris à leurs pratiques, de normalisateurs, d'enseignants, la comptabilité est à la fois une discipline, une pratique et un immense boîte noire parfois auto

¹⁵⁸ <https://metrologie-francaise.lne.fr/fr/metrologie/histoire-des-unites> - <https://www.gouvernement.fr/partage/9103-adoption-du-systeme-metrique-decimal>

porteuse. Son histoire et le poids de sa structure pèsent lourds face aux velléités de changements d'innovateurs aussi aventuriers soient-ils. Cette intuition serait corroborée par les enseignements d'une étude sur la science des espèces vivantes : de manière générale, plus une espèce est imposante par sa taille, plus son espérance de vie est importante¹⁵⁹. On observe également que ce sont généralement les espèces qui vivent dans les profondeurs qui ont l'espérance de vie la plus longue (cachalots, baleines, mais aussi une variété de moules et une forme particulière de méduse). La durée de gestation des espèces est également corrélée à leur taille.

Ce parallèle avec la taxonomie des espèces pourrait donner une clé de lecture pour comprendre la lenteur d'adaptation de la comptabilité. Ses structures sont lourdes et complexes à faire évoluer. Enfouies dans les profondeurs de la gigogne technique, elles sont dissimulées au public, et échappent aux regards contradictoires comme les espèces sous-marines. Il faut plonger dans les profondeurs de la discipline pour l'interroger. La fréquence de ses adaptations, quand elles surviennent est potentiellement corrélée à la fréquence de renouvellement de ses composants : les pratiques, les praticiens, les systèmes. A l'instar des êtres vivants qui s'adaptent au rythme de leur renouvellement cellulaire.

Les freins à l'adoption de CARE couplé au délai long de maturation de l'innovation implique ainsi finalement toutes les cellules de la comptabilité : les outils et leurs paramétrages, les praticiens et leurs savoirs acquis après des études complexes, les pratiques processuelles qui circuitent les organisations, les normalisateurs qui œuvrent sur l'ADN du système « *capitalo-comptable* ». Plus en profondeur, se dissimulent les représentations de la valeur enfouies dans l'inconscient et encore imprégnées de la vision utilitaire et instrumentale de la RSE, elle-même corrélée à la vision du capital en tant qu'actif issue de la Renaissance.

C'est donc sur ces enjeux qu'un modèle devrait semble-t-il agir pour qu'un renouvellement cellulaire opère et créer ainsi les conditions favorables de son adaptation, répondant ainsi à l'appel d'Hoareau : « *La comptabilité a tout à la fois une histoire et une géographie, (...) elle est un miroir de la société* » (Burlaud et Hoarau 2017).

7.1.7. Les freins associés à la vision exigeante de CARE, la recherche discrète d'une assise religieuse et ses enjeux

L'autre mouvement médiéval ayant conduit à la prédominance de la vision actif viendrait de la prise de conscience du rôle de sujet de l'individu (Rambaud 2018). Cette émergence a progressivement conduit à reléguer le spirituel aux affaires religieuses et à laïciser la société et l'économie. Dans un mouvement voisin plus proche de notre époque, le développement de la RSE en Europe s'est opéré au prix de sa laïcisation

Il semble néanmoins que les promoteurs de CARE prennent cette tendance à la laïcisation à revers quand ils questionnent le modèle sur ses similitudes avec les propositions de l'Eglise

¹⁵⁹ <https://www.futura-sciences.com/planete/actualites/animaux-longevite-especes-sang-froid-liee-temperature-exterieure-79667/>

Catholique (Rambaud et Richard 2021). Ils font le constat que les propositions de l'encyclique *Laudato Si, le souci de la maison commune* sont congruentes notamment avec celles de CARE sur le respect de limites et sur les fortes critiques adressées aux financiers. La conclusion du pape François comme quoi la planète serait « *un prêt que chaque génération reçoit et doit transmettre à la génération suivante* » est également signalée comme congruente avec l'approche de CARE « *basé sur des concepts d'emprunt et de dette* ».

CARE a par ailleurs fait l'objet d'une présentation dans le cadre du programme de recherche « *entreprises humaines : écologie et philosophies comptables* » initié par le Cercle des Bernardins. Cette institution fondée au XIII^{ème} siècle a pendant longtemps été un collège cistercien avant de devenir un collège dédié à la formation des religieux de l'ordre des Bernardins. En 2008, à sa réouverture après de longs travaux de rénovation, le Collège a repris sa vocation initiale d'être un lieu éducatif culturel et de rencontres. Il s'appuie pour cela sur un pôle de recherche composé de six départements dont celui qui travaille sur les « *Sociétés humaines et responsabilités éducatives* », « *Économie, homme, société* ».

La congruence de CARE avec les propositions de l'église catholique ou sa participation à des travaux de recherche menés dans le cadre d'une instance religieuse peut ainsi surprendre au regard d'une discipline comme la comptabilité réputée laïque ou plus généralement au mouvement de laïcisation qui avait favorisé l'implantation de la RSE en Europe (Acquier et al. 2012). Cela semble également étonnant face à la voix en général laïque des mouvements écologistes. Mais, il semble que CARE recherche avec ces esquisses de rapprochement une assise philosophique et religieuse et une source d'intérêt sur la question des limites et d'une gestion raisonnée des capitaux plus attrayante que le seul droit comptable. Au-delà de cette impression, les promoteurs de CARE chercheraient-ils à requestionner la laïcisation de l'économie initiée avec le mouvement médiéval d'émergence de l'individu en tant que sujet et qui a conduit à la dominance de la vision actif du capital ?

Pragmatiquement, la mobilisation de nouveaux alliés autour de CARE passe peut-être aussi par le rappel de valeurs communes qui peuvent renvoyer fondamentalement à la sphère religieuse. La similitude entre comptabilité et dimension religieuse avait d'ailleurs été entendue lors de quelques événements. Ainsi, lors du colloque de février 2019 à l'Assemblée Nationale intitulé « *la comptabilité au service de la transition environnementale et sociale* », l'un des intervenants, grande figure de la normalisation comptable, a évoqué une réalité complexe en matière d'écologie due au fait que les gens sont conscients que c'est important mais ne changent pas leurs comportements. Il a alors évoqué l'existence d'une dualité dans l'attitude, celle de « *gens croyants mais pas pratiquants* ». Précédemment, lors du colloque de l'Académie de l'Agriculture, tenu le 18 octobre 2018 et dont l'après-midi était consacrée au rôle de la comptabilité, le même orateur avait évoqué le rôle difficile du normalisateur comptable face à une réalité mouvante. Il avait alors prononcé cette phrase qu'il a aussitôt qualifiée d'image « *forte mais vraie* » que « *les normalisateurs comptables risquaient de devenir des prêtres d'église vide* ».

La référence religieuse a également été soulignée avec instance par FML, député et soutien politique de CARE lors de notre entretien en 2019. Il a évoqué le fait que l'expérimentation permet de faire tester une « *religion comptable* ». Il s'est longuement attardé sur des réflexions assimilant les croyances religieuses et comptables. Le terme « Religion » a été évoqué à maintes reprises (19 fois) suivi de celui de « Dieu » (17 fois) puis « écologie » (14 fois), « comptabilité » (13 fois).

La mobilisation des religions sur la question du développement durable ne semble guère plus être un tabou dans les sociétés européennes pourtant réputées laïques. Celles-ci sont effectivement restées pendant longtemps, discrètes sur ces enjeux en raison de l'audience naturelle de mouvements écologistes de tendance laïque. Mais elles semblent désormais soucieuses de s'exprimer que ce soit par la formulation de doctrines contemporaines, par actualisation de textes anciens ou la combinaison des deux.

Les représentants des religions se sont ainsi exprimés sur la question du développement durable dans le cadre d'un appel formulé par le Ministère fédéral allemand de la coopération économique et du développement pour l'Agenda 2030 des Nations Unis. (Bennet 2016).

L'Encyclique papale *Laudato si* de 2015 a replacé si on ose le dire « *l'église au milieu du village* » en soulignant l'importance d'une vision catholique de l'écologie et des questions sociales. Cette vision n'est pas nouvelle mais ne s'était guère exprimée jusqu'alors. Ainsi l'Eglise catholique s'était déjà investi dès le XIX^{ème} siècle sur les questions d'éthique du travail (Acquier et al. 2012). L'encyclique se prononce quant à elle sur les questions de propriété et de gestion de la terre comme le souligne Capron (Capron 2016) citant les termes de l'encyclique : Celle-ci « *a été donnée à tout le genre humain pour qu'elle fasse vivre tous ses membres, sans exclure ni privilégier personne et sans en faire un usage prédateur. Ce postulat appelé « destination universelle des biens » est attesté par l'Encyclique papale Laudato Si de juin 2015*¹⁶⁰ également citée « *Le principe de subordination de la propriété privée à la destination universelle des biens et, par conséquent, le droit universel à leur usage, est une « règle d'or » du comportement social, et « le principe de tout l'ordre éthico-social ».* La tradition chrétienne n'a jamais reconnu comme absolu ou intouchable le droit à la propriété privée et elle a souligné la fonction sociale de toute forme de propriété privée ». Capron ponctue son propos en considérant que les courants laïque et chrétien peuvent ainsi converger vers une vision commune de la responsabilité.

L'engagement important d'auteurs comme Gaël Giraud ou Cécile Renouard assumant clairement leur identité catholique sur les questions écologiques et sociales, est également un indice de cette mobilisation de l'Eglise catholique. La proximité entre la vision catholique d'une gestion responsable d'un bien prêté et les principes de CARE s'inscrit donc semble-t-il dans cet engagement renaissant et croissant de l'Eglise Catholique dans les débats écologiques.

¹⁶⁰ Page 73

Pour éviter de créer de nouveaux freins, cette place ne devrait néanmoins pas occulter les apports conceptuels et philosophiques d'autres grandes religions quelle que soit l'audience portée à leur voix comme le souligne Pisani « *le regard porté par l'encyclique s'insère dans une théologie des religions et du dialogue interreligieux où à la lumière du défi posé, il s'agit aussi d'écouter et de se laisser enseigner par l'autre tradition* » (Pisani 2016).

Ainsi, l'Islam est concernée par la question écologique tant au titre de fondements conceptuels que de manière pragmatique, parce que nombre de pays victimes de catastrophes naturelles ont une forte population musulmane. Sur les fondements conceptuels, l'Islam enseigne que le bien être humain ne dépend pas uniquement de la richesse matérielle (Bennet 2016), idée renvoyant à la notion de limites. Les textes de l'Islam n'évoquent cependant pas la question écologique de manière lisible mais en expriment la problématique (Pisani 2016). Dans l'Islam, le monde, de création divine, repose sur un équilibre le *mizan* corrompu par la quête de croissance économique et de consommation *fasad*. Plus largement les principes de la RSE se retrouveraient ainsi congruents avec ceux de la finance islamique (Bezoui et Elloumani 2018).

L'Eglise Protestante est quant à elle à l'origine de la commande de l'ouvrage de Bowen qui formalise la première pierre de la RSE américaine (Acquier et al. 2012). Le protestantisme a également joué un rôle important dans la définition d'une éthique du capitalisme (Weber 1904). Actuellement, les branches de l'église protestante ne semblent cependant pas évoluer au même rythme sur ces questions. Ainsi des églises luthériennes se sont dotées en Allemagne, Suède et Pays bas d'un label écologique pour leurs paroisses, s'engageant à respecter des objectifs écologiques. De son côté, l'église protestante française semble accuser un retard dans sa participation aux débats sur l'écologie qu'elle souhaite combler¹⁶¹.

La tradition juive pose également des principes exigeants de responsabilité sociale et écologique disséminés dans le texte biblique sans toutefois y consacrer de traité spécifique. La terre n'appartient pas à l'homme il doit adopter un comportement de gestionnaire responsable vis-à-vis du Dieu créateur comme le souligne le verset 7, 13 de *Kohelet Rabba* sur l'Ecclésiaste « *applique toi à ne pas abîmer et détruire Mon monde, car si tu le détruis, personne ne le réparera après toi* »

Prolongeant ces principes de responsabilité, la tradition juive relativise le droit de propriété et propose des lois qui proposent d'opérationnaliser ce concept. Tout au long de la période des récoltes, les propriétaires fonciers doivent laisser une partie de leur champ non récolté à disposition des nécessiteux ainsi que les épis qui pourraient tomber lors de la moisson. Cet abandon n'est pas considéré un acte de charité volontaire du propriétaire mais un acte de justice sociale permettant la redistribution des richesses. Elle impose également la pause hebdomadaire du *Chabbat* permettant un arrêt temporaire de l'activité économique et le repos des humains, des animaux. La relativisation de la propriété opère également au cours

¹⁶¹ <https://www.reforme.net/environnement/2021/02/17/ecologie-le-protestantisme-aurait-pu-avoir-un-role-prophetique/>

de l'année de jachère septennale la *Chemitah*. Au cours de cette année de jachère collective à toute la nation, les propriétaires fonciers ne travaillent pas leur terre, et laissent sa production spontanée à la libre disposition du public. La terre perd alors sa dimension de capital-actif et est laissée au repos. La *Chemitah* est ainsi l'occasion, tant pour la terre que pour le processus d'accumulation de richesse des propriétaires fonciers de faire une pause. Cette relativisation de la propriété opère de manière plus conséquente encore au cours de l'année de jubilé, *Yovel* qui clôt un cycle de 50 années. Au cours de celle-ci les propriétaires abandonnent leurs biens fonciers et ceux-ci sont restitués à leur propriétaire d'origine. Cette relativisation récurrente et à cadences régulières du droit de propriété a été analysée par Riveline (Riveline 99) comme un retour périodique à une vie nomade, elle permettrait de limiter les écueils de la propriété associées à un mode de vie exclusivement sédentaire.

Ces quelques énoncés sur les visions des principales religions en matière d'écologie et ou de justice sociale ne sont bien entendu pas exhaustifs et mériteraient des développements plus conséquents. Ils sont juste posés là en contribution d'une réflexion sur les ressorts philosophiques de CARE, et la difficulté qu'il peut y avoir à faire bouger les lignes sur les enjeux du capital en tant qu'actif en s'appuyant sur les seuls rouages du droit comptable ou les fondements de la RSE Européenne. Ceci renvoie aux analyses de Gond et al. sur les fondements religieux de la RSE et les effets de sa laïcisation en Europe. Elle a conduit à ce que la RSE soit détachée de ses racines profondes. Dans cette conception, l'entreprise n'est guère plus encastrée dans la société et devient l'une de ses parties prenantes (Acquier et al. 2012)

Les notions de limites à la consommation, à la production, sont présentes dans les visions des religions et semblent congruentes avec CARE. Les questions de justice sociale sont également présentes dans les corpus religieux et également congruentes avec CARE. La tradition biblique pourrait ainsi aider à développer « *une éthique de la limite* » (Maréchal 2006). On peut dans ce cas se demander pourquoi le modèle n'avancerait-il qu'à pas feutrés dans ses emprunts au monde religieux ? Le consensus social qui doit préexister à l'adoption de nouvelles formes de représentation de la valeur - et reposant implicitement sur la limitation des effets du droit de propriété- pourrait-il ne se fonder que sur des sources laïques ? pourrait-il ne s'adosser qu'à l'argument d'une évolution du droit comptable audibles des seuls spécialistes ?

A l'instar de Bergson « *montrant que la proclamation des droits de l'homme au XVIIIème siècle est en fait la traduction dans l'ordre politique moderne de l'affirmation prophétique de l'inviolabilité de la personne voire un aboutissement de l'idée de justice universelle présente chez Isaïe* (Maréchal 2006), il serait peut-être temps de répondre à l'appel de Hirschman d'une science « *où les considérations morales ne seraient ni réprimées ni mises à l'écart mais systématiquement mêlées au raisonnement analytique (...) où les considérations morales [n'auraient] plus besoin d'être introduites en fraude subrepticement, ni d'être exprimées inconsciemment mais être exposées ouvertement et innocemment* (Hirschman 1984, cité par Maréchal) (Maréchal 2006). Dès lors, les fondations religieuses et spirituelles d'une éthique de la limite ne devraient-elles pas être

mobilisées plus régulièrement dans CARE pour dynamiser son projet et la vision qu'il cherche à insuffler et lever ainsi les freins associés à des paradigmes sur le capital ?

Les difficultés à questionner le paradigme du capital en tant qu'actif et à faire bouger les lignes de l'inconscient collectif sur « *ce qui compte vraiment* » pourraient peut-être mobiliser des références religieuses plus lisibles tout en veillant à respecter un équilibre œcuménique pour éviter de recréer de nouveaux freins. Nous posons là ces points dans la discussion, il serait intéressant que d'autres recherches explorent plus en profondeur les enjeux RSE portés par les religions et tissent un lien, ne serait-ce que théorique, avec CARE.

7.1.8. Les freins associés à la modélisation CARE sur les enjeux de propriété. L'artefact comptable est-il suffisant pour les contourner ?

Un autre frein corrélé à la modélisation CARE pourrait porter sur la question du partage de la gouvernance avec les porte-paroles des capitaux. Ces porte-paroles jouent un rôle différent des parties prenantes, leur représentation n'est pas guidée par l'intensité de leur voix ou leur portées mais bien par leur rôle de représentation de capitaux identifiés de manière structurante.

En phase de pilotage, CARE propose que des représentants de ces capitaux soient associés à la gouvernance de l'entreprise, avec les actionnaires traditionnels, et s'expriment sur leur maintien. Dans les premières publications de CARE, ces propositions étaient présentées comme allant de soi, sans guère détailler l'approche philosophique sous-jacente, sans s'interroger sur les enjeux de propriété privée ainsi relativisés par CARE.

Ces propositions n'ont cependant pas pu être testées lors de l'expérimentation, celle-ci s'étant tenue à une mise en place sans lendemain. Néanmoins, lors d'une réunion de présentation initiale du modèle aux entreprises pilotes, l'une des participantes a réagi vivement à la découverte de l'assimilation du résultat comptable traditionnel à du surprofit dénoncé par CARE : « *Mais c'est du communisme !* »

Dans le domaine du développement durable, la relativisation du droit de propriété n'est pourtant pas un tabou. Capron (Capron 2016) souligne ainsi que le principe de *stewardship* relativise l'idée que la propriété est un droit absolu et universel. L'auteur précise que la propriété ne se justifierait que si l'administration privée d'un bien permet d'accroître le bien-être d'une communauté. « *Toute personne propriétaire d'un bien a donc une obligation morale de se comporter en steward (intendant) administrant de façon responsable sa propriété sans porter atteinte aux droits des autres. Il est ainsi reconnu comme l'acceptation ou l'attribution d'une responsabilité destinée à surveiller et à protéger les biens des autres* ».

De plus, l'approche de CARE consistant à affecter au bilan des capitaux naturels et humains et à les gérer dans une approche « capital dette » revient à affecter à un périmètre comptable,

traditionnellement délimité par le droit de propriété, des éléments collectifs (l'atmosphère) ou à la propriété multiple ou hors champ (capital humain, capital biodiversité).

L'insertion de tels capitaux au bilan pourrait s'apparenter à la gestion des communs étudiée par des méthodes empiriques et de terrain, dépassant le cadre mathématique traditionnel de l'économie, et théorisée par Ostrom (Ostrom 2010). La vision d'Ostrom fait la distinction entre les biens en propriété et les biens communs. Leur gestion repose sur le respect de plusieurs principes en particulier l'édiction de règles par des autorités extérieures et la coopération entre les individus. L'approche d'Ostrom conduirait ainsi avant tout à agir en commun, davantage qu'à mettre des biens en commun.

Le dernier ouvrage publié sur CARE (Rambaud et Richard 2021) évoque cette similitude avec l'approche des communs centrée sur les enjeux de gestion plus que de propriété : *« pour nous le problème qui est posé n'est pas un problème de type de propriété mais bien un problème de mode de gestion, ce qui est totalement différent. Le fait de considérer le ciel comme un bien commun ne va pas changer quoi que ce soit aux pratiques de destruction à lui seul. Il nous semble à cet égard que nous sommes fidèles aux thèses d'Ostrom¹⁶² »*

En corolaire de cette reconnaissance, les auteurs saisissent ce thème pour prendre néanmoins leurs distances avec l'approche marxiste qui conteste toute forme de propriété. Ils distinguent les propriétés privées gérées de manière à préserver la nature de celles des firmes multinationales de l'agro-industrie privée ou du capitalisme d'Etat chinois qui altèrent les sols, les rivières, la biodiversité et épuisent les ressources minières. Ils soulignent également leurs distances avec la mise en œuvre pratique de la gestion des communs en rappelant l'importance fondamentale du droit comptable pour régler la question d'une gestion responsable des actifs :

« Cela dit les critiques que nous adressons à la théorie des biens communs n'empêchent pas du tout la possibilité d'une action commune (...) entre ces juristes et ces philosophes et le « mouvement CARE » : l'idée de base commune est bien de régler la question écologique par la politique et principalement par son bras armé : le droit mais ce dernier est, à notre avis, d'abord et avant tout le droit comptable, qui, une fois transformé deviendra humain et écologique. Il sera alors à la base d'un nouveau paradigme économique.

Si la question du droit comptable ne fait pas forcément débat, il semble néanmoins que l'acceptation d'un changement de paradigme du droit comptable ne semble pas réalisable à la seule faveur d'une expérimentation par les outils. Les résistances à CARE montrent que le modèle a encore un long chemin à parcourir avant de s'imposer. Et même si les idées de CARE semblent infuser dans des dispositifs règlementaires, l'opinion économique semble encore loin d'être réceptive à une vision intégrée et surtout plurielle des capitaux.

Ceci corroborerait l'une des intuitions que nous avons, à savoir que la dissémination du modèle CARE ne serait pas une fin en soi, ou en tout cas pas la seule fin, mais un moyen de

¹⁶² Page 241

disséminer des idées. La modélisation CARE ne serait que la partie la plus visible d'un ensemble plus vaste à visée transformative.

Il semble que les promoteurs de CARE ont pris conscience, chemin faisant, des freins philosophiques aux concepts proposés par le modèle et de la difficulté à faire infuser ces idées à la seule faveur du cheval de Troie comptable. La théorisation limitée des enjeux sur les communs ou le partage de la propriété au profit du seul travail sur le modèle semble trouver là ses limites. Dans les débuts de notre travail, nous entendions souvent Alexandre Rambaud évoquer le fait que CARE est une autre « représentation du monde ». Peu à peu, cette proposition a pris sa forme. CARE a été inséré dans un cadre plus large le « *Projet CARE* » évoqué sur le site du CERCES, ou encore le « *mouvement CARE* » cité dans l'ouvrage de 2021 (Rambaud et Richard 2021).

De manière plus générale, et face au caractère encore marginal du modèle, à la diffusion en progrès mais encore bien faible face au paysage économique, la diffusion des idées de CARE ne serait-elle pas au fond l'objectif essentiel recherché ?

Ce projet CARE serait ainsi probablement à mettre en lien avec la diffusion discrète de ses idées. A l'instar de l'initiative de la Déclaration de Performance Intégrée dans laquelle CARE n'apparaissait pas mais ses idées, le paysage réglementaire donne à voir la montée d'idées dans des véhicules réglementaires puissants : taxonomie et normes de durabilité. Ces dernières sont en débat jusqu'à mi 2023 entre les instances européennes représentées par l'EFRAG, les instances américaines, et les instances internationales représentées par l'ISSB. L'EFRAG tente d'imposer des normes exigeantes en double matérialité, voisins de l'approche CARE.

Il semble que l'Europe tente ainsi de « reprendre la main » sur ce qui lui a échappé lors de l'adoption des normes IFRS. La littérature avait notamment mis en lumière la manière dont la construction de la norme comptable a été « privatisée » (Chiappelo et Medjad 2007).

La montée en puissance de l'EFRAG semble attester de cette prise de conscience par l'Europe de ce qui se joue avec les normes comptables après sa « déconvenue » face aux IFRS (Véron 2007). Créée en 2001, et initialement voué à fournir des avis à la commission européenne sur l'adoption et l'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRS) ainsi que sur leur élaboration et leur mise en œuvre effective, l'instance a vu sa place s'imposer à la faveur de la montée en puissance de son rôle interprétatif au fil des années.

En 2022, sa mission traditionnelle sur le reporting financier s'est vu ajouter un pilier relatif au reporting de durabilité. L'objectif est de développer une structure européenne d'élaboration de normes d'informations extra-financières dans le cadre de la directive CSRD¹⁶³. L'EFRAG semble prendre ainsi de plus en plus un rôle de concepteur de normes, au-delà de la seule traduction.

¹⁶³ <https://www.sfaf.com/les-actualites-et-publications/actualite/427/linformation-extra-financiere-nouvelle-mission-de-lefrag-intervention-de-jean-paul-gauzes-president-de-lefrag>

L'EFRAG s'est ainsi investi dans les débats en cours sur les normes de durabilité qui feront autorité en matière de publication. L'instance européenne a produit un jeu de 13 projets de normes actuellement en discussion et en débat face au projet de réglementation européenne et face aux deux jeux de normes proposées par l'ISSB, (*International Sustainability Standards Board*, établi sous l'égide de la Fondation IFRS). La taxonomie environnementale, poussée par la voie réglementaire pour éviter les écueils d'une directive structure une partie des travaux de l'EFRAG. La double matérialité est également au cœur de son approche et la confronte à la vision en simple matérialité de l'ISSB.

A défaut d'aboutir à une modélisation complète avec un bilan et un résultat comme Alexandre Rambaud l'a admis lors du webinaire de lancement du CERCES, CARE semble ainsi fournir des socles conceptuels à l'instance européenne qui livre actuellement la bataille des standards face aux propositions des instances internationales ou américaines. La modélisation comptable ne serait dans ce cas qu'un levier technique pour promouvoir des idées profondes relativisant encore davantage l'exercice du droit de propriété et questionnant l'entreprise sur ses impacts à travers la double matérialité et sur sa place dans la société.

7.1.9. Les freins associés à la modélisation par le maintien d'un capital et les enjeux potentiels de l'approche par les passifs

Finalement, l'expérimentation montre que les freins associés à CARE congruent vers des paradigmes fondamentaux sur la vision de l'entreprise face aux autres sphères, et des enjeux de propriété. Nous avons également abordé les enjeux de la vision en maintien et de la dette face à la dominance des externalités. Il nous reste à présent à évoquer la question fondamentale de l'approche du capital en tant que passif non pas sous l'angle économique, mais sous un angle plus fondamental, appelons le géométrique.

Le témoignage des acteurs de Fermes d'avenir disposant de plusieurs années de pratique de CARE éclaire ce type de frein. Les difficultés de représentation des enjeux face à des acteurs engagés ou des financeurs, expriment de manière sous-jacente les difficultés d'une vision « en creux », ou encore essentialiste.

La dominance de la vision par les externalités semble associée à la facilité de lecture sur laquelle elle repose. Il relève d'un niveau simple de lecture de comprendre la description d'actions menées de ci de là et associées de manière superficielle à des externalités. Ces actions apparaissent en enfilade à la lecture d'un document de synthèse, elles semblent joncher un sol vierge et lisse de plantations prometteuses.

La vision modélisée par CARE impose en revanche un sondage profond dans ce sol imaginaire pour conscientiser la présence d'une dette. Cette dette peut alors représenter un fossé abyssal. Son remboursement par des actions de maintien constituer un comblement laborieux.

La vision en creux ainsi imposée par CARE ne va pas de soi, habitué qu'est l'œil humain à considérer les reliefs et ce qui est visible, moins enclin à suivre des enjeux de profondeur dissimulés au regard.

La détermination d'une dette lors de la primo mise en place de CARE conduit ainsi à restructurer la vision de la « valeur » que les entreprises produisent par leurs actions RSE. Cette vision « rebase » le curseur, c'est-à-dire, qu'elle considère que la valeur issue des actions RSE, si elle est retenue dans la modélisation, n'est pas quelque chose de positif, visible comme un relief sur une surface plane, mais davantage une contribution à combler le fossé d'une dette. CARE promeut de fait une vision passive, de comblement plus que de construction, de contenance dans des limites, rendues visibles par le concept de dettes plus que d'expansion.

Les enjeux d'interdépendance entre entreprises créant des liens entre actions de maintien des uns et désendettement des autres incitent également à transcender les frontières de l'entreprise et à considérer les liens entre entreprises, notamment issues d'une même filière. Ce corolaire peut heurter la vision des frontières de l'entreprise, héritage lointain de la conception de l'individu en tant que sujet. Ces liens sur les enjeux écosystémiques poussent de fait à considérer l'entreprise non dans son individualité mais dans sa dimension contributive. L'entreprise est dès lors appelée à se considérer davantage dans sa chaîne de responsabilités que comme une entité isolée.

Cet appel à travailler sur les enjeux d'une filière semble prolonger ce qui s'est déjà exprimé lors des travaux fondateurs sur la consolidation comptable des comptes de groupe. Les entreprises ont été amenées à se représenter sous la forme de leur apport « en contributif » des comptes de groupe et non plus sous l'angle de leur seul périmètre. Ceci se traduit notamment par l'élimination des flux réciproques entre les entreprises d'un même sous-périmètre économique. Ce faisant l'entreprise « contracte » son poids économique, en ne conservant que les flux qui ont une valeur aux frontières du périmètre d'un ensemble dont elle fait partie.

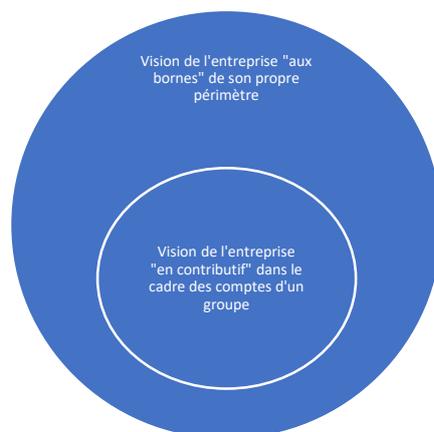


Figure 101 – Les effets de contraction du poids économique d'une entreprise consolidée dans un périmètre groupe

Cette approche semble se prolonger avec CARE, et pousse à considérer les entreprises en « contributif » d'une chaîne de valeur aux capitaux multidimensionnels.

Si les entreprises réduisent leurs externalités négatives, leurs efforts de maintien ont des effets sur les écosystèmes dont elles dépendent. Elles participent ainsi à l'intérêt général au prix généralement d'une réduction de leurs profits. Si à l'inverse, leurs actions conduisent à avoir des externalités positives et que celles-ci sont valorisées économiquement dans le cadre de marchés actifs avec d'autres entreprises, elles génèrent alors des flux de maintien de capitaux dans un espace élargi au-delà de leur périmètre. Cet élargissement s'appréciant par le prisme d'une coresponsabilité sur les capitaux environnementaux et sociaux qui débouche sur la vision des « comptabilités éco systèmes centrées », axe de recherche de la Chaire en Comptabilité Ecologique.

Enfin le dernier aspect de ces considérations géométriques nous est inspiré par l'entretien de Chiappello avec Jourdain (Jourdain 2019, p. 51) au cours duquel elle souligne que « *le capital a toujours deux faces, l'une dans laquelle l'argent qui circule est investi, l'autre qui est l'investissement initial c'est-à-dire l'équivalent monétaire permanent. Cette double face est la face du bilan, tel qu'on peut le fabriquer en partie double (...) à l'actif l'endroit où l'argent est investi (...) et la face de l'équivalent monétaire qui n'existe pas, qui est complètement abstrait : c'est la face du passif C'est vraiment quelque chose de fictif, la mémoire d'où vient l'argent et où va revenir l'argent* ». Le passif constitue ainsi une sorte de représentation de sa mémoire. Cette double face trouve sa représentation dans les deux parties du bilan : l'actif et le passif.

La description ainsi faite de ces évidences techniques pratiquées depuis de nombreuses années ont éveillée en nous une question curieuse qui nous projette encore au-delà de celle du temps. Et si cette double face du capital, mise à plat par la partie double qui a permis ce face à face entre l'actif et le passif était de la même veine que les deux facettes de l'humain, le masculin et le féminin ?

Cette question curieuse sur le parallèle entre actif passif en comptabilité et masculin féminin est arrivée subrepticement au cours de notre recherche et a cherché ses justificatifs.

L'un des premiers justificatifs porte sur les éléments de contexte autour de Paccioli. Au-delà de son rôle de mathématicien, Lucas Paccioli est peintre et membre de l'ordre franciscain, contemporain par ailleurs de Léonard de Vinci. Il se situe à l'intersection de la pensée humaniste de la renaissance et de celle des Franciscains (Rambaud 2018). Paccioli est aussi contemporain de la mise au point des techniques du miroir moderne, avec tain, à la Renaissance. Le miroir moderne avec tain permet d'avoir une image réfléchie et nette, contrairement à l'image floue et incomplète réfléchie par les miroirs de métal poli. Avant la mise au point de ce miroir, seul l'autre pouvait avoir une image d'un individu. Est-ce la mise au point du miroir moderne qui a facilité l'émergence de la vision sujet ? Cette émergence de l'individu en tant que sujet est-elle à corrélérer à la formalisation de la partie double ? Celle-ci a par ailleurs accompagné l'émergence du crédit et fait sortir la comptabilité du rôle de caisse enregistreuse, donnant ainsi à l'entreprise la conscience de sa personnalité (Colasse 2007). Corrélativement, la conscience du soi, d'exister face à l'autre qui chemine en parallèle adresse également la question du féminin face au masculin.

Le second aspect est celui de la difficulté à faire accepter le principe de la dette écologique et sociale. Celle-ci renvoie à la notion de limites à accepter. Ceci renvoie, dans la représentation de CARE, à l'enjeu de donner la parole aux passifs, aux limites à l'action posées par l'endettement écologique et social. Cet enjeu est d'autant plus difficile que le monde économique est encore dominé par une vision « actif », qui a contrario pousse à la croissance et à l'expansion.

La dominance de la vision actif est paradoxale au regard du fait que la comptabilité est structurée en actif et en passif. Ce qu'il faut entendre par là, c'est que la comptabilité ne pose cette structure que de manière technique, sans que la limite par les passifs ne soit vraiment structurante de l'action économique. L'orientation de l'économie étant construite sur la base du modèle 2 (Rambaud et Feger 2020), dans laquelle le capital est considéré au regard de sa seule capacité productive et non comme une chose à préserver. La vision économique crée ainsi la confusion entre les deux faces du capital. Elle pousse à orienter l'action dans une vision actif, expansionniste, en ne s'interrogeant qu'à posteriori et éventuellement sur la question des limites. Le paradoxe de l'effet rebond illustre cette tendance avec une croissance qui tend à neutraliser les effets produits par des améliorations d'efficacité énergétique ou la baisse de coefficients d'émission. Le cas de E5 illustre cette difficulté. Cette entreprise, qui avait pu surnager des principales difficultés de mise en place de CARE entrevoyait déjà la question des limites à son expansion face à son coefficient de 6% de coûts de maintien à engager pour le capital atmosphère.

Un autre indice de notre proposition nous a été donné par Sombart (1926), cité par Jourdain (Jourdain 2019, page 53) qui considère que « *le capitalisme et la comptabilité par parties doubles ne peuvent absolument pas être dissociés : ils se comportent l'un vis-à-vis de l'autre comme la forme et le contenu* ». Et si cette approche s'appliquait aussi à l'actif et au passif ? L'actif consistant en des flux, le contenu, circulant dans un cadre, le passif servant de contenant. Reprenant notre analogie avec le féminin et le masculin ne pourrions-nous pas considérer que les principes receveur et donneur associés au féminin et au masculin dans la *kabbale*¹⁶⁴ trouverait leur transposition avec la forme et le contenu de la partie double ?

Si le féminin était l'équivalent de ce passif, ne se matérialiserait-il pas par la forme, celle de la matrice nourricière, tant celle de l'organe hébergeant l'embryon que celle de la Terre source de la subsistance du vivant ?

Si le masculin était l'équivalent de l'actif ne se représenterait-il pas par le contenu, le flux germinatif qui irrigue le système, tel un contenu remplissant une forme. La liquidité d'un flux ne pouvant trouver de limites que face à une forme susceptible de l'arrêter, de le contenir.

Dans le système économique actuel, il semble que la primauté donnée à l'actif ait une vague ressemblance avec celle donnée aux principes masculins régissant le monde : action, guerre, conquêtes, découverte, expansion. L'économie semble également menée dans cette direction d'expansion et d'avancée continue. La crise écologique actuelle est le résultat de la

¹⁶⁴ <http://www.corinna-coulmas.eu/principes-masculin-et-feminin-dans-le-zohar-ou-la-rigueur-d-une-methode.html>

confrontation de cette croissance économique sans limites, linéaire face à un monde obstinément fini.

Ces raisonnements invitent aussi à se demander si l'impasse à laquelle nous sommes arrivés n'était pas liée au sens d'articulation des flux ? Dans le fonctionnement traditionnel de l'économie, c'est l'actif qui va vers le passif et le fait se développer pour soutenir son expansion : augmentation du capital, de l'endettement. Le passif est ainsi formaté par l'actif, redimensionné en permanence en fonction de ses besoins. Les ressources sont à la remorque des emplois. Le passif est à la remorque de l'actif.

Un fonctionnement disruptif par rapport à ce schéma consisterait à donner au passif le rôle de formater l'action économique, de contourner l'actif dans des structures et limites auto gérées par le système comptable. Ceci symboliquement pourrait nous amener à reconsidérer le sens de lecture de la comptabilité. Traditionnellement, les écritures sont enregistrées selon une approche du débit vers le crédit, plus ou moins calée sur un sens de lecture de l'actif vers le passif, autrement dit une lecture de gauche à droite. Cette lecture a peut-être conditionné à sa manière le sens du développement. L'actif va vers le passif et le fait enfler, se développer pour se soutenir : augmentation du capital financier, de l'endettement et -sans le dire dans une comptabilité classique- augmentation des atteintes à l'environnement et aux ressources humaines. De manière symbolique, une lecture inversée, de droite vers la gauche amènerait à contrario à dimensionner l'actif selon les contingences du passif. L'actif serait limité, structuré, dans sa tendance expansive par les limites auto-agissantes du passif.

Le parallèle avec le masculin et le féminin s'il pouvait être établi expliquerait dès lors les freins sous-jacents à l'acceptation de la vision en maintien et par le passif du modèle. La difficulté à faire émerger une comptabilité de la soutenabilité forte, contingentée, viendrait peut-être de la primauté que celle-ci accorde au passif, à une gestion par les ressources. Une restructuration des forces économiques par le truchement d'une comptabilité réindexée selon les passifs opèrerait un changement de paradigme dans la marche économique. Elle inviterait à sortir du capitalisme patriarcal généralement dénoncé par les mouvements éco féministes (Burgart Goutal 2020).

Dans cette démarche disruptive, la primauté serait donnée au principe passif, receveur qui structurerait l'actif au lieu de se faire déformer par lui, de le subir. N'avons-nous pas là en clé de voûte de ces freins à un modèle comptable en soutenabilité forte les mêmes difficultés que celles du monde à accepter que les forces féminines, associées à la réceptivité et au contenant structurent la marche du monde ?

Ces quelques hypothèses se sont faites par réflexions successives, prenant leur forme en écrivant ces lignes. Elles mériteraient d'être explorées plus en avant pour en apprécier leurs fondements et leurs liens avec la comptabilité.

7.2. Les limites de cette recherche, les perspectives

Cette recherche se termine sur un gout d'inachevé. Il y aurait encore temps de choses à dire et à analyser sur CARE pour approfondir les hypothèses qui se sont dessinées sur la fin. Il y aurait tant de choses à analyser sur l'environnement très mouvant, et en train de se structurer pour réguler les reporting de durabilité (Taxonomie, CSRD, travaux de formalisation des standards menés entre l'EFRAG et l'ISSB, la SEC).

Cette recherche n'est donc qu'une petite pierre à l'édifice des comptabilités socio-environnementales. Elle marque un point d'étape, dressant le constat de ce que nous avons observé entre 2019 et 2021 et rédigé au cours de l'année 2022. Elle tente de dessiner une cartographie des freins et leviers à l'adoption, tantôt superposable à la littérature existante, tantôt disruptive, mais contingente par cette période.

Nous n'avons guère pu aller très loin dans l'analyse des mouvements profonds de dissémination des idées de CARE dans les propositions européennes sur les normes de durabilité actuellement en discussion. Elles constitueraient pourtant des sources intéressantes d'analyse des influences sous-jacentes et de l'intrication entre influences personnelles et mouvements normatifs. Il serait intéressant que d'autres recherches explorent les liens entre CARE et les dispositifs normatifs en cours sur la durabilité (taxonomie, CSRD).

Concernant plus particulièrement les expérimentations et les thèses, nous n'avons dressé qu'un constat général sur la progression de cette forme de mise en place. Le temps et surtout l'horizon d'observation ne nous ont pas permis d'aller plus loin dans l'analyse de leurs contenus, de leur mode opératoire. Il serait donc intéressant que d'autres recherches confrontent par exemple la progression méthodologique entre les mises en place de CARE V1 et celles de CARE V2, qu'elles comparent également la perception des entreprises pilotes, avant-gardistes au lancement du projet, avec celles qui se lancent dorénavant dans ces expérimentations en suivant les premières.

Il serait également intéressant d'analyser qualitativement les apports croisés des thèses en cours tant d'un point de vue contenu que par leurs effets d'influence. Nous proposons pour l'illustrer le schéma établi pour l'édition 2022 du Colloque de la Chaire en comptabilité Ecologique (cf. annexe 45). Il s'articule autour des trois pôles de recherche de la Chaire : organisations (CARE), écosystèmes centrés, et Comptabilité Nationale. Il montre à la fois le foisonnement des recherches depuis nos questionnements de 2018, il laisse imaginer les effets d'influence démultipliés que ces thèses génèrent.

Notre recherche s'en est donc tenue à une approche qualitative, parfois éclairée par des éléments d'arrière-plan quantitatifs. Il serait intéressant de poursuivre ce type d'approche mixte pour mesurer plus finement le cheminement du modèle, mais aussi d'autres modèles, d'autres type d'innovations en comptabilité de la soutenabilité.

Concernant le public financier et faute d'interlocuteurs en nombre suffisant et / ou disponibles, nous n'avons recueilli que quelques témoignages un peu épars qui ne permettent pas de dresser une lecture théorique suffisamment aboutie des réactions des financiers à un

tel modèle comptable. Il serait intéressant que d'autres recherches explorent plus systématiquement les enjeux de perception du modèle CARE par les financiers.

Il serait également intéressant que d'autres recherches explorent la manière dont les propositions de CARE permettent d'opérer un ré encastrement de la sphère économique dans les autres sphères et corolairement le rôle que pourrait jouer l'influence religieuse sur un tel mouvement.

Enfin, plus largement nous avons le sentiment d'avoir proposé une approche de recherche originale couplant une analyse organisationnelle avec une analyse plus systémique. Le revers de cette originalité en est la difficulté méthodologique et l'impression que les contours en sont insaisissables. Une analyse parfois généraliste et descriptive est le corolaire de cette volonté d'observation macroscopique. Il serait intéressant que d'autres recherches approfondissent des thèmes soulevés dans notre recherche et les explorent de manière plus approfondie ou longitudinale.

Enfin une dernière limite porte sur la complexité à conserver un équilibre entre la connaissance approfondie de notre objet de recherche, et le regard critique à conserver pour proposer une recherche utile non militante. Cette complexité a été accentuée par le caractère ethnographique de notre recherche, et le rôle multiple des acteurs que nous avons rencontrés. Nous avons tâché de conserver notre indépendance face à tout cela, nous espérons que notre regard apportera, en dépit de ces limites, ses contributions utiles à la recherche.

Conclusion

Cette thèse s'achève au terme de plus de trois années d'observations du modèle CARE. Ces observations ont porté sur une expérimentation auprès d'entreprises pilotes. Elles ont également porté sur un écosystème environnant, médiatisant le modèle pour le faire connaître par couches successives dans l'opinion, lui permettre d'être présent dans les débats, et concourir ainsi à faciliter sa mise en œuvre auprès des entreprises.

La mise en œuvre présupposait des étapes successives. La première d'entre elles est le lancement de missions d'expérimentations dans les entreprises. Le renouvellement de telles missions était alors le signe d'un mouvement de mise en œuvre. A contrario une primo expérimentation ne constituait qu'une étape qui ne préjugeait pas de la suite. Dans le cas de notre terrain, l'expérimentation s'en est tenue à une primo tentative sans renouvellement. Celle-ci a dès lors essentiellement permis au modèle CARE de se roder opérationnellement et d'avancer dans sa construction méthodologique. L'expérimentation a également permis de renforcer l'écosystème du modèle et conduit à ce que deux des entreprises pilotes en deviennent à leur tour des porte-paroles. Nos conclusions sont donc à relativiser au regard de cet avancement. C'est finalement à une mise en place de CARE sans reconduction que nous avons assisté et non à une mise en œuvre.

Depuis, et à l'heure où nous écrivons ces lignes de nombreux événements de médiatisation du modèle se sont poursuivis. De nouvelles expérimentations de CARE ont démarré. Des thèses sont en cours et foisonnent créant une communauté de chercheurs CARE. Le CERCES est en train de se structurer, des formations ont été menées au troisième trimestre 2022, une méthodologie est en cours d'écriture. Il s'avère également que la responsable du suivi de l'opération à l'ADEME s'est associée à un événement récent de médiatisation de CARE. Ce point est remarquable car cet organisme n'avait jusqu'alors pas participé aux différents événements de médiatisation de CARE à l'exception « technique » du webinaire de restitution de janvier 2022.

Ce dernier fait modifierait quelque peu nos observations sur le rôle de freins / leviers de cet acteur... mais surtout il s'insère dans un fil d'événements qui se poursuivent et témoignent d'une dynamique de réseau en mouvement. Nos observations et nos résultats sont dès lors à contextualiser. Ils valent pour notre période d'observation. Des observations ultérieures ou sous un angle temporel plus large encore pourraient donner lieu à d'autres constats sur les soutiens à CARE et corrélativement sur ses leviers. Elles renforcent l'intérêt d'une approche par l'ANT pour ce type d'innovation technique insérée dans un écosystème mouvant afin de saisir les mouvements « tourbillonnants » d'un réseau aux contours flous.

D'autres recherches en cours et à venir exploreront donc avec intérêt la question des freins et leviers à la mise en œuvre effective d'un modèle en soutenabilité forte comme CARE, une fois passées les étapes complexes de mise en place.

En dépit de ces contingences, notre question de recherche portant de manière méta, sur les freins et leviers à la diffusion du modèle a trouvé de nombreuses réponses, à la lumière d'une

observation de sa mise en place. Elles sont soit voisines d'innovations comptables similaires soit plus inédites.

Les freins attendus sur de telles innovations renvoient à des enjeux sur les outils, les professionnels qui les pratiquent et implémentent, et de manière plus spécifique aux difficultés des financiers à adopter des innovations tant qu'elles ne sont pas soigneusement cadrées par une méthodologie ou un outillage structurant. Les freins à l'adoption de CARE sont également liés à la prégnance d'une vision encore très instrumentalisée des enjeux de RSE, résonance lointaine de l'influence de la Triple Bottom Line et du très actif WBCSD (Capron et Quairel-Lanoizelée 2015). Pour les entreprises, y compris celles qui ont expérimenté CARE, la mise en place d'une comptabilité environnementale s'inscrit dans une démarche RSE. Celle-ci est censée contribuer à la valeur de l'entreprise bien davantage qu'à l'acquittement d'obligations éthiques dont elle seraient redevables au titre de leurs empreintes sur les écosystèmes.

Les principaux contrepoids à ces freins, déjà décrits dans la littérature, sont avant tout apportés par le contexte général. Il voit les inquiétudes monter face à la crise écologique ainsi que sous l'expérience accumulée de l'inefficacité des démarches traditionnelles de RSE. De telles tendances constituent des vents favorables. Mais ceux-ci ne constituent que des leviers généraux de changements. Ils peuvent favoriser CARE mais aussi d'autres modèles alternatifs et / ou intégrés. Le paradigme de l'approche instrumentale de la RSE peut quant à lui progressivement s'infléchir sous l'effet de la montée en puissance des entreprises à mission.

De manière plus spécifique, CARE est freiné dans sa diffusion par la complexité de sa modélisation reposant sur une structure comptable. Cette complexité s'agrège à la complexité « naturelle » de la comptabilité, faisant d'elle une « boîte noire » (Chiappello 2008) difficile à appréhender pour les non spécialistes. Cette complexité, et son déficit d'image créent en France un véritable désamour pour la comptabilité comme le déplore Colasse (Colasse 2007) qui y voit des enjeux de société. Bien avant lui des auteurs comme Proudhon (1847), Fourastier (1943), ou encore Detoef¹⁶⁵ écrivant non sans humour qu'« *Il y a 3 sortes d'être au langage mystérieux. Les plus aisés à comprendre sont les fous, puis viennent les polytechniciens et enfin les comptables* » s'étaient déjà émus de ce désamour pour cette discipline pourtant si structurante. Il fallait être un connaisseur professionnel de la comptabilité comme Jacques Richard pour voir dans le capitalisme la main invisible du comptable et tisser le fil d'une reconceptualisation de la comptabilité.

Pour les promoteurs de CARE, la prise de conscience de ce désamour pour la comptabilité et surtout de ses complexités, semble avoir accéléré le lancement du CERCES. Cette association vise à fédérer autour du modèle l'intérêt des professionnels du chiffre. Ceux-ci sont déjà aguerris aux techniques comptables et ne la verront pas comme un obstacle. Ce ralliement suppose néanmoins de tenir compte du besoin de ces professionnels de disposer d'une méthodologie ou du moins d'outils pour adopter le modèle comme le montre

¹⁶⁵ Artiste, écrivain, Essayiste, Homme d'affaire, Industriel (1883 - 1947)

l'itinéraire d'adoption des grandes innovations comptables (Bensadon 2009; Degos et Touchelay 2016; Lemarchand 1993). A défaut, ce ralliement pourrait devenir une nouvelle source de freins. Il convient également de tenir compte de l'attente latente ou claire de ces professionnels que les enjeux de RSE deviennent une source de missions valorisables d'un service opérationnel. *Compter ce qui compte vraiment... oui mais ... à condition d'y trouver son compte* serait la devise des professionnels du chiffre perçus comme des alliés potentiels. Un mouvement également inscrit dans cette dynamique de réseau.

Le guide récent publié par l'Ordre des Experts-Comptables¹⁶⁶ témoigne de ce postulat pour la profession. Il opérationnalise autant que possible les missions RSE que l'expert-comptable peut initier, avec le présupposé d'une valorisation commerciale. Ce type de publication s'inscrit dans le sillage de l'intérêt institutionnel de la profession pour la RSE au sens large comme source de missions (Déjean et Rival 2014).

A l'heure où nous rédigeons ces lignes, les mouvements amples de l'environnement législatif (taxonomie environnementale, CSRD, structuration des normes de durabilité donnant lieu à des débats entre l'ISSB et l'EFRAG) ainsi que les tendances de la finance durable créent également des vents favorables incitant les investisseurs à utiliser des informations financières associées à la durabilité des entreprises. CARE, avec sa modélisation financière, pourrait bénéficier de la dynamique de cet effet de levier comme il a tenté de le faire avec l'initiative de la déclaration de performance intégrée portées par ses promoteurs et alliés.

La guerre entre la Russie et l'Ukraine fait également partie de ces courants larges. Elle peut néanmoins avoir des effets ambigus du fait des tensions suscitées sur l'approvisionnement en matières premières sous-jacent à la stabilité des modèles occidentaux. Elle peut tout à la fois conduire certains à proposer de relancer l'agriculture intensive et les centrales à charbon tout en étant analysée par d'autres comme un levier incitatif à plus de sobriété¹⁶⁷. Dans ce sillage, CARE pourrait éventuellement bénéficier de cet effet de courant du fait de sa modélisation structurant une croissance sous contrainte.

La structuration d'instances autour de CARE peut également avoir un effet de levier, cette fois ci plus ciblé. La Chaire en comptabilité écologique pour la recherche académique, le CERCES pour le ralliement et la mobilisation de professionnels du chiffre, le renforcement de la structure professionnelle Compta durable par son intégration à ENDRIX. Ces acteurs directement liés à CARE concourent à assurer le soutien financier et organisationnel au modèle, sans lesquels il ne peut guère espérer dépasser les stades critiques de son développement. La définition rétrospective d'un CARE V2 à l'issue du franchissement d'étapes clés (fin de l'expérimentation, réorganisation du cabinet CD) semble attester de cette prise de conscience des jalons critiques de développement du modèle.

Le réglage de la focale sur les aspects internes et spécifiques du modèle montre qu'il peut aussi souffrir de freins qui lui sont propres. L'orientation « capitalo centrée » et monétaire

¹⁶⁶ <https://www.cegid.com/fr/blog/rse-experts-comptables-opportunités/>

¹⁶⁷ <https://www.novethic.fr/actualite/social/consommation/isr-rse/guerre-en-ukraine-quand-la-sobriete-et-la-decroissance-deviennent-des-solutions-a-nos-dependances-150649.html>

du modèle a occulté pendant longtemps les enjeux de soutenabilité véhiculés par la chaîne de valeur ainsi que la nécessité de piloter les capitaux par des indicateurs. Ces points étaient sous théorisés dans les V0 et V1 du modèle et sont en cours de modélisation actuellement.

Un autre point sensible, constitutif de frein semble lié à la fixation idéologique sur la dette insuffisamment expliquée et peu outillée. Toutefois, le manque de visibilité sur les suites de l'expérimentation ne nous permet guère de considérer que la dette est en soit un frein, si ce n'est le retrait de ce point dans les actes du forum de Giverny. Faute d'autres éléments, nous pouvons au moins considérer qu'un tel enjeu, qui renverse tant de paradigmes, mériterait d'être accompagné et véhiculé par les outils. CARE souffre là d'un frein endogène et pêche par sa structuration comptable enchâssée dans les limites d'un exercice annuel, probablement insuffisant pour appréhender un tel enjeu. Si la structuration comptable est un gage de solidité méthodologique, elle pourrait par exemple être accompagnée par des outils permettant d'adapter la boussole au temps long de gestion de cette dette. Nous ne pourrions dans ce cas que formuler humblement deux recommandations comme celle de prévoir des états comptables pluriannuels pour CARE et d'associer au minima à un bilan CARE un tableau de variation de l'endettement écologique et social permettant aux entreprises de visualiser la dynamique de désendettement dans laquelle elles doivent s'inscrire.

Au-delà de ces considérations propres à CARE, notre recherche nous a confronté aux limites d'une approche par la comptabilité, dans laquelle le modèle est inséré. Si cette spécialisation est indispensable pour analyser en profondeur un sujet de recherche, ceci ne doit pas occulter une vision large des inducteurs de soutenabilité.

Le lien intrinsèque entre soutenabilité et comptabilité exploré par ce courant de recherche dans lequel s'inscrit CARE repose sur le constat pragmatique d'une économie de marché librement administrée. Dans ce paradigme, la comptabilité monétaire restructure les modèles d'affaires et apporte les éléments permettant de réorienter les comportements des acteurs en fonction du signal prix. Cette vision occulte néanmoins les effets de structure de l'économie aux effets démultiplicateurs sur la soutenabilité (Amalric 2021). Ces structures étant déterminées par certaines activités support comme les approvisionnements en énergie, les infrastructures de transport, voire l'urbanisme, l'immobilier et les facteurs culturels. De telles structures reposent généralement sur des choix hybrides entre l'économie et le politique et s'insèrent dans des temps si longs qu'elles ne sont pas uniquement conditionnées par des considérations comptables. La temporalité de telles structures est telle que son évolution ne se jauge guère aux changements d'états entre deux bilans comptables annuels mais plus sur des trajectoires de long terme. Ce point rejoint ainsi les limites de CARE cherchant à agir sur le temps long avec des outils à focale annuelle.

La proposition de CARE peut également occulter les effets des choix des consommateurs peu ou pas déterminés par des considérations comptables. Les effets potentiellement rapides d'actions citoyennes comme le zéro déchet ou la baisse de la consommation d'aliments carnés peuvent être noyés dans les cases des états comptables et ne pas trouver avec CARE de porte-paroles adaptés.

Ces considérations systémiques, dépassant le seul cadre d'actions des entreprises, militent pour de nouvelles pistes de recherche. En premier lieu, il serait intéressant d'avoir des approches de recherches transverses pour explorer les effets d'actions multi spectre conjuguant la comptabilité, les incitations financières, l'action publique sur les structures de l'économie, l'action citoyenne sur la demande.

Il serait également intéressant que d'autres recherches explorent de manière systématisée les enjeux de perception du modèle CARE par les financiers. Ce public, aguerri aux techniques de comptage n'est pas limité par le frein de la complexité comptable évoqué par les interlocuteurs non financiers. Néanmoins, sa demande d'outillages et de méthodologies claires crée une exigence spécifique pouvant devenir un point de passage pour le modèle.

Nous avons également esquissé une brève analyse sur la manière dont les propositions de CARE permettent d'opérer un ré encastrement de la sphère économique dans les autres sphères et corolairement le rôle que pourrait jouer l'influence religieuse sur un tel mouvement. Ces aspects pourraient également faire l'objet de recherches spécifiques explorant les profondeurs de nos systèmes de valeurs.

Notre recherche nous a également conduit à entrevoir une autre piste qui serait d'explorer une comptabilité libérée de la contingence annuelle de l'exercice comptable. Celui-ci a été imposé au forceps par la puissance publique pour des raisons fiscales au détriment du biorythme des entreprises (Colasse 2007). Les intrications importantes entre comptabilité et capitalisme peuvent venir de cette structuration par le temps et de la transformation de celui-ci en une donnée technique neutre (Rambaud 2018) au détriment de sa valeur cardinale. La structuration de la comptabilité autour de l'année aurait corolairement à l'impôt, créé l'habitus des actionnaires à toucher des dividendes annuels. Dans un registre similaire, Raymond Aubrac avait souligné dans *Passage de témoins*¹⁶⁸ que c'est la puissance informatique qui a accéléré les échanges financiers facteurs de crise.

Une comptabilité libérée de cette contingence annuelle pourrait par exemple être rythmée par les saisons et le respect, à chacune d'entre elles des contingences naturelles et humaines associées... Dans l'autre versant de ce spectre temporel, une comptabilité libérée de l'année pourrait être inscrite dans le temps long. Une approche restructurée par un temps plus long, 7 ans par exemple permettrait d'explorer d'avantage les effets transformatifs de la comptabilité, en la réinsérant dans un cycle économique pertinent comme le Juglar.

Ces pistes de recherche sont posées là, nous espérons qu'elles ouvriront des perspectives permettant de dépasser certaines contingences. Elles posent néanmoins une ultime question face à la crise écologique, sociale mais aussi morale et éthique de nos sociétés : En aurons-nous le temps ?

¹⁶⁸ <https://www.label-emmaus.co/fr/passage-de-temoin-aubrac-raymond-helfer-aubrac-renaud-27156550/>

Bibliographie

- Acquier, Aurélien, Jean Pascal Gond, et Jacques Igalens. 2012. « La RSE : la responsabilité sociale de l'entreprise. Les sources religieuses de la responsabilité sociale de l'entreprise » ». P. 617-43 in *Innovation politique, L'innovation politique*. Presses Universitaires de France.
- Aggeri, Franck, et Julie Labatut. 2010. « La gestion au prisme de ces instruments : une analyse généalogique des approches théoriques fondées sur les instruments de gestion ». *Finances Contrôle stratégie* 13(3):5-37.
- Akrich, Madeleine, Michel Callon, et Bruno Latour. 1988. « A quoi tient le succès des innovations? 1: L'art de l'intéressement; 2: Le choix des porte-parole ». *Gérer et Comprendre. Annales des Mines, Les Annales des Mines* pp.4-17 & 14-29.
- Alcouffe, Alain, et Gilbert Ducos. 1992. « Les grandes étapes de la prévision économique 2° Partie: Les cycles et la prévision économique. » *Sciences de la Société*.
- Alcouffe, Simon. 2002. « La diffusion de l'ABC en France : une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations ». P. 1-22 in *Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit*. France.
- Alcouffe, Simon. 2004. « La recherche sur les innovations en contrôle de gestion. Proposition d'un modèle théorique intégrant les perspectives de diffusion, d'adoption et de mise en oeuvre de l'innovation ». P. 1-21 in *Normes et mondialisation*.
- Alcouffe, Simon, Nicolas Berland, et Yves Levant. 2003. « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion ». *Comptabilité Contrôle Audit* 2003/3 Tome 9:7-26.
- Alcouffe, Simon, Nicolas Berland, et Yves Levant. 2008. « Actor-Networks and the Diffusion of Management Accounting Innovations: A Comparative Study ». *Management Accounting Research* 19(1):1-17.
- Alcouffe, Simon, et Nesrine Ismail. 2016. « Le discours sur les innovations en contrôle de gestion environnementale dans les documents de référence et les rapports de développement durable des entreprises du CAC40: le cas de l'Analyse du Cycle de Vie ». P. 1-35 in *Comptabilité et gouvernance*. Clermont Ferrand.
- Amalric, Franck. 2021. « Entreprises et Durabilité : être propre ou contribuer à la transformation ? »
- Amblard, Marc. 1999. « Le concept d'entité comptable : une interprétation par la théorie des conventions ». Université du Sud Toulon Var.
- Ansermet, François, et Pierre Magistretti. 2004. *A chacun son cerveau*. Odile Jacob.
- Antheaume, Nicolas. 1999. « L'évaluation des coûts externes. De la théorie à la pratique. Interrogation sur l'évolution de la comptabilité sociale et sur sa place parmi d'autres systèmes d'information au sein de l'entreprise ». Université Nice Sophia Antipolis.

- Ayoub, Samir, et Keith Hooper. 2009. « Les freins culturels à l'adoption des IFRS en Europe : une analyse du cas français : une analyse du cas français. » in *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*. Strasbourg.
- Backer, Garry. 1964. *Human Capital a theoretical and empirical contribution*. The university of Chicago Press.
- Badillo, Patrick-Yves. 2013. « Les théories de l'innovation revisitées : une lecture communicationnelle et interdisciplinaire de l'innovation ? Du modèle « Émetteur » au modèle communicationnel : » *Les Enjeux de l'information et de la communication* n° 14/1(1):19-34. doi: 10.3917/enic.014.0019.
- Bailly, Caroline. 2021. « Expérimenter le modèle comptable CARE : analyse des attentes des entreprises ». 98.
- Bardin, Laurence. 2017. « L'analyse de contenu ».
- Baret, Pierre. 2006. « Chapitre 6. L'évaluation contingente de la Performance Globale des Entreprises: une méthode pour fonder un management socialement responsable? » P. 135-52 in *Responsabilité sociétale de l'entreprise - pour un nouveau contrat social, Méthodes et recherches*.
- Barley, Stephen. 1986. « Technology as an occasion for structuring: Evidence from observations of CT scanners and the social order of radiology departments. » *Administrative science quarterly* 78-108.
- Baxter, Jane, et Wai Fong Chua. 2020. « Using critical realisme in critical accounting research - a commentary by two ANTs ». *Accounting, Auditing & accountability Journal* 33(3):655-65.
- Bebbington, Jan, Judy Brown, et Bob Frame. 2007. « Accounting Technologies and Sustainability Assessment Models ». *Ecological Economics* 61(2-3):224-36. doi: 10.1016/j.ecolecon.2006.10.021.
- Bebbington, Jan, Rob Gray, C. Hibbit, et Elizabeth Kirk. 2001. *Full Cost Accounting: An Agenda for Action B*. London: Certified Accountants Educational Trust.
- Bell, Janice, et Zahirul Hoque. 2012. « Accounting's role in promoting social change: A guest editorial ». *Journal of Accounting & Organizational Change* 8:249-56. doi: 10.1108/18325911211258290.
- Benelli, Natalie. 2011. « Rendre compte de la méthodologie dans une approche inductive: les défis d'une construction a posteriori. » *Recherches qualitatives*, 11:40-50.
- Benhamou, Françoise. 2010. « L'inscription au patrimoine mondial de l'humanité - La force d'un langage à l'appui d'une promesse de développement ». *Revue Tiers monde* (2):113-30.
- Bennet, Gabriel. 2016. *les voies des religions sur le développement durable*. Ministère fédéral allemand de la coopération économique et du développement.

- Benraiss, Laïla, Hadj Nekka, et Jean Marie Perreti. 2007. « La RSE : quel bilan conceptuel et quelles perspectives opérationnelles ? » in *Université de printemps de l'IAS*. Moscou.
- Bensadon, Didier. 2009. *les comptes de groupe en France (1929-1985) origines enjeux et pratiques de la consolidation*. Rennes: Presses universitaires de Rennes.
- Berkowitz, Héloïse, et Hervé Dumez. 2014. « La double origine du développement durable: Carl von Carlowitz et Thomas Jefferson. » *Le Libellio d'Aegis* 10(1):17-20.
- Berland, Nicolas, Catherine Chevalier, et Samuel Sponem. 2008. « On ne gère bien que ce que l'on mesure ». P. 159-68 in *Petit bréviaire des idées reçues en management*. La Découverte.
- Berland, Nicolas, Aude Deville, et Charles Piot. 2016. « 20 ans de publications en CCA... et des projets pour encore 20 ans! » *Comptabilité Contrôle Audit* 22(1):7-26.
- Berland, Nicolas, et Anne Pezet. 2009. « Quand la comptabilité colonise l'économie. Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit. Les études critiques en management, une perspective française, ». *Presses Universitaires de Laval* 131-62.
- Bernard, Marc. 1964. *Sarcellopolis*. Paris: Flammarion.
- Berry, Michel. 1983. *Une technologie invisible - L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*. CRG Ecole Polytechnique.
- Bezoui, Hajar, et Laila Elloumani. 2018. « La RSE et l'innovation financière islamique : Quelles interactions ? Réflexion théorique ». *Recherches et Applications en Finance Islamique* 2(2):208-22.
- Bjornenak. 1997. « Diffusion and Accounting. the case of ABC in Norway ». *Management Accounting Research* 8(1):3-17.
- Blondeau, Cécile. 2002. « La boucherie : un lieu d'innocence ? » *Ethnographics.org* (2).
- Blum, Véronique. 2012. « L'institutionnalisation des pratiques comme vecteur de diffusion des innovations pétrolières : le cas des normes comptables ». in *Comptabilités et innovation*. Grenoble.
- Blum, Veronique, et Emmanuel Laffort. 2015. « Comptabilité financière cas corrigés - chapitre 35 les immobilisations corporelles ». in *comptabilité financière cas corrigés*. Dunod.
- Boiral, Olivier. 2004. « Mettre en oeuvre ISO14001 de la quête de légitimité à l'émergence d'un mythe rationnel ». in *XIIIème Conférence de l'AIMS*,. Normandie, Vallée de Seine.
- Boullier, Dominique. 1989. « Du bon usage d'une critique du modèle diffusionniste : discussion-prétexte des concepts de Everett M. Rogers ». *Réseaux. Communication-Technologie-Société* 7(36):31-51. doi: 10.3406/reso.1989.1351.

- Bourguignon, Annick. 2003. « « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure » : la dimension idéologique du « nouveau » contrôle de gestion ». *Comptabilité - Contrôle - Audit* 9(3):27-53. doi: 10.3917/cca.093.0027.
- Boutillier, Sophie, et Blandine Laperche. 2016. « Christopher Freeman. La systémique de l'innovation ». P. 37-57 in *Les grands auteurs en management de l'innovation, Grands auteurs*. EMS Editions.
- Bowen, Howard. 1953. *Social responsibilities of the businessman*. University of Iowa Press. Iowa.
- Brechet, Jean Pierre, et Alain Desreumaux. 2007. « Les acteurs forment-ils des projets dans l'Actor-Network Theory ». P. 1-24 in *Journée de recherche sur l'ANT*. Université Paris Dauphine.
- Brechet, Jean-Pierre, et Alain Desreumaux. 2008. « Que faire de l'ANT en management stratégique ? » P. 1-30 in *Communication à la conférence de l'AIMS*. Nice.
- Brundtland, Gro Harlem. 1987. *United Nations - Report of the World Commission on Environment and Development - Our Common Future*. Nations Unies.
- Burgart Goutal, Jeanne. 2020. *Etre éco féministe théories et pratiques*. L'échappée.
- Burlaud, Alain, et Christian Hoarau. 2017. « Une histoire raisonnée de la comptabilité vue comme un miroir de la société ». in *L'histoire comme méthode pour comprendre le management*.
- Callon, Michel. 1981. « Pour une sociologie des controverses technologiques ». *Fundamenta Scientiae* 2(3/4):381-99.
- Callon, Michel. 1986. « Eléments pour une sociologie de la traduction. la domestication des coquilles saint Jacques et des marins pêcheurs dans la baie de St Brieuc ». P. 169-208 in *Mémoires originaux sociologie des sciences et des techniques*. Vol. 36, *L'Année sociologique (1940/1948-)*. Presses universitaires de France.
- Callon, Michel, Madeleine Akrich, et Bruno Latour. 2006. *Sociologie de la traduction. Textes fondateurs*. Presses des Mines.
- Callon, Michel, et Michel Ferrary. 2006a. « Les réseaux sociaux à l'aune de la théorie de l'acteur réseau ». *Presse de sciences Po | sociologies pratiques* 2(13):37-44.
- Callon, Michel, et Michel Ferrary. 2006b. « Les réseaux sociaux à l'aune de la théorie de l'acteur-réseau ». *Presse de sciences Po | sociologies pratiques* 2(13):37-44. doi: 10.3917/sopr.013.0037.
- Callon, Michel, et Bruno Latour. 1981. « Leviathan : How Actors Macro-Structure Reality and How Sociologists Help Them to Do So ». *Advances in Social* 17.
- Callon, Michel, John Law, et Arié Rip. 1986. *Texts and their powers : Mapping the Dynamics of Science and Technology*. London: Palgrave Macmillan.

- Capron, Michel. 2006. « Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier ». *Management et sciences sociales* 2(68):115-29.
- Capron, Michel. 2012. « Préface de l'ouvrage RSE et développement durable en PME ». P. 7-10 in, *Petites Entreprises et Entrepreneuriat*. De Boeck supérieur.
- Capron, Michel. 2016. « Le concept de redevabilité au coeur de la relation entreprises-société ». P. 1-23 in *RIODD 2016*. Saint Etienne - France.
- Capron, Michel, et Françoise Quairel. 2003. « Reporting sociétal : limites et enjeux de proposition de normalisation internationale "Global Reporting Initiative" ». P. 24 in *Identification et maîtrise des risques: enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion*. Belgique.
- Capron, Michel, et Françoise Quairel-Lanoizelée. 2015. *L'entreprise dans la société : une question politique*. Paris: la Découverte.
- Cardebat, Jean-Marie, et Ali Dardour. 2013. « Le lien entre la publication de rapports RSE et la performance boursière des sociétés européennes entre 2000 et 2010 ». *Innovations* (1):145-63. doi: 10.3917/inno.040.0145.
- Caroll, Archi B. 1991. « The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. » *Business horizons* 34(4):39-48.
- Caroll, Archi B., et Juha Näsi. 1997. « Understanding stakeholder thinking ». P. 46-51 in *Business Ethics : A European Review*. Vol. 6/1. Finnish.
- Caron, Marie-Andrée, et Anne Fortin. 2010. « Le professionnel comptable et la RSE : la construction de compétences et l'engagement professionnel ou organisationnel ». P. 1-30 in *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur*. Nice.
- Carontini, E., L. Sfez, et G. Coutlée. 1990. *Le rôle de l'abduction dans le processus d'interprétation*. Presses Universitaires de Grenoble.
- Cartelier, Jean. 2006. « Comptabilité et pensée économique ». *Revue économique* 57(5):1009-32. doi: 10.3917/reco.575.1009.
- Chambost, Isabelle. 2017. « Refonder l'entreprise, la Société Anonyme et l'intérêt social par la comptabilité environnementale - ». P. 19 in *Séminaire sur les travaux de Jacques Richard*. Cahiers internationaux de Sociologie de la Gestion.
- Chapoulie, Jean-Michel. 1984. « Everett C. Hughes et le développement du travail de terrain en sociologie ». *Revue Française de Sociologie* 25(4):582-608. doi: 10.2307/3321824.
- Charmaz, Kathy. 2006. *Constructing grounded theory*. first. London ; Thousand Oaks, Calif: Sage.
- Charrier, Emmanuel. 2005. « Jean Dumarchey : le contrôle de la valeur, clé de lecture d'une oeuvre de théorie comptable ». *Comptabilité Contrôle Audit* 11(3):35-60.

- Chiappello, Eve. 2008. « La construction comptable de l'économie ». *Idées économiques et sociales* (2):26-34.
- Chiappello, Eve, et Gilbert Patrick. 2013. « Sociologie des outils de gestion. Introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation de gestion ». *Revue des politiques sociales et familiales* 116(1):79-81.
- Chiappello, Eve, et Karim Medjad. 2007. « Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne ». P. 46-64 in *Trous noirs du pouvoir*. Vol. 49, *Sociologie du Travail*. CNRS.
- Christensen, Mark, et Sébastien Rocher. 2021. « Phantom images in public sector accounting reform : a french study ». *Comptabilité Contrôle Audit* 27(1):159-87.
- Chua, Wai Fong. 1995. « Experts networks and inscriptions in the fabrication of accounting images : a story of the representation of three public hospitals ». *Accounting, Organizations and society* 20(2/3):111-45.
- Clarkson, Max B. E. 1995. « A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance ». *The Academy of Management Review* 20(1):92-117.
- Cobb, C., et T. Halstead. 1994. « The Genuine Progress Indicator : A Measure of the Socio-Economic Well-Being and Sustainability of the Nation: 1950–1992. » in *Redefining Progress*. California.
- Cobb, John, et Herman Daly. 1989. *For the common good, redirecting the economy toward community, the environment and a sustainable future*. Beacon Press.
- Colasse, Bernard. 1999. « Vingt ans de recherche comptable française : continuité et renouveau ». *Comptabilité Contrôle Audit* 23-34. doi: DOI 10.3917/cca.053.0023.
- Colasse, Bernard. 2007. *Les fondements de la comptabilité*. La Découverte.
- Comité des entreprises à mission. 2022. « Rapport du comité de mission ».
- Courtine-Denamy, Sylvie. 2002. *Trois femmes dans de sombres temps: Edith Stein, Hanah Arendt, Simone Weil*. Paris: Michel.
- Damart, Sébastien, et Sonia Adam-Ledunoit. 2017. « Innovations managériales attrapons les toutes ». *Revue Française de Gestion* (264):117-42.
- D'angio, Agnès. 2016. « Diffusions du plan comptable ». in *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*.
- David, Albert, Armand Hatchuel, et Romain Laufer. 2008. *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*. Paris: Vuibert.
- De Cambourg, Patrick, Charlotte Gardes, et Valérie Viard. 2019. *Garantir la pertinence et la qualité de l'information extra financière des entreprises : une ambition et un atout pour une Europe durable. rapport présenté au ministère de l'économie et des finances*. Ministère de l'économie et des Finances.

- De Rostolan, Maxime. 2020. *En avant ! L'optimisme pour cap*. Michel Lafon.
- De Saint-Front, Jacques. 2012. *Manifeste pour une comptabilité universelle*. L'Harmattan.
- De Vaujany, François-Xavier. 2006. « Pour une théorie de l'appropriation des outils de gestion : vers un dépassement de l'opposition conception -usage ». *Revue Management et avenir* (3):109-26.
- De Vaujany, François-Xavier. 2019.« Les modes d'existence des instruments de gestion aujourd'hui : la phénoménologie de Simondon », Université Paris Dauphine PSL (DRM).
- Degos, Jean Guy, et Béatrice Touchelay. 2016. « Plan comptable sous Vichy ». in *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*.
- Degos, Jean-Guy. 2007. « Le futur de la comptabilité est-il compatible avec la comptabilité du futur ». *Revue des sciences de gestion* (2):185-97.
- Degos, Jean-Guy, et Stéphane Ouvrard. 2011. *La comptabilité générale en 100 fiches*. Paris: Ellipses.
- Déjean, Frédérique, et Madina Rival. 2014. « L'appropriation progressive des enjeux de la RSE par la profession comptable : un chemin incertain ». P. 279-85 in *Comptabilité Finances et Politique - De la pratique à la théorie : l'art de la conceptualisation - Mélanges en l'honneur du Professeur Hoarau*. Ordre des Experts comptables.
- Delmotte, Florence. 2010. « « Termes clés de la sociologie de Norbert Elias » ». *Revue d'histoire* 106(7):29-36. doi: 10.3917/vin.106.0029.
- Demeestère, René. 2005. « Pour une vue pragmatique de la comptabilité ». *Revue française de gestion* 157(4):103-14. doi: 10.3166/rfg.157.103-114.
- Dépelteau, François. 2010. *La démarche d'une recherche en sciences humaines: de la question de départ à la communication des résultats*. De Boeck Supérieur.
- Donaldson, Thomas, et Lee E. Preston. 1995. « The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. » *Academy of management Review* 20(1):65-91.
- Downs, JR, W. Georges, et B. Lawrence. 1976. « Conceptual issues in the study of innovation ». *Administrative science quarterly* 700-714.
- Dubois, Michel. 2017. « “Cela nous a échappé...” : théorie de l'acteur-réseau et le problème des générations scientifiques ». *Social Science Information* 56(1):107-41. doi: 10.1177/0539018416675057.
- Dugast, César, et Alexia Soyeux. 2019. « Faire sa part ? Pouvoir et responsabilité des individus, des entreprises et de l'État face à l'urgence climatique. »
- Dumez, Hervé. 2011a. « L'Actor-Network-Theory (ANT) comme technologie de la description Ou pourquoi nous sommes tous des fourmis décrivantes ». *Le Libellio d' AEGIS* 7(4):27-38.

- Dumez, Hervé. 2011b. « Qu'est-ce qu'un concept? » *Le Libellio d' AEGIS* 7(1):67-79.
- Dupuy, Yves, Monique Lacroix, et Gérard Naro. 2006. « Identités et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables ». *Comptabilité - Contrôle - Audit* 12(2):9-26. doi: 10.3917/cca.122.0009.
- Elkington, John, et Ian H. Rowlands. 1997. *Cannibals with forks the trople bottom line of 21st century business*. Oxford Capstone Publishing.
- Eyraud, Corine. 2004. « Comptabilité (publique et d'entreprise) et sociologie ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales ». *Comptabilité-Contrôle-Audit* 29-45.
- Eyraud, Corine, et Marc Amblard. 2008. « La réforme des entreprises d'état chinoises, une entrée par la comptabilité 1993-2001 ». *Comptabilité contrôle Audit*, 27-42.
- Fallery, Bernard. 2017. « ANT, Théorie de l'Acteur-réseau: sociologie de la traduction – M. Callon, B. Latour ». *SI & Management*. Consulté 10 février 2020 (<http://www.sietmanagement.fr/ant-theorie-de-lacteur-reseau-sociologie-de-la-traduction-m-callon-b-latour/>).
- Fasshauer, Ingrid. 2012. « L'usage des outils de contrôle à l'aune de l'ANT ». P. 1-22 in *Comptabilités et innovation*. Grenoble.
- Freeman, Christopher. 1991. « Networks of innovators: a synthesis of research issues. » *Research policy* 20(5):499-514.
- Freeman, R. Edward, et David L. Reed. 1983. « Stockholders and Stakeholders : a new Perspective on Corporate Gouvernance ». *California Management Review* 25(3):88-106.
- Funnel, Warwick. 1998. « Accounting in the service of the holocaust ». *Critical perspectives on accounting* 9(4):435-64.
- Garnier, Pierre. 1947. *La comptabilité, algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques*. Dunod.
- Gbego, Hervé, Jean Christophe Vuattoux, Céline Lecompte-charton, Michele Barsione, Ciprian Ionescu, Marie Pascale Peltre, Nathalie Hababou, Gilles Pincemin, et Sophie Roulier. 2021. « Livre Blanc sur les Comptabilités Environnementales et Sociales ».
- Gibassier, Delphine. 2014. « Environmental Management Accounting Development: Institutionalization, Adoption and Practice ». HEC Paris.
- Gibassier, Delphine, Michèle Rodrigue, et Diane Laure Arjaliès. 2017. « “Integrated reporting is like God : No one has met Him but everybody talks about Him” . the power of Myths in the Adoption of Management Innovations ». *Accounting auditing and accountability Journal - Business publication* (7):1-41.
- Giddens, Anthony. 1987. *Social Theory and Modern Sociology*. New York, NY: John Wiley & Sons.

- Godard, Olivier, et Thierry Hommel. 2005. « Les multinationales, un enjeu stratégique pour l'environnement et le développement durable ? » *Revue internationale et stratégique* 60(4):101-12. doi: 10.3917/ris.060.0101.
- Golshorkhi, Damon, et Isabelle Huault. 2006. « Pierre Bourdieu : critique et réflexivité comme attitude analytique ». *Revue Française de Gestion* 165(6):15-34.
- Gonzalez-Laporte, Christian. 2014. *Recherche-action participative, collaborative, intervention... Quelles explicitations ?* Labex ITEM. Labex ITEM.
- Graeber, David. 2013. *Dette 5000 ans d'histoire*. Les liens qui libèrent.
- Grawitz, Madeleine. 1996. *Méthodes des sciences sociales*. 9ème. Paris: Dalloz.
- Gray, Rob. 1992. « Accounting and Environmentalism: An Exploration of the Challenge of Gently Accounting for Accountability, Transparency and Sustainability ». *Accounting, Organizations and Society* 17(5):399-425. doi: 10.1016/0361-3682(92)90038-T.
- Gray, Rob. 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(6):459-68. doi: 10.1016/j.cpa.2013.04.005.
- Gray, Rob, et Jan Bebbington. 1998. « Accounting and the Soul of Sustainability - Hyperreality, Transnational Corporations and the United Nations ». *Centre for Social and Environmental Accounting Research* 38.
- Gray, Rob, Jan Bebbington, et Ken McPhail. 1994. « Teaching Ethics in Accounting and the Ethics of Accounting Teaching: Educating for Immorality and a Possible Case for Social and Environmental Accounting Education ». *Accounting Education* 3(1):51-75. doi: 10.1080/09639289400000005.
- Gray, Rob, Andrew Brennan, et Jeff Malpas. 2014. « New Accounts: Towards a Reframing of Social Accounting ». P. 258-73 in *Accounting Forum*. Vol. 38. Taylor et Francis.
- Grimand, Amaury, Jérôme Méric, Dominique Bessire, et Jérôme Méric. 2012. « De l'adoption à l'appropriation : une exploration croisée des liens entre outils de gestion et organisation ». *Management prospective Edition | Management & Avenir* (54):53-60.
- Grinschpoun, Marie-France. 2013. *Construire un projet de recherche en sciences humaines et sociales: une procédure de mise en lien*. Paris: Enrick B.
- Hatchuel, Armand, et Benoît Weil. 1992. *L'expert et le système ; suivi de Quatre histoires de systèmes-experts : gestion des savoirs et métamorphose des acteurs dans l'entreprise industrielle*. Paris: Economica.
- Hatchuel, Armand, et Benoît Weil. 2009. « CK design theory : an advanced formulation ». *Research in engineering design* 19(4):181-92.
- Hinault, Anne-Claude, Florence Osty, et Laurence Serval. 2019. *Enquêter dans les organisations: comprendre pour agir*. Presses universitaires de Rennes.

- Ifrah, Georges. 1995. *Histoire universelle des chiffres: l'intelligence des hommes racontée par les nombres et le calcul*. Paris: France Loisirs.
- Insee. 2020. *Tableaux de l'économie française*.
- Ionescu, Ciprian. 2016. « Biodiversité et stratégie des organisations: construire des outils pour gérer des relations multiples et inter-temporelles ». Université de Grenoble Alpes.
- Jabot, Richard. 2020. « La comptabilité de la soutenabilité au temps de l'Anthropocène : Affects, Mesures et Engagement ». Toulouse 1 Capitole.
- Jaouen, Annabelle, et Frédéric Le Roy. 2013. *L'innovation managériale*. Paris: Dunod.
- Jonas, Hans, et Jean Greisch. 1991. *Le principe responsabilité: une éthique pour la civilisation technologique*. Paris: Éditions du Cerf.
- Jones, Thomas. 1995. « Instrumental stakeholder theory: A synthesis of ethics and economics. » *Academy of management review* 20(2):404-37.
- Jourdain, Édouard. 2019. *Quelles normes comptables pour une société du commun?* Editions Charles Leopold Mayer.
- Kim, W. Chan, et Renée Mauborgne. 2003. « Tipping Point Leadership ». *Harvard Business Review* 81(4):60-69.
- Kimberly, John R., et Michael J. Evanisko. 1981. « Organizational innovation : the influence of individual, organizational, and contextual factors on hospital adoption of technological and administrative innovations ». *Academy of Management Journal* 24(4):689-713.
- Koenig, Gérard. 1993. « production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles ». *Revue de gestion des Ressources Humaines* (9):4-17.
- Krupicka, Anne. 2012. « En quoi la théorie de l'Acteur Réseau peut intéresser les chercheurs en Marketing ? »
- Labardin, Pierre. 2014. *L'essentiel de l'histoire de la Gestion*. Gualino.
- Labardin, Pierre, et Karine Fabre. 2011. « Entre coût historique et valeur de marché : Une histoire de la valeur comptable en France (XIXe-début XXe siècle). » in *Comptabilités, économie et société*. Nantes.
- Lacombe, Isabelle. 1997. « Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services : applications dans un cadre multinational ». Université Paris XII.
- Lafontaine, Jean Philippe. 2003. « Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales ». *Comptabilité Contrôle Audit* 9(3):111 à 127.

- Lafontaine, Jean-Philippe. 2002. « Enseignement et Management de l'information : le cas de la comptabilité environnementale ». P. 19 in *Technologie et management de l'information: enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit*.
- Lassegue, Pierre. 1961. « Epistémologie de la comptabilité ».
- Latour, Bruno. 1987. *Science in action : how to follow scientists and engineers through society*. Cambridge, Mass: Harvard University Press.
- Latour, Bruno. 2004. « Comment finir une thèse de sociologie ». *Revue du MAUSS* 24(2):154-72.
- Latour, Bruno. 2005. *Reassembling the Social – An Introduction to Actor-Network-Theory*. Oxford University Press.
- Latour, Bruno. 2012a. « biographie d'une enquête. à props d'un livre sur les modes d'existence ». *Archives de Philosophie* 75(4):549 à 566.
- Latour, Bruno. 2012b. *Enquête sur les modes d'existence : une anthropologie des modernes*. La Découverte.
- Lauriol, Jacques. 2004. « Le développement durable à la recherche d'un corps de doctrine ». *Revue Française de Gestion* 152(5):137-50.
- Law, John. 2009. « Actor network theory and material semiotics. The new Blackwell companion to social theory ». 3:141-58.
- Le Breton, Morgane. 2017. « Performativité de la comptabilité carbone de la construction des règles aux dispositifs de management du carbone ». Paris Sciences et Lettres.
- Le Roux, Serge. 1997. « Le principe d'annualité comptable: essai de discussion économique ». Université de Marne la Vallée.
- Lemarchand, Yannick. 1993. « Du dépérissement à l'amortissement, enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable ». Université Paris XII Val de Marne.
- Lemarchand, Yannick. 1999. « A propos des origines militaires de la méthode des sections homogènes, retour sur les mécanismes de l'innovation comptable ». in *20ème congrès de l'AFC*.
- Lemarchand, Yannick. 2016a. « Amortissement ». P. 154-60 in *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*. Septentrion.
- Lemarchand, Yannick. 2016b. « Bilan. bilan d'ouverture et bilan de clôture (XVIIè siècle et après) ». P. 160-62 in *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*. Septentrion.
- Lemarchand, Yannick. 2016c. « Partie Double ». P. 390-93 in *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*. Septentrion.

- Lemarchand, Yannick, Laure Pineau-Defois, et Cheryl Mewatters. 2011. « Comptes et récits de la maison Chaurand, retour sur les liens entre comptabilité et capitalisme ». P. 1-22 in *Comptabilité, économie et société*. Montpellier.
- Levitt, Barbara, et James March. 1988. « Organizational learning. » *Annual review of sociology*, 319-40.
- Malo, Jean Louis. 2000. « Modélisation comptable et régulation sociale ». *Comptabilité Contrôle Audit* 6(1):3-6.
- Maréchal, Jean Paul. 2006. « L’Ethique écologique de la Bible ». *Ecologie politique* 33(2):185-200.
- Martin-Juchat, Fabienne. 2007. « Communication des entreprises sur la responsabilité sociale : constat du décalage français ». *Les Enjeux de l’information et de la communication* 2007(1):35-49. doi: 10.3917/enic.007.0035.
- Mazars. 2020. *Baromètre RSE 2020*. Mazars.
- Medley, Patrick. 1997. « Environmental Accounting - What Does It Mean to Professional Accountants? » *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 10(4):594-600. doi: 10.1108/09513579710180833.
- Mercuri Chapuis, Sylvaine, et Camille Bovis Vlahovic. 2016. « VII. Everett Mitchell Rogers. Cultiver la diffusion des innovations ». P. 133-55 in *Les Grands Auteurs en Management de l’innovation et de la créativité, Grands auteurs*. Caen: EMS Editions.
- Mérini, et Ponté. 2008. « la recherche intervention comme mode d’interrogation des pratiques in Quels dialogues entre chercheurs et consultants ? » *Savoirs* (1):77-95.
- Moorthy, Krishna, et Peter Yacob. 2013. « Green Accounting: Cost Measures ». *Open Journal of Accounting* 02(01):4-7. doi: 10.4236/ojacct.2013.21002.
- Mullenbach-Servayre, Astrid. 2007. « L’apport de la théorie des parties prenantes à la modélisation de la responsabilité sociétale des entreprises ». *La Revue des Sciences de Gestion* 223(1):109-20. doi: 10.3917/rsg.223.0109.
- Neuville, Jean-Philippe, Henri Amblard, Philippe Bernoux, Gilles Herreros, Yves-Frédéric Livian, et Yves-Frederic Livian. 1997. « Les nouvelles approches sociologiques des organisations ». *Revue Française de Sociologie* 38(1):161-63. doi: 10.2307/3322382.
- Nikitin, Marc. 2010. « Les auteurs comptables: une élite à géométrie variable ». 1-16.
- Nikitin, Marc, et Aurélien Ragainne. 2012. « Qu’est-ce qu’une théorie en comptabilité ? » in *Comptabilité et innovation*. Grenoble.
- Nobes, Christopher. 2015. « Accounting for Capital: The Evolution of an Idea ». *Accounting and Business Research* 45(4):413-41. doi: 10.1080/00014788.2015.1033130.

- Nordhaus, William D., et James Tobin. 1973. « Is growth obsolete ? » P. 509-64 in *The Measurement of Economic and Social Performance*. Vol. NBER.
- Notat, Nicole, et Jean Dominique Sénart. 2018. *L'entreprise objet d'intérêt collectif. Rapport au ministre de la transition écologique et solidaire de la justice de l'économie et des finances et du travail*.
- Nouss, Alexis. 1990. « Babel : avant, après ». *Traduction, terminologie, rédaction* 3(2):53-70. doi: 10.7202/037068ar.
- Obert, Robert. 2007. « Les spécificités du droit comptable en 2007 ». *Revue Française de Comptabilité*.
- Orwell, George. 1949. *1984*.
- Ostrom, Elinor. 2010. *Governing the Commons*. Cambridge University Press.
- Perez, Yves André. 2008. « La pratique de la Recherche Intervention dans les organisations : retour sur les modes de production des connaissances gestionnaires à partir du terrain ». *AAELSHUP Humanisme et Entreprise* (288):101 à 113.
- Perrin-Heredia, Ana. 2011. « Faire les comptes : normes comptables, normes sociales ». *Genèses* (3):69-92.
- Pesqueux, Yvon. 1990. « Comptabilité et mesure ». *Comptabilité et pluridisciplinarité* 646-52.
- Pezet, Anne, Samuel Sponem, et Critique et Management (CriM). 2008. « on ne gère bien que ce que l'on mesure in Petit bréviaire des idées reçues en management" ». in *Petit bréviaire des idées reçues en management*. Paris.
- Pigé, Benoît. 2015. « La convergence internationale des normes comptables : panoptique ou tour de Babel ? » *Recherches en Sciences de Gestion* (106):67-88. doi: 10.3917/resg.106.0067.
- Pisani, Emmanuel. 2016. « Ecologie en islam et dialogue interreligieux ». *Transversalités* (4):53-64.
- Postel, Nicolas, et Richard Sobel. 2010. « La RSE : nouvelle forme de dé-marchandisation du monde ? Une lecture institutionnaliste à partir de Karl Polanyi POSTEL, Nicolas et SOBEL, Richard. La RSE: nouvelle forme de dé-marchandisation du monde?. Une lecture institutionnaliste à partir de Karl Polanyi. Développement durable et territoires. Économie, géographie, politique, droit, sociologie, 2010, vol. 1, no 3. » *Développement durable et territoires* 1(3). doi: 10.4000/developpementdurable.8506.
- Power, Michael. 1996. « Making things auditable. » *Accounting, organizations and society* 21(2-3):289-315.
- Quairel, Françoise, et Michel Capron. 2013. « Le couplage « responsabilité sociale des entreprises » et « développement durable » : mise en perspective, enjeux et limites ». *Revue Française de Socio-Économie* (1):125-44. doi: 10.3917/rfse.011.0125.

- Rafournier. 2004. « La contribution des IFRS au gouvernement d'entreprise ». in *Colloque " Pour une meilleure gouvernance d'entreprise "*. Sofia.
- Rambaud, Alexandre. 2015. « La valeur de l'existence en comptabilité : pourquoi et comment l'entreprise peut prendre en compte des entités environnementales pour " elles-mêmes " ? » Paris Dauphine.
- Rambaud, Alexandre. 2018. « Aux origines du capital : le capital chez Luca Pacioli, entre comptabilité et économie, entre monde ancien et Moderne ». in *Transitions numériques et informations comptables*. Nantes.
- Rambaud, Alexandre, et Hugues Chenet. 2021. « How to re-conceptualise and re-integrate climate related finance into society through ecological accounting ? » *Bankers, Markets & Investors* 20-43.
- Rambaud, Alexandre, et Clément Feger. 2020. *Improving nature's visibility in financial accounting : Method 3- Comprehensive accounting with respect to ecology (CARE) model*. [Technical Report] Capitals Coalition.
- Rambaud, Alexandre, et Jacques Richard. 2015. « The "Triple Depreciation Line" Instead of the "Triple Bottom Line": Towards a Genuine Integrated Reporting ». *Critical Perspectives on Accounting* 33:92-116. doi: 10.1016/j.cpa.2015.01.012.
- Rambaud, Alexandre, et Jacques Richard. 2016a. « La prise en compte d'éléments environnementaux dans la mesure de la performance ». P. 1-56 in *6ème états généraux de la recherche comptable*. Autorité des Normes Comptables.
- Rambaud, Alexandre, et Jacques Richard. 2016b. « The "Triple Depreciation Line" Accounting Model and Its Application to the Human Capital ». P. 225-52 in *Finance and economy for society: Integrating sustainability*,. Vol. 11. Emerald Group Publishing Limited.
- Rambaud, Alexandre, et Jacques Richard. 2018a. « Synthèse sur le modèle comptable CARE-TDL ».
- Rambaud, Alexandre, et Jacques Richard. 2018b. « Vers une codétermination écologique fondée sur la comptabilité : le "capitalo-centrisme" du modèle CARE-TDL ».
- Rambaud, Alexandre, et Jacques Richard. 2020. *Rapport du Projet de recherche ANC " Le capital: analyse croisée comptable, économique et historique " ' '* . Rapport de recherche ANC.
- Rambaud, Alexandre, et Jacques Richard. 2021. *Philosophie d'une écologie anticapitaliste*. Presses de l'Univeristé de Laval.
- Renaud, Angèle, et Nicolas Berland. 2007. « Mesure de la performance globale des entreprises ». P. 1-23 in *Comptabilité et environnement*.
- Reynaud, Emmanuelle. 2003. « Développement durable et entreprise: vers une relation symbiotique. » P. 1-15 in *Journée AIMS, Atelier développement durable, ESSCA*. Vol. 15. Angers.

- Richard, Jacques. 2012. *Comptabilité et développement durable*. Paris: Economica.
- Richard, Jacques. 2013. « La nature n'a pas de prix...: Mais sa maintenance a un coût ». *Projet 332*(1):81. doi: 10.3917/pro.332.0081.
- Richard, Jacques, Didier Bensadon, et Alexandre Pierre Rambaud. 2018a. *Comptabilité financière: comptabilité écologique contre IFRS, normes IFRS internationales et françaises, perspectives critiques sur la comptabilité*. 11ème édition.
- Richard, Jacques, Didier Bensadon, et Alexandre Pierre Rambaud. 2018b. *Comptabilité financière: comptabilité écologique contre IFRS, normes IFRS internationales et françaises, perspectives critiques sur la comptabilité - 11ème édition*.
- Richard, Jacques, et Christine Collette. 2008. *Comptabilité générale: système français et normes IFRS*. 8ème édition. Paris: Dunod.
- Richard, Jacques, Christine Collette, Didier Bensadon, et Nadine Jaudet. 2011. *Comptabilité financière: Normes IFRS versus normes françaises*. 9ème édition.
- Ripple, William J., Christopher Wolf, Thomas M. Newsome, Mauro Galetti, Mohammed Alamgir, Eileen Crist, Mahmoud I. Mahmoud, William F. Laurance, et 15,364 scientist signatories from 184 countries. 2017. « World Scientists' Warning to Humanity: A Second Notice ». *BioScience* 67(12):1026-28. doi: 10.1093/biosci/bix125.
- Robson, Keith. 1992. « Accounting Numbers as "Inscription": Action at a Distance and the Development of Accounting ». *Accounting, Organizations and Society* 17(7):685-708. doi: 10.1016/0361-3682(92)90019-O.
- Rogers, Everett M. 1995. *Diffusion of innovations*. 4ème. New York: Free Press.
- Schinn, Thierry, et Pascal Ragouet. 2005. *Controverses sur la science - Pour une sociologie transversaliste de l'activité scientifique*. Raisons d'agir.
- Selznik, Philipp. 1949. *TVA and the grass roots: A study of politics and organization*. University of California Press.
- Sobel, Richard, et Nicolas Postel. 2011. « Le capitalisme n'est pas soluble dans les « parties prenantes » : Une critique polanyienne de Freeman In ». in *La Responsabilité Sociale de l'Entreprise : Nouvelle régulation du capitalisme ?*
- Soulé. 2007. « Observation participante et participation observante . Usages et justifications de la notion de participation observante en sciences sociales ». *Recherches qualitatives* 27(1):127-40.
- Suchman, Lucy A. 1987. *Plans and situated actions: The problem of human-machine communication*.
- Taïbi, Souad. 2019. « Soutenabilité forte du concept à l'opérationnalisation ». Nantes.
- Thietart et al. 2014. *Méthodes de recherche en management*. Paris: Dunod.

- Touchelay, Béatrice. 2008. « La normalisation comptable en France. Un mariage de raison pendant l'Occupation ». *Revue française de gestion* 34(188-189):383-401. doi: 10.3166/rfg.188-189.383-401.
- Touchelay, Béatrice. 2016. « Bénéfices de guerre ». in *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*.
- Urbain, Jean-Didier. 2010. « L'habitude performative: Ou la « routine » créatrice ». *Protée* 38(2):21-28. doi: 10.7202/044948ar.
- Vallaëys, François. 2021. « Le-paradoxe-de-babel-penser-une-societe-ecologique-anti-crise ». Consulté (<http://regards-citoyens.over-blog.com/2021/08/le-paradoxe-de-babel-penser-une-societe-ecologique-anti-crise-par-francois-valleys-up-magazine.info.html>).
- Véron, Nicolas. 2007. « Histoire et déboires possibles des normes comptables internationales ». *L'Economie politique* n° 36(4):92-112. doi: 10.3917/leco.036.0092.
- Verrier, Christian. 1995. « Journal de grève Gare du Nord 24 novembre - 18 décembre 1995 ». Consulté (<http://www.barbier-rd.nom.fr/journal.greve.html>).
- Wacquant, Loïc. 2010. « Reflexivités - L'habitus comme objet et méthode d'investigation - Retour sur la fabrique du Boxeur ». P. 108-21 in *Actes de la recherche en sciences sociales, Le seuil*.
- Walsh, Isabelle, et Alexandre Renaud. 2010. « La théorie de la traduction revisitée ou la conduite du changement traduit. Application à un cas de fusion-acquisition nécessitant un changement de Système d'Information ». *Management Avenir* n° 39(9):283-302.
- Watts, Ross L., et Jerold L. Zimmerman. 1979. « The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses ». *The Accounting Review* 54(2):273-305.
- Weber, Max. 1904. *L'éthique protestante et l'esprit du capitalisme*. Edition 2017. Champs classiques.
- Weber, Max. 1991. *Histoire économique. Esquisse d'une histoire universelle de l'économie et de la société*. Gallimard.
- Wilson, Jonathan. 2014. *Essentials of business research : a guide to doing your research project*. Second edition. Los Angeles: SAGE.
- Zimnovitch, Henri. 1997. « Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France ». Poitiers, Institut d'administration des Entreprises.

Annexes

1. Présentation d'un compte de résultat américain, soviétique et yougoslave
2. Orientation nature ou fonction du compte de résultat (Richard 2000)
3. Classification des charges environnementales proposée par Zotov et cité par Richard (Richard 2012)
4. Classification de Richard 2012 sur les comptabilités environnementales
5. Modèles d'analyse des innovations
6. Typologie des données collectées
7. Liste des réunions et événements auxquels nous avons participé ou assisté
8. Liste des documents analysés et sites consultés
9. Liste des entretiens semi-directifs menés
10. Extrait du courriel d'envoi de notre demande d'entretien
11. Guide d'entretien pour un interviewé faisant partie de l'expérimentation
12. Guide d'entretien pour un interviewé faisant partie de l'écosystème
13. Evolution du nombre d'actants tout au long des phases de CARE.
14. Liste partielle des ateliers évoqués dans la série de Webinaire « le jour d'après »
15. Affiche présentée lors du webinaire de lancement du CERCES – 22 avril 2021
16. Planche présentant le témoignage d'un ingénieur de chez E5 lors du lancement du CERCES
17. Photo de l'ouverture du colloque "la comptabilité au service de la transition écologique et sociale – Assemblée Nationale 07 février 2019 (source site Compta On Line)
18. Participation aux tables rondes du colloque « la comptabilité au service de la transition écologique et sociale » - Assemblée Nationale 07 février 2019
19. Présentation par une enseignante chercheuse des comptabilités multi capitaux lors du séminaire d'avril 2019 au salon Produrable
20. Liste des soutiens à la Déclaration de Performance Intégrée – septembre 2020
21. Affiche du webinaire sur la Déclaration de Performance Intégrée – 21 janvier 2021
22. Webinaire DPI - Planches de présentation des travaux du groupe de travail sur la comptabilité intégrée

23. Liste partielle des participants au groupe de travail du forum de Giverny
24. Extrait de la brochure du Forum de Giverny (p. 22)
25. Liste détaillée des participations aux événements de médiatisation directe et indirecte de CARE
26. Détail des enjeux RSE de l'entreprise E1 et capitaux retenus
27. Détail des enjeux RSE, parties prenantes de l'entreprise E2 et capitaux retenus
28. Détail des enjeux RSE de l'entreprise E3 et capitaux retenus
29. Sommaire du guide du WWF sur les outils associés au capital naturel et à la stratégie des organisations. (2019)
30. Extrait du site de l'OREE présentant les travaux du groupe de travail Reporting intégré et comptabilité intégrée
31. Extrait d'un support de présentation de CARE réalisé par l'ancien Directeur Financier de Fermes d'Avenir dans le cadre d'une formation à un public de financiers (Février 2020)
32. Extrait du site de TEK4Life présentant le programme des sessions 2021 de l'ACR
33. Sommaire de la Publication sur la Comptabilité Intégrée (C3D, OREE, ORSE, octobre 2021)
34. Présentation des différentes versions de CARE sur le site du CERCES
35. Présentation comparée des visuels des modèles CARE et LIFTS dans la publication sur les comptabilités intégrées (OREE, ORSE, C3D)
36. Extrait de la présentation de LIFTS dans la publication de l'OREE, ORSE, C3D sur les comptabilités intégrées
37. Liste des missions sur CARE (site du CERCES)
38. Liste des thèses sur CARE (site du CERCES)
39. Extrait du rapport de synthèse de l'expérimentation CARE (2022)
40. Lien entre webinaire de l'expérimentation et relance de l'activité du CERCES
41. La prise en compte de la chaîne de valeur dans CARE (site du CERCES)
42. Extrait de l'une des page de présentation du CERCES
43. Schéma du Donut posant les limites planétaires et fondations sociales (Raworth 2017)
44. Extrait de l'enquête sur la perception de la RSE par les directions financières
45. Présentation de la "toile" des liens entre les thèses portées par la Chaire en comptabilité écologique

1. Présentation d'un compte de résultat américain, soviétique et yougoslave

TABLEAU 1. Contenu des charges prises en compte dans le calcul du résultat dans trois systèmes économiques			
Produits	Compte de résultat américain	Compte de résultat soviétique	Compte de résultat yougoslave
	VENTES	VENTES	VENTES
CHARGES	<ul style="list-style-type: none"> – charges de matières – charges de services – charges de personnel – charges d'amortissement – charges d'intérêts – charges d'impôts 	<ul style="list-style-type: none"> – charges de matières – charges de services – charges de personnel – charges d'amortissement 	<ul style="list-style-type: none"> – charges de matières – charges de services – charges d'amortissement – charges d'intérêts – charges d'impôts
	= résultat	= résultat	= résultat

Source : Ch. Colette, J. Richard, 2000, p. 13.

2. Orientation nature ou fonction du compte de résultat (Richard 2000)

TABLEAU 2 Comptes de résultat par fonction ou par nature	
Comptes de résultat par nature Vision « répartition de la valeur ajoutée »	Compte de résultat par fonction Vision « managériale »
CA – Achats consommés – Frais de personnel – Dotations aux amortissements – Frais financiers – Impôts <hr/> = Profit	CA – Coûts de production des produits vendus – Coûts de distribution – Coûts d'administration – Frais de R et D – Frais financiers – Impôts <hr/> = Profit

3. Classification des charges environnementales proposée par Zotov et cité par Richard (Richard 2012)

Tableau 7 – La classification des charges environnementales

Catégorie des charges	Exemples des charges environnementales
1. Les charges prémonitoires	Les frais d'investissement (d'acquisition, restauration, réparation et modernisation des immobilisations environnementales)
	Les charges liées à la dégradation de l'environnement
	Les charges jointes (introduction des combustibles et du matériel écologiques, du recyclage, de nouvelles technologies, etc.)
2. Les charges courantes	Les frais de recherche et développement
	Les dépenses pour entretien et exploitation des immobilisations environnementales
	Les charges selon les types de mesures environnementales (répartition des déchets, lutte contre pollution d'eau, d'air)
	Les charges pour les services des entreprises extérieures
3. Les charges compensatoires	Les charges pour le contrôle et analyse économique
	Les frais de gestion
	Les charges éventuelles (amendes, indemnités)
	Les charges suite à des circonstances exceptionnelles (catastrophes naturelles, les événements extrêmes de production)

Source : Zotov (2006, p. 82).

4. Classification de Richard 2012 sur les comptabilités environnementales

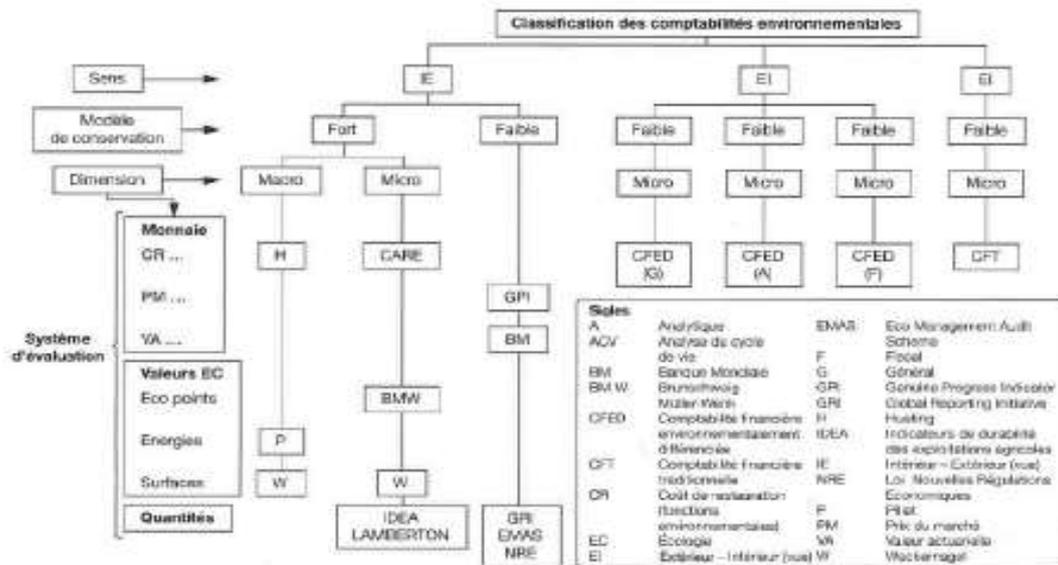


Figure 13. Typologie des comptabilités environnementales (Richard, 2012, p.72).

5. Modèles d'analyse des innovations



6. Typologie des données collectées

Type de données	Nombre	Primaires	Secondaires
Entretiens	37	X	
Réunions et ateliers de l'expérimentation	19	X	X
Documents associés à l'expérimentation et à l'écosystème	20	X	X
Evènements de l'écosystème	14		X

Le nombre mentionné correspond soit au nombre d'entretiens, de réunions ou groupes de réunions et de groupe de documents

7. Liste des réunions et événements de l'expérimentation et de l'écosystème auxquelles nous avons participé ou assisté

Réunions et ateliers de l'expérimentation

N°	Date	début	fin	Durée	Modalités	Lieu	Contenu ou thème des ateliers et réunions
1	01/03/19	14H	16H30	2H30	présentiel	Locaux de l'ADEME PACA	Réunion de lancement de la mission PACA (ADEME, INEC, entreprises)
2	15/05/19	9H30	16H30	7H	présentiel	Locaux de E2	Formation CARE pour l'expérimentation PACA - participants E3, E3 et ADEME
3	17/05/19	9H15	12H35	3H20	présentiel	Locaux de E2	Atelier 1 - E2
4	24/05/19	9H40	12H45	3h05	présentiel	Locaux de E3	Atelier 1 - E3
5	11/06/19	9H30	12H30	3H	présentiel	Locaux de E2	Atelier 2 - E2
6	14/06/19	9H30	12H30	3H	présentiel	Locaux du cabinet CD	Atelier 2 - E1
7	12/07/19	14H10	17H15	3H05	présentiel / distanciel	Locaux d'une société du groupe de E3	Atelier 2 - E3
8	16/10/19	9H30	12H	2H30	présentiel / distanciel	Locaux de E3	Atelier 3 - E3
9	18/11/19			3H	présentiel / distanciel	Locaux de E2	Atelier 3 - E2
10	19/11/19			1H30	distanciel		Atelier 3 - E1
11	15/01/20	14H	15H30	1H30	distanciel		Atelier 4 - E3
12	11/02/20	9H30	16H30	7H	présentiel	Locaux de la Direction Régionale PACA	Séminaire de réflexion intermédiaire (ADEME, INEC, entreprises)
13	25/03/20	9H	12H20	3H20	distanciel		Atelier 4 - E2
14	Courant S1 2020			3H	distanciel		Diverses réunions de travail sur la mission, la préparation du questionnaire
15	Sept 2020			1H	distanciel		Débrief avec E3 sur le rapport, en vue d'une diffusion interne
16	07/09/20	14H30	17H30	3H	présentiel	Salon pro durable	Master Class sur l'expérimentation CARE
17	Nov et décembre 2020			~8H	distanciel		Plusieurs réunions téléphoniques hebdomadaires d'une heure pour initialiser une méthodologie CARE avec le consultant en charge de l'expérimentation
18	10/01/21			1H	distanciel		Présentation du rapport CARE au CODIR de E2
19	28/01/22	9H	10H30	1H30	distanciel		Webinaire de restitution de l'expérimentation

Evénements de l'écosystème

N°	Date	début	fin	Durée	Modalités	Lieu	Nom / intitulé de l'événement
1	16/10/18	9H30	18H	8H30	présentiel	Académie d'agriculture	Forum BIORESP - Nouvelles boussoles pour la transition : Comment compter « avec » le vivant ?
2	07/02/19	9H	12H	3H	présentiel	Assemblée nationale	Colloque « la comptabilité au service de la transition écologique et sociale » -
3	09/04/19	14H30	17H30	3H	présentiel	Salon Produrable	Séminaire Bioresp « comment compter avec le vivant »
4	03/09/19	14H	17H	3H	présentiel	Unesco	Inauguration de la Chaire en comptabilité écologique
5	fin 2019 à T1 2020 puis T3 2020			~10H	distanciel		Réunions du Groupe de travail sur le livre blanc des CES
6	07/05/20	17H30	18H30	1H	distanciel		Webinar "le jour d'après" - atelier 21 comptabilité intégrée
7	15/06/20	9H15	16H15	5H	distanciel		jour 1 - Formation au modèle CARE
	16/06/20	14H15	17H15	3H	distanciel		jour 2 - Formation au modèle CARE
	17/06/20	9H	12H15	3H15	distanciel		jour 3 - Formation au modèle CARE
8	21/01/21	14H	17H30	3H30	distanciel		Webinaire sur la déclaration de performance intégrée
9	18/03/21	10H30	11H50	1H20	distanciel		webinaire de présentation du livre Blanc sur les Comptabilités socio environnementales
10	22/04/21	9H	12H	3H	distanciel		Lancement du CERCES
11	06/04/21			1H30	distanciel		Réunion 1 Du Groupe de Travail du cercle de Giverny
12	11/05/21	9H	10H30	1H30	distanciel		Réunion 2 Du Groupe de Travail du cercle de Giverny
13	22/06/21			1H30	distanciel		Réunion 3 Du Groupe de Travail du cercle de Giverny
14	03/09/21	10H	19H	9H	présentiel	Musée des impressionistes - Giverny	forum de Giverny

8. Liste des documents analysés et sites consultés

Documents consultés

N°	Date de production des documents	Type de données	Type de documents
1	2018	secondaire	Messages de prospection commerciale adressées au cours de l'année 2018 pour démarcher des entreprises pilote
2	2018	secondaire	Lettre de mission INEC
3	avr-19	secondaire	Plaquette de présentation du modèle CARE
4	mai-19	secondaire	Support de formation au modèle CARE
5	Mai 2019 à Mars 2020	primaire	11 Comptes rendus des ateliers de travail avec les entreprises pilotes suivies (E1, E2 et E3)
6	févr-20	secondaire	Support de présentation de la réunion de Février 2020
7	mai-20	secondaire	Support de formation au modèle CARE
8	juin-20	secondaire	Courriel avec les dates de signature de la convention d'expérimentation par entreprise
9	juil-20	primaire	Rapport de l'expérimentation PACA pour E3
10	juil-20	secondaire	Rapport de l'expérimentation PACA pour E2, E4, E5, E9, E10
11	2019/2020	secondaire	Echanges de courriels entre Compta Durable et Alexandre Rambaud portant sur les points soulevés en ateliers, la modélisation à proposer
12	janv-21	secondaire	Présentation synthétique de l'expérimentation réalisée pour E2
13	mars-21	mixte	Livre Blanc des comptabilités environnementales et sociales
14	sept-21	secondaire	Brochure du forum de Giverny
15	S2 2021	secondaire	Rapport de synthèse de l'expérimentation PACA
16	janv-22	secondaire	Support de présentation du webinaire de restitution de l'expérimentation en PACA
17	févr-22	secondaire	Documents produits par Fermes d'Avenir : comptes au format CARE d'une exploitation agricole
18	mars-22	secondaire	Documents produits par TEK4Life
19	2020 à 2022	secondaire	Liste des participants aux formations CARE
20	2020 à 2022	secondaire	Liste des doctorants menant une thèse sur CARE ou liée au modèle

Sites consultés

N°	Site
1	CERCES
2	Chaire en comptabilité Ecologique
3	TEK4Life
4	OREE
5	Fermes d'Avenir
6	Compta Durable
7	ADEME
8	INEC
9	Sites de E4, E5, E1, E3, E2

9. Liste des entretiens semi-directifs menés

N°	Date de l'entretien	Durée	Modalités de l'entretien	Dimension du terrain	Fonctions de la personne interviewée	Traitement des données de l'entretien
1	01/04/2019	0:30	Téléphonique	Ecosystème	Présidente de TEK4Life	Notes prises manuellement
2	06/05/2019	1:00	Téléphonique	Ecosystème	Ancien directeur financier d'un groupe ayant expérimenté une CSE en 2008	Notes prises manuellement
3	Juin 2019	0:30	Téléphonique	Ecosystème	Enseignante chercheuse à Audencia	Notes prises manuellement
4	23/07/2019	1:15	Présentiel	Expérimentation	Président Fondateur du cabinet Compta Durable	Entretien enregistré
5	22/07/2019	1:15	Présentiel	Expérimentation	Commerciale chargée de la prospection préalable à l'expérimentation	Entretien enregistré
6	10/10/2019	1:00	Présentiel	Ecosystème	Député PACA	Entretien enregistré
7	06/12/2019	1:00	Téléphonique	Ecosystème	Enseignante chercheuse à Audencia	Notes prises manuellement
8	Novembre 2019	0:45	Téléphonique	Ecosystème	Enseignant chercheur - Fondateur du modèle CARE	Notes prises manuellement
9	23/01/2020	1:15	Présentiel	Expérimentation	Ancien directeur financier de Fermes d'Avenir	Entretien enregistré
10	01/03/2020	1:00	Téléphonique	Expérimentation	Ancien directeur financier de Fermes d'Avenir	Notes prises manuellement
11	15/05/2020	1:00	Téléphonique	Expérimentation	Exploitant d'une ferme du réseau FDA	Entretien enregistré
12	24/07/2020	1:15	Zoom	Ecosystème	Présidente de TEK4Life	Entretien enregistré
13	24/07/2020	1:15	Zoom	Ecosystème	Universitaire, co fondateur du modèle CARE	Entretien enregistré
14	29/07/2020	1:20	Zoom	Ecosystème	Responsable projet chez WWF	Entretien enregistré
15	25/08/2020	1:30	Zoom	Expérimentation	Consultant en charge de la mission d'expérimentation	Entretien enregistré
16	25/08/2020	1:15	Zoom	Expérimentation	Responsable du projet de l'expérimentation CARE pour l'ADEME	Entretien enregistré
17	19/08/2020	1:30	Zoom	Expérimentation	Responsable RSE de E3	Entretien enregistré
18	28/08/2020	1:00	Zoom	Ecosystème	Gestionnaire de portefeuille chez Amundi	Entretien enregistré
19	03/09/2020	1:15	Teams	Expérimentation	Directeur Développement Durable de E2	Entretien enregistré
20	01/09/2020	0:45	Téléphonique	Ecosystème	Doctorant sur CARE	Notes prises manuellement
21	09/09/2020	0:45	Teams	Ecosystème	Président du C3D	Entretien enregistré
22	28/10/2020	2:00	Teams	Expérimentation	Directeur délégué E5	Entretien enregistré
23	20/11/2020	0:52	Zoom	Expérimentation	Directrice financière de E10	Entretien enregistré
24	03/12/2020	1:00	Zoom	Expérimentation	Comptable chez E9	Entretien enregistré
25	03/12/2020	0:45	Zoom	Ecosystème	Directeur financier membre de la DFCG	Entretien enregistré et notes prises manuellement
26	10/12/2020	0:45	Zoom	Expérimentation	Présidente fondatrice de E1	Entretien enregistré
27	01/03/2021	0:45	Téléphonique	Expérimentation	Responsable projet chez CD	Notes prises manuellement
28	03/06/2021	1:00	Teams	Ecosystème	Associée KPMG	Notes prises manuellement
29	01/06/2021	1:00	Téléphonique	Ecosystème	Doctorant CARE	Notes prises manuellement
30	18/06/2021	1:19	Teams	Expérimentation	Responsable projet chez CD	Entretien enregistré
31	25/06/2021	0:40	Zoom	Ecosystème	Responsable projet chez WWF	Entretien enregistré
32	30/06/2021	0:49	Zoom	Expérimentation	Fondatrice et dirigeante de E4	Entretien enregistré
33	29/06/2021	0:30	Zoom	Expérimentation	Directrice financière de E6	Notes prises manuellement
34	23/07/2021	0:30	Zoom	Expérimentation	Directrice financière de E6	Notes prises manuellement
35	17/08/2021	1:00	Zoom	Expérimentation	Directrice du réseau FDA	Entretien enregistré
36	Aout 2021	1:00	Zoom	Ecosystème	Doctorant sur CARE	Entretien enregistré
37	2020 à 2022	5:00	Téléphonique	Expérimentation	Consultant en charge de la mission d'expérimentation	Notes prises manuellement

10. Extrait du courriel d'envoi de notre demande d'entretien à un acteur de l'expérimentation

« Cette sollicitation spontanée s'inscrit dans le cadre d'une recherche doctorale. Elle est indépendante des conclusions et travaux associés à l'opération collective avec l'ADEME et l'INEC. Toutes les informations collectées dans cette démarche de recherche seront anonymisées. Mon travail vise à approfondir aussi finement que possible la compréhension des enjeux associées à la comptabilité environnementale, au-delà des échéances de court terme de la mission.

Lorsque l'interlocuteur était sollicité en sus d'un interlocuteur déjà rencontré, nous ajoutons cette précision :
 « Je me suis déjà entretenue avec Nom Prénom sur ce sujet. Cette nouvelle sollicitation vise à recueillir des points de vue aussi larges que possible, notamment d'une entité locale et au-delà de celui de l'entreprise »

11. Guide d'entretien pour un interviewé de l'expérimentation

Thème 1	Fonction exercée actuellement
Thème 2	Niveau d'intérêt pour la RSE
Thème 3	Pratique de la RSE dans l'organisation
Thème 4	Lien entre RSE et comptabilité
Thème 5	Comment décririez-vous l'intérêt d'une comptabilité environnementale intégrée par rapport à un reporting RSE, DPEF ou autre ?
Thème 6	Comment avez-vous entendu parler du modèle CARE ?
Thème 6 Bis	Avez-vous communiqué sur l'expérimentation ? ses avantages vos critiques et si oui à quel niveau ? si non pourquoi ?
Thème 7	Niveau de compréhension du modèle CARE avant l'expérimentation
Thème 8	Continuerez-vous à produire des comptes au format CARE ? et sous quelles conditions ?
Thème 8 bis	Avez-vous communiqué sur les comptes au format CARE ? et si oui à quel niveau ?
Thème 9	Vos difficultés par rapport au modèle CARE
Thème 10	Creuser sur les difficultés d'une CE monétaire comme CARE : techniques, économiques, systèmes d'info etc... - formuler la première difficulté et d'essayer de classer les autres ensuite par ordre décroissant
	Difficultés techniques : appréhension du modèle / système d'info
	Aspects culturels / peur du changement
	Peur de faire apparaître des engagements ignorés, refoulés
Thème 11	Ce que le modèle CARE a apporté comme éclairage, apport – leur demander de citer le principal éclairage puis les autres
Thème 12	Si vous ne reproduisiez pas spontanément les comptes CARE, y-a-t-il des points que vous conserverez ?
Thème 13	Recommanderiez-vous le modèle CARE ? si oui à quel type d'entreprise ?
Thème 14	Niveau de compréhension du modèle CARE en fin d'expérimentation
Thème 15	Y – a – t- il dans le cadre de vos missions un avant / après CARE ?
Thème 15	Quel est plus généralement le principal obstacle que CARE rencontre ?

12. Guide d'entretien pour un interviewé de l'écosystème

Thème 1	Fonction exercée actuellement
Thème 2	Niveau d'engagement dans le développement durable / RSE : démarrage, mise en œuvre etc. (sensibilisation, premières actions, suivi et pilotage des actions en lien avec la stratégie / niveau de maturité estimé)
Thème 3	Les actions que vous menez en matière de RSE
Thème 4	Lien entre RSE et comptabilité
Thème 5	Comment décririez-vous l'intérêt d'une comptabilité environnementale intégrée par rapport à un reporting RSE, DPEF ou autre ?
Thème 6	Avez-vous entendu parler du modèle CARE ? et si oui comment ?
Thème 6 – 1	Si vous connaissez CARE quelles sont selon vous les principales difficultés que rencontrerait ce modèle pour être mis en place ? et ses principaux atouts
Thème 7	S'il s'agit d'un interlocuteur financier focus sur le thème 5 7 sur l'utilisation de données RSE pour la notation / l'attribution de financements
Thème 7-2	Comment les données RSE sont-elles appréhendées lors de l'étude des dossiers de financements / partenariats bancaires
Thème 7-3	Avez-vous établi une grille de notation des entreprises selon leurs indicateurs RSE ?
Thème 7-4	Demandez-vous des indicateurs monétaires en matière de RSE ?
Thème 7-5	Quels sont les modes de travail, éventuellement informels en matière de RSE
Thème 8	Approfondir sur les difficultés d'une CE monétaire : techniques, économiques, systèmes d'info etc...
Thème 9	Aspects culturels / peur du changement
Thème 10	Peur de faire apparaître des engagements ignorés, refoulés
Thème 11	Dans le cas d'une sélection entre plusieurs dossiers d'appel à financement, y a-t-il une méthode de CE qui favorise plus que d'autres le choix d'un dossier ? et si oui quelle est-elle ?

13. Evolution du nombre d'actants tout au long des phases de CARE.

			Période 1	Période 2	Période 3						Période 4				Nouvelle période ...			
			2011-2015	2016-2018	T1 2019	T2 2019	T3 2019	T4 2019	T1 2020	T2 2020	T3 2020	T4 2020	T1 2021	T2 2021	T3 2021	T4 2021 et 01/22	02/22 et suivants ->	
					Horizon de notre recherche (2019 à 01 / 2022)													
Expérimentation CARE en PACA	Expérimentation CARE (travaux & ateliers) en nbre d'entreprises	nbre d'entreprises	N/a	3	Expérimentation : Mars 2019 à Octobre 2020 : 10 entreprises participantes, 8 ayant finalisé													
	Réunions de l'expérimentation PACA (privées)	nbre d'événements significatifs			1					1								
Ecosystème de CARE , médiatisation directe et indirecte	Publications académiques, articles et workin paper, ouvrages spécialisés centrés sur CARE	nbre d'ouvrages	1										1				1	
		nbre de chapitres d'ouvrage															2	
		nbre d'articles, de working paper, de communications	2	4					1				1					2
	Publications générales ou académiques évoquant CARE ponctuellement	nbre d'ouvrages		1	1													
		articles		1														
		publications générales		3				1					1					1
	Thèses centrées sur CARE	lancement de thèses centrées sur CARE			1								3				2	
	Thèses liées à CARE	lancement de thèses sur thèmes liés à CARE				1							2				2	
	Instances et formations dédiées à CARE	nbre de sessions de formation						1	1	1	1			1	1	1		
	Événements dans la sphère économique	Event CD + Nbre de nouvelles missions sur CARE	1	3				2	1		2	2	2		3	1		
	Rencontres, colloques et manifestations centrés sur CARE	nbre d'événements significatifs en présentiel puis webinar depuis Mars 2020					1				1	1			1			1
	Rencontres, colloques et manifestations évoquant CARE ponctuellement	nbre d'événements significatifs en présentiel puis webinar depuis Mars 2020		2	1	1	1					2		2	2			1

14. Liste partielle des ateliers évoqués dans la série de Webinaire « *Le jour d'après* » et vues associées sur Internet

	Date	Nombre de vues	Nombre de Like
Atelier 3 le jour d'après sera celui d'une unité nationale multiculturelle	13/04/20	1960	60
Atelier 2 : "Quelles premières leçons tirer de la crise ?" avec Laurent Berger de la CFDT	10/04/20	1057	10
Atelier 8 : "Démocratie face à la crise : renouveler le pacte démocratique le jour d'après"	24/04/20	798	13
Atelier 1 l - le jour d'après sera numérique ou ne sera pas	08/04/20	730	18
Atelier 16 comment mettre en œuvre une économie au service du bien commun	30/04/20	586	9
Atelier 21 comptabilité intégrée : remettre les enjeux de durabilité au cœur du pilotage des entreprises	07/05/20	559	8
Atelier 9 santé économie et climat, la protection de la biodiversité	24/04/20	293	6
Atelier 12 stimuler la transition écologique le jour d'après	28/04/20	219	3
Atelier 17 quel système de santé pour le jour d'après	01/05/20	111	3

L'atelier 21 « Comptabilité intégrée : remettre les enjeux de durabilité au cœur du pilotage des entreprises » a réalisé quasiment le même nombre de vues que l'atelier 16 portant sur l'économie au service du bien commun animé par Jacques Attali. A contrario, l'audience est plus faible que celle de thèmes phares comme l'unité nationale, la crise, la démocratie, le numérique. Mais elle est plus forte que des thèmes voisins comme la biodiversité. L'atelier 9 santé économie et climat, la protection de la biodiversité co-présentée par la ministre Barbara Pompili, l'atelier 12 « stimuler la transition écologique » ou l'atelier 17 portant sur sujet d'actualité comme la santé ont été bien moins regardés. L'atelier sur la santé est particulièrement ignoré des internautes alors qu'il avait été positionné au premier rang des thèmes à discuter.

15. Affiche présentée lors du webinar de lancement du CERCES – 22 avril 2021



16. Planche présentant le témoignage d'un ingénieur de chez E5 lors du lancement du CERCES

Attentes CERCES / CARE

- ◆ La méthode :
 - ◆ permet de documenter et **d'identifier** les risques et les dépendances de toute activité dans un « **monde qui change** »
 - ◆ permet de **faire atterrir** les approches financières historiquement « hors sol » dans la **réalité de l'influence** des paramètres climat / biodiversité / déchets-pollution-dégradation / ressources limitées
 - ◆ permet **d'éclaircir** de manière robuste les **volumes d'investissement** et de **financement** nécessaires au maintien et à la réparation des **domaines extra financiers dont dépend le maintien** de la richesse produite.
- Elle renouvelle la vision comptable de « l'homme et ses activités dans la nature » qui engendre et modèle l'approche économique des organisations.
- Il y a une certaine complexité pour **désapprendre** de nos réflexes « monothématiques » et construire des **modèles qui libèrent la transition** (politique, fiscale, économique)
- **C'est pourquoi nous soutenons ce cercle !**

17. Photo de l'ouverture du colloque « La comptabilité au service de la transition écologique et sociale » – Assemblée Nationale 07 février 2019



(Source site Compta On Line)

18. Participation aux tables rondes du colloque « La comptabilité au service de la transition écologique et sociale » - Assemblée Nationale 07 février 2019

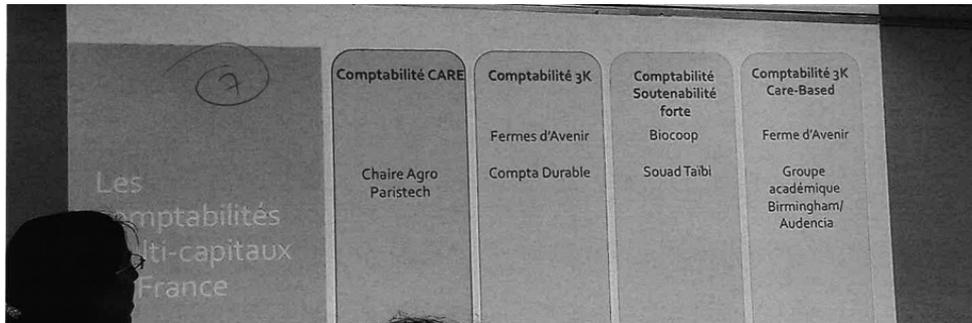
Première table ronde « *Comptabilité environnementale et sociale : état des lieux et les besoins des entreprises* » - Animation par Alexandre Rambaud

- Patrick de Cambourg, Président de l'Autorité des Normes Comptables
- Laurent Benoudiz, Président de l'Ordre des experts-comptables de Paris île de France
- Sylvie Bénard, Directrice de l'environnement chez LVMH
- Corinne Baudoin, Responsable de la Commission Analyse extra-financière de la SFAF (Société Française des Analystes Financiers)
- Muriel Duguay, Responsable projets RSE chez Onet
- Ciprian Ionescu, Chargé de programme capital naturel chez WWF-France

Seconde table ronde « *Faut-il légiférer sur la comptabilité environnementale et sociale* » - Animation par Dorothee Browaeys

- Hervé Gbego, Expert-comptable / Président de la commission innovation et RSE de l'Ordre des experts comptables de Paris
- Delphine Lalu, Présidente de la section des activités économiques du CESE (Conseil économique social et environnemental)
- Hélène Le Teno, Dirigeante du pôle Transition écologique du Groupe SOS / Co-auteur du Plaidoyer de Fermes d'Avenir
- Alexandre Rambaud, Maître de conférences AgroParisTech, chercheur au CIRED (Centre International de Recherche sur l'Environnement et le Développement), chercheur associé à l'Université Paris-Dauphine / Co-responsable de la chaire "Comptabilité écologique" (AgroParisTech, Université Paris-Dauphine, Université de Reims Champagne-Ardenne)
- Jacques Richard, Professeur émérite à l'Université Paris-Dauphine / Membre du Collège de l'ANC (Autorité des Normes Comptables)
 - Patricia Savin, Présidente de l'association Orée (Organisation pour le Respect de l'Environnement dans l'Entreprise)

19. Présentation par une enseignante chercheuse des comptabilités multi capitaux lors du séminaire d'avril 2019 au salon ProDurable



20. Liste des soutiens à la Déclaration de Performance Intégrée – septembre 2020

Tribune initialement signée par 22 intervenants issus du monde de l'entreprise, associatif et enseignement :

Les signataires de cette tribune sont : **Véronique Andrieux**, directrice générale de WWF France ; **Sandra Bernard Colinet**, directrice du développement d'Impact Invest Lab ; **Eric Balmier**, membre du directoire du groupe SOS ; **Fabrice Bonnifet**, président du Collège des directeurs du développement durable ; **Etienne Cadestin**, PDG de Longevity Partners ; **Antidia Citores**, porte-parole de Surfrider Foundation Europe ; **Jean-Denis Deweine**, directeur général d'Auchan Retail France ; **Olivier Fages**, président de DS Avocats ; **Carole Fonta**, présidente de Forest Stewardship Council ; **Henri Fraisse**, président de Fidarec ; **Laurent Galdemas**, président d'EODD ; **Hervé Gbego**, vice-président du conseil régional de l'ordre des experts-comptables de Paris Ile-de-France et président de Compta durable ; **David Humbert**, président du groupe SFC Expertise comptable ; **Emery Jacquillat**, président de la Camif ; **Marie-Pierre Peillon**, directrice de la recherche et de la stratégie ESG à Groupama Asset Management ; **Marie-Pascale Peltre**, vice-présidente de la commission comptabilité de la Société française des analystes financiers ; membre du *User panel* de l'European Financial Reporting Advisory Group ; **Alexandre Rambaud**, enseignant-chercheur à AgroParisTech-CIREL/université Paris-Dauphine ; coresponsable de la chaire Comptabilité écologique ; membre de la commission climat et finance durable de l'Autorité des marchés financiers ; **Patricia Savin**, présidente d'OREE, avocate associée au cabinet DS Avocats ; **Billy Salha**, directeur général de Fleury Michon ; **Maxime Séché**, directeur général de Séché Environnement ; **Laurent Vallee**, secrétaire général du groupe Carrefour ; **Philippe Zaouati**, directeur général de Mirova.

Liste intégrant les soutiens supplémentaires et portant à 42 le nombre de signataires.

Véronique Andrieux, directrice générale de WWF France;
Jennifer Bardy, maître de conférence, Université Côte d'Azur;
Sandra Bernard Colinet, directrice du développement d'Impact Invest Lab;
Eric Balmier, membre du directoire du groupe SOS;
Fabrice Bonnifet, président du Collège des directeurs du développement durable;
Dorothee Browaeys, présidente de l'association TEK4life;
Etienne Cadestin, PDG de Longevity Partners;
Guillaume Canu, président, Cepheid Consulting;
Antidia Citores, porte-parole de Surfrider Foundation Europe;
Sébastien Delente, dirigeant, Expertis;
Jean-Denis Deweine, directeur général d'Auchan Retail France;
Olivier Fages, président de DS Avocats;
Thilo Firchow, directeur général, City Ressources Management;
Carole Fonta, présidente de Forest Stewardship Council;
Henri Fraisse, président de Fidarec;
Laurent Galdemas, président d'EODD;
Jacques-Olivier Garda, gérant, Innov'Active;
Hervé Gbego, vice-président du conseil régional de l'ordre des experts-comptables de Paris Île-de-France et président de Compta durable;
Édouard Gridel, membre du Partenariat Français pour l'Eau;
Nathalie Hababou, doctorante, Université Paris Dauphine;
David Humbert, président du groupe SFC Expertise comptable;
Sylvain Humillière, président de La Société Nouvelle;
Chahra Kaima, présidente-fondatrice de l'association Alice & Poppy;
Lamia Khoubbane, présidente de l'Association Marocaine pour le Management et La Prévention des Risques Professionnels (AMPRP);
Emery Jacquillat, président de la Camif;
Charle Judes, fondateur, DESIGN PermaComptable;
Brigitte Le Guennec, directrice de GENIED&CO;
Sandrine Lebeau, expert-comptable, Altercompta;
Clément Morlat, socio-économiste, Institut de Recherche et d'Innovation (IRI);
Marie-Pierre Peillon, directrice de la recherche et de la stratégie ESG à Groupama Asset Management;
Marie-Pascale Peltre, vice-présidente de la commission comptabilité de la Société française des analystes financiers ; membre du User panel de l'European Financial Reporting Advisory Group;
Philippe Pereira, associé-fondateur, SCOP TSARAP Expertise;

Fabien Poujol, expert-comptable et gérant, AudiES;
Vincent Puig, directeur, Institut de Recherche et d'Innovation (IRI);
Alexandre Rambaud, enseignant-chercheur à AgroParisTech-CIRED/université Paris-Dauphine; co responsable de la chaire Comptabilité écologique; membre de la commission climat et finance durable de l'Autorité des marchés financiers;
Nicolas Jean Rogier, PDG, Garrulus Consulting;
Patricia Savin, présidente d'ORÉE, avocate associée au cabinet DS Avocats;
Billy Salha, directeur général de Fleury Michon;
Maxime Séché, directeur général de Séché Environnement;
Laurent Vallée, secrétaire général du groupe Carrefour;
Philippe Zaouati, directeur général de Mirova.

21. Affiche du webinaire sur la Déclaration de Performance Intégrée (DPI) – 21 janvier 2021

Webinaire : Intégrer les informations extra-financières des entreprises avec la Déclaration de Performance Intégrée (DPI)

mercredi 13 janvier 2021

L'affiche de webinaire présente le titre principal « Intégrer les informations extra-financières et financières des entreprises : la Déclaration de Performance Intégrée (DPI) » en caractères blancs sur un fond vert à motif de forêt. En haut à gauche, les logos de WWF, ORÉE et l'Ordre des Experts-Comptables sont visibles. En haut à droite, le mot « WEBINAIRE » est inscrit dans une boîte verte. Le texte indique que le webinaire est en partenariat avec l'Ordre des Experts-Comptables et WWF, et qu'il aura lieu le jeudi 21 janvier de 14h à 17h30. En bas, sous l'indication « En présence de : », sont présentés trois portraits circulaires avec les noms et fonctions des intervenants : Stéphanie Kerbarh (Députée de Seine-Maritime), Mohamed Laqhila (Député des Bouches-du-Rhône) et Olivia Grégoire (Secrétaire d'Etat chargée de l'Economie sociale, solidaire).

Webinaire : Intégrer les informations extra-financières des entreprises avec la Déclaration de Performance Intégrée (DPI)

ORÉE organise en partenariat avec le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables & WWF un webinaire sur la DPI le 21/01 de 14h à 17h30 en visioconférence.

22. Webinaire DPI - Planches de présentation des travaux du Groupe de Travail sur la comptabilité intégrée

Juillet – octobre 2019 : Constitution du GT (informel)



Core group :

- › WWF
- › Chaire Comptabilité écologique
- › Ordre des experts comptables
- › OREE

Implication d'autres acteurs clés sur la convergence financier – extra-financier :

- › Haut Commissariat à l'ESS
- › CGDD
- › DG Trésor
- › ANC
- › Société Française des Analystes Financiers
- › Finance Watch



Décembre 2019 – juin 2020 : Travaux du GT (suite)

Constats sur la DPEF :

- › Perspective principalement rétrospective
- › Informations environnementales non articulées aux données financières (donc pas de rattachement du modèle d'affaires à des données extra-financières, pas d'estimation de l'ambition environnementale, pas de mécanismes incitatifs efficaces)
- › Informations environnementales non associées à des seuils de durabilité

Proposition centrale (DPI) : connecter informations extra-financières et financières en utilisant le principe des coûts à caractère environnemental, dans une perspective rétrospective & prospective



Octobre 2020 – Janvier 2021

Travaux du Core group sur aspects politiques, législatifs (groupe de travail pour rédaction PPL), recherche de nouveaux soutiens (parlementaires, privés, associatifs)

Organisation webinaire du 21 janvier 2021 :

- › Présentation DPI
- › Témoignages des entreprises, acteurs de la finance, associations, parlementaires, qui soutiennent ces propositions,
- › Présentation perspectives législatives
- › Recueil des positions et soutiens des décideurs politiques



23. Liste partielle des participants au groupe de travail du forum de Giverny

- Alexandre Rambaud (Agro Paris Tech, Chaire en Comptabilité écologique)
- Hervé Gbego (CSOEC)
- Sophie Danlos (FDA)
- Patricia Savin (OREE)
- Frédérique Déjean (Paris Dauphine)
- Ciprian Ionescu (WWF)
- Nathalie Hababou (Paris IX)
- Représentants de 2 entreprises de l'expérimentation PACA (E4 et E5)
- Un représentant de l'entreprise FM

24. Extrait de la brochure du Forum de Giverny (page 22)



- CARE est cité à deux reprises dans le chapitre « Compter en multi capitaux » décrivant les travaux du groupe de travail
- CARE est implicitement associé à la comptabilité multi capitaux

25. Liste détaillée des participations aux événements de médiatisation directe et indirecte de CARE

	Nom de l'événement et lieu	entité organisatrice	Date	Nombre approximatif de participants / de connexions	Nombre d'interventions / temps CARE	Interv. CARE	Entreprises	Associations / ONG	Sphère publique, politiques	Engagement - Agro PM et Chaire CES	Engagement - autres organisations	normalisées et agrées	Secteur Financier - agences de notation	Indicateurs ou opérations remarquables	Notes additionnelles
1	Colloque "la comptabilité au service de la transition écologique et sociale" - Assemblée Nationale	OEC	01/07/2019	~200 participants	4/17	Indirect	LVMH (SB) ONET (XD) Pernod Ricard (DD) avocate (CL)	WWF (CI) Oreca (PS) TEK4Life (DB)	(député PACA) FML député PACA) ML CESE (DL)	Agro (AR) PIX (JR)		ANC (PDC) CROEC (LB) DEC (HG)	SFAF (CB)		
2	Séminaire "comment compter avec le vivant" - Salon Productible	TEK4Life	01/04/2019	~150 participants	4/10	Indirect	ONET (XD) MDC ancien CFO GRDF (XB) CD (HG)	WWF (CI) TEK4Life (DB) TEK4Life (JPK)		Agro (AR) PIX (JR)	Audencia (DG)				
3	Inauguration de la Chaire en CE - Unesco	porteurs de la Chaire	01/09/2019	~200 participants	(2*0,5)/16	Indirect	LVMH (SB) CDC bio div (PT) CD (HG)		HESSS (CI)	Chaire / agro (AR) Chaire / Agro (CF)	Chaire / CIRED (HL) Urca (LL)	ANC (PDC) CROEC (LB)		Unesco (MB) Commission Européenne (DCC)	
4	Tribunal des générations futures	TEK4Life	30/09/2019	~150		direct		TEK4Life, OREE, WWF				ANC			
5	Webinar le jour d'après	site issu de l'Assemblée nationale	07/05/2020	586 vues	2/4	direct	CD (HG)	INEC (AD)	FML	Agro (AR)					
6	Table ronde sur la comptabilité multi capitaux - Master Class Productible	CD / SFC - Endrix	01/09/2020	~30	8/10	direct	CD (HG) ES (PT) E2 (NL) ES (NL)	TEK4Life (DB) WWF (CI) OREE (PS)		Agro (AR)	Chaire / CIRED (HL)				
7	Germinations Comptables	TEK4Life	24 et 25/09/20	Inconnu		Indirect									
8	Webinaire sur la déclaration de Performance intégrée	OREE, OEC, WWF	21/07/2021	ND	0/20		FM (PT) ES (LG) Bouygues / C3D (FB) Distribution (BS) Camif (EJ)	OREE (PS) Institut LB (SV) fondation NH (SV) WWF (CI) FDA (SD)	député (ML) député (SK) Secrétaire d'Etat (OG) DG Trésor (CG) CGDD (DS) HESSS (OG)	Agro (AR)		CSOEC (HG) SFAF (MPP) Mirova (LS) Groupama AM (MPP)			
9	Webinaire présentation du Livre Blanc sur les CES	CSEOEC, DFCG	18/07/2021	~200 connexions	0/20	Indirect	pilote RSE (CLC) Yoplait (SR) Rendstat (SP) CLN (MB)	WWF (CI)		PIX (NH)	Université de Poitiers (JCV)	CSEOEC (LC) DFCG (EM) CSEOEC (HG) ANC / EFRAG (MPP)			
10	Webinaire de lancement officiel du CERCES	CERCES	22/04/2021	~200 connexions	13/13	direct	FM (SP) Carrefour (AM, EB) EGDD (NL) Coop des communs (DLG) C3D (FB) OREE (PS)	CERCES (HG) WWF (CI) FDA (SD) Coop des communs (DLG) C3D (FB) OREE (PS)		agro (AR) JE Agro (RW, AA et MD)	Poitiers (JCV) Poitiers (CC)				
11	Séminaire et colloque annuel de la Chaire en Comptabilité écologique - Agro Paris Tech et distanciel	Chaire CCE	15/06/2021	ND	0/20	Indirect	LVMH (HV) Rocher (CF) Vertigo Lab (TB) CDC (MA) Dame à la Licorne (SB)		Ministère de la transition écologique (ET)	Chaire (AO) Chaire / agro (AR) Chaire / Agro (CF) Chaire / CIRED (HL) Doctorant Chaire (CS) Doctorant Chaire (CB) Post Doc Chaire (AC) Fondation Agro (CM) Paris IX (FD)	URCA (FDV)	CSEOEC (HG)		UCL Institute for Sustainable Resources (PE) University of Sheffield Management School (RM) Head of Evidence and Policy (EMK)	
12	Réunions du groupe de travail du Cercle de Giverny - Teams	cabinet RMC	Avril/Mai/juin 2021	~20		Indirect	accenture Agidees chapter zero France CNA EGDD (LG) FM (PT) KLESIA (CHV) KLESIA (JFR) LOREAL (RL) XYLEO (CD) Klesia (CG)	OREE (PS) WWF (CI) Sos (Sophie Danios)		agro (AR) PIX (FD) PIX (NH)		CSEOEC (ED) CSEOEC (HG)	SFAF (CB)		
12	Forum de Giverny	Cabinet RMC	01/09/2021	~200		Indirect						CSEOEC (LC)			
13	Webinaire de restitution de l'opération collective	cabinet CD / Endrix	01/10/2022	~400 inscrits - 286 vues		direct	Endrix (HG) endrix (MA) Comex (LN) EGDD (LG) SERRAM (VB) Profil (FR) XYLEO (CD)		(député PACA) FML Agro (AR) ADEME (AP) ADEME (AMFDL) Région PACA (EM)						

26. Détail des enjeux RSE et capitaux retenus de l'entreprise E1

Liste des enjeux

1. → *Capital-atmosphère : maintenir le climat en dessous des 2°C*
2. → *Capital-air local : maintenir une qualité de l'air qui ne nuit pas à la santé des citoyens ? ou la restaurer ?*
3. → *Capital-consommation de matières premières (ressources véhicules, batteries : terres rares, cobalt en raison d'une préoccupation liée au cycle de vie des véhicules que l'entreprise souhaite traduire dans CARE. Comment intégrer la préoccupation ressources ?*
4. → *Capital-silence : lié à la qualité sonore ambiante, voire le silence.*
5. → *Capital-emprise au sol : 8 véhicules occupent la même place qu'une seule Autolib et 2 places de parking. Il y a un enjeu à libérer de l'espace en ville, le rendre aux piétons : intégrable dans un indice de qualité de vie en ville plus large ?*
6. → *Capital-énergie – bilan-énergie : le bilan-énergie de l'activité est beaucoup plus intéressant que l'emploi de véhicules thermiques (rendement électrique + poids du véhicule) : comment prendre en compte cela ? Cela rejoint partiellement l'enjeu CO2.*
7. → *Ou via l'électricité utilisée : un passage à une électricité renouvelable pour « maintenir » la sécurité nucléaire ?*
8. → *Capital : intégrité physique des personnes (conducteurs et usagers de la route) – à définir plus tard.*
9. → *Capital-santé-sécurité des jockeys.*
10. → *Capital-santé des Marseillais (pollution de l'air local)*
11. → *Capital-confidentialité des données*
12. → *Capital-bien-être au travail des salariés/ intégrité psychique.*
13. → *Capital-maintien du niveau de compétences des salariés : capital humain au cœur du business model (R&D E1 car-sharing), doit être maintenu pour être conservé.*
14. → *Capital-maintien dans l'emploi pour des personnes qui ne peuvent pas acheter de voiture, et qui – parce qu'en contrat précaire – perdent plus facilement leur emploi à cause de cela = impact fondamental de E1*

Liste des capitaux retenus pour E1

1. Capital atmosphère
2. Capital Humain interne / employé (salariés, auto-entrepreneurs etc.)
3. Capital humain externe (riverains, clients)
4. Capital utilisateur vie privée

27. Détail des enjeux RSE, parties prenantes et capitaux retenus de l'entreprise E2

Liste des enjeux

1. Hommes et santé : que les gens repartent chez eux le soir en pleine santé
2. Bio diversité : extraction de roches naturelles : but = récupérer cette roche sans détériorer plus que la roche elle-même
3. Sols : enjeu essentiel car l'entreprise consomme des ressources minérales par son activité d'extraction
4. Gestion du voisinage de la carrière : nuisances sonores, vibrations, poussières, particules, circulation exploitation routières
5. Déchets : quelques déchets propres aux engins, à l'activité du site.
6. Accueil de matériaux inertes sur le site de la carrière
7. Travail avec sous-traitants qui assurent le transport, et extraient le matériau
8. Des clients viennent se servir directement sur la carrière → contraintes de sécurité pour l'accès au site (équipement spécialisé, personnel veille à leur respect, interdiction de sortir du véhicule)
9. Déchets : enjeux faibles / Caterpillar vient et repart avec les déchets
10. Social : conditions de travail des collaborateurs et sous-traitants : formation, conditions de rémunération, cadre de vie de l'entreprise, capacité de l'entreprise à les faire évoluer → indicateurs taux des AT, maladies Pro, etc... suivis de façon mensuelle. [Au sujet des Accidents du travail, il est précisé que les AT de E2 semblent encore élevés. Les taux divergent entre la moyenne nationale et la moyenne sur le site]
11. Satisfaction client. Point important selon son DDD, pas fréquent dans ce milieu. (Cf. *Net promotor score : avec un axe quanti et un quali : campagnes mensuelles de mesure faites par une start up qui interroge les clients + démarche + qualitative : Customer Journey experience*)
12. Autorisation préfectorale accordée jusqu'en 2036. Enjeu = rester sur le site jusqu'à l'échéance. Ceci implique que la mairie ait un intérêt à l'activité (emplois local, participer à la vie de la commune exemple rénovation d'une noria provinciale mécénat par rapport à la pierre) / acceptation sociétale
13. Qualité des produits livrés
14. Eco-conception. Notion de substitution du gisement naturel avec matériau recyclé (*Il est précisé que le matériau extrait est en moyenne utilisé à 50% pour fabriquer du béton (dans des centrales E2) et à 50% pour servir de sous couches routières.*)

Liste des parties prenantes

1. Etat : Préfecture / DREAL
2. Collectivités : communes, conseil général, parc naturel régional de la sainte BAUME (la carrière est exclue du PNR)
3. Riverains, associations locales de patrimoine
4. CHSCT, médecine du travail
5. Clients : distinguer pro et particuliers

6. Ecoles, universités (visites)
7. Salariés
8. Sous-traitants et travailleurs externes (cf. détail ci-dessus)

Liste des capitaux retenus pour E2

- Capital atmosphère
- « Capital site écosystème » regroupant les enjeux de biodiversité aquatique, site
- Capital humain regroupant les enjeux de qualité de vie au travail, santé sécurité.

28. Détail des enjeux RSE et capitaux retenus de l'entreprise E3

Liste des enjeux

Enjeux sociaux	Environnementaux	Sociétaux
- Proposer un contrat social de haut niveau à nos collaborateurs. - Employeur et ses responsabilités, notamment liés à l'âge et à l'ancienneté des collaborateurs - Politique de mobilité / transport pour les salariés	- Maintenir ou développer l'existant – nécessité d'avoir des KPI pour suivre cet aspect - Comment limiter la pollution sous toutes ces formes - Gaspillage alimentaire.	- Être une entreprise responsable avec des enjeux RSE engageants - impacts économique : poids sur nos partenaires (faire attention à ne pas mettre en danger les producteurs locaux en les rendant trop dépendant de nos commandes) - Partenariat avec les fournisseurs locaux.

Capitaux retenus

- Employabilité
- Santé
- K atmosphère
- Sol

29. Sommaire du guide du WWF sur les outils associés au capital naturel et à la stratégie des organisations. (2019)

TABLE DES MATIÈRES

DES OUTILS AU SECOURS DE LA DÉGRADATION DU CAPITAL NATUREL	4	LES OUTILS MONÉTAIRES D'AIDE À LA DÉCISION	39
LES OUTILS D'EMPREINTE BIODIVERSITÉ	8	Guide to Corporate Ecosystem Valuation	40
Product Biodiversity Footprint (PBF)	9	Corporate Guidelines for the Economic Valuation of Ecosystem Services (GVees)	42
Biodiversity Footprint for Financial Institutions (BFFI)	11	LES OUTILS DE PERFORMANCE ÉCOLOGIQUE "ABSOLUE"	48
Global Biodiversity Score (GBS)	13	One Planet Approaches (OPA)	45
Biodiversity Impact Metric (BIM)	15	Future Fit Business Benchmark	47
Biodiversity Footprint Calculator (BFC)	17	Science based Targets Network (SBTN)	49
Bioscope	19	LES OUTILS DE COMPTABILITÉ INTÉGRÉE	56
LES OUTILS CARTOGRAPHIQUES D'AIDE À LA DÉCISION	21	Integrated reporting (<IR>)	52
Integrated Biodiversity Assessment Tool (IBAT)	22	Environmental Profit & Loss account (EP&L)	54
Artificial Intelligence for Ecosystem Services (ARIES)	24	Comprehensive Accounting in Respect of Ecology - Triple Depreciation Line (CARE - TDL)	56
Integrated Valuation of Ecosystem Services and Tradeoffs (INVEST)	26	Ecosystem Natural Capital Accounts (ENCA)	58
Co\$ting Nature	28	System of Environmental Economic Accounting (SEEA)	60
LES OUTILS QUALITATIFS ET QUANTITATIFS D'AIDE À LA DÉCISION	30	LE PROGRAMME CAPITAL NATUREL DU WWF FRANCE : UN POSITIONNEMENT À LA HAUTEUR DES ENJEUX	62
Natural Capital Protocol	31	BIBLIOGRAPHIE	66
Indicateur d'Interdépendance de l'Entreprise à la Biodiversité (IIEB)	33		
Corporate Ecosystem Services Review (ESR)	35		
Toolkit for Ecosystem Service Site-Based Assessment (TESSA)	37		

30. Extrait du site de l'OREE présentant les travaux du groupe de travail Reporting intégré et comptabilité intégrée

Reporting intégré et comptabilité intégrée

En 2018, le Groupe de Travail "Reporting intégré et comptabilité intégrée", co-présidé par Frédérique DÉJEAN, Professeur en Sciences de gestion, Université Paris-Dauphine et Hervé GBEGO, Président de Compta Durable (un département du Groupe SFC), Président du comité Normalisation extra-financière et RSE et Président du club développement durable du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, a été lancé. Il explore les méthodes de reporting ou de comptabilité qui ont vocation à faire converger l'information financière et extra-financière.

En 2021, OREE s'associe avec le C3D et l'ORSE pour un nouveau cycle de réflexion : "Comptabilité Intégrée, enjeux et méthodologies" dont l'objectif est de présenter l'état de la recherche académique ainsi que les différentes méthodes de comptabilité intégrée expérimentées en entreprise permettant une meilleure intégration des enjeux environnementaux et sociaux dans la comptabilité des organisations.

La finalité de ces travaux est d'aider à mieux appréhender ce sujet et de s'en saisir pour qu'il devienne un outil stratégique dans vos organisations.

Ce Groupe de Travail a donné lieu à un rapport ["La comptabilité intégrée : un outil de transformation de l'entreprise à la portée de tous"](#).

Comptes-rendus

Cycle 2021 - Comptabilité Intégrée, enjeux et méthodologies

- [Séance 1 : Comptabilité intégrée : objectifs & panorama des méthodologies](#) | 15 janvier 2021
- [Séance 2 : Retours aux fondamentaux de la comptabilité](#) | 18 février 2021
- [Séance 3 : La méthode CARE](#) | 02 mars 2021
- [Séance 4 : La méthode SeMA](#) | 01 avril 2021
- [Séance 5 : La méthode Comptabilité Universelle](#) | 03 juin 2021
- [Séance 6 : La méthode LIFTS - Limits and Foundations Towards Sustainability](#) | 08 juillet 2021
- [Séance 7 : La méthode Thesaurus Triple Empreinte](#) | 02 septembre 2021

Cycle précédent

- [Séance 1 et Diaporama de la séance](#) | 29 juin 2018
- [Séance 2 : Vers la convergence des informations financières et extra-financières](#) | 18 avril 2019
- [Séance 3 : Quel état des lieux à l'aube des travaux relatifs à 2019 ?](#) | 25 septembre 2019

31. Extrait d'un support de présentation de CARE réalisé par l'ancien Directeur Financier de Fermes d'Avenir dans le cadre d'une formation à un public de financiers (Février 2020)

Compte de resultats		bilan		Bruts	Réévalués	Composés						
RESULTAT COMPTABLE		Actifs financiers	160 032	Capitaux financiers	149 981	57%	10 051	60 404	60 404			
Produits d'exploitation	41 503	Immobilisation	134 022	Capitaux propres	124 316			60 404	60 404			
Chiffre d'affaires	29 533	Actif circulant	3 296	Provisions pour risques et charges	0							
Indemnité et subvention	11 570	Trésorerie	22 714	Dettes	25 665							
Autres produits d'exploitations	400	Autres actif	0	autres	0							
Charges d'exploitation	30 165	Actifs naturels	17 135	Capitaux naturels	11 816	5%	2 091	-13 907	-10 679			
Approvisionnement et autres achats externes	9 333	Actif sol	2 818	Capital sol	-1 609		4 427	-2 818	-2 818			
Sous-traitance, location et prestation externes	10 437	Actif biodiversité	7 011	Capital biodiversité	8 103		-1 092	-7 011	-7 011			
Impôts et taxes	924	Actif eau	3 278	Capital eau	4 349		-1 071	-3 278	-3 278			
Charges sociales	2 622	Actif atmosphère	800	Capital atmosphère	972		-172	-800	-800			
Dotation aux amortissements	6 842	Actifs à nouveau disponibles	0	Report à nouveau PSE	0				3 228			
Autres charges d'exploitation	7	Créances PSE	3 228									
RESULTAT D'EXPLOITATION	11 338	Actifs humains	84 283	Capitaux humains	107 092	41%	-29 869	-64 223	-57 163			
RESULTAT FINANCIER et EXECPT.	-1 287	Actif patrimonial	22 004	Capital patrimonial	23 683		-1 679	-22 004	-22 004			
RESULTAT COMPTABLE	10 051	Actif social	50 746	Capital social	76 988		-26 242	-37 746	-37 746			
Résultats additionnels CARE		Actif sociétal	4 474	Capital sociétal	6 421		-1 947	-4 474	-4 474			
Produits d'exploitation	80 313	Actifs à nouveau disponibles	0	Report à nouveau PSE	0			0	7 060			
Contributions volontaires	16 960	Créances	7 060									
Renouvellement des capitaux	63 353											
naturels	25 999											
humains	47 353											
Charges d'exploitation	108 091											
Contrepartie des Contributions Volontaires	16 960											
Dotation aux amortissements	91 130											
naturels	13 907											
humains	77 223											
RESULTAT CARE	-17 727											
services écosystémiques et sociaux	20 288											
RESULTAT APRES PSE	-7 439											
		Total Actifs	261 450	Total Passifs	261 450	100%	Résultat	-7 439	-3%	-17 727	-17 727	-7 439

Il s'agit d'un résultat hypothétique intégrant la valorisation des services naturels et humains fournis par la ferme mais non rémunérés.

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 du résultat réalisé après réallocations des coûts de maintien des capitaux du Capital Financier au Capital Consomé.

32. Extrait du site de TEK4Life présentant le programme des sessions 2021 de l'ACR

ACR : PROGRAMME DES SESSIONS

L'Alliance ComptaRegeneration (ACR) est née à la suite du Tribunal pour les Générations futures (TGF) du 30 septembre 2019 sur le thème « Changer de comptabilité pour sauver le vivant ? ». L'ACR est multi-partites et est composée de 7 collèges. C'est un accélérateur au service de la transition comptable des organisations, dans le sens d'une « soutenabilité forte » de leurs activités.

- PROGRAMME 2021 -	
Appréhender, mesurer et traduire l'état des écosystèmes : le Green Deal comme fléchage des investissements pour maintenir les communs	
19/01/2021	Vers des chemins comptables écologiquement compatibles Restitution des travaux 2020 de l'ACR & analyse de l'actualité européenne. Avec Jean-Paul Karsenty (TEK4Life), Delphine Gibassier (Audencia Business School) et Thierry Philipponat (Finanza Watch)
16/03/2021	Comment situer les initiatives pour appréhender la biodiversité ? La comptabilité peut-elle intégrer ces données et comment ? Avec Juliette Pugliesi (WWF), Joel Houdet (EWT), Fabien Quélier (Biotope), Stéphane Tréburcq (Univ. Bordeaux), Alexandre Rambaud (Chaire Comptabilité écologique), Valérie Gramond (GreenLobby)
18/05/2021	Traduire l'évolution de écosystèmes et de nos impacts : Avec quelles données, quelle architecture informationnelle ? Avec Thomas Bouix (OFB), Oskar Lecuyer et Julien Calas (AFD), Béatrice Michalland (CGDD, MTE), Elette Verdier (Game&Consult), Valérie Tiersen (Green Score Capital)
06/07/2021	Face aux risques climatiques, écologiques, de transition, une exigence croissante des investisseurs pour les renseigner. Avec Rodolphe Bocquet (Domigo), Jean-Yves Wilmotte (Carbonex), Marie Ekeland (2050), Jacques Rosemont (CDC)
14/09/2021	La taxonomie européenne est-elle capable de convertir les entreprises à des modèles d'affaires éco-compatibles? A-t-elle pour horizon la comptabilité intégrée ? Avec Charlotte Gardes (FMI, Ex DG Tesor), Sandra Rigot (Institut Bachelier), Sébastien Ledent (Maxaris), Tristan Espagno (RSM)
16/11/2021	Quelle coopération public-privé pour contribuer au maintien des communs ? Comment l'ACR peut-elle relever le défi ? Avec Emilie Tardivel (Chaire Entreprises et bien commun, ESSEC/ICPI), Louis Dupuy (APESA), Anne Tavernier et Jean Laudouar (27e Région)

33. Sommaire de la Publication sur la Comptabilité Intégrée (C3D, OREE, ORSE, octobre 2021)

C3D - OREE - ORSE - La comptabilité intégrée, un outil de transformation de l'entreprise à la portée de tous - novembre 2021

Sommaire

DE QUOI PARLE-T-ON ?	p 10
ET SI VOUS PASSIEZ À LA PRATIQUE ?	p 12
PRÉSENTATION DES MÉTHODES	
01 MÉTHODE SeMA	p 14
02 MÉTHODE DE COMPTABILITÉ UNIVERSELLE	p 20
03 MODÈLE LIFTS	p 26
04 MÉTHODE THÉSAURUS TRIPLE EMPREINTE	p 34
05 MODÈLE CARE	p 44
SYNTHÈSE	p 52

34. Présentation des différentes versions de CARE sur le site du CERCES

Versions méthodologiques de CARE V0 : Version initiale, jusqu'à 2018, insistant sur la structuration des capitaux extra-financiers, sans travail approfondi sur les autres axes de CARE (définition des actifs, chaîne de valeurs, comptabilité biophysique, etc.)

V1 : Version utilisée pour l'opération collective en Région Sud PACA, approfondissant notamment les notions d'actifs selon CARE, la chaîne de valeurs, tout en définissant plus précisément les capitaux extra-financiers.

V2 : Version utilisant la méthodologie générale opérationnalisée (travail approfondi sur les capitaux, les tableaux de bords, les actifs, les indicateurs, la chaîne de valeur, l'analyse intégrée, etc.)

37. Liste des missions sur CARE (site du CERCES)

Missions

Terrain	Taille	Secteur d'activité	Conduite de l'expérimentation	Dates (approximatives)	Version de CARE
Biocrèche (France)	TPE	Accueil de jeunes enfants	Compta Durable	2017	V0
Fermes (3) (France)	TPE	Agriculture	<ul style="list-style-type: none"> Compta Durable Fermes d'Avenir (ONG) 	2017-2018	V0
Poste-Immo (France)	ETI (filiale GE Multinationale)	Activités immobilières	Compta Durable	2018	V0
Opération collective (Région PACA) 10 entreprises (France)	TPE à GE (Multinationales)	<ul style="list-style-type: none"> Activités immobilières Haute technologie Grande distribution Exploitation de carrières Bureau d'études Bâtiment Assainissement de l'eau Services Construction 	Compta Durable <ul style="list-style-type: none"> Cofinancement par l'ADEME et l'INEC (Institut National de l'Economie Circulaire) Soutien du Haut-Commissariat à l'ESS 	2019-2020 (1 an)	V1
Iléo (France)	PME (filiale GE Multinationale)	Distribution eau	Compta Durable	En cours	V2
Confidentiel (France)	GE	Assurance/Mutuelle	Compta Durable	2020	V1-V2
Confidentiel (France)	GE (Multinationale)	Automobile	<ul style="list-style-type: none"> Compta Durable WWF France (ONG) 	En cours	V2
Carrefour	GE Multinationale	Grande distribution	<ul style="list-style-type: none"> Compta Durable Fermes d'Avenir 	En cours	V2
Ferme de l'Envol	TPE	Agriculture	<ul style="list-style-type: none"> Compta Durable Fermes d'Avenir 	En cours	V2

38. Liste des thèses sur CARE (site du CERCES)

Programmes de recherche

Financement	Terrain (le cas échéant)	Organisme menant la recherche	Type de recherche	Dates (Approximatives)
Chaire Comptabilité Ecologique	LVMH (activités viticoles)	<ul style="list-style-type: none"> • AgroParistech 	Thèse et études rattachées à la Chaire « Comptabilité Ecologique » → Approfondissement des liens entre CARE et les modèles d'affaire → Développement d'outils opérationnels pour la mise en oeuvre de CARE	2019-2022
Fondation Carrefour	A définir (Fournisseurs de Carrefour)	<ul style="list-style-type: none"> • Université Paris-Dauphine • AgroParisTech 	Thèse, rattachée à la Chaire « Comptabilité Ecologique » → Titre : Compter ce qui compte vraiment, la question du juste prix en agriculture - La mise en place de la comptabilité socio-environnementale CARE-TDL	2020-2023
Programme national « Territoires d'Innovations »	Territoire d'Innovation Sésame - Ferme de l'Envol	<ul style="list-style-type: none"> • Université Paris-Dauphine • AgroParisTech 	Thèse de la Chaire « Comptabilité Ecologique » → Titre : Développement du modèle comptable CARE (Comprehensive Accounting in Respect of Ecology) et de la comptabilité écosystème-centrée : Cas d'exploitations agricoles	2020-2023
Fleury Michon	Fleury Michon	Excelia La Rochelle Business School	Thèse de la chaire « Evaluer et Rendre Compte de la Performance Globale » (Excelia La Rochelle BS), rattachée à la Chaire « Comptabilité Ecologique » → Titre exact?	2020-2023
Actypoles-Thiers	Entreprise à But d'Emploi (EBE) (intégrée au projet Territoire Zéro Chômeur de Longue Durée (TZCLD))	Université de Poitiers	Thèse sur les capitaux humains selon CARE → Titre exact?	2020-2023
Cabinet comptable AUDIES (TPE spécialisé dans l'ESS)	A définir	Université de Toulouse II Jean Jaurès	Thèse, rattachée à la Chaire « Comptabilité Ecologique » → CARE & la dette climatique	2021-2024

<ul style="list-style-type: none"> ● Chaire Comptabilité Ecologique ● Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables 	A définir	<ul style="list-style-type: none"> ● AgroParisTech ● Université Paris-Dauphine 	<p>2 thèses de la chaire « Comptabilité Ecologique » :</p> <p>→ Finance climatique : Réencastrer le système financier dans la biosphère en mobilisant le cadre conceptuel comptable de CARE</p> <p>→ Analyse intégrée des entreprises : Mobilisation du cadre conceptuel de CARE pour conceptualiser les performances globales de l'entreprise et le financement des entreprises au regard des enjeux de soutenabilité.</p>	2021-2024
ANR (programme européen) IFREMER	Ecosystèmes marins	<ul style="list-style-type: none"> ● AgroParisTech ● Université Paris-Dauphine ● IFREMER 	<p>Thèse, rattachée à la Chaire « Comptabilité Ecologique »</p> <p>→ CARE et les écosystèmes marins (modélisations économiques)</p> <p>→ Titre : "Développement d'une comptabilité écologique pour les entreprises de pêche"</p>	2021-2024
Ville de Grenoble	Ville de Grenoble	<ul style="list-style-type: none"> ● Université Grenoble-Alpes ● AgroParisTech 	<p>Thèse, rattachée à la Chaire « Comptabilité Ecologique »</p> <p>→ Approfondissement de CARE dans le cadre de la comptabilité publique</p> <p>→ Titre : "Étude de l'application de la méthode de comptabilité écologique CARE à une collectivité territoriale, la Ville de Grenoble."</p>	2021-2024
Conseil National du Réseau Cerfrance	A définir (terrains agricoles)	<ul style="list-style-type: none"> ● Ecole des Mines ● AgroParisTech 	<p>Thèse, rattachée à la Chaire « Comptabilité Ecologique »</p> <p>→ CARE et le coût de préservation des sols</p> <p>→ Analyse critique des PSE (Paiements pour Services Ecosystémiques) et crédits carbone</p> <p>→ Titre : "Intégrer les coûts de préservation des sols par la comptabilité environnementale dans les modèles d'affaires des exploitations agricoles. Application du modèle CARE chez Cerfrance."</p>	2021-2024

39. Extrait du rapport de synthèse de l'expérimentation CARE (2022)

V. Perspectives

a) Expérimenter sur toute la chaîne de valeur d'une filière

Le modèle CARE a une portée politique et économique forte ; il peut jouer un rôle décisif dans la transformation des modèles économiques des entreprises pour aller vers une économie plus résiliente et soutenable.

Mettre en place CARE au sein d'une filière permettrait de prendre en compte les leviers entre les différentes entreprises de l'amont à l'aval et d'aligner leurs objectifs. La construction d'une référence commune en termes d'indicateurs de mesure, de seuils scientifiques et de bonnes pratiques sur certains capitaux leur permettrait de gagner en efficacité et en collaboration. L'introduction de ces bonnes pratiques dans les appels d'offres ou contrat achats en multipliera la diffusion.

La méthodologie CARE permet d'objectiver l'empreinte environnementale d'une entreprise sur son cœur d'activité. La logique de chaîne de valeur permettra de dépasser ce périmètre initial, et de veiller à ce que ses fournisseurs, sous-traitants et clients s'inscrivent bien dans cette même dynamique d'objectivation et de réduction des impacts.

40. Lien entre webinaire de l'expérimentation et relance de l'activité du CERCES

 **Alexandre Rambaud** • 1er
Maître de conférences à AgroParisTech-CIRED, chercheur associé à l'Universit...
3 mois • 6

📌 Vendredi 28 janvier a été présentée la restitution officielle de l'expérimentation du modèle CARE en région Sud (PACA), conduite auprès de 10 entreprises (dont 8 sont allées au bout) dont la vidéo est disponible maintenant en ligne.

Le webinaire, comptant plus de 400 inscrits, a permis de réunir toutes les parties prenantes de l'expérimentation. Etaient ainsi présents

- l'Institut National de l'**Institut National de l'Économie Circulaire (INEC)**, avec la présence de Mr Le Député **François-Michel Lambert**,
- le cabinet **Compta Durable devient Endrix**, avec les interventions de **Herve Gbego** et **Matthieu Astic**, qui a piloté concrètement l'expérimentation,
- la **Région Sud - Provence-Alpes-Côte d'Azur**,
- l'**ADEME** comme soutiens financeurs institutionnels, ainsi que
- plusieurs entreprises qui ont participé à l'expérimentation (**CEMEX**, **EODD Ingénieurs Conseils**, **PROFIL ACRO**, Service d'Assainissement Marseille Métropole et **XYLEO construction bois**).

J'ai eu aussi l'honneur d'intervenir en tant que directeur scientifique de l'expérimentation.

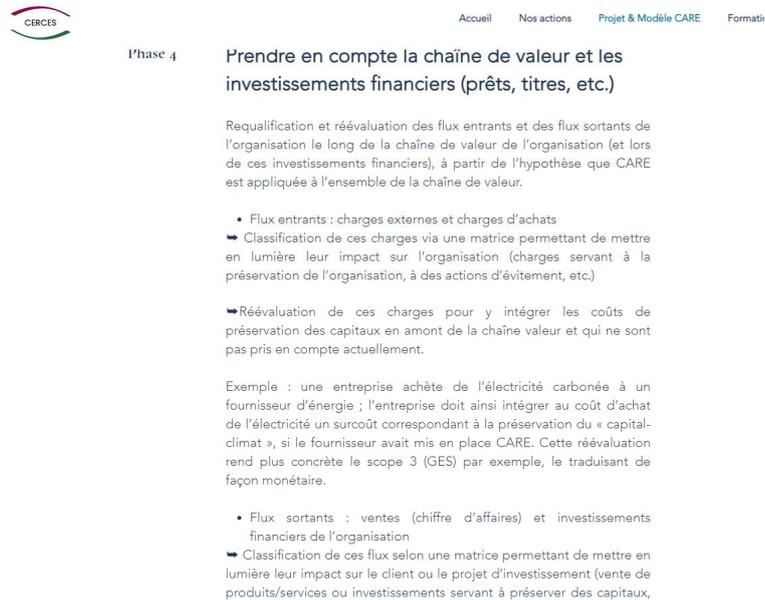
Cette expérimentation a rendu possible des avancées importantes dans le projet CARE, présenté et décrit sur le site du CERCES: <https://lnkd.in/eUyYtV29>

En particulier, elle a permis:

- de proposer une version V2 de la méthodologie (<https://lnkd.in/eMSJ3yBx>),
- de préciser les contours du projet CARE au-delà d'une simple méthode comptable (<https://lnkd.in/e6fMsicC>) et
- d'affiner les liens entre CARE et la recherche, notamment avec la **Chaire Comptabilité Écologique**.

<https://lnkd.in/ejdgcePH>

41. La prise en compte de la chaîne de valeur dans CARE telle que présentée sur le site du CERCES



The screenshot shows a webpage from CERCES. At the top left is the CERCES logo. At the top right is a navigation menu with links: Accueil, Nos actions, **Projet & Modèle CARE**, and Formati. The main heading is 'l'phase 4 Prendre en compte la chaîne de valeur et les investissements financiers (prêts, titres, etc.)'. Below this is a paragraph: 'Requalification et réévaluation des flux entrants et des flux sortants de l'organisation le long de la chaîne de valeur de l'organisation (et lors de ces investissements financiers), à partir de l'hypothèse que CARE est appliquée à l'ensemble de la chaîne de valeur.' This is followed by two bullet points: 'Flux entrants : charges externes et charges d'achats' and 'Flux sortants : ventes (chiffre d'affaires) et investissements financiers de l'organisation'. Each bullet point is followed by a sub-bullet explaining classification and reevaluation. An example is provided: 'Exemple : une entreprise achète de l'électricité carbonée à un fournisseur d'énergie ; l'entreprise doit ainsi intégrer au coût d'achat de l'électricité un surcoût correspondant à la préservation du « capital-climat », si le fournisseur avait mis en place CARE. Cette réévaluation rend plus concrète le scope 3 (GES) par exemple, le traduisant de façon monétaire.'

42. Extrait de l'une des page de présentation du CERCES



Page de présentation officielle du projet et du modèle CARE

- ▶ Présentation théorique et pratique du projet CARE, incluant le modèle CARE, le cadre conceptuel CARE, la comptabilité CARE, la méthode CARE, la communauté CARE, etc.
- ▶ Informations sur ses développements actuels
- ▶ Informations complémentaires sur le projet

Cette page est destinée à s'enrichir progressivement (toutes les rubriques sont en cours de développement) pour:

- mieux répondre aux attentes des différents acteurs concernés par CARE (entreprises, organisations publiques, académiques, ONG, etc.) et
- fournir des informations les plus précises possibles sur CARE

N'hésitez pas à contacter le CERCES si vous avez une question sur CARE non abordée sur cette page.

Nota Bene: CARE ne signifie plus "Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement"

Mise à jour: 09/02/2022

Faible utilisation des données environnementales en Finance



L'existence d'une instance permanente RSE favorise l'utilisation des données dans les outils de gestion. En effet, celles-ci sont utilisées dans 63% des cas lorsque cette instance existe contre 28% lorsqu'elle n'existe pas.

Ces données environnementales sont-elles utilisées dans des outils de gestion de l'organisation ?

Votre entreprise dispose-t-elle d'une instance permanente « RSE » ou « développement durable » ?	Où dans...							Total des OUI		
	Ne sait pas	Non	la procédure budgétaire	les tableaux de bord	Tout(s) organis.	la compt. analytique	avec les SSP	sans les SSP		
OUI	10,2%	14,3%	41%	32,2%	4,7%	9,7%	64,3%	42,8%		
NON	10%	33,8%	3%	30%	3,3%	10%	25,3%	26,4%		
PAS REP.	21,4%	32,9%	0%	7,3%	0%	14,3%	21,4%	22,3%		
TOTAL	18,7%	31%	4,2%	19,3%	6,8%	8,8%	58%	42,7%		

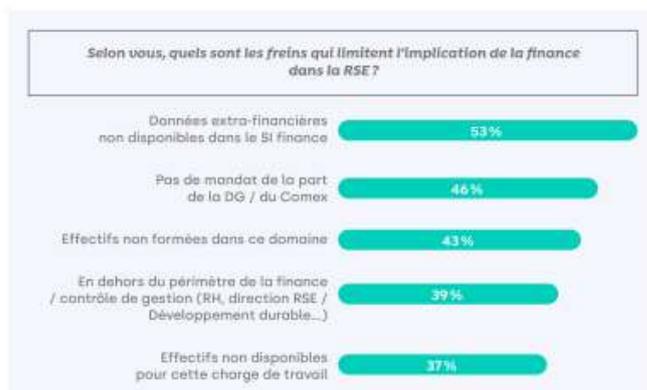
Intégration financière et comptabilités socio-environnementales

Contributions possibles de la Finance selon les financiers



Freins à l'intégration financière

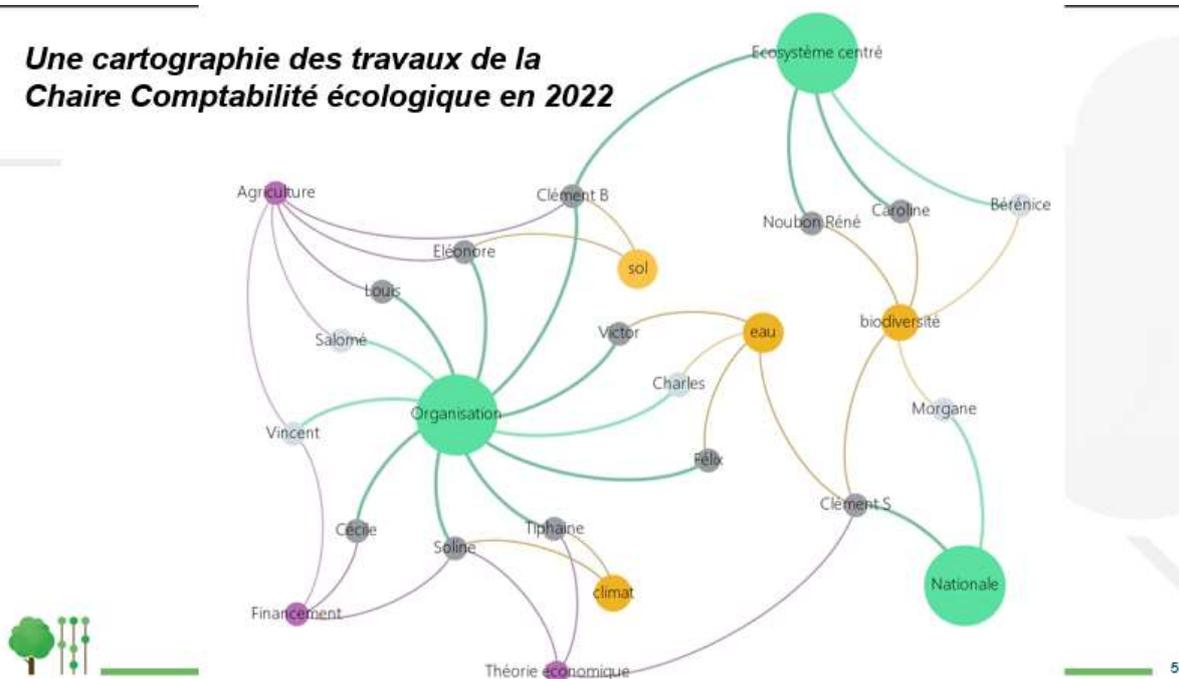
Parmi les freins évoqués au développement de l'intégration financière, c'est avant tout le manque de données extra-financières qui est souligné mais pas uniquement. L'absence de mandat [de légitimité?], de compétences nécessaires ou tout simplement de bras sont aussi citées :



Il est à noter que l'existence ou non d'une entité permanente RSE n'influence ni l'ordre d'importance des critères cités. Il en est de même avec la taille des organisations. Ces limites se posent donc pour toutes les organisations quel que soit leur taille, leurs moyens et leurs avancées en RSE.

45. Enquête Présentation de la "toile" des liens entre les thèses portées par la
Chaire en comptabilité écologique (planche 55 – juin 2022)

*Une cartographie des travaux de la
Chaire Comptabilité écologique en 2022*



RÉSUMÉ

Quels sont les freins et leviers à la mise en œuvre d'une comptabilité en soutenabilité forte ? Cette thèse aborde cette question à partir de la littérature sur les Comptabilités Environnementales et Sociales (CES), de la comptabilité critique et du terrain d'une expérimentation pilote du modèle CARE - *Comprehensive Accounting in Respect of Ecology* -, conçu pour représenter ce niveau de soutenabilité.

Elle conclut à l'existence de nombreux freins : certains similaires à ceux rencontrés par les innovations comptables, d'autres liés à la modélisation exigeante de CARE qui soulève la question fondamentale de la place de l'entreprise dans la société. Elle montre également le rôle de l'écosystème environnant en soutien à la dissémination du modèle. Elle aborde également les enjeux du rôle des professionnels du chiffre. Elle invite à approfondir ces perspectives de recherche compte tenu du caractère encore expérimental du modèle et de l'évolution rapide de l'environnement législatif.

MOTS CLÉS

Comptabilité, soutenabilité, Comptabilités Environnementales et Sociales, freins, leviers.

ABSTRACT

What are the obstacles and levers to the implementation of strong sustainability accounting? This thesis addresses the question on the basis of the literature on Environmental and Social Accounting (ESA), of critical accounting and the field of a pilot experiment of the CARE model -*Comprehensive Accounting in Respect of Ecology*-, designed to represent this level of sustainability.

It concludes that there are many obstacles: some ones similar to those encountered by accounting innovations, others linked to the demanding modelling of CARE, which raises the fundamental question of the role of firms in society. Moreover, it shows the role of the surrounding ecosystem in supporting the dissemination of the model. It also discusses the role of the accountants. It suggests further exploration of these research perspectives, considering the character still experimental of the model and the rapid evolution of the legislative environment.

KEYWORDS

Accounting, sustainability, Environmental and Social Accounting, obstacles, levers.