

PROPOSITION DE SUJET POUR UN CONTRAT DOCTORAL

Laboratoire LITHORAL
<p>Titre de la thèse</p> <p>Comment une expérimentation de comptabilité socio-environnementale permet d’opérationnaliser et pérenniser la démarche responsable d’un établissement d’enseignement supérieur ?</p>
<p>Direction de la thèse <i>directeur-trice-s (grade, HDR) et éventuels co-directeur-trice-s</i></p> <p>Pierre Baret (Excelia) et Pierre Labardin</p>
<p>Adéquation scientifique avec les priorités de l’établissement</p> <p>La comptabilité socio-environnementale (et le modèle CARE) permet de dépasser la seule comptabilité financière. Le projet permet de comprendre comment ces modèles innovants s’appliquent aux établissements d’ESR. Le travail du doctorant</p> <p>La durabilité des organisations est au cœur du sujet.</p>
<p>Descriptif du sujet <i>(enjeux scientifiques, applicatifs, sociétaux...)</i></p> <p><u>Contextualisation sociétale du projet de thèse :</u></p> <p>La place des sciences de gestion dans la transition écologique et sociale peut-être légitimement questionnée. En effet, les différentes disciplines de gestion ont largement contribué à l’élaboration et au déploiement de pratiques et outils peu compatibles avec les enjeux de durabilité (Labardin et alii, à paraître). Nombre de travaux se sont focalisés sur l’amélioration de la performance financière, les gains de productivités, l’incitation à consommer, etc. Le champ de la comptabilité s’est également largement inscrit dans cette perspective. Les modèles et normes comptables qui se sont diffusés dans le monde des affaires s’attachent à mettre en évidence ce qui est mis en œuvre, au sein des organisations (entreprises privées, structures publiques, associations...) pour préserver, voire développer le capital financier. L’humain et la nature n’y sont analysés que comme des ressources au service de ce qui est « capital », au sens étymologique du terme, donc « essentiel » : le financier. Ceci est tellement ancré dans nos schémas de pensée qu’il est évident pour tous que lorsque l’on traite du « capital », il s’agit du capital financier. De même, il n’y a rien de choquant à raisonner en termes de « ressources humaines » ou de « ressources naturelles ».</p> <p>Nos organisations sont donc soumises à des modèles comptables où le social et l’environnement sont des ressources au service de ce qui est « capital », à savoir le financier (Baret, 2018). De fait, une entreprise qui porte atteinte à la santé de ses travailleurs ou pollue l’environnement peut faire l’objet de procès. Mais son existence même n’est pas remise en cause. A l’inverse, si elle porte atteinte au capital financier -i.e. est déficitaire-, elle est condamnée à disparaître -faire faillite- si elle ne remédie pas au problème.</p> <p>On comprend là la dimension performative du modèle comptable. Par construction, il fait advenir un mode de gestion donné de l’entreprise. Le dirigeant, évalué à l’aune de normes axées sur sa capacité à préserver et faire fructifier un capital financier, focalisera sa gestion de l’organisation sur cet objectif. Les théories économiques dominantes invitent même à « maximiser » cet objectif de rentabilité financière. La célèbre citation du Nobel d’économie Milton Friedman (1962) “There is one and only one social responsibility of business: to use its resources and engage in activities designed to increase its profits” illustre parfaitement l’impact « politique » des modèles comptables.</p> <p>Pour autant, cette dimension performative est très largement ignorée. Les normes comptables en vigueur sont tellement « métabolisées » par nos sociétés qu’elles sont assimilées à des « vérités immanentes ». Ainsi, elles sont appliquées dans les entreprises sans que personne n’imagine qu’elles puissent être remises en cause. De même, elles sont enseignées à nos étudiants comme un outil de gestion neutre et objectif, admis par tous, devant être appliqué mécaniquement. On occulte le fait que les modèles et normes comptables sont des constructions humaines. Elles sont</p>

destinées à proposer une représentation simplifiée de l'entreprise. Si des investisseurs ont besoin de suivre les flux financiers pour s'assurer de la bonne gestion de leurs apports, alors on construit un modèle centré sur le capital financier. Mais si l'on estime que la vocation d'une organisation ne se limite pas à l'intérêt de ses financeurs, qu'elle doit également intégrer des enjeux sociaux et environnementaux, alors le modèle comptable doit être revu.

Objet de la thèse :

L'objet du présent projet de thèse est d'explorer la possibilité d'existence de nouveaux modèles comptables et leurs impacts sur des organisations qui se veulent socialement et environnementalement responsables. Le postulat sous-jacent à cette recherche est de considérer que la mise en place effective d'une démarche responsable est indissociable de l'implémentation d'un modèle comptable intégrant le social et l'environnement au même titre que le financier.

Plus précisément, ce projet de thèse s'intéressera à un modèle de comptabilité socio-environnementale particulier : le modèle CARE (Comprehensive Accounting in Respect of Ecology) (Rambaud & Richard, 2015; Richard, 2012; 2020) ; Rambaud, 2022). La caractéristique de ce modèle est de considérer que l'environnement et le social sont aussi « capitaux » que le financier. En ce sens, on raisonnera en termes de comptabilité multi-capitaux et de comptabilité intégrée. L'organisation devra donc rendre compte de ce qu'elle met en œuvre pour maintenir les capitaux sociaux et les capitaux environnementaux, en parallèle du capital financier. Ces « capitaux » ne sont pas substituables. Une dégradation du capital financier ou du capital humain ne peut être financièrement compensée. La « valeur » d'un capital humain ou environnemental sera appréciée à l'aune de son coût de préservation. Cela évite de recourir au concept d'externalités (dont les méthodes d'évaluation sont discutables et qui présuppose une commensurabilité des capitaux financiers, humains et environnementaux).

L'objet de la thèse ne portera pas sur l'élaboration même du modèle comptable (ceci est l'objet d'autres programmes de recherche), mais sur l'impact de sa mise en œuvre dans une organisation. Il s'agira de comprendre dans quelle mesure le déploiement effectif d'un tel modèle contribue à l'opérationnalisation effective d'une démarche socialement et environnementalement responsable. Le doctorant étudiera comment le co-déploiement de l'expérimentation CARE permet de former et de mobiliser les personnels aux enjeux et la mise en œuvre de la transition écologique et sociale, mais également de dialoguer et d'impliquer les parties prenantes. En d'autres termes, il s'agira d'étudier comment l'expérimentation du modèle CARE permet de faire vivre la démarche responsable et donne du sens aux parties prenantes internes et externes quant à la raison d'être de l'organisation.

Terrain et méthodologie :

Il existe différentes expérimentations CARE. Mais aucune application n'existe dans un établissement d'enseignement supérieur (désormais EES). L'école de commerce Excelia se caractérise par le fait que la RSE y est considéré comme un axe majeur, à la fois en termes de pratiques, d'enseignement et de recherche. Cet EES constitue donc un terrain de recherche a priori parfaitement pertinent. L'objectif est donc d'appréhender ce terrain via une méthodologie qualitative in situ, au travers d'une approche longitudinale appliquée à une étude de cas unique (Helfrich, 2019; Yin, 2018). Ainsi, c'est la méthode de la recherche-intervention qui sera pressentie (David et al., 2013; Savall & Zardet, 2004, 2014) ; Cappelletti et Khenniche, 2023). Cette méthode immerge le chercheur dans l'organisation qu'il étudie (ici Excelia). Il interagit avec les acteurs observés (ici, les collaborateurs de l'EES, ses étudiants et, plus largement, ses parties prenantes externes qui participeront au processus de co-détermination de ce qui est « capital à préserver » ainsi qu'au processus de définition du « bon état » de ces capitaux). Il s'agit d'une méthodologie collaborative à visée transformative (Van de Ven & Johnson, 2006 ; Buono et al., 2018 ; Cappelletti et Khenniche, 2023) dont l'enjeu est de coconstruire des connaissances « rigoureuses sur le plan scientifique [et] utiles pour la vie des organisations » (Asselineau et al., 2022), donc, plus largement, proposer des prescriptions utiles pour la société (Bedouret, Dupleix, 2019).

Cadres théoriques pressentis :

Pour comprendre comment l'expérimentation CARE impacte l'EES et ses parties prenantes, plusieurs cadres théoriques, apportant des éclairages complémentaires, seront envisagés dans le cadre de la thèse. D'abord celui de l'acteur-réseau ou ANT -Actor Network Theory- (Latour & Guilhot, 2007) qui permet de comprendre comment une organisation s'approprie une innovation managériale, en l'occurrence un nouveau modèle comptable. Ensuite, celui des outils de gestion (Chiapello & Gilbert, 2013; De Vaujany, 2006; Grimand, 2012) qui permet d'appréhender la manière dont les parties prenantes internes et externes d'Excelia impactent et sont impactés par un modèle comptable innovant. Parallèlement, deux autres cadres théoriques pourront être ponctuellement mobilisés. D'une part, le sensemaking (David, 2006; Weick, 1995) pertinent pour comprendre comment un outil de comptabilité élargie peut être porteur de sens pour les collaborateurs d'une organisation. D'autre part, l'apprentissage organisationnel (Senge, 1994) utile pour analyser comment l'organisation dans son ensemble s'approprie et évolue du fait de l'outil comptable. Bien évidemment, cette thèse s'appuiera également sur l'abondante littérature existante en matière de RSE et de développement durable.

Étapes de l'expérimentation CARE au sein de l'établissement d'enseignement supérieur :

Concrètement il s'agit d'une expérimentation d'un modèle de comptabilité socio-environnementale car la thèse n'a pas pour ambition finale d'implémenter un système comptable alternatif au modèle standard au sein d'Excelia (ce ne serait pas réaliste), mais de comprendre comment l'initiation du processus d'opérationnalisation du modèle CARE serait de nature à renforcer, structurer et mettre en cohérence la démarche responsable d'un établissement d'enseignement supérieur. Pour ce faire, le travail pourra se structurer en 5 étapes :

1°) Une étape de co-détermination des capitaux extra-financier. Il s'agira de mobiliser les parties prenantes internes et externes d'Excelia (notamment les personnels et les étudiants) pour identifier quels capitaux humains et naturels sont capitaux à préserver. Cette première phase est majeure car elle permet de sensibiliser et d'impliquer de nombreux acteurs autour des enjeux de RSE, de les pousser à une réflexion approfondie sur ce qui peut être « capital » pour un EES. Elle permet également d'amorcer le dialogue avec les parties prenantes externes à l'école autour de la construction des « traducteurs d'état » (qui sont l'ensemble des indicateurs et/ou acteurs capables de renseigner concrètement Excelia sur l'état des capitaux à préserver et les seuils à ne pas dépasser).

2) Une étape d'insertion des capitaux dans le modèle d'affaire. Il s'agit, là, de construire des tableaux de bords permettant de suivre dans le temps l'état des capitaux (et l'éventuel dépassement de leurs seuils de préservation). Cela permet à Excelia de comprendre précisément comment les capitaux préalablement identifiés participent à son activité et quel est le support réel de sa création de valeur.

3) Une étape de planification des actions de préservation. Il s'agit de définir les actions de préservation et/ou de restauration qui seront requises quand il est anticipé que des emplois de capitaux conduiront à un dépassement des seuils de préservation.

4) Une étape de prise en compte de la chaîne de valeur. Il s'agit de requalifier et réévaluer les flux entrants et sortants de l'EES le long de sa chaîne de valeur. L'objectif est d'appréhender capitaux sociaux et environnementaux en amont de la chaîne de sous-traitance (fournisseurs d'ordinateurs, solutions de stockage des données, etc.), mais aussi en aval (étudiants, entreprises finançant l'alternance, parents, etc.).

5) Une étape de structuration des coûts de préservation. Dans la logique du modèle CARE, la valeur d'un capital est fondée sur le coût de sa préservation. Cela permet de d'éviter de recourir au concept d'externalité qui repose sur des méthodes d'évaluation fragiles et discutables, visant à internaliser les effets externes (donc financiariser la nature et les êtres humains). Le postulat sous-jacent est que la dégradation d'un capital social ou environnemental ne peut être financièrement compensé. Dans cette étape, il convient donc d'estimer les coûts des actions nécessaires pour préserver les entités considérées capitales à préserver (définies lors de l'étape 1). Cela permet d'obtenir une évaluation monétaire de chaque capital extra-financier. In fine, on obtient, alors, une comptabilité intégrée.

Notons qu'aller au-delà de l'expérimentation, pour obtenir une comptabilité socio-environnementale opérationnelle, impliquerait ensuite trois autres étapes : 1) reprendre le modèle d'affaire en intégrant les coûts (donc construire une comptabilité intégrée via un plan de comptes, cartographiant activités d'exploitation et de préservation de l'organisation afin de pouvoir comparer les coûts de préservation engagés par rapport à ceux budgétés ; 2) formaliser le bilan, le compte de résultat et l'annexe ; 3) faire une analyse intégrée.

Ces trois dernières étapes sont de nature strictement comptable. Elles ne correspondent donc pas à l'objet de la thèse qui vise à comprendre comment une expérimentation de comptabilité socio-environnementale permet d'opérationnaliser et pérenniser la démarche responsable d'un établissement d'enseignement supérieur. En outre, il ne serait pas réaliste d'envisager de les mettre en œuvre dans le cadre d'une thèse, eut égard aux contraintes légales auxquelles est soumis un EES comme Excelia.

Conclusion :

Outre les contributions théoriques évoquées précédemment (test de la portée explicative de différents cadres d'analyses complémentaires pour comprendre comment les différentes parties prenantes d'un EES impactent et sont impactée par une expérimentation de comptabilité socio-environnementale), ce projet de thèse est destiné à avoir x type de retombées managériales :

- Accompagner les parties prenantes internes et externes d'Excelia, ainsi que la direction générale de l'EES, dans l'opérationnalisation et la pérennisation de la démarche responsable ;
- Éclairer l'usage fait des capitaux sociaux et environnementaux par l'EES ;

- Inscrire les EES dans la logique de double matérialité inhérente à l'entrée en vigueur de la CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) qui va désormais normer le reporting de durabilité d'un grand nombre d'entreprises.

Bibliographie synthétique :

Asselineau, A., Combaudon, C., & Fouré-Joopen, H. (2022). (In)Validation scientifique d'une nouvelle approche du management par la recherche-intervention : Cas de 12 entreprises « libérées »: *Recherches en Sciences de Gestion*, N° 150(3), 31-55. <https://doi.org/10.3917/resg.150.0031>

Baret, P. (2018). Analyse et formalisation du processus d'institutionnalisation de la responsabilité sociale au sein des entreprises, Mémoire d'HDR, Université de Poitiers.

Bedouret, L., Dupleix, A. (2019). Impact sociétal de la recherche : évaluation et perspectives. *Techniques de l'Ingenieur*, (hal-02404043).

Cappelletti, L., Samia Khenniche, S. (2023). La recherche-intervention en CCA. Une analyse réflexive.. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, A paraître. (hal-04291704)

Chiapello, È., & Gilbert, P. (2013). Sociologie des outils de gestion : Introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation de gestion. *la Découverte*.

David, A. (s. d.). Sensemaking, outils de gestion et activités de conception : Quatre rapprochement. In *Les défis du sensemaking en entreprise (Economica*, p. 249-267).

David, A., Hatchuel, A., & Laufer, R. (2013). *New foundations of management research : Elements of epistemology for the management sciences*. Transvalor-Presses des Mines.

De Vaujany, F. X. (2006). Pour une théorie de l'appropriation des outils de gestion : Vers un dépassement de l'opposition conception-usage: *Management & Avenir*, n° 9(3), 109-126. <https://doi.org/10.3917/mav.009.0109>

Grimand, A. (2012). L'appropriation des outils de gestion et ses effets sur les dynamiques organisationnelles : Le cas du déploiement d'un référentiel des emplois et des compétences: *Management & Avenir*, n° 54(4), 237-257. <https://doi.org/10.3917/mav.054.0237>

Helfrich, V. (2019). Le statut prototypique de l'étude de cas : Les prémices d'un programme épistémologique: *Vie & sciences de l'entreprise*, N° 207(1), 178-186. <https://doi.org/10.3917/vse.207.0178>

Labardin, P., Loizeau, J., Fabre, A. et Carn, C. (à paraître), L'hévéa qui gâche la forêt. Ce que la circulation des prix de revient fait à la forêt coloniale. *Revue Française de Gestion*, numéro spécial Anthropocène.

Latour, B., & Guilhot, N. (2007). *Changer de société, refaire de la sociologie*. la Découverte.

Rambaud, A., & Richard, J. (2015). The "Triple Depreciation Line" instead of the "Triple Bottom Line" : Towards a genuine integrated reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 92-116. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.01.012>

Rambaud, A. (2022). CARE : repenser la comptabilité sur des bases écologiques. *L'Économie politique*, 93, 34-49. <https://www.cairn.info/revue--2022-1-page-34.htm>.

Richard, J. (2012). *Comptabilité et développement durable*. Economica.

Richard, J., & Rambaud, A. (2020). *Révolution comptable : Pour une entreprise écologique et sociale*. les Éditions de l'Atelier-les Éditions ouvrières.

Savall, H., & Zardet, V. (2004). *Recherche en sciences de gestion : Approche qualimétrique: observer l'objet complexe*. Editions Economica.

Savall, H., & Zardet, V. (2014). Action research and intervention research in the French landscape of organizational research : The case of ISEOR. *International Journal of Organizational Analysis*, 22(4), 551-572. <https://doi.org/10.1108/IJOA-06-2013-0675>

Senge, P. M. (1994). *The fifth discipline : The art and practice of the learning organization* (1. Currency paperback ed). Currency Doubleday.

Weick, K. E. (1995). *Sensemaking in organizations*. Sage Publications.

Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications : Design and methods* (Sixth edition). SAGE.

<p><u>Contexte partenarial</u> <i>(cotutelle internationale, EU-CONEXUS, partenariat avec un autre laboratoire, une entreprise...)</i></p> <p>Partenariat avec Excelia.</p>
<p><u>Impacts</u> <i>(scientifiques, technologiques, socio-économiques, environnementaux, sociétaux...)</i></p> <p>Au-delà de la seule contribution scientifique au champ de la comptabilité, cette thèse offrira un premier exemple d'implémentation d'une comptabilité socio-environnementale sur le territoire qui peut intéresser l'université mais aussi les entreprises du territoire.</p> <p>Les transformations managériales induites par la mise en place de cette comptabilité seront également documentées et permettront aux entreprises ou institutions proches d'en mesurer l'intérêt.</p>
<p><u>Programme de travail du doctorant</u> <i>(tâches confiées au doctorant)</i></p> <p>Première année : recherche documentaire et mise en œuvre de la méthode CARE.</p> <p>Deuxième année : travail théorique et finalisation de la mise en œuvre de la méthode CARE.</p> <p>Troisième année : rédaction.</p> <p><u>Calendrier de réalisation</u></p> <p>2024/2027</p>
<p><u>Accompagnement du doctorant / Fonctionnement de la thèse</u> <i>(accompagnement humain, matériel, financier, en particulier pour la prise en charge du fonctionnement de la thèse et des dépenses associées)</i></p> <p>Le co-encadrement entre La Rochelle Université (LITHORAL) et Excelia permettra de bénéficier d'un nombre d'enseignants-chercheurs plus important. Il bénéficiera de dispositifs d'accompagnements comme les lectures des classiques au sein du laboratoire.</p> <p>La prise en charge des moyens financiers et du fonctionnement sera assurée par Excelia.</p>