

## **Comment préparer une entreprise d'économie sociale à la CSRD ? Le cas des Ateliers du Saupont**

**Auteur :** Bonmariage, Sarah

**Promoteur(s) :** Mertens de Wilmars, Sybille

**Faculté :** HEC-Ecole de gestion de l'Université de Liège

**Diplôme :** Master en sciences de gestion, à finalité spécialisée en management général (Horaire décalé)

**Année académique :** 2023-2024

**URI/URL :** <http://hdl.handle.net/2268.2/22232>

---

### *Avertissement à l'attention des usagers :*

*Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.*

*Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.*

---



# **Comment préparer une entreprise d'économie sociale à la CSRD ?**

## **Le cas des Ateliers du Saupont**

Promoteur :

Sybille MERTENS DE WILMARS

Lecteur(s) :

Étienne GENIN

Bruno GEMENNE

Travail de fin d'études présenté par

**Sarah BONMARIAGE**

en vue de l'obtention du diplôme de

Master en sciences de gestion à finalité spécialisée  
en management général (H.D.)

Année académique 2023/2024



## Remerciements

*Merci à mon époux, Xavier, pour son soutien sans faille depuis plus de vingt ans et pour n'avoir jamais cessé de croire que je pouvais y arriver.*

*Merci à Héloïse et Samuel, arrivés pendant ce Master. Il m'aura fallu le triple de l'énergie pour y parvenir, mais au prix de mille fois plus de bonheur.*

*Merci aux quatre merveilleux grands-parents des deux petits êtres susmentionnés pour leur aide, leur soutien, et surtout, surtout (!) leur patience.*

*Merci à ma promotrice, Sybille Mertens, pour avoir accueilli mon idée tardive, sculpté ma question de recherche et m'avoir aidée à transformer tout ceci en un projet stimulant, que j'espère avoir mené à bon port.*

*Merci à Margaux Dandoy pour la réactivité, la motivation, et les paroles encourageantes tout au long de nos échanges.*

*Merci à Etienne Genin pour son aide infinie, sa disponibilité, ses encouragements et la collaboration personnelle et professionnelle de grande qualité.*

*Merci à Lola Gigougnon pour ses interventions pertinentes et sa gentillesse lors de nos rencontres.*

## Table des matières

Remerciements.....	
Table des matières.....	
Partie I – Éléments de théorie .....	1
1. Introduction .....	1
1.1. Problématique et question de recherche.....	2
2. Cadre normatif des obligations de reporting extra-financier.....	4
2.1. Historique.....	4
2.2. CSRD & ESG (Environnement, Social et Gouvernance).....	5
2.3. Historique.....	5
2.3.1. ESG (Environmental, Social and Governance) .....	7
2.4. Implications de la CSRD.....	8
3. Le principe de double matérialité.....	9
4. La notion de durabilité.....	9
5. La notion de parties prenantes.....	10
6. Théorie de la légitimité.....	11
7. Le reporting ESG .....	17
8. L'émergence d'une économie sociale .....	18
8.1. Les entreprises d'économie sociale .....	18
8.1.1. Indicateurs économiques.....	20
8.1.2. Indicateurs sociaux de l'économie sociale.....	21
8.1.3. Structure de gouvernance .....	22
8.2. Faiblesses et limites des entreprises d'économie sociale .....	24
8.2.1. L'exclusion initiale des petites et moyennes entreprises (PME) .....	24
8.2.2. Conflit entre le reporting et la mission sociétale des entreprises d'économie sociale .....	27
9. Les Entreprises de Travail Adapté (ETA) .....	29
9.1. L'eweta.....	30
9.2. Historique.....	30
10. Les Ateliers du Saupont .....	31
10.1. État des lieux du reporting extra-financier .....	33
11. Genèse du projet « SDG Impulse » .....	34
11.1. Escap .....	34
11.2. SDG Impulse (2024).....	35
12. Conclusions du chapitre théorique .....	37
Partie II – Éléments empiriques .....	40
Avant-propos .....	40
1. Introduction et méthodologie .....	40
2. Déroulé du projet-pilote (avril – octobre 2024) .....	42
3. Première auto-évaluation du saupont (2021-2022).....	44
4. Position sur le reporting extra-financier.....	47
5. Test de la plateforme sdg impulse (2024) .....	48
5.1. Étape 1 : Diagnostic organisationnel .....	48
5.1.1. Questionnaire discriminant .....	49
5.1.2. Gestion des désaccords .....	50
5.2. Étape 2 : Graphique objectifs de développement durable.....	51
5.3. Étape 3 : Consultation des parties prenantes.....	56
5.4. Étape 4 : Stratégie et reporting .....	57
6. Impact sur le renforcement de la légitimité de l'entreprise.....	59
7. Conclusion de l'observation de l'outil et pistes d'amélioration .....	62

7.1. Développement futurs (envisagés).....	63
7.2. Recommandations et pistes d'amélioration.....	64
8. Conclusion générale.....	67
9. Bibliographie.....	70
8. Annexes.....	76

## PARTIE I – ÉLÉMENTS DE THÉORIE

### 1. INTRODUCTION

À l'époque où les ressources de la planète se tarissent et que les mesures mises en place pour mieux penser notre économie se multiplient, les initiatives sociales sont également de plus en plus nombreuses, au point de ne plus être uniquement une démarche éthique. Aujourd'hui, la dimension sociale est véritablement devenue un processus réglementé et soumis à plus de contrôle, mais également une priorité morale. Nombreux sont ceux qui repensent intégralement leur manière de consommer, économiquement mais aussi éthiquement ou socialement et façonnent une nouvelle manière de penser l'avenir, sous l'angle de la durabilité.

Cette préoccupation est au centre de toute l'attention des Nations Unies, qui cherchent notamment, et depuis plusieurs années, à pousser les entreprises à mieux s'arrimer aux plans de durabilité envisagés pour le futur. Pour faire face à la complexité et à la diversité des défis du développement durable, les institutions mondiales ont décidé d'implémenter des réglementations contraignantes et de donner un cadre normatif à diverses préoccupations environnementales, sociales, etc. C'est ainsi qu'en 2015, les Nations-Unies ont développé 17 objectifs de développement durable (ci-après nommés « ODD ») censés aider la société dans son ensemble à agir pour protéger la planète, éradiquer la pauvreté et faire en sorte que les êtres humains vivent en paix et dans la prospérité d'ici à 2030<sup>1</sup>. Toutefois, si ces objectifs semblent cadrer avec les préoccupations actuelles, leur implémentation n'est pas nécessairement sur la bonne voie. Les Nations Unies ont-elles-mêmes tiré la sonnette d'alarme et fait le constat de la (trop) lente progression de l'implémentation de ces 17 objectifs de développement durable :

*La réalisation des objectifs de développement durable est menacée. À mi-parcours de l'échéance du Programme 2030, nous constatons avec une vive inquiétude que les progrès réalisés pour la plupart des objectifs de développement durable sont soit beaucoup trop lents, soit en régression par rapport à la situation de départ en 2015. Notre monde traverse actuellement une multitude de crises. Nous assistons à un recul des acquis de plusieurs années de développement durable.<sup>2</sup>*

À l'échelle européenne, les choses s'accroissent également et les dispositions de rapport sur la durabilité des entreprises se renforcent jusqu'à devenir de plus en plus contraignantes. C'est dans ce contexte qu'a émergé la CSRD<sup>3</sup> (Corporate Sustainability Reporting Directive), directive édictée par la Commission européenne, entrée en vigueur en 2024. Son objectif est à la fois simple et complexe : mieux encadrer les rapports (hors financiers) des entreprises concernant le développement durable et ainsi permettre d'éviter l'écoblanchiment<sup>4</sup>, mieux connu sous l'anglicisme « greenwashing ». Actuellement, seules les entreprises ayant plus de 500 employés y étaient soumises, mais la CSRD s'intéressera à (et impactera) tout type d'entreprise, ce qui entraînera des conséquences non-négligeables sur les plus petites structures, intermédiaires ou parties prenantes de l'activité d'entreprises de plus grand volume. Elles devront en effet se conformer, dès 2024, à toute une série

---

<sup>1</sup> PNUD (2024)

<sup>2</sup> Nations Unies (2023)

<sup>3</sup> Commission Européenne - Corporate Sustainability Reporting (2024)

<sup>4</sup> « *Utilisation fallacieuse d'arguments faisant état de bonnes pratiques écologiques dans des opérations de marketing ou de communication.* » (Larousse)

d'impératifs de reporting sur leurs performances extra-financières, dans un cadre réglementé et dans un souci d'harmonisation des données.

Dans le cadre de ce travail, nous avons souhaité nous intéresser à l'impact de ces nouvelles exigences sur un modèle d'entreprise bien particulier, celui des entreprises d'économie sociale et plus particulièrement des entreprises de travail adapté. Dans le principe, et eu égard à leur mission sociale intrinsèque, il serait aisé de penser que ces entreprises, qui ne visent pas nécessairement le profit, devraient déjà être plus avancées en termes de reporting extra-financier que les autres. Pourtant, il semble que les réticences en la matière restent légion et que les objectifs de développement durable, qui devraient idéalement constituer un objectif en tout ou en partie pour les entreprises d'économie sociale dans les années à venir, soient loin d'être implémentés. Mais dans ce cas, pourquoi sont-elles à égalité avec les entreprises plus classiques, voire moins loin ? Il pourrait justement être attendu d'une entreprise dont la finalité est plus éthique que commerciale d'être plus proactive en termes de reporting ou d'actions en faveur du développement durable mais il ne semble pas que cela soit le cas.

Certaines<sup>5</sup> études récentes ont évoqué une frilosité de ces entreprises sociales vis-à-vis du cadre normatif exigé pour le reporting extra-financier. Quels seraient ces freins ? Est-ce parce qu'elles sont en réalité plus impliquées dans les processus éthiques/sociaux que d'autres entreprises ? Sont-elles réfractaires à ce qu'elles pourraient percevoir comme une forme de révisionnisme de leurs actions ? In fine, comment poser concrètement la question de l'évaluation de cette performance extra-financière dans des entreprises dont c'est a priori la mission ? Comment les accompagner aisément dans ce qui ne sera prochainement plus uniquement un atout mais bien une obligation ? Ne pourrait-on pas considérer comme logique de demander des comptes à ceux qui n'en rendent pas ou pire, n'agissent pas en conformité avec la moindre exigence de durabilité, plutôt que de cibler des entreprises n'ayant parfois pas les moyens humains ou matériels de se conformer à des exigences à très brève échéance ? En effet, les PME ne disposent pas toujours d'outils de gestion adaptés à leurs besoins spécifiques.

### **1.1. PROBLÉMATIQUE ET QUESTION DE RECHERCHE**

En partant du postulat que la conformité aux exigences en matière de reporting pourrait constituer – pour les entreprises qui ne le font pas encore ou n'y sont pas encore contraintes – une charge supplémentaire d'une difficulté variable, il est impératif que les entreprises de plus petite envergure puissent y parvenir aisément, sans mobiliser des ressources dont elles ne disposent peut-être pas. Cette nouvelle directive étant contraignante pour toutes les entreprises, il est important que les institutions de taille plus modeste puissent s'y préparer au mieux et disposent d'outils utiles et pertinents.

Pour les accompagner dans cette transition et les aider à se conformer de manière fiable au cadre réglementaire qui deviendra le leur, le Centre d'Économie Sociale de HEC Liège (ci-après le « CES ») a développé un outil spécifiquement destiné aux entreprises qui devront prochainement rédiger un rapport de durabilité. Conçu en collaboration avec d'autres structures belges et acteurs de terrain, pour permettre l'accompagnement de ces structures vers l'implémentation de la CSRD, cette plateforme a pour but d'aider les entreprises à évaluer leurs points d'amélioration et autres leviers d'action (facteurs d'amélioration de la performance) puis de leur permettre de générer, au terme du projet, un reporting plus affiné de leurs performances extra-financières sous la forme d'un rapport compliant avec la CSRD. Nommé SDG Impulse (SDG pour « Sustainable Development Goals », le nom anglais des objectifs de développement durable), cet outil numérique et participatif de la gestion de

---

<sup>5</sup> Moratis et al., (2022) ; Pizzi et al. 2020) ; Meert S., Dufays S. (2023).

la durabilité est, comme son nom l'indique, axé sur les 17 ODD développés par les Nations Unies et vise à remplir trois objectifs complémentaires<sup>6</sup> :

1. Aider les PME à comprendre et à gérer leur performance extra-financières dans le temps ;
2. Faciliter l'élaboration de rapports de durabilité ;
3. Fournir aux PME une plateforme centrale favorisant l'inspiration, l'apprentissage collaboratif et la création de partenariats.

L'entreprise de demain doit être consciente, dans le contexte actuel, qu'elle doit (et devra) rendre des comptes sur la performance extra-financière. La CSRD deviendra certes un impératif légal à documenter que les entreprises ne pourront pas ignorer<sup>7</sup>, mais en amont de cette directive et de l'émergence des ODD, la notion de responsabilité sociale des entreprises au sens large occupe désormais une place sans cesse grandissante dans les préoccupations d'une entreprise et dépasse largement le cadre du reporting au sens strict. Plus question de demander uniquement de rendre des comptes sur le plan extra-financier, l'entreprise se doit désormais de respecter des critères éthiques, sociaux et de gouvernance.

Dans ce mémoire, nous commencerons par poser le cadre normatif de notre recherche : quels sont les objectifs de développement durable, quels sont les projets des Nations Unies, qu'est-ce que la CSRD, quel impact risque-t-elle d'avoir ? Nous rappellerons ce qu'est l'économie sociale, l'entreprise sociale et plus spécifiquement l'entreprise de travail adapté (en donnant quelques éléments sur l'entreprise de notre choix, les Ateliers du Saupont) : en quoi le fait d'être ce type d'entreprise change-t-il la donne par rapport à l'implémentation de directives européennes ? Les entreprises n'ayant pas la capacité de se battre sur les 17 objectifs de développement durable, faute de moyens ou de pertinence pour leur activité, quels sont donc les solutions que l'on peut apporter, les leviers à employer ? Comment aide-t-on une entreprise de ce type à être en ordre vis-à-vis des exigences attendues ?

Nous évoquerons également la question de la légitimité pour les entreprises, ainsi que la question de la dimension insuffisante du suivi des ESG : pourquoi ces entreprises ne sont-elles pas friandes de ce type de démonstration, et pourquoi elles devraient l'être. Nous décrivons ensuite les recherches du Centre d'Économie Sociale, le développement de l'outil SDG Impulse, dont le projet pilote vise à tester l'outil auprès d'entreprises prochainement soumises à cette directive, pour confirmer leurs besoins, les aider à se conformer, mais également, dans un second temps, identifier les développements nécessaires à apporter à l'outil pour qu'il réponde de façon intégrée et complète aux attentes des PME et de leurs parties prenantes, en matière de durabilité. Notre question subsidiaire est donc de chercher à savoir si un outil d'économie sociale, conçu par l'économie sociale et pour l'économie sociale pourrait réconcilier la nécessité de se conformer à des exigences contraignantes tout en préservant ou en augmentant la légitimité de l'entreprise ?

La seconde partie de notre travail sera donc empirique, et consacrée à l'implémentation de l'outil SDG Impulse au sein des Ateliers du Saupont, en prenant place comme membre du comité de pilotage (nous définirons ultérieurement ce que cela représente), aux côtés de l'équipe dirigeante. Cette place de choix, à proximité directe des détenteurs du processus de décision, nous permettra d'effectuer un reporting continu et diverses activités d'observation que nous relayerons auprès de l'équipe de SDG Impulse et documenterons dans ce travail.

L'objectif sera donc de réconcilier le principe de l'outil et son utilisation sur le terrain en posant la question suivante : pourquoi serait-il utile pour une entreprise d'économie sociale de développer un

---

<sup>6</sup> Présentation de l'outil SDG Impulse – HEC Liège (26/04/2024)

<sup>7</sup> CSRD : modalités et perspectives | EY - France

outil de reporting basé sur les ODD, et en quoi cet outil pourrait-il répondre à leur recherche de légitimité ?

## **2. CADRE NORMATIF DES OBLIGATIONS DE REPORTING EXTRA-FINANCIER**

### **2.1. HISTORIQUE**

Les Nations Unies œuvrent, au niveau mondial et depuis des années, à l'amélioration de la vie humaine dans son expression la plus large, luttant contre les inégalités, la pauvreté, la faim et en visant à proposer un monde meilleur à l'humanité. Dans cet esprit, elles travaillent sans relâche au développement de règles applicables uniformément dans le monde entier, pour contraindre les sphères d'influence à rendre des comptes sur leurs activités. C'est ainsi qu'ont été développés les 17 objectifs de développement durable, dont la dernière version date de 2015. La même année, les 192 pays membres (dont la Belgique) ont adopté ce cadre de référence en termes de durabilité, permettant d'aligner les objectifs sans équivoque et de mieux cadrer les domaines d'action où agir. L'objectif est donc d'atteindre, en commun et sur une période de quinze ans, un développement social soutenable d'ici à 2030. Les dix-sept objectifs sont les suivants<sup>8</sup> :

- |    |   |
|----|---|
| 1  | Pas de pauvreté   |
| 2  | Faim « zéro »   |
| 3  | Bonne santé et bien-être  |
| 4  | Éducation de qualité  |
| 5  | Égalité entre les sexes   |
| 6  | Eau propre et assainissement                                    |
| 7  | Énergie propre et d'un coût abordable                           |
| 8  | Travail décent et croissance économique                         |
| 9  | Industrie, innovation et infrastructure                         |
| 10 | Inégalités réduites   |
| 11 | Villes et communautés durables                                  |
| 12 | Consommation et production responsables                         |
| 13 | Mesures relatives à la lutte contre les changements climatiques |
| 14 | Vie aquatique   |
| 15 | Vie terrestre   |
| 16 | Paix, justice et institutions efficaces                         |
| 17 | Partenariats pour la réalisation des objectifs                  |

Leur progression est régulièrement évaluée grâce à 169 sous-objectifs et 244 indicateurs qui leur sont associés. Au terme des quinze années prévues pour leur implémentation, l'année 2030 devrait voir surgir de nouveaux objectifs de développement durable actualisés en fonction des résultats obtenus et des objectifs à poursuivre.

Jadis, les ODD étaient intitulés « objectifs du millénaire pour le développement » (OMD) car ils concernaient principalement les pays du sud, ou certains états de manière générale. À l'heure actuelle, les objectifs de développement durable ne concernent plus seulement certains acteurs précis mais bien tous les acteurs de la société. Par ailleurs, là où la dimension sociale était auparavant prégnante, les considérations primordiales sont aujourd'hui davantage

---

<sup>8</sup> Sachs et al. (2022)

environnementales ou écologiques (et donc intégrées aux ODD). L'approche précédente a notamment été complexifiée car le concept de durabilité lui-même est difficile, imprécis et constamment discuté.

Les Nations Unies ont donc assis leur volonté de développer un cadre normatif qui puisse permettre de renforcer celui dans lequel l'évolution pouvait et peut être mesurée, en dépassant celui des OMD. Ils serviront donc de base mais seront complétés en fonction de ce qu'ils n'ont pas réussi à atteindre.<sup>9</sup> En plus de dépasser le simple développement des priorités, le rapport des Nations Unies propose des objectifs élargis d'objectifs économiques, sociaux et environnementaux et définit des moyens d'implémentation. Cette approche intégrée devrait permettre de mieux créer des liens et interconnexions entre ces objectifs et leurs cibles et assurer une implémentation plus efficace.

Les ODD et leurs cibles sont intégrées, doivent pouvoir s'appliquer universellement tout en prenant en compte les spécificités de chaque nation. Ils sont décidés/élaborés de façon globale et chaque gouvernement est libre de décider de la manière dont ils doivent être implémentés dans les champs économiques, sociaux et environnementaux.<sup>10</sup> De cette façon, les Nations Unies reconnaissent la spécificité de chaque pays et les défis particuliers qui ne peuvent être adressés de façon unilatérale ou uniforme partout dans le monde.<sup>11</sup>

## **2.2. CSRD<sup>12</sup> & ESG (ENVIRONNEMENT, SOCIAL ET GOUVERNANCE)<sup>13</sup>**

Qu'il s'agisse des conflits et de l'incertitude géopolitique, de la pandémie ou de l'urgence des rapports du GIEC concernant le réchauffement climatique, les sources d'énergie sont devenues une préoccupation principale dans la gouvernance. À partir de 2024, et comme nous venons de l'expliquer, les entreprises se verront donc obligées d'augmenter significativement leur reporting en termes de durabilité, afin d'éviter de se voir reprocher une transparence insuffisante en termes de durabilité. En obligeant les entreprises à rendre compte de leurs performances de manière plus détaillée et transparente, la CSRD vise à accroître la responsabilité des entreprises vis-à-vis de leurs impacts environnementaux et sociaux. Mais en devenant à ce point contraignante, la CSRD entraîne un impact important pour les parties prenantes des entreprises soumises à cette nouvelle réglementation. Les PME devront, dans le futur, rendre des comptes aussi précis que possibles sur les objectifs de durabilité, l'objectif étant d'améliorer les exigences de reporting pour les entreprises et de faciliter l'harmonisation de ces rapports.

## **2.3. HISTORIQUE**

Née de la directive NFRD (Non-Financial Reporting Directive)<sup>14</sup> précédemment adoptée en 2014 et entrée en vigueur en 2017, la CSRD doit non seulement renforcer mais surtout remplacer cette directive précédente en se montrant clairement plus exigeante en termes de reporting ESG (Environnement, Social et Gouvernance), dans le but avoué d'établir une uniformité dans le

---

<sup>9</sup> Agenda 2030 - Nations Unies (2015)

<sup>10</sup> Agenda 2030 - Nations Unies (2015)

<sup>11</sup> Agenda 2030 - Nations Unies (2015)

<sup>12</sup> CSRD (Texte intégral) (2022)

<sup>13</sup> Admin, & Admin. (2023).

<sup>14</sup> NFRD (Texte intégral) (2014)

reporting au sein de l'Union Européenne, et de permettre une plus grande confiance dans les résultats présentés et l'implémentation de directives de durabilité efficaces <sup>15</sup>.

*La NFRD, introduite en 2014, visait à obliger les grandes entreprises à publier des informations sur leurs impacts environnementaux, sociaux et de gouvernance. Cependant, elle a été critiquée pour son manque d'ambition et de cohérence. La CSRD vise à remédier à ces lacunes en élargissant la couverture des entreprises et en établissant des normes claires pour la collecte et la présentation des informations. Elle cherche également à rendre les informations sur le développement durable plus comparables en utilisant des normes et des indicateurs de performance communs et harmonisés.<sup>16</sup>*

C'est en 2021 que la Commission Européenne a suggéré divers changements pour renforcer non seulement la nature mais également l'ampleur du reporting de durabilité dans l'Union Européenne, donnant naissance à la CSRD. Cette nouvelle directive élargit le champ d'application des obligations de reporting en matière de durabilité pour les grandes entreprises cotées, ainsi que pour certaines autres grandes entreprises non cotées et des entités publiques. Elle vise à harmoniser les normes de rapport en matière de durabilité, en permettant de mieux comparer les informations et d'assurer leur fiabilité tant pour les investisseurs que les autres parties prenantes.<sup>17</sup> La difficulté d'obtenir un reporting harmonieux, cohérent et comparable représentait (et représente encore) effectivement une grande source de difficultés pour les entreprises :

*Malgré les efforts pour accroître la transparence et rendre compte de leurs engagements ESG, les entreprises ont souvent fait face à des obstacles majeurs pour fournir des informations cohérentes, comparables et vérifiables. La diversité des cadres de reporting, les exigences variables de la part des différentes parties prenantes et l'absence d'une vérification indépendante des rapports non financiers ont entraîné une dispersion des informations, rendant difficile la compréhension de l'impact réel des entreprises.<sup>18</sup>*

Une fois la CSRD implémentée, ce sont plus de 50.000 entreprises européennes qui devront se soumettre à la rédaction et à la remise d'un rapport ESG, nettement plus précis que ce qui était jusqu'alors exigé. La CSRD aura pour objectif principal de permettre l'alignement du rapport ESG (rapport des critères environnementaux, sociaux et de gouvernance) à celui du rapport financier, en limitant la période et le périmètre d'application.<sup>19</sup> Elle propose également d'aborder les choses sous l'angle de la prescription afin d'améliorer la qualité de l'information relative à la durabilité (pertinence, image fidèle, comparabilité, caractère vérifiable et compréhensible).<sup>20</sup> Il est en effet important que les reportings non-financiers des institutions puissent être comparés entre celles-ci.

Les PME cotées y seront soumises à partir de 2027 (soit pour l'année financière précédente). Les critères seront les suivants : au minimum entre 10 et 250 employés, 700.000 à 40 millions d'euros de chiffre d'affaires ou 350.000 à 20 millions de total au bilan. (Cette disposition exclut donc de facto les micro-entreprises). Elles garderont néanmoins la possibilité de différer leur publication du rapport de deux ans, moyennant justification des raisons pour lesquelles le reporting ne peut être

---

<sup>15</sup> Hubens, N. (2023)

<sup>16</sup> Hubens, N. (2023)

<sup>17</sup> Hubens, N. (2023).

<sup>18</sup> Hubens, N. (2023)

<sup>19</sup> Jacobs, N. (2023)

<sup>20</sup> Jacobs, N. (2023)

rendu en temps utiles.<sup>21</sup> Ceci ne représente pourtant, in fine, qu'un délai supplémentaire face à une exigence de conformité qui devient contraignante.

### **2.3.1. ESG (ENVIRONMENTAL, SOCIAL AND GOVERNANCE)**

Le cadre ESG peut être décrit comme un cadre normatif permettant d'évaluer l'impact éthique et durable d'une entreprise. L'acronyme signifie donc « environnemental, social et de gouvernance ».<sup>22</sup>

- **Environnemental** : il s'agit, comme son nom l'indique, de l'impact sur l'environnement.  
*Les principaux critères sont : les émissions de gaz à effet de serre, la consommation et l'efficacité énergétique, l'utilisation et recyclage de l'eau, la production et gestion de ses déchets et les impacts et/ou la dépendance sur la biodiversité<sup>23</sup>*
- **Social** : cette dimension se concentre davantage sur l'impact, à la fois humain et social, des activités d'une entreprise.  
*La dimension sociale se penche sur les conditions des employés, des communautés affectées et plus globalement la société. Les principales considérations sont : la liberté des employés de pouvoir créer des associations, le travail d'enfant, le travail forcé ou obligatoire, la sécurité sur le lieu de travail, la rémunération, la discrimination et l'impact sur la communauté (LI et al., 2021).<sup>24</sup>*
- **Gouvernance** : il s'agit ici de s'intéresser aux moyens utilisés par l'entreprise pour gérer et organiser sa prise de décision.  
*Les critères de gouvernance se concentrent sur la structure de l'entreprise et la manière dont elle est organisée et dirigée. Les principales considérations sont : la transparence et la divulgation des informations, la composition du siège d'administration, la rémunération des dirigeants, les droits des actionnaires et la lutte contre la corruption (LI et al., 2021).<sup>25</sup>*

C'est donc au moyen de ces critères que les entreprises devront prochainement mesurer leur durabilité. Le reporting extra-financier, et le reporting basé sur ces critères ESG commencera donc à revêtir de plus en plus d'importance au fur et à mesure du temps qui passe, et deviendra contraignant en dépassant le simple cadre de référence cohérent avec une approche éthique et écologique. Les performances ESG de l'entreprise deviendront donc capitales. Par ailleurs, l'arrivée prochaine du reporting exigé par la CSRD renforcera l'importance du cadre normatif ESG en tant qu'outil pertinent et pratique pour pouvoir répondre efficacement aux exigences de la directive. Il sera bien plus simple pour une entreprise de se fier à un cadre préétabli pour surveiller ses évolutions, vérifier sa conformité, et être sûre de pouvoir réaliser et produire un reporting extra-financier pertinent et conforme lorsque la CSRD l'exigera.

Les performances ESG sont de plus en plus importantes pour les entreprises, qui se voient sempiternellement contraintes de se justifier, de rendre des comptes, vis-à-vis de leurs parties prenantes.

---

<sup>21</sup> Jacobs, N. (2023)

<sup>22</sup> LI et al. (2021) ; Gecele, A. (2023) [UCL]

<sup>23</sup> LI et al. (2021) ; Gecele, A. (2023)

<sup>24</sup> LI et al. (2021) ; Gecele, A. (2023)

<sup>25</sup> LI et al. (2021) ; Gecele, A. (2023)

*Aujourd'hui, ce rapport est non seulement devenu un réel outil stratégique, il est également devenu l'un des piliers du dialogue de l'entreprise avec ses parties prenantes sur les questions environnementales, sociales et de gouvernance. (De Merxem, 2021)<sup>26</sup> Le rapport ESG vient donc présenter les données extra-financières qui complètent le rapport financier en permettant de donner une image complète de l'entreprise sur les questions ESG en présentant ses différents progrès mais également en mettant en avant les potentiels risques pour l'entreprise. (Admin & Admin, 2023)<sup>27</sup>*

Certes, l'implémentation de la CSRD en 2024 donnera un cadre plus strict au reporting mais permettra également de faciliter la comparaison entre les entreprises par le biais de l'harmonisation des rapports. La transparence et la confiance devraient s'en trouver améliorées. Il s'agit donc bien davantage d'un défi plus que d'un simple enjeu. La difficulté réside cependant, comme nous le verrons ultérieurement, dans la quantité d'information à présenter et la tentation envisageable de présenter des informations plus valorisantes que pertinentes.<sup>28</sup>

#### **2.4. IMPLICATIONS DE LA CSRD**

Il est également à noter que l'implémentation de la CSRD n'aura pas qu'un coût technique pour les entreprises, mais bien un coût financier supplémentaire, sans que les entreprises puissent en prévoir le retour sur investissement.<sup>29</sup> Les coûts logistiques de la gestion et du reporting pourraient en outre créer une surcharge d'information que ne seraient peut-être pas capables d'absorber des entreprises de taille inférieure<sup>30</sup>. In fine, cela pourrait forcer les entreprises à développer de nouveaux systèmes de gestion pour ces nouvelles données qui résultera, du moins à court terme, en coût supplémentaire pour l'entreprise.<sup>31</sup>

L'un des grands principes de la CSRD est celui de la comparabilité via l'harmonisation du reporting. La directive prévoit effectivement d'adopter les normes d'information communes conçues par l'EFRAG (Groupe consultatif européen sur l'information financière), ASBL créée sous l'égide de la Commission Européenne pour servir l'intérêt général. De la conformité à ces normes découleront des rapports comparables. En dernier lieu, le format numérique de ces reportings devrait encore pouvoir accélérer l'échange d'information entre les pays.<sup>32</sup> La déclaration de performance extra-financière constitue ainsi le dispositif général de transparence en matière environnementale et sociale, en raison de sa transversalité.<sup>33 34</sup>

En outre, les cadres normatifs imposés visent, à l'heure actuelle, les grandes corporations, et bien que les entités de plus faible envergure se retrouvent prochainement dans le viseur des institutions, elles ne sont pas encore motivées à le faire ou pas légalement, ce qui fragilise inévitablement l'implémentation des ODD. Enfin, leur capacité d'impact reste faible sur le cadre normatif eu égard à leur faible dimension.

---

<sup>26</sup> De Merxem, L.G. (2021)

<sup>27</sup> Jacobs, N. (2023)

<sup>28</sup> LaBella, M.J. (2019) ; Caputo et al., (2021)

<sup>29</sup> Baumüller, J., & Sopp, K. (2021).

<sup>30</sup> Baumüller, J., & Sopp, K. (2021).

<sup>31</sup> Baumüller, J., & Sopp, K. (2021).

<sup>32</sup> Saragaglia J., (2023)

<sup>33</sup> Saragaglia J., (2023)

<sup>34</sup> Nguyen, P. (2023)

À noter que les normes susmentionnées ne sont pas encore traduites dans des cadres contraignants de reporting. Ainsi, s'il est souhaité, souhaitable que ces normes soient appliquées, les entreprises ne sont pas encore obligées d'y recourir. Elles proposent néanmoins, et comme nous venons de l'expliquer, un cadre pertinent et structurant pour permettre l'exhaustivité des informations reprises dans le reporting et permettent davantage de comparabilité.

### 3. LE PRINCIPE DE DOUBLE MATÉRIALITÉ

Un principe important qui se dégage de ces nouvelles réglementations est le principe de double matérialité. En identifiant les principaux risques environnementaux ou sociaux propres à son activité, l'entreprise pourrait n'identifier que ceux auxquels elle est elle-même spécifiquement sujette, omettant de facto les risques qu'elle crée, soit les impacts de son activité sur l'environnement ou en matière sociale.<sup>35</sup> Il y a donc deux éléments à prendre en compte : à la fois l'enjeu extra-financier sur le plan financier mais également le risque causé par l'entreprise sur ses parties prenantes ou l'environnement en général (aussi nommé « risque d'impact »). A noter que le principe de double matérialité n'est actuellement cadré que par des normes peu contraignantes semblant « *de surcroît, le limiter à la seule matière climatique. Ainsi, la matérialité reste définie de manière très imprécise par le droit, ce qui favorise une interprétation disparate de ce principe par les entreprises* ». <sup>36</sup> Les deux dimensions restent cependant interdépendantes et doivent toutes deux être considérées lorsqu'une entreprise évalue sa performance, fût-ce globalement.

### 4. LA NOTION DE DURABILITÉ

Nous avons évoqué la notion de durabilité, mais il nous semble nécessaire de préciser la notion de durabilité telle qu'entendue dans ce travail, ou du moins telle qu'entendue par le Centre d'Économie Sociale. En effet, le terme de durabilité, si régulièrement usité, fait l'objet d'un débat dans son appellation propre. Apparue pour la toute première fois dans le rapport Brundtland<sup>37</sup>, le terme de « développement durable » est défini comme suit :

*« Le développement durable est un mode de développement qui répond aux besoins des générations présentes sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs. Deux concepts sont inhérents à cette notion : le concept de **besoins**, et plus particulièrement des besoins essentiels des plus démunis, à qui il convient d'accorder la plus grande priorité, et l'idée des **limitations** que l'état de nos techniques et de notre organisation sociale impose sur la capacité de l'environnement à répondre aux besoins actuels et à venir »*

Dans cette première définition, une distinction claire est faite entre les besoins de l'être humain et les limitations existantes. À l'heure actuelle, le terme-même de durabilité fait l'objet d'un débat, tant sur la forme que sur sa conception intrinsèque, en opposant durabilité faible et durabilité forte :<sup>38</sup>

- Durabilité faible : concevoir l'économie comme si toute activité économique pouvait s'exercer sans impacter l'environnement, la société ou la biosphère.

---

<sup>35</sup> Saragaglia J., (2023)

<sup>36</sup> Saragaglia J., (2023)

<sup>37</sup> Nations Unies (2022)

<sup>38</sup> Boidin, B. (2022)

- Durabilité forte : l'économie est encadrée dans des dimensions qui la dépassent (la biosphère : chaque fois que l'on s'engage dans une activité économique, celle-ci a un impact).

Cette double considération élimine l'hypothèse d'indépendance du système économique vis-à-vis de la biosphère et de la société, ce sont des considérations et conceptions de la durabilité complètement différentes. Il semble toutefois utile de considérer la synergie (voire la plus-value) entre les objectifs économiques, sociaux, et environnementaux. D'autre part, une autre plus-value réside en ce que cette conception concerne la société civile, sociale et plus uniquement les gouvernements. Toutefois, le cadre actuel est politique, issu de négociations entre pays et non-pas du cadre scientifique. Il est nécessaire d'avoir un langage commun pour que les entreprises avancent de façon synergique. C'est dans ce contexte que s'est notamment développée la « théorie du donut », popularisée par l'économiste britannique Kate Raworth.<sup>39</sup> Cette approche cherche à équilibrer bien-être humain et ressources dans un espace écologique sûr. Graphiquement, cette représentation doit être comprise comme représentant les besoins basiques au centre et, dans l'anneau extérieur, les limites planétaires que nous ne pouvons pas dépasser. L'objectif étant donc de rester dans cet espace entre les deux. La métaphore a l'avantage de pouvoir être répliquée dans différents contextes pour mieux illustrer l'allocation des ressources qui doit rester équilibrée.

Les ODD ont été « redesignés » pour être plus appropriés à cette notion de durabilité forte mais restent exprimés de manière relative, car les limites planétaires sont absolues. Le modèle du donut<sup>40</sup> prend davantage en compte les limites planétaires. Il est espéré qu'à partir de 2030, le prochain cadre de reporting sera encore plus précis. C'est toutefois dans ce contexte de synergie entre toutes les dimensions que nous entendons le terme de durabilité.

## 5. LA NOTION DE PARTIES PRENANTES

Un autre concept essentiel est celui de « parties prenantes ». En raison de sa finalité, l'activité d'une entreprise sociale engendre des impacts importants sur les bénéficiaires mais également sur d'autres parties, d'autres intervenants et, plus généralement, sur l'ensemble de la collectivité.<sup>41</sup>

Selon l'EFRAG (2022) les parties prenantes (stakeholders) peuvent être définies comme « *les individus ou les groupes dont les intérêts sont affectés ou pourraient être affectés - positivement ou négativement - par les activités de l'entreprise et ses relations commerciales directes et indirectes tout au long de sa chaîne de valeur ; et les utilisateurs des déclarations sur le développement durable : les principaux utilisateurs de l'information financière à usage général, ainsi que d'autres utilisateurs, notamment les partenaires commerciaux de l'entreprise, les syndicats et les partenaires sociaux, la société civile et les organisations non gouvernementales, les gouvernements, les analystes et les universitaires.* »<sup>42</sup>

La notion de parties prenantes est donc un élément clé de toute la réflexion sur la durabilité car il ne s'agit pas uniquement de mesurer les actions d'une entreprise par et pour elle-même mais de prendre en considération son impact global. Les parties prenantes d'une entreprise pouvant revêtir une définition très large, directe ou indirecte, avec un impact plus ou moins immédiat, d'importance variable.

---

<sup>39</sup> Raworth, K. (2017)

<sup>40</sup> Oxfam (2020)

<sup>41</sup> Mertens, S. & Marée, M. (2012)

<sup>42</sup> K Shuttle (2023)

L'ESRS (en français, Normes Européennes de Reporting sur le Développement Durable) <sup>43</sup> établit une distinction entre les parties prenantes concernées et les utilisateurs de la déclaration de durabilité. Les parties prenantes concernées (internes et/ou externes) jouent un rôle crucial dans l'évaluation de la matérialité, en apportant leur contribution et leur retour d'information. Si la consultation directe n'est pas possible, il convient d'explorer d'autres solutions, comme l'engagement d'experts indépendants crédibles (ONG, comités scientifiques, etc.).<sup>44</sup>

*Le choix des fournisseurs dans les structures de taille importante est désormais assez largement conditionné par le respect des critères de RSE : c'est ainsi que la maîtrise de la RSE dans la chaîne d'approvisionnement (supply chain) est présumée créatrice de valeur (pour le donneur d'ordre, ses fournisseurs et plus globalement la filière d'achat)<sup>45</sup>; les sociétés, au travers du respect des principes de l'acronyme « ESG », sont davantage attentives à leur réputation et au risque qu'elle puisse être ternie, de sorte que l'information sur la supply chain s'avère désormais déterminante dans l'attractivité des groupes à l'égard d'investisseurs soucieux des risques de perte d'image induits par des pratiques plus ou moins scrupuleuses tout au long de la chaîne des achats ; le public lui-même est devenu sensible aux valeurs portées par le développement durable et la RSE, qui rentre ainsi progressivement dans la chaîne de valeur perçue par l'ensemble des parties prenantes, (...)<sup>46</sup>*

Les parties prenantes ne sont donc pas de simples partenaires, fournisseurs ou prestataires pour une entreprise mais doivent faire intégralement partie de toute leur réflexion stratégique, et bien évidemment du reporting extra-financier.

## **6. THÉORIE DE LA LÉGITIMITÉ**

*« Qui a choisi ces hommes, sinon pour nous gouverner, du moins pour exercer une grande autorité, et devant qui sont-ils responsables ? La réponse à la première question est claire : ils se sont choisis eux-mêmes. La réponse à la seconde est, au mieux, nébuleuse. C'est là, en résumé, le problème de la légitimité. »<sup>47</sup>*

La légitimité (« corporate legitimacy ») est un concept vastement discuté étant entendu sa nature faiblement normative et sujette à interprétation. Cependant, lorsqu'elle concerne une entreprise, la notion de légitimité revêt une importance capitale, dans la mesure où elle permet de faciliter l'accomplissement d'une mission et donne plus d'accès aux ressources.

D'après Beaulieu, Roy et Pasquero, dans leur publication en 2002<sup>48</sup>, la légitimité n'est pas quelque chose de statique mais résulte d'un processus continu de légitimation<sup>49</sup>. Il ne s'agit donc pas d'une notion binaire, établie ou non-établie, mais d'une notion évolutive qui doit être atteinte et

---

<sup>43</sup> European Sustainability Reporting Standards (ESRS)

<sup>44</sup> K Shuttle (2023)

<sup>45</sup> IRSE, (2013)

<sup>46</sup> Cretté, O. (2015)

<sup>47</sup> Rayman-Bacchus, L. (2006) (Traduction personnelle : «Who selected these men, if not to rule over us, at least to exercise vast authority, and to whom are they responsible? The answer to the first question is quite clearly: they selected themselves. The answer to the second is, at best, nebulous. This, in a nutshell, constitutes the problem of legitimacy »

<sup>48</sup> Beaulieu, S, Roy, M. & Pasquero, J. (2002)

<sup>49</sup> Ashforth, B.E. & Gibbs, B.W. (1990)

conservée par l'entreprise. Une entreprise n'est donc pas légitime ou ne l'est pas mais le devient selon certains critères et doit s'efforcer de le rester. La légitimité est cependant variable dans l'espace et dans le temps.<sup>50</sup>

*Suchman<sup>51</sup> considère la légitimité comme « une perception ou présomption généralisée selon laquelle les actions d'une entité sont souhaitables, convenables ou appropriées au sein d'un système socialement construit de normes, valeurs, croyances et définitions ».*<sup>52</sup>

L'une des difficultés dans la définition de la légitimité est que les valeurs sociales évoluent fortement et peuvent être « contradictoires et difficiles à opérationnaliser »<sup>53</sup>. La légitimité revêt donc un caractère plutôt symbolique puisque les organisations légitimes obtiennent un soutien sans évaluation précise de leurs actions<sup>54</sup>, notamment du fait que cette évaluation repose sur une information, dont la transmission est parsemée d'ambiguïtés et incohérences.<sup>55</sup>

Très synthétiquement, la légitimité pourrait être la perception généralisée dans la société que les actions d'une organisation sont « *souhaitables, correctes ou appropriées* ». Une organisation qui ne correspondrait donc pas aux normes de légitimité établies par cette définition risquerait de se heurter à une opinion publique défavorable, entraînant des risques potentiels.<sup>56</sup>

La légitimité est donc directement issue d'un processus social. En effet, la théorie institutionnaliste admet que c'est l'environnement d'une entreprise qui peut lui conférer sa légitimité et que le contrôle nécessaire provient donc toujours de l'extérieur. Cette question de la provenance est donc directement lié au processus de légitimation puisque pas plus que ce soit, l'entreprise ne peut s'autoproclamer légitime. A qui incombe-t-il donc de déterminer ce qui est légitime et ce qui ne l'est pas ?

Qui dit absence d'autolégitimation implique cette légitimité doit être obtenue auprès de parties externes, en l'occurrence les parties prenantes de l'entreprise et les institutions qui ont établi les critères sur lesquels cette légitimité peut (ou non) être octroyée. Ce processus échappe de facto à l'entreprise elle-même. Ce n'est qu'en gardant les faveurs de ses parties prenantes qu'une entreprise peut survivre et se développer<sup>57</sup> mais conserver ces faveurs implique que l'entreprise démontre son utilité et son développement. La légitimité n'est donc pas une causalité simple mais plutôt une interaction entre l'entreprise et son environnement, à laquelle elle n'est pas forcément soumise.

*Dans le contexte de l'interaction de l'organisation avec la société, la théorie de la légitimité affirme que « les organisations cherchent continuellement à s'assurer qu'elles opèrent dans les limites et normes de leurs sociétés respectives, c'est-à-dire qu'elles tentent de s'assurer que leurs activités sont perçues par les parties externes comme étant « légitimes » » (Deegan, 2000)<sup>58</sup>.*

---

<sup>50</sup> HEC Paris (2022)

<sup>51</sup> Suchman, M. C. (1995)

<sup>52</sup> Buisson, M.L. (2005)

<sup>53</sup> Ashforth, B.E. & Gibbs, B.W. (1990)

<sup>54</sup> Capron et Quairel-Lanoizelée (2004)

<sup>55</sup> Ashforth, B.E. & Gibbs, B.W. (1990)

<sup>56</sup> HEC Paris (2022)

<sup>57</sup> Pfeffer, J. & Salancik, G.R. (1978).

<sup>58</sup> Deegan, C. (2002)

*Un contrat social, avec des termes implicites et explicites, est perçu comme existant entre l'organisation et le public dans son ensemble, pas seulement les actionnaires. Ainsi, la théorie de la légitimité est-elle considérée comme une théorie orientée système : l'entreprise et la société dans laquelle elle évolue s'influencent réciproquement.*<sup>59</sup>

La légitimité dans son sens le plus large du terme est donc potentiellement influençable par des facteurs extérieurs, de divers types, notamment le respect des lois et des réglementations, l'éthique commerciale, les pratiques responsables en matière sociale et environnementale, ainsi que la création de valeur pour ses parties prenantes. Elle est essentielle pour établir la confiance et la crédibilité d'une entreprise dans son environnement commercial et social.

Pour une entreprise, la légitimité est donc la capacité d'être perçue comme étant appropriée, acceptée et digne de confiance dans son fonctionnement et ses interactions avec ses parties prenantes, telles que les clients, les employés, les investisseurs, les gouvernements et la société dans son ensemble. En résumé, une entreprise légitime est celle qui agit de manière responsable et transparente, ce qui lui confère un soutien et une reconnaissance de la part de son environnement, celle dont les valeurs et actions sont cohérentes avec ses valeurs et attentes. Dans ce cas, la légitimité est « *une condition ou un statut qui existe quand le système de valeurs d'une entité est congruent avec le système de valeurs porté par le plus grand système social auquel l'entité appartient* » (Dowling et Pfeffer, 1975<sup>60</sup>).<sup>61</sup>

En 2001, Zelditch<sup>62</sup> a proposé la définition suivante « *La légitimité de toute caractéristique d'une structure sociale est visible par le fait qu'elle est soutenue par ceux qui n'ont rien à y gagner, même par ceux qui bénéficieraient d'autres structures* ». <sup>63</sup>

La légitimité se décline sous divers éléments-clés, notamment<sup>64</sup> :

- **La conformité aux lois et aux réglementations** (locales, nationales et internationales qui s'appliquent à ses activités mais aussi à son secteur dans son ensemble). Les entreprises sociales doivent non seulement les respecter mais également s'engager à respecter des normes éthiques élevées dans leurs activités.
- **Responsabilité sociale** : la conscience de l'impact sur l'environnement et la société doit être centrale et l'entreprise doit démontrer des agissements responsables pour limiter les impacts négatifs. Une entreprise sociale légitime doit être responsable envers les personnes ou communautés qu'elle sert, en s'assurant que ses activités répondent réellement à leurs besoins.
- **Éthique et transparence** : ces deux compétences doivent transparaître dans toutes les actions de l'entreprise, qu'il s'agisse de décisions, de communications ou d'opérations au sens large. Les entreprises sociales doivent communiquer ouvertement et honnêtement sur leurs activités, leurs résultats et leurs objectifs, afin de gagner la confiance de leurs parties prenantes.
- **Performance économique durable** : elle doit être viable mais s'assurer de pouvoir le rester sur le long terme.

---

<sup>59</sup> Buisson M.-L. (2008),

<sup>60</sup> Dowling, J.B., Pfeffer, J. (1975)

<sup>61</sup> Buisson, M.-L. (2008)

<sup>62</sup> Zelditch, M. Jr (2001)

<sup>63</sup> Buisson, M.-L. (2008)

<sup>64</sup> Buisson, M.-L. (2008)

- **Engagement des parties prenantes** : leurs préoccupations et leurs intérêts dans les opérations de l'entreprise doivent être prises en compte (qu'il s'agisse d'un niveau local, non-gouvernemental etc.). Les entreprises sociales doivent souvent impliquer diverses parties prenantes dans leur gouvernance, comme les employés, les bénéficiaires, ou les communautés locales, afin de garantir que les décisions prises reflètent les valeurs et les intérêts de ces groupes.

*« Laufer<sup>65</sup> (1996) souligne que : « on pourra montrer que c'est parce que le système institutionnel de nos sociétés connaît une profonde mutation qui rend incertaines les normes sociales par lesquelles on évalue le bien-fondé des actions que les notions de confiance et de légitimité apparaissent désormais au premier plan et qu'il devient nécessaire de développer des stratégies en vue de gérer la légitimité de l'entreprise et de ses dirigeants afin de produire la confiance dont ceux-ci ont besoin pour leurs actions »<sup>66</sup>*

**Le rôle des parties prenantes** : les motifs et critères grâce auxquels les parties prenantes peuvent (ou non) conférer une légitimité à une entreprise varient selon les croyances individuelles, les intérêts, les sources d'information. C'est à l'organisation de choisir où elle place ses priorités entre les parties prenantes internes ou externes, par exemple, et d'adopter les outils spécifiques pour y parvenir. Le processus de légitimation en lui-même sous-entend donc l'existence et la formation de règles sociales et culturelles qui définissent l'identité de l'entreprise. Cela peut mener à des difficultés de conciliation entre l'environnement externe et la cohérence interne.<sup>67</sup> La gestion de la légitimité passe donc inéluctablement par la réconciliation de toutes les parties prenantes.

*L'organisation peut produire différentes représentations de sa propre identité, qui soient en accord avec les attentes des parties prenantes internes et externes. Ainsi, Kostova et Zaheer (1999)<sup>68</sup>, mais aussi Scott et Lane (2000)<sup>69</sup> soulignent-elles l'importance d'une information pertinente et de structures cognitives adéquates dans le processus de légitimation, sans lesquelles l'évaluation de la légitimité peut être biaisée. Des tactiques et stratégies informationnelles peuvent en effet influencer l'évaluation de la légitimité par les parties prenantes : l'information peut être filtrée, l'attention peut être attirée sur un sujet ou un autre, etc. Des manipulations des compréhensions sont donc possibles et c'est par l'interprétation des acteurs qu'une pratique ou une organisation va être légitimée ou non.<sup>70</sup>*

En résumé, une entreprise légitime est celle qui parvient à équilibrer ses objectifs économiques avec ses responsabilités envers la société, l'environnement et ses parties prenantes. Une telle approche contribue à la création d'une relation de confiance entre l'entreprise et la société, ce qui peut favoriser sa réussite à long terme.<sup>71</sup> L'entreprise est apte à démontrer son impact positif, et à agir de manière transparente, éthique et responsable envers toutes ses parties prenantes.

L'environnement quotidien de l'entreprise n'est pas chose aisée, dépendante de l'environnement dans lequel elle évolue, elle est, comme indiqué précédemment, contrainte de s'adapter à ce qui

---

<sup>65</sup> Laufer, R., (1996)

<sup>66</sup> Buisson, M.-L. (2008)

<sup>67</sup> Buisson, M.-L. (2008)

<sup>68</sup> Kostova, T., Zaheer, S. (1999)

<sup>69</sup> Scott, S.G., Lane, V.R., (2000)

<sup>70</sup> Buisson, M.-L. (2008)

<sup>71</sup> Buisson, M.-L. (2008)

l'entoure pour que les ressources puissent continuer à lui bénéficier. L'environnement s'est cependant largement complexifié, pour trois raisons majeures développées ci-dessous<sup>72</sup> :

- **La globalisation des marchés et l'extension de la RSE** : la multiplicité des parties prenantes dont les attentes ne correspondent pas toujours entre elles et vis-à-vis de l'entreprise.
- **L'émergence de la communication autour de la visibilité des entreprises** : le journalisme d'investigation, de la communication de crise etc. a prouvé que l'image externe des entreprises est bien davantage scrutée. La légitimité organisationnelle doit être plus-que-parfaite car le moindre accroc ne peut aujourd'hui plus être passé sous silence. L'opinion publique est bien plus informée des agissements de l'entreprise, laquelle est tenue de faire preuve de davantage de transparence. Par effet de conséquence, l'entreprise développe davantage de moyens de communication pour répondre à cette nouvelle exigence.
- **La prépondérance de réflexions théoriques sur les thèmes du développement durable, de la RSE ou de l'éthique ont pour conséquence que les activités de l'entreprise doivent se conformer à des règles cette fois plus liées à des connotations morales.** Aujourd'hui, acquérir la légitimité est tenter de satisfaire les attentes des parties prenantes, aussi diverses et divergentes qu'elles soient.

Dans notre société, et en parallèle aux nombreux développements de responsabilité sociale et d'éthique à travers le monde, les comportements qualifiés de « socialement responsables » sont valorisés.<sup>73</sup> Il est profondément nécessaire pour l'entreprise de se positionner au-delà d'une communication réactive en cas de problème, de crise ou de mauvaise publicité qui remettent la légitimité de l'entreprise en question. Il s'agit d'affirmer « *un ensemble de principes dotant l'entreprise d'une orientation morale en continu* ». <sup>74</sup> Toujours d'après le rapport Brundtland, le développement doit pouvoir être durable et la génération actuelle doit « *satisfaire ses besoins sans mettre en péril ceux des générations futures* ». <sup>75</sup>

En considérant que les objectifs de développement durable constituent désormais un cadre normatif commun et adaptable au plus grand nombre, et que la CSRD, sous couvert de sa dimension contraignante, obligera les entreprises à se conformer et à respecter des exigences en termes de reporting, pourrions-nous percevoir ces deux dimensions comme complémentaires dans la recherche d'une forme de légitimité ? Permettraient-elles de cadrer le reporting de durabilité, de l'objectiver davantage et donc de permettre à une entreprise de renforcer cette légitimité, en étant capable de « prouver » que ses actions sont « *souhaitables, convenables ou appropriées au sein d'un système socialement construit de normes, valeurs, croyances et définitions* ». <sup>76</sup> ? Qu'est-ce qui fait qu'une entreprise, finalement, est légitime ?

La légitimité doit être vue non pas comme un concept unitaire mais comme un objet devant être approché de façon multidimensionnelle et au moyen d'une analyse nuancée.<sup>77</sup> Dans ses travaux, Suchman décrit la notion de légitimité comme tripartite, différenciant légitimité cognitive, morale et pragmatique :

---

<sup>72</sup> Buisson, M.-L. (2005)

<sup>73</sup> Buisson, M.-L. (2005)

<sup>74</sup> Buisson, M.-L. (2005)

<sup>75</sup> Carbonnel, A. & Nilles, J.J. (2004)

<sup>76</sup> Buisson, M.-L. (2005)

<sup>77</sup> Suchman, M.-C. (1995) ; Ruef, M. & Scott, W.R. (1998)

- **Cognitive** : le niveau le plus bas de ce type de légitimité est par exemple, lorsque le public ne sait pas qu'une mission sociale est poursuivie. Lorsqu'une personne perçoit quelque chose comme étant légitime, elle est plus susceptible de se conformer à ses exigences ou de les accepter sans remettre en question.
- **Morale** : évaluation positive d'un objet social, sous l'angle du « bien ou du mal » et par le biais de constructions sociales, normes, valeurs et croyances. Plusieurs éléments qui peuvent justifier de l'illégitimité morale :
  1. **L'origine paradoxalement commune des entreprises d'économie sociale et des objectifs de développement durable** ; l'origine théorique des EES vient souvent des réponses qu'elles essayaient d'apporter là où d'autres structures ne fonctionnaient pas ou avaient failli. Ceux-là mêmes qui ont justement établi le cadre normatif qui leur sera imposé (les états et les représentants du marché). « *Cela signifie donc que les EES doivent essentiellement s'expliquer et se justifier auprès d'acteurs dont les échecs sont précisément causés leur naissance*<sup>78</sup>. *Ce paradoxe peut justement délégitimer cette notion de « la bonne chose à faire ».*<sup>79</sup>
  2. **L'apparence « business » du reporting ODD**. L'approche « business-like » peut justement justifier la faible adhérence des entreprises d'économie sociale. Cela pourrait entrer en conflit moral avec la conception de ces entreprises, qui pourraient percevoir ce reporting comme quelque chose d'immoral vu les pressions isomorphiques capitalistes.<sup>80</sup>
  3. **Trade-off entre reporting et impacting** : conflit entre l'allocation des ressources et leur faiblesse. Les EES évoluent dans des environnements aux ressources difficiles d'accès, or produire un reporting prend du temps, des informations et les bénéfices sont soit limités soit encore difficilement mesurables, les rendant difficiles à amortir.

D'après Malay<sup>81</sup>, il existe également un conflit micro/macro, les ODD (au niveau macro, globalisé/international) ne trouvant pas toujours leur équivalent ou contrepartie dans les indicateurs micro, utilisés par les entreprises. Il y a aussi des différences entre l'indicateur utilisé par l'entreprise et l'indicateur visé par le framework, la mesurabilité n'est pas toujours identique et peut mener à des dissonances, permettant une large interprétation dans le chef de l'entreprise, voire à une forme de « cherry picking » des informations à diffuser.

- **Pragmatique** : elle se concentre sur les résultats tangibles et les bénéfices concrets que les individus tirent de leur participation à un système ou à une institution. Selon Suchman, les individus accordent leur soutien et leur adhésion à une institution ou à un système non pas parce qu'ils croient intrinsèquement en sa valeur morale ou en sa légitimité traditionnelle, mais plutôt parce qu'ils perçoivent qu'il répond à leurs besoins et à leurs intérêts de manière efficace. Ainsi, la légitimité pragmatique est souvent associée à des critères tels que l'efficacité, la pertinence et la satisfaction des attentes des individus. Cette légitimité présente un risque d'isomorphisme en raison des pressions d'utilisation d'un système capitaliste. Cela pourrait renforcer l'attractivité envers de investisseurs orientés capital et in

---

<sup>78</sup> Bovens, M. (2007).

<sup>79</sup> Meert S., & Dufays F. (2023)

<sup>80</sup> Peattie, K., & Morley, A. (2008).

<sup>81</sup> Malay, O. E. (2021).

fine, disrupter le fonctionnement interne puisque des valeurs différentes et des intérêts divergents s’y rencontreraient.

## 7. LE REPORTING ESG

*L'évaluation d'une entreprise ne peut plus se baser uniquement sur ses performances économiques et financières, mais doit tenir compte de son comportement vis-à-vis de l'environnement, du respect des valeurs sociales et de l'éthique, de son engagement sociétal et de son gouvernement d'entreprise. Combinée à l'information financière « traditionnelle », l'information extra-financière apporte une vue holistique de l'entreprise, dont la performance doit être appréciée selon les trois versants du Développement durable, économique, sociale et environnementale — ou la fameuse « triple bottom line » chère aux Anglo-saxons, résumée par les trois P : people, planet, profit. L'objectif du reporting ESG et de la notation ESG est donc d'assurer la transparence de l'entreprise sur l'ensemble de ces aspects pour mieux évaluer la gestion des risques auxquels elle fait face et plus largement sa responsabilité vis-à-vis de l'environnement, de la société et finalement de ses parties prenantes (salariés, partenaires, pouvoirs publics, sous-traitants, clients, investisseurs...).*<sup>82</sup>

Le reporting ESG présente un intérêt de grande valeur pour tout type d'entreprise et pas uniquement pour les petites et moyennes entreprises (PME).<sup>83</sup> Il aide à démontrer l'engagement de l'entreprise, en valorisant son image auprès d'investisseurs, d'employés potentiels ou de clients, à l'heure où les valeurs environnementales et de durabilité deviennent cruciales. Le critère de responsabilité sociale/durabilité devient prégnant et s'accompagne d'un facteur de confiance primordial qu'il s'agit de gagner mais aussi et surtout de conserver. En outre, procéder à une surveillance de ce type de facteurs peut permettre de réduire l'impact d'un problème ou d'une controverse trop importante, le cas échéant

Réaliser un monitoring ESG peut aussi présenter comme avantage d'influer sur certains éléments du processus décisionnel, notamment en montrant des opportunités et en permettant la comparaison avec d'autres entreprises, la mesure de la compétitivité s'en trouvant simplifiée. En outre, mettre l'accent sur la diversité au sens large peut également améliorer les conditions de travail, pas uniquement sur la durabilité au sens écologique du terme.

A noter que le monitoring ESG peut permettre de préparer le terrain par rapport aux exigences de reporting qui émaneront des parties prenantes. Être consciente des risques, des conséquences, montrer qu'une entreprise ou une institution anticipe constitue un facteur de confiance important tant pour les investisseurs que les prêteurs. Les pouvoirs publics adoptent d'ailleurs en ce sens de nombreuses exigences de durabilité pour leurs subsides.

*Traditionnellement, la performance était vue par les entreprises comme l'atteinte d'objectifs financiers et était mesurée par des ratios financiers tels que la marge nette sur vente, le retour sur investissement, etc. Cette vision restrictive de la performance, qui présente moins d'intérêt pour les entreprises sociales, a fait place à une vision plus élargie. Nous adopterons ici la définition de Bourguignon (1995)<sup>84</sup> : "Une entreprise est performante lorsqu'elle atteint ses objectifs, quelles que soient leur nature et leur variété". Cette définition fait prendre conscience de l'importance pour toute organisation d'apporter une attention particulière à la*

---

<sup>82</sup> Novethic (2023)

<sup>83</sup> FEBELFIN : « Le reporting ESG peut faire la différence pour votre entreprise »

<sup>84</sup> Bourguignon, A. (1995)

*gestion de sa performance. En effet, si l'on considère la performance comme la capacité à atteindre ses objectifs, chaque organisation (qu'elle soit à but lucratif ou non), comme elle a des objectifs qui lui sont propres, a intérêt à gérer et à mesurer sa performance.<sup>85</sup>*

Enfin, les informations contenues dans un reporting ESG doivent pouvoir refléter à la fois les résultats de l'entreprise mais également aborder les enjeux stratégiques futurs (à court et moyen terme). En balayant tous les aspects sociaux, éthiques et de gouvernance de l'entreprise, il devient plus évident d'obtenir un rapport circonstancié et précis des activités de l'entreprise, tant du point de vue des réalisations que des engagements futurs. C'est de cette manière que le reporting ESG peut devenir l'élément central du reporting extra-financier au sens général du terme, avec pertinence et efficacité, et permet dans un second temps de devenir un enjeu central de la conformité à la CSRD.

En tout état de cause, le reporting ESG offre plus que suffisamment d'avantages et d'opportunités pour convaincre tout entrepreneur. À court comme à long terme, un bon rapport ESG deviendra un facteur déterminant pour la stratégie d'une entreprise. Néanmoins, la cartographie et l'établissement de rapports sur la durabilité sont relativement nouveaux et constituent toujours un travail en cours. Il est donc important de franchir les premières étapes le plus tôt possible et de faire du reporting ESG une priorité.<sup>86</sup>

## **8. L'ÉMERGENCE D'UNE ÉCONOMIE SOCIALE**

### **8.1. LES ENTREPRISES D'ÉCONOMIE SOCIALE<sup>87</sup>**

L'entreprise sociale est régulièrement perçue comme une organisation privée poursuivant une finalité sociale (et « non-capitaliste », dans le sens où elle ne vise pas à rémunérer les pourvoyeurs de capitaux, produit parfois des services de nature collective et a recours à des ressources ne provenant pas forcément de la vente des produits).<sup>88</sup> Les organisations d'économie sociale s'inscrivent dans les valeurs de l'économie sociale dans la mesure où leur finalité ne tend pas vers le profit (ici en considérant le caractère d'initiative privée et le système interne plus démocratique. La formation de ce type d'entreprise d'économie sociale est par ailleurs, dans la plupart des cas, une réponse à une demande sociale non-satisfaite.<sup>89</sup>

L'économie sociale pourrait être considérée comme le troisième secteur de l'économie, après le secteur privé (à finalité de profit/capitaliste) et le secteur public (poursuivant l'intérêt général) car elle poursuit un objectif collectif et semble capable de construire des réponses nouvelles dans le but de satisfaire les besoins auxquels les deux autres secteurs n'ont pas été en mesure de répondre.<sup>90</sup> En effet, beaucoup d'éléments échappent à cette vision dichotomique, comme les finalités sociales et non plus un but strictement lucratif. Les entreprises sociales sont nombreuses et ne sont considérées ni comme privées/capitalistes ni comme des entités dépendantes de l'état.<sup>91</sup>

---

<sup>85</sup> Crutzen, N. & Mouchamps, H. (2011)

<sup>86</sup> FEBELFIN (2022)

<sup>87</sup> SPF Économie (2023)

<sup>88</sup> Mertens, S. [2007]

<sup>89</sup> Mertens, S. (2010)

<sup>90</sup> Mertens, S. [2007]

<sup>91</sup> Mertens, S. [2007]

La notion d'économie sociale en elle-même émerge depuis quelques années, alors que le concept n'existait pas encore il y a une quinzaine d'années.<sup>92</sup> La construction conceptuelle d'économie sociale (agrégeant ces entités et leurs spécificités) existe cependant depuis les années 70.<sup>93</sup> Il est à noter que la littérature scientifique s'est développée bien plus rapidement outre-Atlantique qu'en Europe, où la diversité des contextes nationaux sur les plans sociopolitique, culturel et économique n'a pas permis de prendre conscience aussi vite de l'existence de ce fameux 3<sup>e</sup> secteur.<sup>94</sup> Nonobstant, nous nous en tiendrons, dans le cadre de ce travail, à des considérations théoriques européennes.

L'émergence des entreprises sociales est étudiée de près depuis 1996 par un réseau européen de chercheurs, baptisé EMES. Ce réseau cherche à construire un « idéal-type »<sup>95</sup> dans lequel pourraient être retrouvées les caractéristiques principales de ce nouvel entrepreneuriat. Cependant, ces critères ne sont pas normatifs et ne peuvent pas être retrouvés dans toutes les entreprises sociales ayant fait l'objet d'une analyse.<sup>96</sup> Par ailleurs, les travaux de recherche sur le sujet n'ont jamais prétendu circonscrire toutes les formes d'entrepreneuriat social mais plutôt de mettre en lumière l'impossibilité d'ignorer l'encastrement de nombreuses entreprises sociales dans les politiques publiques et de l'existence d'entreprises sociales à dominante non-marchande ou semi-marchande.<sup>97</sup>

L'entreprise sociale est celle qui, à travers une activité économique de production, poursuit prioritairement et volontairement une finalité sociale dont la réalisation a des impacts sociaux de nature individuelle mais aussi collective.<sup>98</sup> Dans une entreprise dite classique, la performance a généralement une connotation financière. Dans le cadre d'une entreprise sociale, la performance doit être interprétée dans un sens différent, pour une raison fondamentale que l'on peut lier à la nature particulière de son activité : l'entreprise poursuit une mission dont la réalisation a des impacts ne pouvant être capturés par la valeur marchande, soit parce qu'ils échappent à l'échange marchand, soit parce qu'ils sont réfractaires à toute évaluation monétaire (Perret, 2002<sup>99</sup>)<sup>100</sup>

*Combattre le chômage et favoriser l'entrepreneuriat et l'emploi de qualité = Les progrès technologiques et le phénomène accéléré de mondialisation des échanges exacerbent les difficultés rencontrées par de nombreuses personnes sur le marché du travail. Ces évolutions conduisent progressivement à une exclusion socioprofessionnelle durable des travailleurs les moins qualifiés qui subissent de plein fouet l'accroissement de la concurrence émanant d'une main d'œuvre moins coûteuse en provenance de pays où les conditions de rémunérations et de protection sociale sont moins avantageuses.<sup>101</sup>*

---

<sup>92</sup> Defourny, J. & Mertens, S. (2008)

<sup>93</sup> Defourny, J. & Mertens, S. (2008)

<sup>94</sup> Defourny, J. & Mertens, S. (2008)

<sup>95</sup> Weber, M. (1968)

<sup>96</sup> Defourny, J. & Mertens, S. (2008)

<sup>97</sup> Defourny, J. & Mertens, S. (2008)

<sup>98</sup> Mertens, S. & Marée, M. (2012)

<sup>99</sup> Perret, B. (2002)

<sup>100</sup> Mertens, S. & Marée, M. (2012)

<sup>101</sup> Mertens, S. [2007]

L'entreprise sociale est néanmoins – comme son nom l'indique – une « entreprise » soit « toute entité destinée à produire ou distribuer des biens ou des services, indépendamment de son statut juridique ou de son mode de financement ». <sup>102</sup>

*Cependant, leur finalité, le caractère souvent démocratique de leur processus de décision et les modes de distribution de leurs revenus les différencient du secteur privé capitaliste et les rapprochent de la sphère publique tandis que l'autonomie de leur gestion veut les démarquer de celle-ci et les assimiler plutôt au secteur privé.*<sup>103</sup>

L'EMES<sup>104</sup> (The Emergence of Social Enterprise in Europe) a identifié trois sous-ensembles caractéristiques de l'économie sociale : la dimension économique, la dimension sociale et la structure de gouvernance.

### **8.1.1. INDICATEURS ÉCONOMIQUES**<sup>105</sup>

- 1. La finalité de service :** dans son principe-même et dans ses activités, l'entreprise d'économie sociale poursuit l'objectif de rendre un service à ses membres ou à d'autres personnes et n'est donc pas – à titre principal – une structure de profit/rapport financier. Il n'est bien sûr pas exclu de réaliser des bénéfices mais ceux-ci ne doivent pas constituer la quête principale de l'activité et doivent plutôt se ranger dans les moyens de réaliser l'activité sans en être le driver principal. L'entreprise d'économie sociale se distingue par sa gestion motivée par des enjeux et objectifs non-capitalistes. <sup>106</sup>

*« Les entreprises d'économie sociale œuvreront quant à elles sous une contrainte de viabilité financière pour assurer la bonne réalisation de leur « raison d'être » : leur mission sociale. Dès lors, les problèmes d'optimisation à résoudre pour ces deux formes d'organisation [l'économie conventionnelle, NDLR] ne seront donc structurellement pas les mêmes »*<sup>107</sup>

En effet, si l'économie conventionnelle a pour objectif la rentabilité financière et comme contrainte (moyen) l'acceptabilité socio-politique, l'entreprise d'économie sociale est quant à elle motivée par la réalisation de la mission sociale avec une contrainte de pérennité financière ». <sup>108</sup> Il s'agit de la raison d'être de l'entreprise. La raison d'être vise à « *redéfinir la finalité de l'entreprise par d'autres éléments que la seule recherche de performance économique et financière et d'ancrer ainsi la stratégie de l'entreprise notamment dans les enjeux sociétaux et environnementaux* ». L'entreprise sociale n'a pas comme activité principale la défense d'intérêt ou la redistribution d'argent mais est continuellement et directement impliquée dans la production de biens et/ou l'offre de service aux personnes.

- 2. L'autonomie de gestion :** il s'agit ici surtout de distinguer l'économie sociale des pouvoirs publics en positionnant l'entreprise sociale en-dehors de tout appareil étatique

---

<sup>102</sup> Nous reprenons la notion d'entreprise définie dans le cadre du droit européen (arrêt Hoffner De la Cour de Justice des Communautés européennes du 23 avril 1991.

<sup>103</sup> Mertens, S. [2007]

<sup>104</sup> EMES (2024)

<sup>105</sup> Mertens, S. & Marée, M. (2015)

<sup>106</sup> Mertens, S. & Marée, M. (2015)

<sup>107</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>108</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

et la possibilité de ne pas être soumise au contrôle d'une autre entité. Par ailleurs, le degré élevé d'autonomie est dû à la création de la structure par un groupe de personnes sur base d'un projet et contrôlées par ces personnes. Elles ne sont pas dirigées par des autorités publiques (directement ou indirectement).

3. **Processus de décision démocratique** : le principe ici appliqué est celui du « une personne/une voix » et non pas, comme dans de nombreuses entreprises « une action/une voix ». Les membres de ces organisations sont invités à prendre des décisions collectives et cette modalité est d'ailleurs prévue dans la législation relative à cette forme juridique. Le pouvoir de décision sera également souvent confié aux parties prenantes. La finalité sociale n'étant pas principalement liée à l'intérêt de ses membres, la qualité de membre ne dépend pas non plus de l'apport en capital. Le vote ne sera donc jamais strictement proportionnel au capital éventuellement investi.<sup>109</sup>
4. **Primauté des personnes et du travail sur le capital dans la répartition des revenus/Modalité de distribution des surplus** : la distribution des bénéfices impose la priorité des personnes et du travail sur le capital. *"Cependant, son impact sur la protection de la mission sociale d'une organisation sera encore plus fort lorsqu'il sera combiné à des modes de gouvernance démocratiques et participatifs, comme cela est traditionnellement le cas dans les EES."*<sup>110</sup>

Ainsi, à travers divers mécanismes de distribution a-capitaliste du surplus, les EES peuvent consacrer « la défense des intérêts d'autres parties prenantes que les apporteurs de capitaux<sup>111</sup> ». <sup>112</sup> Les EES peuvent s'appuyer sur l'intelligence collective pour définir et améliorer leur proposition de valeur en les adaptant aux enjeux propres à chacune des parties prenantes impliquées.<sup>113</sup>

*Avec la finalité de service, l'accent est mis sur le fait que les activités menées dans l'économie sociale fournissent un service aux membres ou à une communauté plus large et ne sont pas principalement un moyen d'obtenir un retour financier sur l'investissement en capital. La génération éventuelle d'un surplus peut donc être un moyen de réaliser les services, mais pas la motivation principale de l'activité.* <sup>114</sup>

### **8.1.2. INDICATEURS SOCIAUX DE L'ÉCONOMIE SOCIALE**

1. Un objectif explicite de service à la communauté.
2. Une initiative émanant d'un groupe de citoyens
3. Un pouvoir de décision non basé sur la détention de capital (sur base du principe « un membre, une voix »).
4. Une dynamique participative, impliquant différentes parties concernées par l'activité.
5. Une limitation de la distribution des bénéfices.

---

<sup>109</sup> Defourny, J. & Mertens, S. (2008)

<sup>110</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>111</sup> Moreau, C., & Mortier, Q. (2017).

<sup>112</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>113</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>114</sup> Borzaga, C. & Defourny, J. (2001)

### 8.1.3. STRUCTURE DE GOUVERNANCE

La gouvernance démocratique au sens large est souvent appliquée en entreprise, au-delà des simples structures légales. Les pratiques envisagées permettent la participation active des parties prenantes, en particulier celle des travailleurs.<sup>115</sup>

*L'entreprise sociale appartient à son ou ses fondateur(s) et bénéficie d'un haut degré d'autonomie. Elle n'est dirigée ni directement ni indirectement par les pouvoirs publics ou une organisation privée tierce. Le pouvoir de décision au sein de l'entreprise sociale n'est pas fondé sur la détention de capital mais est équitablement partagé entre ses membres selon le principe « un membre, une voix ». L'entreprise sociale promeut la représentation et la participation démocratique de ses usagers ou de ses clients au processus de décision.<sup>116</sup>*

En résumé, l'économie sociale peut se définir comme une organisation active dans la sphère économique (production de biens et de services) relevant d'une initiative citoyenne, ayant un objectif explicite de bénéfice à la communauté et dans laquelle l'intérêt matériel des apporteurs de capitaux est limité.<sup>117</sup>

La combinaison de la finalité sociale et de l'activité économique peut néanmoins causer une tension importante pour les entreprises d'économie sociale puisque « s'opposent » des objectifs sociaux/sociétaux et des impératifs économiques, lesquels ne sont pas nécessairement compatibles.<sup>118</sup> En outre, l'implication des parties prenantes dans le processus de décision est essentielle, mais par nature, les parties prenantes de l'économie sociale sont plus variées et ont des enjeux propres moins communs que les entreprises dites « classiques ».<sup>119</sup>

*Les parties prenantes recevant des ressources pouvant être non marchandes. En effet, certaines OESS sont amenées à fournir des biens ou services à des publics gratuitement. Il peut y avoir une transaction monétaire, mais dans une relation toutefois différente de la relation fournisseur-client. Il s'agit de différents types de bénéficiaires (étudiants, familles, handicapés, jeunes...). Les parties prenantes pour lesquelles l'entreprise s'inscrit dans une logique partenariale, ou d'échange. Adhérents, membres, ou sociétaires sont à la fois bénéficiaires et acteurs de la vie de l'organisation. Ils profitent de ses services, mais contribuent aussi à son fonctionnement. Ils peuvent donner leur avis sur la gestion des ressources par l'exercice de leur droit de vote, mais ne sont généralement pas directement impliqués dans la prise de décision, déléguée aux administrateurs et aux dirigeants. Les partenaires de l'organisation s'inscrivent dans une logique similaire, puisqu'ils sont dans une logique d'échange : ils vont à la fois apporter des ressources et en recevoir.<sup>120</sup>*

Il est aisé de supposer qu'en s'impliquant dans la vie, le fonctionnement et la prospérité d'une entreprise à finalité sociale, la motivation principale des parties prenantes ne soit pas celle du profit au sens strict.

---

<sup>115</sup> Granados, M. L., & Rosli, A. (2020).

<sup>116</sup> Defourny, J., & Nyssens, M. (2017)

<sup>117</sup> Defourny, J., & Nyssens, M. (2017).

<sup>118</sup> Cuénoud, T., Moreau, C. & Mertens, S. (2013).

<sup>119</sup> Defourny, J., & Nyssens, M. (2017)

<sup>120</sup> Mariaux, S. & Reynaud, E. (2018)

*L'incarnation d'un projet partagé passe par la définition commune de modalités opérationnelles, alors que les enjeux des parties prenantes sont souvent divergents. Finalement, les entreprises sociales ont la capacité à mobiliser différents types de ressources au regard de la nature de leurs engagements sociétaux. Elles échangent des biens et des services sur le marché, mais le financement public soutient généralement leur mission d'intérêt général. Elles peuvent également s'appuyer sur des ressources bénévoles (Defourny, Nyssens, 2006). Elles sont ainsi appelées à une gestion managériale différenciée et plus large que dans les entreprises privées classiques.<sup>121</sup>*

Pour Schumpeter, « le développement économique est un processus de mise en œuvre de nouvelles combinaisons » dans le processus de production. Il y a donc une typologie de changements pouvant différencier l'économie sociale de l'économie privée ou de l'économie publique, que nous listerons simplement :

- **Nouveaux produits ou nouvelles qualités de produits** : un secteur se développe pour répondre à des besoins auxquels les autres secteurs ne répondent pas ou de façon insatisfaisante.<sup>122</sup>
- **Nouvelles méthodes d'organisation ou de production** : comme le nom l'indique, les modalités sont différentes et l'implication de différents partenaires, menant à une transformation de l'organisation de l'activité.
- **Nouveaux facteurs de production** : notamment la capacité à mobiliser du travail bénévole. « A côté d'un engagement pour la mission sociale de leur organisation, les dirigeants d'aujourd'hui doivent, en raison d'un contexte de plus en plus exigeant (...) démontrer de véritables capacités gestionnaires ».
- **Nouveaux rapports au marché** : on constate une augmentation de la délégation et du développement d'autres marchés pour certains services auparavant assurés par les pouvoirs publics ou par des organismes privés (exemple : les marchés publics, appels d'offre etc.)
- **Nouvelles formes d'entreprises** : nouveaux cadres juridiques censés être mieux adaptés que les conceptions traditionnelles.

En 1999 fut créé un secrétariat d'Etat à l'économie sociale, faisant de ce secteur l'un des deux piliers de l'économie plurielle, aux côtés de la RSE (Responsabilité Sociétale des Entreprises).<sup>123</sup> De ce fait, l'état reconnaît qu'elle doit être considérée dans sa globalité, et poursuit à la fois des objectifs économiques mais également sociaux, environnementaux et éthiques. La RSE désigne, pour rappel « les démarches volontaires dans lesquelles les entreprises s'engagent afin de respecter, au-delà de leur objectif de rentabilité économique, des exigences sociales et environnementales et d'améliorer les relations avec toutes les parties prenantes concernées par leurs activités ».<sup>124</sup> A noter que l'économie sociale n'est pas réglementée par la Commission européenne et que celle-ci se « contente » de donner un cadre juridique aux initiatives d'économie sociale.<sup>125</sup>

À terme, nous sommes donc face à une forme d'entrepreneuriat dont la finalité est sociale. Toutes les organisations d'économie sociale peuvent donc être considérées comme des entreprises car elles produisent des biens et des services pour leurs membres ou pour la collectivité.<sup>126</sup>

---

<sup>121</sup> Cuénoud, T., Moreau, C. & Mertens, S. (2013)

<sup>122</sup> Defourny, J. & Mertens, S. (2008)

<sup>123</sup> Mertens, S. (2007)

<sup>124</sup> Mertens, S. [2007]

<sup>125</sup> Mertens, S. (2007)

<sup>126</sup> Mertens, S. (2007)

*En Belgique, ce sont donc des milliers d'organisations d'économie sociale qui tentent chaque jour de répondre à certains défis actuels auxquels notre société est confrontée et pour lesquels les solutions apportées par les pouvoirs publics ou par les entreprises capitalistes sont insuffisantes (en qualité ou en quantité). Ces associations, sociétés (coopératives ou à finalité sociale), mutualités ou fondations se sont présentes pour relever sept défis fondamentaux :*

1. *Prester des services sociaux et de santé*
2. *Combattre le chômage et de favoriser l'entrepreneuriat et l'emploi de qualité*
3. *Défendre les droits des consommateurs et de leur faciliter l'accès à certains marchés*
4. *Organiser des loisirs et soutenir le secteur culturel*
5. *Préserver l'environnement*
6. *Lutter contre les effets néfastes de la mondialisation*
7. *Répondre aux aspirations éthiques des citoyens.*<sup>127</sup>

En revenant à la question de la légitimité d'une entreprise et en l'appliquant cette fois à l'économie sociale, nous pourrions conclure que les entreprises sociales ont pour mission de résoudre un problème social ou environnemental précis. Leur légitimité repose donc sur la clarté et la transparence de cette mission, ainsi que sur la manière dont elles atteignent leurs objectifs.

Contrairement aux entreprises traditionnelles, les entreprises sociales réinvestissent généralement une partie importante de leurs bénéfices dans leur mission sociale ou environnementale, plutôt que de les distribuer aux actionnaires, ce qui contribue à renforcer leur légitimité.

*Ainsi, parmi les études récentes [5] réalisées sur les associations, la dimension de l'acteur et des logiques qui l'animent apparaissent complexes à appréhender : on y observe des dynamiques entrepreneuriales associant des acteurs de sphères (de mondes) pluriels<sup>128</sup> qui revêtent un caractère très processuel. Après avoir étudié des organisations différentes (en termes d'effectifs) et diverses quant à leur genèse, leur appartenance à des réseaux, leurs liens avec la puissance publique, leur secteur d'activité, plusieurs travaux sur les dynamiques entrepreneuriales révèlent une large diversité de processus.*<sup>129</sup>

## **8.2. FAIBLESSES ET LIMITES DES ENTREPRISES D'ÉCONOMIE SOCIALE**

### **8.2.1. L'EXCLUSION INITIALE DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES (PME)**

À l'origine, l'Union européenne souhaitait que les PME ne subissent pas de surcharge administrative inutile et les avait donc omises dans les démarches de transparence qu'elle souhaitait implémenter. Bien que les impacts environnementaux et sociaux de ce type d'entreprise soient importants sur l'échiquier de la durabilité, la raison en était pragmatique : « *alors qu'en grande entreprise le discours sur la contribution de l'organisation au développement durable est devenu omniprésent, voire formaté, dans les petites, la prise de conscience même de ces enjeux et leur intégration dans les orientations stratégiques diffèrent fortement d'une organisation à l'autre* »<sup>130</sup> En filigrane, imposer

---

<sup>127</sup> Mertens, S. (2007)

<sup>128</sup> Boltanski L., Thévenot, L. (1991)

<sup>129</sup> Schieb-Bienfait, N., Charles-Pauwers, B., & Urbain, C. (2009)

<sup>130</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

une telle exigence de transparence à de petites entreprises est délicat car les démarches RSE leurs sont moins connues et que leurs moyens pour y répondre ne sont pas ceux de leurs consœurs de plus grande envergure. Les exigences en matière de transparence étaient donc laissées à l'appréciation des entreprises, sur base volontaire.

Si les entreprises d'économie sociale disposent d'indéniables atouts pour contribuer aux enjeux de durabilité, force est de constater qu'elles sont également confrontées à des limites contraignantes<sup>131</sup>. Trois éléments ressortent pour expliquer ce constat : la taille et reconnaissance limitée du secteur, l'attractivité pécuniaire limitée et la difficulté de maintenir une gouvernance démocratique et participative sur le long terme (en effet, plus l'entreprise grandit, moins il est aisé de maintenir cette démocratie intrinsèque).<sup>132</sup>

Au sein de l'Union Européenne, les entreprises d'économie sociale ne représentent que +/- 10% des entreprises en activité (chiffres de 2015) et ne permettent pas de dégager les différences entre les pays. Ainsi, si l'économie sociale représente environ 6,2% des emplois, l'économie sociale représente 12,6% de emplois en Wallonie et à Bruxelles-Capitale<sup>133</sup> ce qui confirme que la Belgique représente une place importante. Mais la taille et la reconnaissance variée de l'entreprise d'économie sociale lui laisse une place marginale.<sup>134</sup>

En deuxième lieu, l'attractivité pécuniaire est limitée : les revenus du travail et du capital des entreprises d'économie sociale sont généralement en-deçà du secteur « conventionnel ». La tentation de s'orienter vers des solutions plus rentables est donc tentante par rapport à l'implication ou à la focalisation des activités de l'entreprise sur les objectifs de développement durable.

Troisièmement, ce mode de gouvernance demande de grands moyens financiers et humains, qui, une fois mis en œuvre peuvent devenir lents et chronophages. De plus, le caractère participatif ne veut pas dire qu'il n'y a plus de frictions et peut même engendrer davantage de charge mentale<sup>135</sup>.

Les entreprises d'économie sociale font donc face à des difficultés de taille, au sens propre comme au sens figuré, lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre des politiques durables ou de rendre des comptes sur ce sujet. En effet, les obligations inhérentes à la CSRD vont dépasser le simple cadre contraignant d'une nouvelle directive à respecter. Rendre des comptes constituera un véritable défi, moral et pratique. Si la CSRD a pour objectif de forcer l'avancée des entreprises vers une transition durable, cette démarche devra dépasser le simple cadre théorique, engendrer la mise en œuvre de moyens pour y parvenir, et ce, dès la rédaction du rapport de durabilité. Ce rapport devra être rédigé par l'entreprise elle-même et donc mobiliser du personnel et des ressources, engendrant une charge de travail supplémentaire qui se répercutera, en fonction des résultats, sur l'activité de l'entreprise, selon les actions qui devront éventuellement être mises en place.

*Ensuite, il va falloir développer en interne de nouvelles compétences. « Les sujets liés à l'environnement, notamment sur les émissions de gaz à effet de serre, mais aussi de biodiversité, requièrent des bases scientifiques importantes... », soulève un expert. Enfin, de nouveaux outils et systèmes d'information vont être nécessaires pour traiter et consolider les informations attendues. Sans compter qu'il y a un véritable enjeu de maîtrise de la*

---

<sup>131</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>132</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>133</sup> ConcertES (2023)

<sup>134</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>135</sup> Moreau, C., Mortier, Q. (2017)

*donnée de sa chaîne d'approvisionnement, essentielle pour fournir les informations en « scope 3 » (qui inclut toutes les émissions de gaz à effet de serre indirectes...).*<sup>136</sup>

Il est en effet nécessaire, sous le prisme de la double matérialité, de rendre des comptes sur l'impact de l'environnement sur l'entreprise mais également sur l'impact de l'entreprise vis-à-vis de son environnement. Il est donc important de pouvoir définir ce qui est mesurable, devra/pourra être mesuré, comment, au moyen de quels indicateurs, etc. Cette première phase précède la rédaction proprement dite d'un rapport de durabilité bien structuré, et consommera bien évidemment du temps et des ressources. Cette charge de travail pourra être mieux absorbée par les entreprises de plus grande envergure<sup>137</sup>, qui sont pour la plupart déjà soumises à des exigences de reporting.

*La CSRD n'impose qu'une obligation, certes très lourde et nouvelle, de publier des informations. Elle n'oblige pas de ne pas polluer ou d'offrir des conditions de travail respectueuses de la dignité des personnes dans toute sa chaîne de valeur ou de ne pas favoriser la corruption. Mais en obligeant de rendre compte sur ces matières, elle oblige indirectement de s'y engager, fut-ce pour des motifs tenant à la réputation de l'entreprise.*<sup>138</sup>

D'après une étude, réalisée en juin 2024 par le C3D (« Collège des Directeurs du Développement Durable »), 57% des entreprises interrogées quant à la mise en place de la CSRD jugent les coûts nécessaires comme « très élevés » (de 50 000 à 600 000€)<sup>139</sup> Parmi ces coûts mentionnés, la majeure partie serait consommée par l'accompagnement nécessaire (via un tiers par exemple ou des outils de collecte de données, voire même la modification des processus au sein même de l'entreprise). Par ailleurs, le respect de cette nouvelle directive nécessite une grande mobilisation en termes de personnel, eu égard à la surcharge certaine de travail pour la plus grande partie des entreprises (estimée, toujours d'après les résultats de l'enquête, à 1 à 2 équivalent temps plein)<sup>140</sup>. Toutefois, la majorité des entreprises interrogées affirme espérer que ces investissements génèrent des bénéfices à hauteur des moyens mobilisés.<sup>141</sup>

Point positif, et toujours selon la même enquête, « 70% des professionnels de la transition écologique et sociale dans les entreprises estiment en effet que la CSRD va être un accélérateur de la transformation durable de leur entreprise, et faire avancer la RSE (Responsabilité Sociale des Entreprises) dans le bon sens ».

*La mise en place de la CSRD représente ainsi un investissement à la fois financier et humain significatif, mais essentiel pour aligner les pratiques des entreprises avec les exigences croissantes en matière de durabilité et de transparence. Les entreprises qui réussiront à relever ce défi bénéficieront non seulement d'une meilleure gestion de leurs impacts ESG, mais également d'une réputation renforcée auprès de leurs parties prenantes.*<sup>142</sup>

Au-delà du seul reporting extra-financier, en conformité avec les directives européennes, l'adoption de pratiques et d'outils de reporting extra-financier ancrés sur les objectifs de développement durable pourrait replacer l'EES comme un acteur important.<sup>143</sup> En outre, et dans la continuité des objectifs, cela améliorerait le dialogue avec les parties prenantes et renforcerait les liens avec les

---

<sup>136</sup> Les Échos (2022)

<sup>137</sup> Roosen, M. (2024)

<sup>138</sup> Gollier, J.-M. (2024)

<sup>139</sup> C3D (2024)

<sup>140</sup> C3D (2024)

<sup>141</sup> C3D (2024)

<sup>142</sup> Qwincy (2024)

<sup>143</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

pouvoirs publics, tout en ouvrant la possibilité de développer un dialogue/une collaboration avec de nouvelles parties prenantes traditionnellement éloignées du secteur. Pour terminer, le reporting extra-financier pourrait soutenir le développement de l'entreprise d'économie sociale en lui permettant de confirmer, de façon empirique (et donc de démontrer) tous les efforts déployés pour mettre ce modèle économique en avant.

Toutefois, les outils existants ne permettent pas (encore) de rendre compte de leurs spécificités dans la contribution aux ODD. Un outil de gestion de la durabilité, à la fois intégré mais aussi adapté aux besoins et spécificités de ce type d'entreprise pourrait être développé. Il est en effet important que l'aspect insuffisant/inapproprié des indicateurs utilisés pour mesurer l'impact des ODD soit réduit à néant, car cela a pour impact d'évaluer difficilement la performance réelle de ces entreprises, qui ne se mesurent pas comme leurs consœurs.<sup>144</sup>

Structurer les pratiques sur base des ODD pourrait donc permettre aux EES de mettre en place un cadre analytique plus structuré (et actuellement inexistant) pour évaluer leur performance et les inviterait à suivre un plan stratégique cohérent.<sup>145</sup> Par ailleurs, la légitimité de l'entreprise, exige que l'impact puisse être évalué : une entreprise sociale légitime doit donc être en mesure de démontrer l'impact social ou environnemental qu'elle génère et ne pas se contenter d'émettre des déclarations. De facto, cette nécessité de dépasser le simple reporting déclaratif implique la mise en place de systèmes de mesure et d'évaluation pour suivre ses résultats et les rendre publics.

### **8.2.2. CONFLIT ENTRE LE REPORTING ET LA MISSION SOCIÉTALE DES ENTREPRISES D'ÉCONOMIE SOCIALE**

L'Agenda 2030 étant presque arrivé à son terme, de nombreux rapports ont été rédigés pour attester de l'efficacité de l'implémentation de ces mesures. Le rapport des Nations Unies, publié en 2023, fait pourtant état d'une stagnation ou d'une détérioration à ce stade depuis 2019 (période marquée notamment par la pandémie et divers conflits géopolitiques très impactants tels que la guerre en Ukraine). Il semble donc que, comme nous l'avons précédemment abordé, si les efforts avaient bien débuté, ceux-ci n'ont pas atteint le stade des projections réalisées.

*« Arrivés à mi-parcours de l'Agenda 2030, les rapports récents nous indiquent qu'alors que certains progrès pouvaient être observés entre 2015 et 2019, la plupart des cibles ont stagné ou se sont détériorées au cours des quatre dernières années, notamment marquées par l'inflation, la crise du COVID-19 et l'invasion de l'Ukraine. Ainsi, alors que seuls 12% des ODD sont désormais sur la bonne voie, 30% restent inchangés ou inférieurs au niveau de référence de 2015 ».*<sup>146</sup>

L'intégration des ODD dans les entreprises ou du moins dans leur modèle de gestion est encore beaucoup trop faible<sup>147</sup>. Cet échec a cependant pour avantage de mettre les entreprises d'économie sociale en lumière, en tant que solution, voie qui puisse être suivie puisque ce modèle particulier d'entreprise permet l'accomplissement des ODD.

Presque 10 ans après l'implémentation de l'Agenda 2030, le constat est sans appel : l'intégration des objectifs de développement durable au cœur du fonctionnement des entreprises n'est pas encore

---

<sup>144</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>145</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>146</sup> Nations Unies (2015)

<sup>147</sup> Van der Waal, J. & Thijssens, T. (2020) ; Silva, S. (2021)

suffisante.<sup>148</sup> En outre, l'impact de ces objectifs sur les politiques publiques des pays ayant signé l'accord reste faible. Il est donc important que les dispositions prévues par l'Agenda 2030 soient mises en œuvre.

Dans la mesure où l'entreprise d'économie sociale est mue, comme son nom l'indique, par une mission sociale et des objectifs clairement en lien avec le cadre normatif des Nations-Unies<sup>149</sup>, on pourrait s'attendre à ce que les ODD remplissent à la fois le rôle d'aide à structurer leur propre stratégie interne ou à améliorer leur communication vers l'extérieur, en se faisant connaître. Il semble pourtant que le nombre d'entreprises d'économie sociale ayant décidé d'articuler leur stratégie propre sur le schéma des ODD n'évolue pas spécialement et reste même assez faible.<sup>150</sup> Pourtant<sup>151</sup>, il ne s'agirait pas d'un désintérêt pour ces enjeux mais simplement du fait que les entreprises n'emploient pas ce cadre ou – a minima – ne communiquent pas sur ces enjeux au travers du cadre proposé par les Nations Unies. Conséquence de cette absence de reporting proactif au travers des ODD : tant l'évaluation que l'amélioration et la diffusion de leurs performances extra-financières sont rendues « hasardeuses voire impossibles ».<sup>152</sup>

*Les entreprises d'économie sociale tardent à se positionner de manière autonome et proactive vis-à-vis des ODD. Pourtant, nombre de leurs caractéristiques organisationnelles<sup>153</sup> les placent, comparativement à leurs consœurs capitalistes, en position favorable par rapport aux enjeux de durabilité.<sup>154</sup>*

Mais alors, pourquoi les entreprises d'économie sociale sont-elles potentiellement réfractaires à rendre des comptes sur leurs performances, de surcroît quand le cadre semble déjà prévu pour ce faire ? Se soumettre aux exigences de reporting en utilisant le cadre normatif des objectifs de développement durable présente plusieurs difficultés, largement expliquées dans le livrable qui accompagne l'outil SDG Impulse. Parmi ces défis,

- **La perte identitaire** : ce point revêt diverses nuances comme le « SDG-washing » qui, à l'instar du terme « greenwashing », sous-entend que l'utilisation du cadre des ODD le soit dans un but de donner une impression erronée d'engagement en termes de durabilité. Par ailleurs, le modèle des ODD ne permet pas de traduire avec précision leurs contributions spécifiques en tant qu'entreprise d'économie sociale (d'où, comme nous le verrons plus tard, l'intérêt du développement d'un outil spécifique). En outre, il est légitime de s'interroger sur l'aspect complémentaire de la démarche ODD vis-à-vis d'autres formes d'évaluation de l'impact. D'autre part, les EES qui n'entameraient pas leur démarche de reporting par elles-mêmes risqueraient de se voir soumettre à des réglementations externes, les obligeant dès lors à se conformer en vertu d'exigences non-pertinentes. Cette « standardisation » pourrait mener à une frustration dans le chef des EES – qui se voient imposer quelque chose plutôt que de le faire spontanément – mais aussi à un effacement de leur spécificité intrinsèque. En dernier lieu, et dans le même esprit, cette démarche pourrait

---

<sup>148</sup> Van der Waal, J. & Thijssens, T. (2020) ; Silva, S. (2021)

<sup>149</sup> Henfrey et. al (2022) ; Hudon, M. & Huybrechts, B. (2017)

<sup>150</sup> Günzel-Jensen, et. al. (2020)

<sup>151</sup> De la Casa, J. M. H., & Caballero, S. G. (2021)

<sup>152</sup> ONU (2023)

<sup>153</sup> *Primauté de la mission sociale, rémunération limitée du capital, place centrale de l'humain, ancrage territorial fort, expérience en matière d'arbitrages entre des intérêts divergents, gouvernance démocratique et participative, pratiques internes vertueuses, etc.*

<sup>154</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

les associer de trop près aux entreprises classiques privées qui se servent du même cadre pour leur reporting. A fortiori, les parties prenantes pourraient se voir désidentifiées<sup>155</sup>.

- **La charge de travail supplémentaire** : que nous avons abordée précédemment.
- **Les dérives de la quantification/performativité des indicateurs** : « les ODD pourraient les détourner de leurs objectifs sociaux initiaux en en imposant d'autres ».

*Actuellement, l'absence de signaux ODD portés directement par les acteurs de terrain résulte en un triple coût d'opportunité, à la fois pour l'ES et la durabilité de notre société en général. En effet, d'une part, ce phénomène implique qu'une proportion significative des ressources auxquelles les EES pourraient légitimement prétendre est absorbée par le secteur privé classique. Cela représente inévitablement un frein pour la croissance du secteur de l'ES dans sa globalité. D'autre part, de manière peut être plus indirecte, la mobilisation du langage ODD, désormais souvent compris et reconnu par les acteurs classiques, pourrait également servir d'outil de visibilité et de transmission des pratiques vertueuses des EES. Ainsi, ces pratiques pourraient plus rapidement et plus largement percoler au sein du secteur privé traditionnel si les EES s'emparaient du cadre fourni par les Nations Unies. Finalement, la démonstration des contributions des EES aux ODD pourrait renforcer le lien de partenariat déjà établi entre les acteurs de terrain et les pouvoirs publics, puisque ces derniers mobilisent les ODD dans leur stratégie de développement durable.<sup>156</sup>*

En conclusion, il est compréhensible mais problématique que les entreprises d'économie sociale rechignent à rendre des comptes sur leurs performances en termes de durabilité, tout particulièrement au travers du cadre des ODD, mais comme nous venons de le développer, l'enjeu de l'appropriation du cadre par ces entreprises est primordial. De manière globale, si les entreprises d'économie sociale s'emparaient de ce cadre et l'appliquaient à leurs activités, cela accroîtrait la connaissance de leurs activités, de leur légitimité, mais cela pourrait en outre améliorer la participation du secteur privé à une démarche ancrée dans la durabilité et tournée vers l'avenir.

## **9. LES ENTREPRISES DE TRAVAIL ADAPTÉ (ETA)**<sup>157</sup>

Au sein même du secteur de l'économie sociale se trouvent les entreprises de travail adapté (ETA) que nous entendrons dans ce travail comme un type d'entreprise en Belgique. Plus spécifiquement, s'agit d'une organisation à but non lucratif ou d'une entreprise sociale ayant pour mission d'offrir des opportunités d'emploi et d'intégration professionnelle aux personnes en situation de handicap ou ayant des besoins spécifiques d'adaptation dans le cadre du travail.<sup>158</sup> Anciennement nommés « ateliers protégés », ces structures de travail adapté permettent d'employer des personnes qui, compte tenu de leurs capacités professionnelles, sont aptes à mener une activité professionnelle, mais ne peuvent l'exercer, provisoirement ou définitivement, dans des conditions habituelles de travail<sup>159</sup>. Pour bénéficier de l'engagement dans une ETA, les employés doivent avoir 18 ans minimum et avoir reçu l'accord de l'AViQ. Par ailleurs, les handicaps peuvent être de différents types : physiques, intellectuels, sensoriels ou relever de troubles de la santé mentale.

---

<sup>155</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>156</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>157</sup> Site internet ETA

<sup>158</sup> Site internet Inclusion ASBL

<sup>159</sup> Site internet Phare ASBL

## 9.1. L'EWETA

La fédération en charge de la représentation des ETA en Wallonie et en communauté germanophone est l'eweta (Fédération Wallonne des Entreprises de Travail Adapté), qui représente les 10.250 travailleurs du secteur, parmi lesquels 8.500 sont en situation de handicap, et répartis dans 54 entreprises. L'organisation a été fondée en 1978 par les responsables d'ex-ateliers protégés qui souhaitaient créer une fédération apte à les défendre juridiquement, socialement et économiquement. Le modèle intrinsèque de l'eweta est donc également adapté à son objet : défendre le travail pour tous, quelles que soient les capacités de chacun.<sup>160</sup> L'objectif est de permettre l'intégration de la personne handicapée (au sens large du terme) ou fragilisée en facilitant son adaptation dans le milieu du travail. Le travail s'en trouve donc valorisé, mais également les relations sociales et les ressources financières de la personne grâce à cet accès au monde du travail.

Au-delà de cet aspect d'accessibilité, l'eweta négocie avec les organisations syndicales, tant du point de vue du travail que des CCT, et participe à la législation pour les personnes en situation de handicap. C'est également l'eweta qui réclame des moyens de financement auprès des pouvoirs publics régionaux, fédéraux et européens « *afin de permettre à ces entreprises de pérenniser et de subventionner la différence* », c'est-à-dire, « *de compenser la perte de productivité vécues par les travailleurs de l'entreprise tout en leur offrant un encadrement personnellement adapté, prenant en compte leur situation particulière.* »<sup>161</sup> Son travail est également prospectif et informatif tant auprès du grand public que de ses membres, notamment, à titre d'exemple, la veille et la prospection juridique, sociale et économique au sujet de l'évolution du monde de l'entreprise. Du point de vue de la communication, l'eweta fait aussi de la communication externe, de l'événementiel pour populariser et faire connaître le potentiel des ETA au grand public. Son rôle est donc primordial dans la connaissance et la mise en valeur de ce secteur de l'économie.

## 9.2. HISTORIQUE

À la fin de la seconde guerre mondiale, l'Europe se préoccupe du sort qui sera réservé aux personnes laissées handicapées par le conflit, tant du point de vue de la revalidation que de leur insertion/réinsertion sur le marché socio-économique. C'est en 1958 qu'une première loi concernant les travailleurs en situation de handicap voit le jour et permet la promulgation d'un organisme national spécialement dédié à l'aide à ces personnes et qu'émerge le concept d'ateliers protégés. Les premiers ateliers ouvrent leurs portes en 1964. L'année précédente, une nouvelle loi avait instauré le FNRSPPH (Fonds national de reclassement social des personnes handicapées) qui permettra, en 1964, d'ouvrir le premier atelier protégé agréé.

Quelques années plus tard, en 1978, des responsables décident de s'unir et créent l'eweta, une fédération « *capable de défendre les intérêts de leurs entreprises au niveaux juridique, économique et social* ». Les compétences, jusqu'ici fédérales, sont communautarisées puis régionalisées dans les années 80 avant une reconnaissance dans la décennie suivante par les pouvoirs publics. C'est en 1995 que les ateliers protégés prennent leur nom actuel et se renomment « Entreprises de travail Adapté ». La même année, l'AWIPH (Agence wallonne pour l'intégration des personnes handicapées, aujourd'hui connue sous le nom d'AViQ – Agence pour une Vie de Qualité) voit le jour.

---

<sup>160</sup> Site internet eweta

<sup>161</sup> Site Internet : eweta

En quelques chiffres<sup>162</sup> : les entreprises de travail adapté représentent un total de 10.000 emplois répartis en Wallonie et en Communauté germanophone. Ce sont 82% de travailleurs en situation de handicap parmi lesquels 91% de contrats à durée indéterminée dans 55 entreprises. L'ancienneté moyenne est de plus de 44 ans dans le secteur et les handicaps qui y sont « représentés » vont du handicap mental au handicap physique ou du handicap sensoriel à plusieurs handicaps.

Les ETA jouent un rôle important dans l'inclusion sociale et professionnelle des travailleurs handicapés en leur offrant un environnement de travail adapté à leurs besoins. Les ETA visent à promouvoir l'autonomie des travailleurs handicapés en leur permettant de participer activement au marché du travail et d'atteindre leur plein potentiel. Par ailleurs, pour compenser le manque de productivité du travailleur dû au handicap, les ETA reçoivent un subventionnement proportionnel à la perte de rendement ; ce qui leur permet d'être compétitives par rapport aux entreprises privées.<sup>163</sup>

Les ETA sont également caractérisés par leurs possibilités de formation, elles fournissent ainsi un accompagnement personnalisé et cherchent à proposer des formations adaptées aux travailleurs handicapés, pour les aider à développer leurs compétences et à progresser professionnellement. Du point de vue des nécessités de certains travailleurs et de l'adaptation éventuelle des postes de travail pour répondre aux besoins spécifiques des travailleurs handicapés, notamment en matière d'ergonomie, d'accessibilité, et de soutien individuel, c'est aux ETA qu'il incombe d'en assurer l'implémentation.

Historiquement, les ETA ont été conçues pour répondre à des enjeux d'exclusion sociale et donc d'insertion. Avec l'évolution de notre société, elles répondent depuis de plus en plus à des considérations écologiques<sup>164</sup> et se positionne donc comme un acteur potentiel utile et important dans l'atteinte des objectifs de durabilité au niveau global. Dans ce travail, nous avons donc choisi de nous pencher sur un exemple concret d'entreprise de travail adapté, d'examiner la manière dont elle participe aux enjeux de durabilité, aux défis du reporting contraignant de la CSRD, et comment s'en ressent sa légitimité propre.

## **10. LES ATELIERS DU SAUPONT**

Depuis 1970, les Ateliers du Saupont créent de l'emploi durable et de qualité pour des personnes en situation de handicap. Alors qu'au départ, le travail était surtout occupationnel, il s'est vite professionnalisé et diversifié. Aujourd'hui, les Ateliers du Saupont, ce sont 400 emplois au sein de 7 départements, dans une entreprise engagée et reconnue pour son savoir-faire. Les Ateliers du Saupont sont une société coopérative au cœur de laquelle tous les coopérateurs sont bénévoles. Tous les bénéfices générés par les Ateliers du Saupont sont réinvestis dans le projet social (engagement de nouveaux collaborateurs, bien-être au travail, maison sociale) et dans la pérennisation de l'outil industriel. Aux Ateliers du Saupont, 70 % des collaborateurs sont en situation de handicap. À l'heure actuelle, la société « Le Saupont SC » a reçu la certification et la médaille d'argent « EcoVadis », avec un score global de 66/100, faisant d'elle l'une des 15% d'entreprises les plus avancées en termes de durabilité au sein de son secteur propre.

---

<sup>162</sup> Site Internet : eweta

<sup>163</sup> Site internet : onsadapte.be

<sup>164</sup> Defourny, J., & Nyssens, M. (2017).

Les Ateliers du Saupont en quelques chiffres<sup>165</sup>

21 millions de chiffre d'affaires

70% de travailleurs en situation de handicap

75% de femmes au plus haut niveau de direction.

50% de femmes/hommes au sein des ateliers.

398 collaborateurs.

61% d'énergie renouvelable

140.000 produits de la marque « Formy » vendus en 2023

100 points de vente

2023 : prix de l'économie sociale dans la catégorie « Libre Inspire » (ce prix n'avait plus été attribué à une ETA depuis 2004).

Les secteurs d'activité sont les suivants<sup>166</sup>, répartis en diverses parties :

- Conditionnement :
  - co packing : blisterisation – fardelage – flow packing
  - Conditionnement denrées alimentaires en salle propre
- Remplissage : fabrication-conditionnement de cosmétiques
- Boutique : vente d'articles cadeaux, déco.
- Atelier du linge : blanchisserie et repassage du linge, couture et buanderie
- Restaurant : collectivité, privatif, événementiel, réunions, service repas écoles communales
- Nettoyage : de gobelets réutilisables, de gîte, églises, salles, après travaux
- Menuiserie : présentoirs PLV, impression sur tous supports

En tant qu'entreprise de travail adapté, les Ateliers du Saupont sont subsidiés par l'AViQ. Les compensations financières reçues sont corrélées à la perte de validité des employés (en situation de handicap) mais le nombre de personnes subsidiées et les plafonds des subsides sont limités, ce qui ne permet pas nécessairement de suivre l'évolution de la croissance réelle de l'entreprise. Dans le cas qui nous occupe, 65% des travailleurs en situation de handicap sont partiellement subsidiés en fonction de leur incapacité propre, pour un total d'environ 180 travailleurs (sur 400 engagés). Les 100 dernières personnes en situation de handicap sont, quant à elles, directement financées sur fonds propres.<sup>167</sup> Du point de vue de la rémunération par exemple, les salaires sont négociés avec les syndicats. Ceux-ci sont appliqués à minima et remis dans les mains de l'organisme de contrôle, l'AViQ. Si le salaire est en-dessous du minimum barémique légal, l'entreprise reçoit une alerte pour se mettre en conformité. Les salaires sont également indexés et couverts par une analyse de référence, pour qu'au final, tous soient payés au-dessus du salaire récent.<sup>168</sup>

L'ambition primordiale des Ateliers du Saupont est de rendre la société plus solidaire et plus inclusive. Au-delà de l'objectif strictement financier, l'ambition affichée est de valoriser les talents de tous les collaborateurs, majoritairement en situation de handicap, afin de leur permettre d'occuper, dans la société, une place « normale », au travers de projets durables, sociaux et innovants.<sup>169</sup>

Au-delà du seul objectif d'inclusion, le bien-être est également l'intérêt principal de la société, l'épanouissement, l'autonomie et l'intégration dans un cadre convivial et bienveillant étant des critères. L'entreprise reste pourtant attentive à rester agile et performante et à coupler les deux

---

<sup>165</sup> Rapport RSE – Ateliers du Saupont (2023)

<sup>166</sup> Site internet de l'AViQ

<sup>167</sup> Site internet des Ateliers du Saupont

<sup>168</sup> Rapport RSE – Ateliers du Saupont (2023)

<sup>169</sup> Rapport RSE – Ateliers du Saupont (2023)

objectifs : celui de rentabilité et de fonctionnement correct d'une entreprise avec « un supplément d'âme ».<sup>170</sup>

Etienne Genin insiste sur l'importance de faire connaître le secteur des ETA, car cela représente des milliers personnes en situation de handicap, et que ce secteur spécifique est actif dans tous les secteurs de l'industrie. Il déplore cependant le manque d'efforts déployés par les ETA elles-mêmes pour se faire connaître. Pour lui, différents modèles peuvent coexister car une entreprise ne permet pas non plus d'intégrer tous les types de handicaps. Chaque modèle de production « contraint » le type de handicap qui peut y être employé et le Saupont s'est déjà vu reprocher de ne pas accueillir tous les handicaps existants malgré son statut d'entreprise de travail adapté.

*« Notre rôle n'est pas d'accueillir tout le monde, c'est aussi de protéger les 300 personnes qui travaillent déjà dans l'entreprise. Ce n'est pas d'accueillir des gens qu'on n'est pas en mesure d'encadrer correctement. Ça reste une entreprise, le but est de développer l'autonomie des personnes et de leur donner un salaire, nos clients ne viennent pas parce qu'on est une ETA mais parce qu'ils obtiennent un service ».*

### **10.1. ÉTAT DES LIEUX DU REPORTING EXTRA-FINANCIER**

Lors de nos échanges avec le CEO des Ateliers du Saupont, Etienne Genin, nous avons constaté que la réflexion en termes de reporting non-financier est déjà plus qu'amorcée, les travaux de réflexion, de mise en place des actions et de consultance ayant été entamés en septembre 2021. Depuis 2022 et leurs premiers échanges avec le service de consultance, l'entreprise poursuit sa réflexion dans une démarche de conformité aux dispositions prévues par les Nations-Unies et a déjà entamé une réflexion en utilisant le cadre des objectifs de développement durable.<sup>171</sup> Cinq axes prioritaires ont déjà été choisis au niveau de cinq groupes de travail (autonomes), en fonction des domaines dans lesquels l'entreprise s'estimait la plus faible.

*En 2023, notre entreprise a intégré le personnel cadre dans sa stratégie autour des ODD. Des ateliers spécifiques impliquant le personnel ont été mis en place afin de mobiliser les parties prenantes internes autour de ces objectifs. Ces ateliers offrent aux collaborateurs la possibilité de participer activement à l'élaboration d'actions visant à atteindre ces objectifs.<sup>172</sup>*

Dans notre partie empirique, nous détaillerons la réflexion précédemment menée par les Ateliers du Saupont concernant l'amélioration de leur réponse aux objectifs de développement durable et leur performance extra-financière.

---

<sup>170</sup> Rapport RSE – Ateliers du Saupont (2023)

<sup>171</sup> Entretien avec Etienne Genin (2024)

<sup>172</sup> Rapport RSE – Ateliers du Saupont (2023)

## **11. GENÈSE DU PROJET « SDG IMPULSE »**

### **11.1. ESCAP**

Les objectifs de développement durable sont devenus une référence en matière de durabilité<sup>173</sup> et leur mise en œuvre revêt une importance capitale pour atteindre l'équilibre entre les sphères écologique, économique et sociale. Face aux défis des entreprises d'économie sociale pour réaliser leur reporting extra-financier grâce au cadre normatif des ODD, la nécessité de les accompagner est devenue cruciale. Ce fut le point de départ du projet « Escap », dont le slogan est « coconstruire le changement ». Escap coordonne différents groupes de travail dont l'objectif est d'apporter un soutien au développement des entreprises d'économie sociale en Belgique, et de les aider à affronter leurs défis quotidiens en collaborant du point de vue des connaissances mais en construisant, toujours en collaboration directe, des outils pratiques pour ce faire.<sup>174</sup>

En septembre 2020, les membres du GT4 ont en effet décidé de s'atteler à la conception et à la mise en œuvre d'un outil permettant à ces entreprises de mieux aborder leurs questions de durabilité, en construisant ledit outil à partir précisément du cadre des ODD<sup>175</sup> Et avec pour objectif spécifique d'aider ces PME à se conformer aux futures exigences de reporting. La mise en pratique et l'emploi de cet outil, une fois développé, testé et implémenté, devra permettre à la fois de démontrer que, contrairement aux résultats des études précédemment évoquées, l'économie sociale et les entreprises y afférentes présentent un intérêt important dans cette problématique et sont également plus que légitimes pour y prendre part. Avec pour objectif ultime, une fois l'outil testé, qu'il puisse s'adresser au grand public mais également à des secteurs privés (que la durabilité soit ou non l'orientation de l'entreprise), politique, académique, etc.

Dans sa première année de travail, le groupe a réalisé trois avancées majeures<sup>176</sup> :

- 1. Construire un cadre conceptuel/normatif qui permette de relier chaque entreprise et son fonctionnement/contexte spécifique au cadre des Nations Unies (17 ODD/169 sous-objectifs) au travers de quatre concepts :**
  - a. **L'ODD** : l'enjeu mondial à résoudre pour 2030.
  - b. **Le levier d'action** : les démarches qui aideront à atteindre l'objectif susmentionné. Le groupe Escap en a élaboré 511, sur base d'une revue de la littérature entrepreneuriale en lien avec les ODD. A noter que ce nombre de leviers d'action est à ce stade provisoire.
    - Les ODD (macro au niveau des nations) ont été traduits en leviers d'action (macro au niveau des entreprises).
  - c. **L'activité ou la pratique-clé** : la mise en pratique concrète du levier d'action.
  - d. **L'indicateur-clé** : la variable quantitative qui permet de matérialiser l'implémentation d'une activité/pratique clé).
- 2. Rédaction d'un catalogue de leviers d'action** : ces leviers d'action permettent de traduire les objectifs de développement durables en actions concrètes adaptées à chaque quotidien entrepreneurial des participants au projet-pilote.
- 3. Développé une version « alpha » du processus d'utilisation de SDG Impulse**, subdivisée en quatre étapes, au terme desquelles les entreprises participantes pourront générer un rapport de durabilité complet, et compliant avec la CSRD. Il est prévu que le rapport soit

---

<sup>173</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>174</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>175</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>176</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

spécifiquement adapté à l'environnement propre de l'entreprise utilisatrice et que sa forme soit standardisée, ce qui devrait permettre de faciliter la comparaison entre les entreprises.

En traduisant les objectifs de développement durable en leviers d'action, SDG Impulse permet aux entreprises de s'approprier ces mêmes objectifs et de pouvoir les transformer en actions concrètes, rendant bien plus aisée leur implémentation à l'échelle de chaque entreprise dans le respect de son individualité.

## **11.2.SDG IMPULSE (2024)**

Forts des observations résultant des recherches du groupe Escap, le Centre d'Économie Sociale de HEC Liège s'est penché sur la mise en pratique de l'outil au sens strict. SDG Impulse est donc une plateforme digitale accessible en ligne à l'adresse [www.sdg-impulse.be](http://www.sdg-impulse.be)). Pensé par et pour l'économie sociale, SDG Impulse est envisagé comme le futur outil indispensable des entreprises d'économie sociale désireuses de mieux évaluer leurs performances et de mieux se conformer aux futures exigences de la CSRD.

Pour rappel, l'implémentation de la CSRD implique que les grandes entreprises et PME cotées en bourse doivent publier, à partir de 2025, un rapport de durabilité contraint au respect de règles strictes que nous avons déjà évoquées. Les autres PME n'y seront soumises que plus tard, mais leurs liens avec les grandes entreprises les exposent à ces exigences (par effet de ruissellement).<sup>177</sup> Il était donc essentiel d'aider les entreprises éprouvant de potentielles difficultés à réaliser un reporting extra-financier à structurer leur démarche, en faisant un état des lieux de leur durabilité, en évaluant leurs réalisations et marge de progression et en proposant des leviers d'action et indicateurs-clés pour agir, le tout au travers du prisme des 17 ODD.

Le projet-pilote a débuté en avril 2024 et s'est achevé en octobre, s'articulant autour de quatre grands objectifs principaux, mais intrinsèquement interconnectés<sup>178</sup> et avait pour souhait initial de fournir une solution aux problématiques identifiées des PME : les besoins d'amélioration, de visibilité et de transmission de leurs pratiques en termes de durabilité.<sup>179</sup> Parmi les objectifs avoués de SDG Impulse, nous retrouvons<sup>180</sup> :

1. Aider les petites et moyennes entreprises à effectuer un diagnostic organisationnel en termes de performances extra-financières.
2. Fournir un support à ces mêmes entreprises (ainsi qu'à leurs parties prenantes) pour mieux affiner leur stratégie de durabilité et monitorer leurs progressions dans les temps.
3. Faciliter le reporting extra-financier.
4. Améliorer/faciliter les interactions/échanges entre PME mues par un même souci en faveur de la durabilité.

Passé l'objectif principal de mettre en œuvre et à disposition des entreprises un outil efficace et adaptable à tous (permettant donc une plus grande harmonisation), trois objectifs principaux à l'attention des entreprises se sont dégagés dans un second temps : comprendre son impact,

---

<sup>177</sup> Extrait de l'appel à candidatures (Phase Pilote) – SDG Impulse (2024)

<sup>178</sup> Extrait de l'appel à candidatures (Phase Pilote) – SDG Impulse (2024)

<sup>179</sup> Présentation « Développement d'un outil de gestion de la durabilité ancré sur les Objectifs de Développement Durable (ODD) » (Centre d'Économie Sociale, 2024).

<sup>180</sup> Présentation « Développement d'un outil de gestion de la durabilité ancré sur les Objectifs de Développement Durable (ODD) » (Centre d'Économie Sociale, 2024).

communiquer et partager. Au terme du processus sur la plateforme proprement dite, il est en effet prévu que le lien entre les entreprises participantes se traduise par l'échange (sur base volontaire) de leurs rapports de durabilité respectifs et qu'ils puissent partager des informations, mieux comprendre comment d'autres entreprises fonctionnent et s'inspirer d'autres expériences.

SDG Impulse est basé sur une approche sectorielle (puisque'il n'est, dans un premier temps et a minima durant la phase pilote, qu'à destination des PME). Synthétiquement, il propose de réaliser un premier autodiagnostic de l'entreprise sur base d'un questionnaire discriminant rempli par le comité de pilotage défini au sein de l'institution (composé par l'entreprise elle-même). Au moyen de diverses questions fermées auxquelles il s'agira de répondre individuellement, le comité pourra générer un premier graphique visuellement simplifié de la position de l'entreprise vis-à-vis des ODD. Ceci permettra, à vue d'œil, d'observer les points forts de l'entreprise, les objectifs de développement durable auxquels l'entreprise répond et les zones d'amélioration possible. L'objectif de l'outil étant de permettre la focalisation des efforts de la PME sur certains objectifs de développement durable (une entreprise ne pouvant pas forcément agir sur tous faute de capacité ou de pertinence) cela permettra aux responsables de l'entreprise de se situer, presque graphiquement, sur une échelle de durabilité. Ce premier graphique, obtenu au sortir de la première étape, permet de répondre à l'exigence de compréhension et de gestion de sa performance extra-financière (l'entreprise pouvant donc mieux visualiser l'état des lieux de sa performance, les leviers d'action possible et les objectifs à envisager. Le rapport de durabilité qui sera généré à la toute dernière étape aura quant à lui pour but de répondre aux demandes de communication et aux enjeux de construction du reporting extra-financier.

L'emploi de SDG Impulse<sup>181</sup> pourrait encourager les PME à objectiver la qualité de leurs pratiques et à les améliorer encore pour avoir un impact encore plus significatif au sein de leur écosystème. Si cela fonctionne, l'outil pourrait également faciliter le dialogue avec les parties prenantes et augmenter la transparence de leurs activités, favorisant encore le facteur confiance. Il permettrait de différencier encore davantage l'entreprise et de la positionner encore plus durablement en tant qu'entreprise sociale dans le monde entrepreneurial. In fine, il devrait également permettre aux entreprises d'asseoir leur légitimité en étant en mesure de prouver leur démarche éthique et leur correspondance à tous les critères ESG au moyen d'éléments tangibles autres que déclaratifs. L'outil, digital et participatif, est évidemment soumis aux règles du Règlement Général pour la Protection des Données (RGPD).

Les individualités des entreprises sont bien sûr prises en compte, y inclus dans la méthodologie d'utilisation.

Le chemin d'impact, qui décrit le trajet à effectuer depuis la réalisation des ODD jusqu'à l'obtention de l'indicateur-clé est en effet subdivisé en deux parties : l'une commune et l'autre personnalisée.<sup>182</sup> La partie commune comprend donc les 17 ODD proprement dits et les leviers d'action correspondants. Ceux-ci ayant déjà été balisés et définis en amont, ils seront similaires à toutes les entreprises, participantes au projet pilote ou futures utilisatrices (après implémentation). La partie personnalisée comprend quant à elle l'activité ou la pratique-clé, qui peuvent largement différer d'une structure à l'autre. Il en va de même pour l'indicateur-clé, l'instrument de mesure de l'implémentation, qui, par la nature même de l'activité de l'entreprise peut très largement varier. La variété de ces indicateurs permet donc de balayer très largement les leviers d'action possibles et de leur permettre de correspondre aux activités des institutions participantes.

---

<sup>181</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

<sup>182</sup> Note méthodologique GT4 (2021)

Dépourvu de scoring ou de certification, eu égard à sa nature non-scientifique, SDG Impulse a pour objectif de cocréer un outil pilote de durabilité ayant une forte vocation d'évolution et d'adaptation. Son innovation principale réside en ce qu'il va au-delà de ce qui est déjà proposé sur le marché. À l'heure actuelle, certaines entreprises (comme « Greenomy » en Belgique) proposent de réaliser un état des lieux de l'entreprise, une photographie de la situation mais ne permettent pas encore de s'adapter précisément aux besoins de l'entreprise ou de l'aider concernant les directives de conformité. Il s'agit donc davantage d'un outil d'analyse et de mise en œuvre stratégique par rapport à ce qui existe déjà à l'heure actuelle.

Comme indiqué précédemment, le test de cet outil et son application aux Ateliers du Saupont feront l'objet de notre partie empirique, où nous tenterons de réconcilier reporting ESG, recherche de légitimité et économie sociale. Notre objectif sera d'observer l'usage de cet outil, sa facilité d'implémentation, sa pertinence pour l'activité ou l'entreprise elle-même (s'en empare-t-elle en tout ou en partie ?), ses zones éventuelles d'amélioration et de tenter de comprendre si l'emploi d'une plate-forme de ce type peut représenter une aide efficace pour une entreprise dans sa recherche de légitimité et dans sa conformité aux prochaines exigences de la CSRD.

## **12. CONCLUSIONS DU CHAPITRE THÉORIQUE**

La légitimité des entreprises est menacée par l'inaction des PME dans le cadre de la demande de conformité sans cesse grandissante. Par ailleurs, cette inaction est surprenante, puisque, du fait de la nature de leur mission intrinsèque, on pourrait attendre qu'elle soient plus avancées dans ce domaine que leurs consœurs dont les dimensions sociales sont moins prégnantes<sup>183</sup>. Le critère de mission sociale, qui façonne la spécificité des EES, est l'un des facteurs-clés de la reconnaissance et l'on pourrait attendre que les entreprises aient pour but d'atteindre la conformité aux normes sociales pour assurer leur légitimité. C'est dans ce cadre qu'émergent les pressions normatives parmi lesquelles l'objet principal de notre cadre de réflexion : les ODD.

La théorie institutionnelle supposerait qu'une majorité des entreprises essaie de démontrer sa conformité aux ODD, imparfaitement certes mais au moins au point d'envoyer un signal à ces parties prenantes.<sup>184</sup> Les études empiriques semblent pourtant ne pas aller dans ce sens pour les entreprises d'économie sociale.

Une étude de 2020, décrivant les comportements réactifs ou opportunistes employés par les organisations concernant leurs reportings respectifs montrait que ces comportements sont si variés que cela peut même aller jusqu'au rejet complet des normes (en l'occurrence, celles des Nations-Unies) pour des raisons pragmatiques ou d'idéaux qui leur sont propres<sup>185</sup>. En effet, les entreprises qui se réfèrent à ce cadre normatif spécifique ne sont pas légion, rendant difficile son application systématique.<sup>186</sup> Il semble que les liens constatés entre entreprises d'économie sociale et objectifs de développement durables soient davantage dues aux liens réalisés par les auteurs d'études à ce sujet qu'une résultante concrète du reporting automatique de ces entreprises. Le lien entre EES et ODD devrait donc être théoriquement synergique<sup>187</sup> mais les observations ne le confirment pas et vont même davantage dans le sens d'une absence relative de reporting ODD.

---

<sup>183</sup> Meert S., & Dufays F. (2023)

<sup>184</sup> Spence, M. (1978)

<sup>185</sup> Günzel-Jensen et al., (2020)

<sup>186</sup> Meert S., & Dufays F. (2023)

<sup>187</sup> Günzel-Jensen et al., (2020)

L'importance de ce secteur entrepreneurial est pourtant critique dans l'implémentation des ODD et la progression de leur présence dans le paysage de la durabilité. Les entreprises sociales sont en effet dotées d'une approche intégrée, centrée sur l'humain et la planète en elle-même<sup>188</sup> mais leur absence d'action limite la littérature existante à ce sujet.

Par nature, l'entreprise d'économie sociale se définit en plusieurs éléments cohérents avec le thème des ODD. En premier lieu, la mission sociale de l'entreprise est le but ultime poursuivi, constitué d'objectifs qui s'alignent naturellement avec ceux de la durabilité ; doublée d'une approche multi-objectifs.<sup>189</sup> Par ailleurs, l'engagement des parties prenantes est souvent corrélé à l'enthousiasme qu'elles ressentent vis-à-vis d'une EES et de la légitimité de leur mission. Par essence, on ne peut donc que supposer que cet enthousiasme se traduira également dans leur engagement.<sup>190</sup>

Une autre caractéristique, liée au fonctionnement intrinsèquement démocratique de l'entreprise, permet de mettre en lumière le fait que les personnes donnant un feedback ne sont pas motivées par un objectif de rendement. En participant au processus décisionnel, les parties prenantes focalisent sur la mission sociale, limitent les possibilités de s'éloigner de l'objectif, et encouragent, directement ou indirectement la mise en place d'éléments orientés ODD pour poursuivre une mission sociale publiquement acceptée par rapport à une approche *top-down*. Enfin, l'élément relatif à la limite de retour sur capital donne la primeur au réinvestissement du surplus dans l'entreprise, à destination de ses membres et au service de l'objectif de mission sociale. Cela a également l'avantage de ne pas motiver des décisions managériales orientées par un souci de profit puisque le retour sur investissement ne sera ni important ni garanti.

En théorie donc, les EES devraient être mieux équipées que leurs consœurs capitalistes pour gérer le modèle des ODD contrairement aux actionnaires/capitalistes car la mission sociale est protégée par la façon même de fonctionner de l'entreprise. Pourtant, empiriquement, ce n'est pas prouvé.

Dans leur étude, Meert & Dufays présument que, dans la mesure où les entreprises d'économie sociale restent assez méconnues du grand public<sup>191</sup>, le potentiel de meilleure communication des performances au travers du cadre des ODD<sup>192</sup> est justement très important. Ceci pourrait en outre renforcer la légitimité des entreprises au sein de nouveaux groupes, évoluant de légitimité morale (ce qui est bien) vers la légitimité pragmatique (résultats tangibles et mesurables). Ils déplorent également le risque pour les entreprises d'économie sociale de s'ostraciser de la prochaine conceptualisation des ODD en ne s'y conformant pas et en ne contribuant pas aux rapports. S'il est difficile de donner une explication tangible et concrète quant au désintérêt des entreprises sociales pour la conformité aux ODD, l'absence d'enthousiasme vis-à-vis des rapports de durabilité reste préoccupante, comme nous l'avons déjà dit.

*En dépit d'une conformité préfigurative avec le cadre de l'ONU, le manque de légitimité de la pratique des rapports sur les ODD explique pourquoi les entreprises sociales ne l'adoptent pas.*<sup>193</sup>

---

<sup>188</sup> UNTFSSSE (2014)

<sup>189</sup> Meert S., & Dufays F. (2023)

<sup>190</sup> Kah, S.& Akenroye, T. (2020)

<sup>191</sup> Michaud, M. & Audebrand, L.K. (2022)

<sup>192</sup> Günzel-Jensen et al., (2020)

<sup>193</sup> Meert S., & Dufays F. (2023)

Parmi les solutions proposées, ils évoquent la possibilité de développer des pratiques de reporting basées sur les ODD mais spécifiquement adaptées à la structure de l'entreprise d'économie sociale. Un travail sur les coûts et avantages des rapports sur les ODD pourrait également être bénéfique. Ceci pourrait grandement engager les entreprises d'économie sociale dans une démarche plus stricte de reporting lié aux ODD. La conclusion reste néanmoins, qu'en attendant la création, l'implémentation d'un outil, ou un revirement drastique de la confiance dans ces normes, d'autres signaux de confiance devraient guider les décisions en matière d'investissement durable.

## **PARTIE II – ÉLÉMENTS EMPIRIQUES**

### **AVANT-PROPOS**

Le choix de consacrer le sujet de ce travail aux Ateliers du Saupont (ci-après « Le Saupont »), est venu de la découverte de cette entreprise dans un cadre professionnel. En tant que membre du Forum financier du Luxembourg, nous avons eu l'opportunité de visiter les Ateliers du Saupont en compagnie du CEO, Etienne Genin, au terme d'une conférence intitulée « *L'économie sociale, un modèle économique à découvrir !* » le 20 février 2024. La présentation conjointe réalisée par M. Genin et Gaëtane Convent, la directrice de l'eweta fut aussi très enrichissante et nous a permis d'établir de nombreux liens pertinents avec les éléments étudiés au cours de notre Master. Nous avons donc le souhait de consacrer ce travail de fin d'études à une entreprise dont le projet nous a paru stimulant et enrichissant, même sans question de départ.

Ce sont nos contacts avec notre promotrice, Madame Sybille Mertens de Wilmars qui ont permis de définir ce sujet et de motiver la décision de tester l'outil SDG Impulse en temps réel pour tenter d'esquisser les liens théoriques entre la légitimité de l'entreprise et la pertinence de cet outil pour se conformer à la CSRD.

Avant d'amorcer une réflexion plus aboutie sur la pertinence d'un tel outil et d'en accompagner le pilotage au cœur de l'entreprise, il était nécessaire de définir notre rôle dans le suivi du processus de test. La phase pilote de la plateforme ayant déjà presque commencé lors de nos premiers contacts avec le Centre d'Économie Sociale (et les 10 entreprises du projet pilote ayant déjà été choisies) notre rôle devait être précisé. Nous n'étions en effet pas membre du personnel des Ateliers du Saupont et n'avions donc qu'une connaissance superflue de ses activités. Il fallait pouvoir intégrer l'expérience en tant qu'observatrice avec une distance suffisante pour ne pas biaiser nos observations mais suffisamment faible que pour pouvoir relater une expérience pertinente, circonstanciée et formuler des remarques utilisables tant pour les équipes du CES que pour la direction du Saupont.

Notre participation a donc été échelonnée selon les différentes étapes de l'outil, après une rencontre avec la responsable du projet au sein du CES, Margaux Dandoy. Une fois le cadre théorique de la plateforme connu, et l'accord du CEO du Saupont obtenu, nous avons entrepris de servir de lien entre le CES et l'entreprise pour utiliser l'outil, observer les impressions des membres du comité de pilotage, leurs remarques et sentiments généraux à l'usage et avons, au travers de nos entretiens avec les équipes du Saupont, pu esquisser les conclusions de nos observations.

### **1. INTRODUCTION ET MÉTHODOLOGIE**

Nous avons précédemment évoqué le manque d'ambition et d'engagement des entreprises d'économie sociale par rapport aux objectifs de développement durable et leur importance dans le cadre d'un reporting ESG efficace, tout particulièrement dans un contexte relatif à l'implémentation de la CSRD. Partant de ce constat, nous supposons que l'entreprise dans laquelle nous allions réaliser le test de l'outil n'était pas forcément très avancée en termes de reporting. Notre première observation fut que ce postulat était tout bonnement erroné. En effet, et dès nos premiers contacts formels avec l'équipe dirigeante de l'entreprise, nous avons constaté que – contrairement aux 10 autres entreprises participantes – la démarche de reporting extra-financier était déjà bien amorcée d'une part, mais que, d'autre part, la réflexion s'articulait déjà autour du cadre normatif des Nations Unies et des 17 objectifs de développement durable.

Cela fait en effet plusieurs années que la direction du Saupont a entamé un état des lieux de la durabilité de l'entreprise, et notamment fait appel à des services de consultance en la personne de Valérie Géron (Positive Impact). Le but avoué était de repréciser sa raison d'être, ses valeurs (« respect, entraide, humain, ingéniosité et autonomie »)<sup>194</sup> et définir de grands axes de développement pour l'entreprise, le tout, précisément, au moyen des 17 ODD. Les résultats de ce premier exercice ont permis de dégager les ODD prioritaires sur lesquels le Saupont devait consacrer, en priorité, son énergie et ses efforts en termes d'amélioration.

La mise en œuvre de la stratégie s'est ensuite produite en deux temps : une fois le premier diagnostic effectué, sans méthodologie particulière mais sur base d'éléments tangibles, le comité de direction a pu dégager une première représentation graphique de son positionnement par rapport à chaque ODD et en élire cinq prioritaires (ce graphique « à main levée » peut être consulté en annexe). Dans un second temps, la direction a constitué cinq groupes de travail auxquels il a été demandé de réfléchir à l'implémentation ou l'amélioration de ces objectifs au sein de l'entreprise. Le personnel cadre a donc fait partie intégrante de la réflexion autour de la stratégie, de sorte que les parties prenantes internes ont été mobilisées dès le début de la démarche et n'ont pas uniquement dû voir appliquer des décisions prises par la direction. Nous détaillerons bien évidemment cette première expérience un peu plus loin dans ce travail.

Faute de véritable nécessité pour l'entreprise d'établir un diagnostic de sa situation concernant le reporting ESG et d'être aiguillée dans l'état des lieux de son positionnement en termes de durabilité, nous ignorions si l'usage de l'outil allait pouvoir permettre de dégager une information pertinente pour les deux parties ou pour une seule. In fine, nous avons modifié notre question de recherche et changé l'angle avec lequel nous abordions nos observations : la participation du Saupont au projet-pilote est donc devenue un « exercice contrôle » permettant à la fois au Saupont de vérifier les résultats obtenus lors de son premier exercice de réflexion (en termes de cohérence ou de marge de progression) mais également de faire bénéficier SDG Impulse de la connaissance en matière d'objectifs extra-financiers du Saupont. La génération du graphique ODD et l'obtention d'informations complémentaires devait, au départ, permettre de vérifier l'exactitude des données obtenues ainsi que de la marge de manœuvre envisagée pour le Saupont, et pour SDG Impulse, de confronter les résultats de son outil à ceux d'un exercice de consultance en durabilité.

Plus largement, nous avons souhaité lier notre démarche d'observation aux données théoriques précédemment développées, plus précisément sous le prisme de la théorie de la légitimité. Une entreprise va-t-elle choisir de s'approprier un outil d'économie sociale, créé par l'économie sociale et pour l'économie sociale parce que sa légitimité s'en trouve augmentée ou renforcée ? Ou tout simplement parce que, face à un reporting de plus en plus contraignant, il s'agira d'aller vite et bien ? Une entreprise telle que le Saupont, dotée d'une position déjà très mûre sur le sujet du reporting ESG, et d'une connaissance aiguë des démarches nécessaires dans ce domaine, pourrait-elle s'emparer d'un outil comme celui-ci pour renforcer sa légitimité ? Et dans le cas contraire, pour quelles raisons et quelle serait la marge de manœuvre de l'outil ? Notre posture d'observatrice/relais entre l'entreprise et l'équipe devait nous permettre de comprendre si un outil de ce type peut devenir un indispensable pour une entreprise en quête de renforcement de sa légitimité.

Outre leur mission sociale en tant qu'entreprise de travail adapté, la responsabilité éthique et sociale des entreprises et l'engagement dans des valeurs d'économie sociale ont constitué une motivation directe pour que le Saupont voie un intérêt à participer au projet-pilote, a fortiori en adoptant une temporalité différée, en « reprenant le wagon en marche » selon leurs propres

---

<sup>194</sup> Rapport des ateliers ODD – Saupont (2022)

termes, pour confirmer le diagnostic préalablement établi et découvrir quels seraient les points de différence éventuels..

Au terme de la phase prospective (axée sur le questionnement, la réflexion et la consultation des parties prenantes éventuelles), le souhait était de pouvoir mener une réflexion stratégique et de générer le rapport de durabilité exigé par la CSRD. La stratégie de reporting devait aborder deux éléments, à la fois rétrospectifs (« qu'est-ce que l'entreprise a déjà fait ? ») et prospectifs (« qu'est-ce que l'entreprise peut encore faire ou améliorer ? »). En indiquant les éléments issus de la phase de questionnement et en décrivant les axes stratégiques choisis par l'entreprise comme ceux étant les plus importants pour l'avenir, l'entreprise devait pouvoir produire un rapport compliant avec la CSRD.

## **2. DÉROULÉ DU PROJET-PILOTE (AVRIL – OCTOBRE 2024)**

Le point de départ était donc un processus collectif mais également intrinsèque : l'entreprise est invitée à consulter un comité de pilotage qu'elle a elle-même constitué et les parties prenantes de son choix avant de prendre des décisions collectives concernant les axes stratégiques et chemins d'impact). Le chemin d'impact consiste en deux parties, l'une commune et la seconde personnalisée. La partie commune consiste à identifier les ODD pertinents et les leviers d'action (« une catégorie de démarches qui permet à une entreprise de contribuer à l'atteinte d'un objectif de développement durable<sup>195</sup> »). La partie personnalisée est, quant à elle, elle composée de l'activité ou de la pratique clé qui y répondra ou pourrait permettre de mieux implémenter les leviers d'action, ainsi que de l'indicateur clé (l'outil de mesure qu'aura choisi l'entreprise en fonction de sa pertinence). Tous ces éléments constituent le chemin d'impact de l'entreprise, tout au long du parcours sur SDG Impulse.

Ce processus est également adapté à l'entreprise : non seulement à sa propre réalité, avec une possibilité de choix dans les ODD, d'effectuer des retours sur l'adaptabilité des leviers d'action et une grande intégration de l'humain dans tout le processus de reporting. Enfin, le projet est à large diffusion (multi-canal), que ce soit via l'éducation (HEC, ateliers de compétences, mémoires et l'entreprise (diffusion sur le terrain par les incubateurs et les fédérations).<sup>196</sup> Fondamentalement et pratiquement, il est très difficile pour une entreprise de se battre sur les 17 objectifs de développement durable, l'outil a donc été imaginé avec des spécialistes des entreprises sociales ayant pu concevoir les leviers d'action auxquels une entreprise de taille moyenne ne pensera pas forcément.

Le projet-pilote est supervisé par Margaux Dandoy, avec laquelle nous avons eu de nombreux contacts bilatéraux et devait permettre l'implémentation, le test et le reporting de l'outil auprès d'une dizaine d'entreprises d'économie sociale. Ce « reporting de reporting » est donc réalisé en direct d'entreprises au cœur de cette problématique. Au total, le projet-pilote a été subdivisé en neuf phases dont la temporalité évoquée ci-dessous était au départ théorique et dépendante de l'avancement de l'implémentation des fonctionnalités sur la plateforme du point de vue technique.

- 1) Inscription sur la plate-forme par le responsable du comité de pilotage (avril 2024),** octroi de diverses responsabilités pendant la partie consacrée à l'évaluation, comme la sélection des autres membres. Ce responsable est également le lien entre son équipe et celle de SDG Impulse.

---

<sup>195</sup> Présentation « Développement d'un outil de gestion de la durabilité ancré sur les Objectifs de Développement Durable (ODD) » (Centre d'Économie Sociale, 2024).

<sup>196</sup> Présentation « Développement d'un outil de gestion de la durabilité ancré sur les Objectifs de Développement Durable (ODD) » (Centre d'Économie Sociale, 2024).

- 2) **Constitution du comité de pilotage (mi-avril 2024).** L'objectif de l'outil étant d'assurer la participation et l'inclusion, l'entreprise fut invitée à constituer un comité de pilotage et à le consulter régulièrement. Celui-ci devait être composé de 2 à 5 personnes ayant accès à la plateforme, et devant participer à chaque étape du projet, pour aider à collecter les informations permettant l'implémentation de l'outil.
- 3) **Séance plénière de lancement (26 avril 2024).**
- 4) **Diagnostic organisationnel (fin avril/mi-mai 2024).** Deux questionnaires ont été soumis aux membres du comité pour permettre de dégager un premier diagnostic organisationnel qui s'appuie sur le catalogue de leviers d'action. Au terme de cette étape, l'entreprise a eu le loisir de consulter le graphique généré automatiquement et de visualiser plus rapidement les points forts de l'entreprise ou les domaines où la marge de progression réside.
- 5) **Sélection et consultation des parties prenantes (juin-août 2024).** Contrairement aux autres phases du projet, celle-ci faisait uniquement l'objet d'une recommandation et s'articule autour d'une volonté d'évaluation collective. Un outil d'aide à la décision a été fourni pour aider à trier les parties prenantes légitimes et susceptibles d'apporter une contribution significative pour la suite. C'est au responsable du comité qu'il appartenait de donner accès au diagnostic organisationnel. La séance de consultation de ces parties prenantes a été coordonnée par l'équipe de SDG Impulse.

L'intérêt de celle-ci est de débattre des résultats du diagnostic organisationnel et d'identifier les 5 ODD qui comptent le plus pour l'organisation avant d'esquisser les zones d'amélioration de l'entreprise. Comme indiqué, cette étape est laissée à l'appréciation des membres mais reste recommandée : elle permet d'enrichir la prise de décision puisque les perspectives et expertises diverses seront confrontées. Ensuite, en prenant en compte les enjeux et préoccupations des parties prenantes, l'entreprise définit des objectifs extra-financiers plus pertinents qu'elle ne l'aurait fait seule. De ce fait, sa légitimité s'en trouve renforcée et a fortiori la crédibilité de sa propre stratégie de durabilité. Enfin, cette démarche favorise l'adhésion (et donc le soutien) des parties prenantes dans l'élaboration et la mise en pratique de cette stratégie.

- 6) **Définition des axes stratégiques de développement et des chemins d'impact (août-septembre 2024) :** après l'étape du diagnostic et le feedback des parties prenantes, il fut demandé au comité de réfléchir à sa stratégie de durabilité et d'élire entre 3 et 5 ODD principaux, pour lesquels des chemins d'impact ont dû être définis. Le travail de positionnement stratégique ne fut donc pas uniquement réflexif et axé sur les réalisations déjà effectuées mais concernait les engagements futurs de l'entreprise. À noter que, dans la mesure où la consultation des parties prenantes n'est que suggérée, cette étape pouvait être avancée si l'entreprise faisait le choix de ne consulter personne.
- 7) **Validation du rapport de durabilité (septembre 2024) :** une fois les chemins d'impact réalisés (de façon rétrospective et prospective), le responsable du comité avait la charge de valider les informations définitives et de générer le rapport de durabilité directement sur la plateforme. En plus des éléments factuels, le rapport devait proposer de consulter des témoignages des parties prenantes

- 8) **Séance plénière de clôture.** Cette séance sera organisée le 25 octobre (soit au-delà de la clôture de ce travail) et regroupera les membres des comités de pilotage de chaque entreprise ayant pris part au projet-pilote.
- 9) **Retour d'expérience/feedback.** Cette ultime étape, à l'issue de la phase pilote, sera organisée après la clôture du projet. Les entreprises participantes et leurs parties prenantes (si elles ont été sollicitées) seront contactées pour fournir un retour d'expérience sous forme d'entretiens, soit individuels soit collectifs.

Les étapes ont été envisagées théoriquement et notre statut de participant externe ne nous donc a pas permis de respecter stricto sensu les dates souhaitées, en accord avec les équipes de SDG Impulse. Nous avons cependant suivi le déroulé des étapes, bien qu'au terme de ce travail, nous n'ayons pu étendre nos observations que jusqu'à la validation du rapport de durabilité, étant entendu que la séance plénière de clôture se tiendrait ultérieurement. Les aspects relatifs au retour d'expérience, feedback et réseautage sont donc tenus hors du cadre de ce travail.

Méthodologiquement, nous avons donc procédé, avant l'implémentation de l'outil, à des entretiens de contexte avec le CEO de l'entreprise, M. Genin. Ceci nous a permis de mieux cerner la position du Saupont vis-à-vis du reporting ODD, sa connaissance sur les obligations en termes de reporting, l'exercice précédemment réalisé et les attentes quant à l'utilisation d'un tel outil. Nous avons ensuite assisté à la réalisation de diverses étapes et avons cherché à comprendre ce qui semblait pertinent, utile ou améliorable de ce point de vue. Enfin, une fois arrivés à l'étape ultime, nous avons procédé à d'autres entretiens conclusifs en cherchant à répondre à notre question de départ : une entreprise d'économie sociale aurait-elle besoin d'un outil de reporting spécifiquement axé sur les ODD ? En quoi l'appropriation de ce cadre normatif spécifique peut-il aider à répondre à la question de la légitimité ? L'expérience du Saupont lui fait-elle penser qu'un outil de ce type peut présenter une véritable avancée en termes de reporting, pouvant aider de plus petites structures à se conformer aisément à la CSRD ?

### **3. PREMIÈRE AUTO-ÉVALUATION DU SAUPONT (2021-2022)**

Nous avons précédemment évoqué les avancées déjà réalisées par le Saupont dans l'évaluation de son positionnement en termes de durabilité. De son propre aveu, l'état des lieux en termes de reporting ESG, et plus généralement de l'utilisation des objectifs de développement durable pour estimer les objectifs et vérifier leur implémentation, est déjà quotidienne. À l'occasion du premier autodiagnostic interne, la raison d'être de l'entreprise a été redéfinie, mais également « *Les valeurs les plus importantes pour nous, pour nos clients et pour la vie de l'entreprise* » selon Etienne Genin. Ancrée dans une réalité plurielle, la réflexion stratégique a été directement pensée en fonction d'éléments variés, allant de l'entreprise elle-même à ses parties prenantes au sens large.

Ce premier « audit » informel, réalisé sans méthodologie particulière autre que la discussion entre les divers membres du comité de direction et au travers de la recherche d'exemples concrets pour étayer leurs constats (et attribuer une note entre 0 et 5). La réflexion a permis de dégager un ensemble de scores ODD (que nous reproduisons ci-dessous) et une esquisse de graphique (que nous reproduisons visuellement plus loin dans ce travail et en annexe). Grâce à celui-ci, les Ateliers du Saupont ont pu positionner leur réflexion stratégique vis-à-vis de ces ODD de manière plus intelligible.

Les ODD principaux qui sont ressortis de ce premier exercice étaient les suivants : 1, 2 (bien que l'objectif de réduction de la faim ait obtenu deux notes distinctes, l'une atteint le maximum), 5, 8, 10

et 11. Pour autant, les ODD prioritaires qui ont été choisis par le Saupont pour faire l'objet d'une réflexion plus poussée n'étaient pas forcément ceux ayant obtenu le score le plus favorable. « *Ce n'est pas que les autres objectifs n'étaient pas prioritaires mais on estimait que sur d'autres aspects, nous avons déjà fait pas mal de travail* ». <sup>197</sup> Le choix de l'orientation stratégique sur base des ODD n'a donc pas été basé sur les réussites mais sur ce qu'il était pertinent d'améliorer dans l'intérêt propre de l'entreprise.

Les ODD prioritaires choisis par le Saupont pour faire l'objet d'une réflexion stratégique étaient, quant à eux, les ODD **3, 8, 9, 12 et 17**.

ODD	Intitulé	Score (1-5)
<b>1</b>	Pas de pauvreté	<b>4</b>
<b>2</b>	Faim « zéro »	<b>5 – 2.5</b>
<b>3</b>	Bonne santé et bien-être	<b>3.5</b>
<b>4</b>	Éducation de qualité	<b>2.5</b>
<b>5</b>	Égalité entre les sexes	<b>4.5</b>
<b>6</b>	Eau propre et assainissement	<b>2.5</b>
<b>7</b>	Énergie propre et d'un coût abordable	<b>3</b>
<b>8</b>	Travail décent et croissance économique	<b>4</b>
<b>9</b>	Industrie, innovation et infrastructure	<b>2.5</b>
<b>10</b>	Inégalités réduites	<b>4</b>
<b>11</b>	Villes et communautés durables	<b>4</b>
<b>12</b>	Consommation et production responsables	<b>2</b>
<b>13</b>	Mesures relatives à la lutte contre les changements climatiques	<b>0</b>
<b>14</b>	Vie aquatique	<b>2</b>
<b>15</b>	Vie terrestre	<b>3</b>
<b>16</b>	Paix, justice et institutions efficaces	<b>N/A</b>
<b>17</b>	Partenariats pour la réalisation des objectifs	<b>3<sup>198</sup></b>

Nous comparerons ultérieurement (et visuellement) le diagnostic organisationnel obtenu au moyen de la plate-forme SDG Impulse et examinerons si le résultat obtenu est cohérent avec les conclusions du premier exercice.

Le résultat de ce travail réflexif fut présenté aux équipes du middle management le 30 septembre 2022 dans le cadre d'une présentation globale sur les perspectives en matière de durabilité et de progrès de l'entreprise. Une fois passées les consultations avec Madame Géron et les objectifs de développement durable prioritaires définis, le premier pas effectué par le comité de direction du Saupont fut de constituer des groupes de membres du personnel (issus du middle management) et ce, par ODD<sup>199</sup>. Ces sous-groupes se sont répartis les 17 ODD et ont entrepris de réfléchir, un par un, à ces objectifs, du point de vue de ce qui était déjà réalisé/implémenté et du point de vue de ce qui ne l'était pas et/ou devait l'être. Les équipes ont également assisté à une présentation dépassant le simple cadre de l'exercice demandé, au sujet de la responsabilité sociale des entreprises, les valeurs du Saupont, les 17 objectifs de développement durable, le diagnostic effectué et les ODD prioritaires. En expliquant la démarche de manière générale à son personnel, le Saupont a démontré une volonté d'implication claire des équipes, et pas seulement une information top-down.

<sup>197</sup> Entretiens avec Etienne Genin (2024)

<sup>198</sup> Tableau personnel

<sup>199</sup> Entretiens avec Etienne Genin (2024)

Au mois de décembre 2022, un état d'avancement a été communiqué aux équipes, mais c'est en avril 2023 que s'est véritablement amorcée la réflexion et l'action autour des ODD au moyen des sous-groupes. « *Nous les avons pris par surprise : ce n'est pas nous qui allons travailler là-dessus, c'est vous. Voici ce que nous attendons, ce que nous aimerions porter comme projet* ». Les éléments souhaités/souhaitables en fonction de ces objectifs ont été traduits dans un plan d'action et les sous-groupes ont dû revenir avec une proposition d'action à mettre en œuvre au terme de l'année écoulée (à l'heure où nous écrivons ces lignes, ces groupes sont toujours actifs au sein de l'entreprise, avec plus ou moins d'efficacité selon les thématiques). Le plan d'action du comité de direction sert encore, à l'heure actuelle, de guidance pour ces groupes en parallèle de leur propre vision. Le travail de réflexion stratégique a donc déjà été fait en amont, mais il s'implémente au moyen de l'appropriation par les équipes des ODD.

Ce projet a recueilli un grand enthousiasme et suscité une forte adhésion, bien que les résultats n'aient pas été linéaires entre les groupes. Ainsi, et à titre d'exemple, les membres du personnel en charge de réfléchir aux objectifs de communication ou de partenariats a souhaité estampiller l'un des produits de la gamme Formy aux couleurs de « Viva For Life », ce qui fut un succès massif avec 25.000 euros de ventes)<sup>200</sup>. D'autres groupes ont moins bien performé et n'ont pas encore produit de résultat, comme celui dont la suggestion était de parfaire le système informatique ERP de l'entreprise. À ce stade, aucune solution tangible ou résultat probant n'a encore vu le jour. La démarche est celle d'une entreprise soucieuse d'embarquer son personnel dans un projet, de l'associer à la réflexion, comme une partie prenante à part entière.

Le Saupont est donc soucieux de dépasser l'intention louable, de la traduire en véritable démarche et d'implémenter une stratégie performante, cohérente et en harmonie avec son personnel. Dans cet esprit, et au quotidien dans l'entreprise, toutes les informations fournies aux employés sont rattachées – dans la mesure du possible – à l'ODD correspondant (Par exemple : les formations au management respectueux ou le recrutement d'un ergonomiste). Une évaluation complète a été réalisée en 2024, ce qui a permis de procéder à la réécriture intégrale du rapport RSE en y intégrant le plan d'action de 2022 mais également d'y adjoindre un nombre important d'informations relatives à la vie de l'entreprise, les progrès réalisés, une synthèse détaillée des activités, le tout sous le prisme des objectifs de développement durable. Ainsi, pour chaque sujet évoqué dans le rapport RSE se trouve un lien avec les ODD.

L'implémentation de la CSRD avait déjà été prise en compte lors de la réflexion initiale autour des ODD mais également pour ce qui concernait le rapport RSE en lui-même. Lors de l'arrivée d'Etienne Genin à la tête des Ateliers du Saupont, vers 2020- 2021, une première esquisse de rapport avait été réalisée, mais l'ensemble manquait de structure. « *On a donc tout restructuré autour des ODD, ce qui a permis d'être plus efficace. Les objectifs de l'entreprise y sont désormais rattachés même si nous ne l'avons pas forcément fait consciemment* ». Cette articulation autour des 17 ODD a permis, outre une meilleure cohérence de l'ensemble, d'assurer la cohésion, l'implication des employés, la création d'une autre dynamique de travail, qui se traduit dans des éléments plus concrets et opérationnels, pas uniquement stratégiques. Il est en effet plus parlant d'exprimer – par exemple – l'achat d'une machine comme un élément répondant à l'amélioration d'un objectif de développement durable particulier pour l'entreprise plutôt qu'en simple décision d'achat de la direction.

---

<sup>200</sup> Rapport RSE – Ateliers du Saupont (2023)

#### 4. POSITION SUR LE REPORTING EXTRA-FINANCIER

C'est sous la direction d'Etienne Genin que le Saupont a souhaité évaluer, positionner et pouvoir partager les performances de l'entreprise en réalisant un rapport RSE complet. Dès lors, « *les exigences de reporting font partie de notre quotidien* ». Au départ, tous ces rapports ont été faits pour pouvoir bénéficier de la certification EcoVadis.<sup>201</sup>. L'entreprise a aujourd'hui obtenu la médaille d'argent et se situe dans les 15% des entreprises les mieux cotées à ce jour dans son secteur d'activité. Toutefois, la grille d'évaluation de ce type d'évaluation évolue sans cesse, et sans effort continu d'amélioration de la part du Saupont, la note serait aujourd'hui très probablement moindre, sous les 60%. Il est donc important de conserver une démarche continue. « *Ce type de certification est une « license to operate » car c'est demandé par certains clients* ». Les exigences, de manière générale, sont donc un exercice fréquent et quotidien pour le Saupont, ce qui leur assure également une bonne performance économique vu le lien entre les certifications, la transparence et les contrats avec les clients. « *Sans cela, nous n'aurions cependant pas de clients, c'est aussi une démarche mercantile* ».

De manière générale, les exigences de reporting extra-financier, leur aspect contraignant et la réticence qu'ils impliquent au sein des entreprises d'économie sociale sont compréhensibles pour la direction du Saupont. Etienne Genin explique comprendre que la faible implication des entreprises, telle que décrite dans notre partie théorique, puisse être une réalité et représenter une véritable difficulté à l'aune de l'implémentation d'une directive contraignante.

Il concède que la lourdeur des démarches à réaliser peut représenter un frein pour de nombreuses entreprises, d'économie sociale mais pas uniquement. Pour lui, la sensation de rendre des comptes sur la performance en matière de RSE alors qu'on en fait déjà davantage que d'autres entreprises à la finalité davantage axée sur le profit est compréhensible, mais pas une fin en soi. Il est en effet très intéressant de se pencher sur les activités propres d'une entreprise car il est faux de croire que, sous prétexte qu'elle revêt une activité « légitime », les résultats seront forcément bons voire meilleurs qu'une entreprise à finalité strictement économique. « *Ce n'est pas parce qu'on est une entreprise de travail adapté qu'environnementalement parlant, nous sommes un exemple* ». Citant son expérience passée chez L'Oréal, il complète en précisant que certaines réalisations peuvent tout à fait être mieux faites dans une entreprise de type « grand groupe » car les moyens y sont affectés en ce sens, et qu'elles disposent parfois d'un budget illimité pour atteindre ces objectifs. « *Ce qui m'intéresse, c'est de porter ces idées et ces projets au travers d'une entreprise de travail adapté, mais j'ai également la possibilité de me le permettre car j'ai une structure qui me le permet. Si j'étais une toute petite structure, je ne le ferais pas car je n'en aurais pas les moyens* ».

Autre indice de la difficulté à mettre ce type de reporting en œuvre et de la nécessité de disposer de moyens, les efforts en termes de conformité aux ODD et d'obtention de la certification EcoVadis ont nécessité le recrutement d'un équivalent temps-plein pendant une période de trois à quatre mois. Etienne Genin rappelle donc que tout le monde ne peut pas se permettre d'engager quelqu'un spécifiquement pour ce type de mission et peut donc comprendre que l'investissement soit difficile à mettre en place pour une structure de plus petite envergure. « *Je peux comprendre qu'on se dise qu'on est déjà une ETA, et qu'on n'a qu'à aller voir ailleurs ce que les autres font* ». Cependant, les objectifs de développement durable dépassent le simple statut d'indicateur de reporting et de conformité. Il s'agit d'éléments permettant d'aller bien au-delà de la réflexion purement descriptive et qui permettent d'envisager d'autres axes stratégiques. Ainsi, la réticence au reporting devrait, selon lui, n'être qu'un désagrément : « *Le temps que les gens passent à râler, le boulot est fait, on*

---

<sup>201</sup> EcoVadis permet la gestion des risques ESG pour assurer la conformité liée à ces enjeux, pour atteindre les objectifs RSE (source : [ecovadis.com](http://ecovadis.com))

*« passe à autre chose, et ça peut se transformer en opportunité ».* Dès lors, et bien que le cadre normatif et sa contrainte puissent être compris par les entreprises qui s’y plient déjà, il est important d’accepter d’y consacrer de l’énergie car cela peut réellement représenter une plus-value pour l’entreprise.

## **5. TEST DE LA PLATEFORME SDG IMPULSE (2024)**

### **5.1. ÉTAPE 1 : DIAGNOSTIC ORGANISATIONNEL**

*Le diagnostic organisationnel est conçu pour être flexible et applicable à toute entreprise, quelle que soit sa taille et son secteur d’activité.<sup>202</sup>*

Dans cette partie, nous aborderons le descriptif des étapes et le sentiment général du comité de pilotage en découvrant et en utilisant SDG Impulse. Les risques envisagés, conclusions transversales ou pistes d’amélioration suggérées seront abordées dans la partie consacrée à notre conclusion de l’observation de l’outil au sein de l’entreprise.

Une fois les contacts établis entre l’équipe du CES et les Ateliers du Saupont et une première réunion explicative hors du circuit classique, eu égard à leur statut de participant parallèle (et supplémentaire), la première étape fut de constituer le comité de pilotage : le CEO du Saupont, M. Etienne Genin, a choisi de s’adjoindre les observations de la personne en charge de tout ce qui avait trait aux aspects ODD dans l’entreprise, responsable de l’obtention de la certification EcoVadis ; la contrôleur de gestion junior du Saupont, Mme Lola Gigougnon. Troisième et dernière membre du comité de pilotage : Sarah Bonmariage (rédactrice de ce travail et membre observateur).

Il n’y aura donc que 3 membres du comité de pilotage, même si, de l’aveu même des membres du Saupont, la multiplicité des membres du comité de pilotage aurait pu représenter un atout certain. Il est en effet estimé que, si l’exercice avait pu être fait avec l’intégralité du comité de direction lors de la première autoévaluation en 2022, les réponses, plus nombreuses, auraient permis d’apporter un degré de précision supérieur aux réponses, qui auraient en outre pu être centralisées dans un seul et même endroit.

La réalisation du questionnaire ne fut pas aisée en raison de la spécificité de notre situation d’observatrice pouvant fausser les données présentées. Du point de vue strictement technique, il fut nécessaire que nous soyons temporairement hors du comité de pilotage de sorte que le questionnaire puisse être rempli totalement par les deux autres membres, faute de quoi sa validation du était impossible. Notre complétion du questionnaire n’aurait en effet apporté aucune plus-value informative étant donné notre connaissance plus que perfectible de l’entreprise, eu égard à notre rôle externe mais aurait également risqué de biaiser complètement le résultat, le rendant inexploitable puisqu’erroné mais également incomparable au résultat des travaux déjà réalisés par l’entreprise. De ce point de vue, la gestion logistique du diagnostic n’a pas été simple car elle a nécessité de nombreux aller-retours entre le Saupont, nous et l’équipe en charge de SDG Impulse. Le questionnaire et le diagnostic n’ont donc pu être complétés que début septembre 2024.

Une fois le comité constitué, M. Genin et Mme Gigougnon ont donc réalisé la toute première étape de « pré-diagnostic », constituée d’une vingtaine de questions, et permettant d’effectuer un tri

---

<sup>202</sup> Plateforme SDG Impulse (2024)

parmi les leviers d'action qui devaient intervenir par la suite. Ce questionnaire discriminant avait pour objectif de mieux cerner le type d'entreprise, son secteur d'activité, et de discriminer/aiguiller les questions en les adaptant au fur et à mesure aux activités propres du Saupont. Les questions parcouraient divers sujets tels que la volonté d'amélioration du bien-être, les aspects sociaux, les normes sociales, éthiques et environnementales dans les services, la production, les différents secteurs de l'entreprise, l'engagement à réaliser des actions en faveur de personnes vulnérables, etc. Mais au-delà de ces questions purement théoriques, il s'agit également d'évaluer ce que l'entreprise fait mais aussi ce qu'elle pourrait envisager de réaliser à l'avenir.

### **5.1.1. QUESTIONNAIRE DISCRIMINANT**

*Lors de cette étape, et en partant d'un catalogue inédit de leviers d'action qui alignent les ODD sur la réalité des entreprises, le comité de pilotage est invité à réfléchir collectivement aux actions présentes et futures en matière de durabilité au sein de son entreprise afin de repérer des pistes d'amélioration adaptées au contexte et aux aspirations.*<sup>203</sup>

Une fois passée l'étape du pré diagnostic et les questions précisées le véritable diagnostic organisationnel pouvait commencer, cette fois composé de 174 questions à choix multiples contenant une proposition relative à l'entreprise et trois réponses possibles : « c'est implémenté », « c'est envisagé ou envisageable » et « ce n'est pas adapté ».

Étant donné notre retrait du comité de pilotage, nous avons assisté à une partie du remplissage du questionnaire aux côtés des membres, mais dans la mesure où le temps nécessaire à sa finalisation était conséquent, nous n'avons pu consulter le questionnaire et les réponses données qu'a posteriori. Nous avons immédiatement constaté que l'intégralité des questions était déjà à destination d'une entreprise travaillant avec des personnes porteuses de handicap ou a minima soucieuses de ce qui pouvait les impacter, car toutes les questions portaient sur le bien-être au travail, l'inclusion etc. Du point de vue extérieur, l'aiguillage des questions en fonction du cœur de l'entreprise semble avoir été correctement implémenté. Le comité de pilotage du Saupont a effectivement estimé que les questions étaient pertinentes et faisaient sens par rapport à un objectif relatif aux ODD. A terme, pour chaque question, le comité a cherché à répondre en trouvant un exemple concret pour chaque demande afin de justifier sa réponse et de proposer des éléments permettant un affinage certain du questionnaire, mais a néanmoins fait part de la difficulté à s'essayer à un outil sans guidance préalable ou simultanée.

Le grand nombre de question a surpris les équipes mais Lola Gigougnon a rapidement temporisé en précisant que si cela permet d'affiner le résultat final, cela revêt une grande pertinence. En effet, la variété des propositions permet d'établir une image plus précise de la position de l'entreprise vis-à-vis des ODD et de s'assurer que les questions posées répondent à la réalité de l'entreprise La question subsiste cependant de savoir si cette étape devrait être refaite dans son intégralité à chaque rédaction de rapport de durabilité. « *Une fois par an, ça va. Je pense qu'il vaut mieux avoir quelque chose de précis, surtout si tout le rapport se base sur ces informations. S'il est généré par rapport aux réponses fournies, c'est important* » selon Lola Gigougnon.

Pour Etienne Genin, cela pourrait cependant constituer un frein, eu égard au temps passé à répondre au questionnaire, mais également en tant que chef du comité de pilotage, pour la gestion des désaccords, que nous évoquerons ci-après. Comme indiqué précédemment, le travail préalablement effectué par le Saupont a nécessité un équivalent temps plein pour une période de

---

<sup>203</sup> SDG Impulse

trois à quatre mois, il est donc intéressant de voir ce que peut simplifier la plateforme de ce point de vue : pourrait-elle permettre un gain de temps conséquent ? Par ailleurs, Etienne Genin reconnaît, si cette fonctionnalité est implémentée à l'avenir, l'intérêt réel d'employer un outil spécifique permettant d'aiguiller la réflexion stratégique car il représente un véritable intérêt pratique : en permettant d'une part d'ajuster le diagnostic mais également d'y revenir ultérieurement, et de mesurer plus facilement des progrès en partant du même mode de fonctionnement, plutôt que de devoir refaire l'exercice dans son intégralité tous les trois ans.

À la question du biais éventuel que pourrait représenter le fait de remplir le questionnaire une fois par an, entraînant des changements éventuels dans les réponses et donc dans les résultats obtenus concernant les ODD prioritaires et axes stratégiques, Etienne Genin confirme que si l'outil se limite à ceci sans possibilité d'effectuer de suivi des actions, il ne présente qu'un faible intérêt. L'objectif est pourtant de structurer, d'aider les entreprises à générer un rapport conforme.

Une fois passée l'étape de la complétion du questionnaire, le feedback faisait état d'un sentiment mitigé vis-à-vis de la clarté des questions. Bien que les répondants aient jugé que les questions soumises étaient pertinentes, la logique de réponse restait imprécise. En effet, le choix multiple sans autre forme de contexte génère son lot d'hésitations, étant entendu qu'une réponse dans une industrie aussi variée (multi-secteurs) que le Saupont est rarement binaire. La perfection sur tous les points n'étant jamais atteinte, il est parfois difficile de savoir si une réponse du type « c'est implémenté » vaut en tout ou en partie pour l'entreprise. Le Saupont n'étant pas une entreprise mono-produit, il n'est pas évident de répondre précisément. « *On peut avoir des solutions qui sont implémentées dans un secteur mais n'ont absolument aucun sens dans l'autre* ». Sur ce point, le comité de pilotage juge qu'en complément de la partie « onboarding » il serait pertinent d'ajouter au questionnaire un explicatif reprenant la logique à respecter pour s'assurer de répondre de façon pertinente.

Pour s'assurer d'être aussi exacts qu'exhaustifs, le comité de pilotage a alors adopté une approche basée sur la preuve en choisissant de ne répondre positivement qu'en lorsqu'elle s'estimait capable de fournir un exemple concret pour chaque réponse. Nonobstant, le lien logique entre les questions est considéré comme clair car les 17 ODD se retrouvent dans toutes les questions.

### **5.1.2. GESTION DES DÉSACCORDS**

Une fois le questionnaire rempli par l'intégralité du comité de pilotage les membres avaient la possibilité de démarrer l'étape consacrée à la gestion des désaccords. Prévue pour susciter le dialogue au sein du comité et dépasser la simple étape de réponse passive à des questions génériques, cette étape prévoit de « contraindre » les membres à discuter des divers points sur lesquelles les réponses n'étaient pas concordantes. Au cœur de cette étape : la volonté de mettre les membres du comité de pilotage autour de la table et d'engager la conversation de manière très concrète pour mieux créer une symbiose avant la réflexion stratégique. Pour ce faire, le responsable du comité de pilotage obtient un accès aux questions problématiques, qu'il lui incombe de résoudre. Lui seul a la possibilité de valider les désaccords au terme de leur résolution, en attribuant (ou non) une nouvelle réponse aux questions selon ce qui sera ressorti des discussions.

C'est lors de cette étape qu'un manque d'intuitivité voire de franche confusion fut signalé. Faute de certitude que les réponses avaient bien été données par les deux membres du comité de pilotage (L. Gigougnon et lui-même), Etienne Genin n'avait premièrement pas validé le questionnaire final. En retournant sur la plateforme pour ce faire, et après avoir validé la dernière étape, un nombre très important de questions non-résolues s'est affiché, ayant conduit à penser que le questionnaire complet de 174 questions n'avait en réalité pas été validé. De l'aveu même des membres, le

questionnaire avait été rempli de façon similaire ou même simultanée, eu égard à la longueur de la démarche, aussi l'amplitude des désaccords leur a-t-elle semblé presque impossible. Les désaccords étaient effectivement au nombre de 80 alors que les réponses avaient déjà été concertées, ce qui a donné une impression de manque d'intuitivité et de perte de temps car il n'était pas certain qu'il s'agissait d'une autre partie de la démarche et pas une redite du premier questionnaire. En outre, l'explication ad hoc n'était pas disponible. Pourtant, lorsque nous en avons discuté avec l'équipe de SDG Impulse, ceci n'était cohérent qu'avec un désaccord manifeste entre les réponses. In fine, la longueur de l'exercice pourrait s'avérer désagréable pour les futurs utilisateurs et le manque d'accompagnement sur ce point a pu susciter de la frustration mais ce sentiment de complexité fut sans doute exacerbé par notre posture d'intermédiaire obligatoire, multipliant les aller-retours pour réconcilier les questions et réponses du Saupont et du CES.

Durant nos entretiens avec l'équipe du Saupont, nous avons cherché à comprendre quelles étaient leurs attentes éventuelles à ce stade mais également quelles étaient les observations réalisées lors de la première étape. L'étape de gestion des désaccords est saluée, bien que peu claire au moment de l'utilisation. Ultérieurement et lors de notre entretien, Etienne Genin a cependant rappelé que, lors du premier exercice d'autoévaluation, les discussions (non-virtuelles) entourant la réflexion générale ont permis d'amener des éléments auxquels d'autres participants ne pensaient pas, de préciser ce qui devait l'être et d'apporter un jour nouveau aux observations réalisées. Il estime donc essentiel d'avoir (en temps normal), ce moment de partage et de remise à niveau qui peut être perdu derrière un écran. A l'usage (virtuel), la gestion des désaccords ne peut remplacer équitablement l'étape de discussion en interne, jugée essentielle dans un processus qui se construit majoritairement sur l'adhésion du personnel dans son ensemble.

Le comité de pilotage pourrait-il être biaisé, insuffisamment informé et de ce fait risque-t-il de fausser les résultats en fournissant de l'input lors de l'évaluation ? Selon Lola Gigougnon, l'avantage principal de cette étape, bien qu'elle n'ait pas été réalisée faute d'extension du comité de pilotage à un nombre plus important de membres, est de mettre tous les participants autour de la table et d'amorcer une discussion. Celle-ci pourrait permettre de se rendre compte de ce qui n'est pas évident, pas visible, mal compris ou mal perçu. Cette étape permet de dialoguer, de mieux cerner ce qui n'a pas été communiqué ou insuffisamment mis en avant. Ça permet susciter l'interrogation, de comprendre pourquoi des gens ne sont pas en accord sur ce qui ne devrait pas être sujet à discussion. Ultérieurement, cela permet de se remettre en question et de réaliser que quelqu'un n'a peut-être pas connaissance de telle ou telle solution existante.

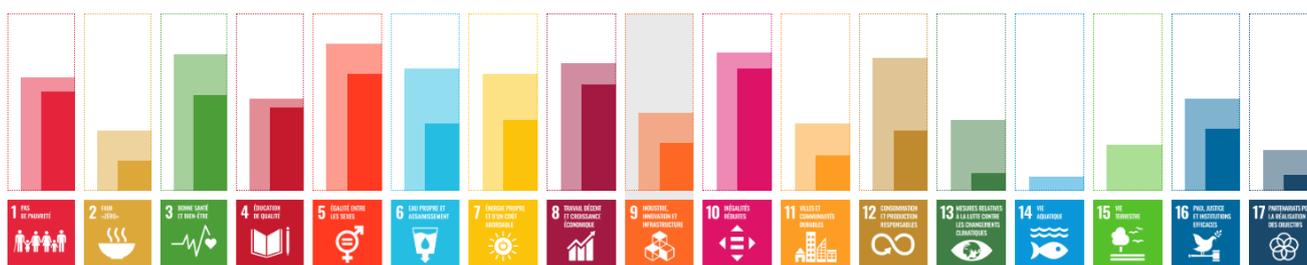
À cette même question, Etienne Genin répond que tout dépend de la démarche de validation des désaccords et de la façon dont elle est réalisée. Il peut en effet être intéressant de consulter des personnes qui ne connaissent pas l'entreprise, de leur expliquer tout ce qui y est réalisé et de pouvoir s'apercevoir que, vu de l'extérieur, les éléments ne sont pas assez visibles. Il rappelle cependant que, si l'outil est riche et intéressant, il est essentiel de savoir comment il peut s'animer, aussi est-il impératif qu'une méthodologie parallèle à l'outil soit développée et que les concepteurs expliquent comment s'en emparer, comment fonctionner avec dans le cadre d'une démarche globale. In fine, il serait intéressant, parmi les pistes futures, d'avoir précisément cette capacité à comparer les outils utilisés par d'autres entreprises, qui sont peut-être accompagnés par des consultants spécialisés, et de mieux cerner les outils utilisés par les autres dans une démarche d'implémentation d'une politique RSE.

## **5.2. ÉTAPE 2 : GRAPHIQUE OBJECTIFS DE DÉVELOPPEMENT DURABLE**

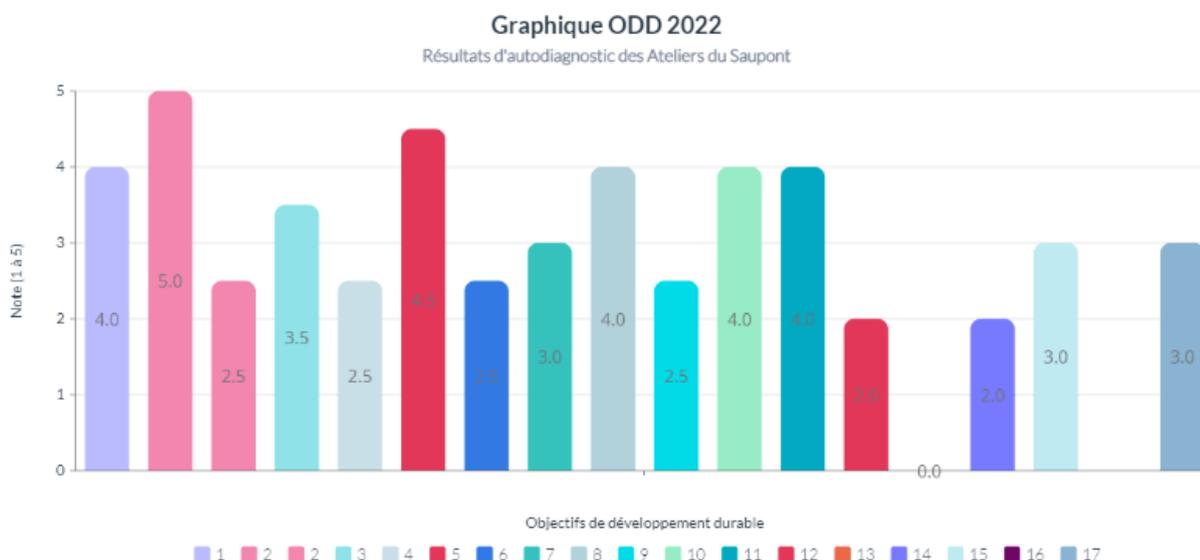
Une fois les désaccords réconciliés et validés, la plateforme permet de générer automatiquement le graphique diagnostique, qui représente la position de l'entreprise vis-à-vis de chaque ODD (colonne

opaque) ainsi que sa marge de manœuvre possible (colonne translucide). De cette façon, l'entreprise peut se représenter rapidement la situation et envisager les actions à entreprendre en fonction de ses propres résultats pour définir ses axes stratégiques et son chemin d'impact. Il est donc possible d'observer diverses catégories : les objectifs pour lesquels beaucoup d'éléments ont déjà été réalisés et pour lesquels la marge de progression possible est faible, ceux pour lesquels il existe des éléments mais avec une marge de progression importante, les objectifs à faible impact et faible marge de progression et enfin les objectifs avec très peu d'impact mais une marge de progression existante. Il est intéressant de noter qu'aucune des 17 catégories n'obtient de score élevé sans marge de progression possible.

Les résultats obtenus par le Saupont sont les suivants (voir Annexe II pour davantage de lisibilité)<sup>204</sup> :



Méthodologiquement parlant, il nous a semblé intéressant de pouvoir comparer ce résultat à celui obtenu lors du premier autodiagnostic du Saupont, voici quelques années. Pour ce faire, nous avons donc reproduit les résultats précédents sous forme de graphique<sup>205</sup> :



<sup>204</sup> Graphique issu de la plate-forme SDG Impulse (septembre 2024)

<sup>205</sup> Graphique personnel (Données : Graphique Ateliers du Saupont)

[À titre informatif, et pour une lecture adéquate, le Saupont ayant estimé que l’ODD 16 « Paix, justice et institutions efficaces » n’était pas applicable ou pertinent à son secteur d’activité, aucune valeur n’avait été enregistrée. Par ailleurs, deux notes différentes ont été octroyées à l’ODD 2 « Faim zéro » sans qu’une explication précise ait pu nous être fournie. Le Saupont nous a néanmoins précisé avoir choisi un axe différent de l’objectif au sens littéral : « *Nous ne luttons pas contre la faim au sens strict, mais nous avons adopté des démarches pour le restaurant d’entreprise, la gestion des invendus etc.* » (le Saupont fait ainsi, et à titre d’exemple, appel à la plateforme « Too Good To Go » qui permet aux utilisateurs de venir récupérer des denrées alimentaires invendues à moindre prix, pour éviter le gaspillage). Par souci de cohérence, nous avons donc reproduit les deux notes obtenues. Enfin, il est à noter qu’il ne nous a pas été possible de reproduire la marge de manœuvre envisagée par le Saupont, étant entendu qu’elle n’avait pas été évaluée].

Nous avons ensuite reproduit les scores obtenus sur SDG Impulse sous forme de tableau similaire à celui que nous avons proposé en évoquant la première auto-évaluation du Saupont et mis en exergue les cinq résultats les plus élevés<sup>206</sup> :

ODD	Nom	Score d’implémentation	Implémentable	Différentiel
1	Pas de pauvreté	56%	64%	8%
2	Faim « zéro »	17%	34%	17%
3	Bonne santé et bien-être	54%	77%	23%
4	Éducation de qualité	47%	52%	5%
5	Égalité entre les sexes	66%	83%	17%
6	Eau propre et assainissement	38%	69%	31%
7	Énergie propre et d’un coût abordable	40%	66%	26%
8	Travail décent et croissance économique	60%	72%	12%
9	Industrie, innovation et infrastructure	27%	44%	17%
10	Inégalités réduites	69%	78%	9%
11	Villes et communautés durables	20%	38%	18%
12	Consommation et production responsables	34%	75%	41%
13	Mesures relatives à la lutte contre les changements climatiques	10%	40%	30%
14	Vie aquatique	0%	8%	8%
15	Vie terrestre	0%	26%	26%
16	Paix, justice et institutions efficaces	35%	52%	17%
17	Partenariats pour la réalisation des objectifs	9%	23%	14%

Nous constatons donc, à première vue, que les ODD ayant obtenu le résultat le plus élevé selon SDG Impulse (voir graphique) sont les ODD **1, 3, 5, 8, et 10**. Comparativement aux ODD ayant obtenu les meilleurs scores lors de l’autoévaluation du Saupont (pour rappel, **1, 2, 5, 8, 10 et 11**) nous constatons que 4 ODD sur 5 se retrouvent dans les deux diagnostics. Nous comparons certes ici les résultats en termes de scoring et ne tentons pas de déterminer d’autres éléments interprétatifs comme les axes prioritaires, puisqu’il s’agira d’une réflexion ultérieure, stratégique et non purement

<sup>206</sup> Tableau personnel (Données : Graphique SDG Impulse)

numérique. Toutefois, une amorce de cohérence se dessine. Comme l'avait préalablement signalé Etienne Genin, les ODD prioritaires n'étaient pas forcément ceux sur lesquels le score était excellent ou au contraire déplorable, mais bien ceux qui représentaient un intérêt stratégique pour l'entreprise. Pour autant, un score faible n'indique pas un échec à proprement parler. En effet, la variété des ODD implique également que tous ne soient pas applicables à toutes les entreprises. Chaque entreprise doit l'adapter à sa réalité. Si nous nous référons à l'exemple du Saupont, nous constatons par exemple que, pour les ODD 14 et 15 « Vie aquatique » et « Vie terrestre » aucun élément n'est observé et qu'une marge de manœuvre existe pourtant (à divers degrés). Il ne s'agit pas ici d'une politique d'effort zéro mais tout simplement d'une non-pertinence de l'ODD dans l'entreprise qui nous occupe.

Le premier résultat chiffré est donc plutôt cohérent, en considérant évidemment que l'exercice a été réalisé à deux moments différents de la vie de l'entreprise, notamment avant la mise en place de toute démarche ODD, et la seconde dans une démarche déjà bien entamée. De manière générale, les éléments émergeant du graphique et d'une première interprétation sont cohérents et logiques. En outre, les résultats semblent positifs, la différence entre la marge de manœuvre et les résultats étant souvent faible. Les ODD prioritaires pour le Saupont étaient, pour rappel, les suivants : **3, 8, 9, 12 et 17**. On pourrait donc considérer que l'outil a mis en exergue des objectifs pertinents pour le Saupont, voire que leur stratégie articulée autour de ces objectifs s'est avérée payante.

Lors de notre entretien du 6 septembre 2024, lorsque nous avons généré le graphique aux côtés du comité de pilotage, nous avons pu connaître la réaction immédiate et les commentaires étayés d'Etienne Genin concernant les résultats, les leviers d'action implémentés/suggérés par la plateforme, cette fois strictement sur les objectifs de développement durable sélectionnés par le Saupont au tout début de sa démarche : en prenant connaissance des deux colonnes « leviers d'action implémentés » et « leviers d'action implémentables » disponibles sous le graphique, le comité de pilotage concède que les résultats semblent cohérents, bien que la disparité en nombre de leviers d'action soit parfois étonnante. Ainsi, en examinant les résultats de l'ODD 17 consacré aux partenariats, Etienne Genin s'étonne d'y trouver aussi peu de contenu relatif aux actions implémentées. Estimant qu'il y avait peu de questions sur ce point, il nous donne plusieurs exemples de création de partenariats au cœur de l'entreprise (comme les écoles qui accueillent les étudiants (porteurs de handicap ou non) et les stagiaires qui sont présents au Saupont tout au long de l'année) et estime que le résultat est un peu réducteur dans ce qui est proposé sur la plateforme par rapport aux activités réellement réalisées. Dans le même ordre d'idées, la succession de leviers d'action sur d'autres ODD engendre un sentiment de disparité entre les ODD.

Du point de vue des impressions récoltées, après consultation du graphique, le sentiment majeur est qu'il est intéressant de pouvoir effectuer des comparaisons, non seulement entre les ODD mais également par rapport au premier exercice effectué en interne. On nous suggère qu'il serait intéressant de disposer d'une possibilité de comparer les rapports avec d'autres entreprises (ce qui, comme nous le verrons ultérieurement, est effectivement prévu). La différence réside également en ce que SDG Impulse propose un résultat complet, global et des solutions pour les 17 ODD là où l'exercice de consultance s'était focalisé sur certains axes prioritaires précis. En ce sens, SDG Impulse propose une donnée plus technique et plus vaste en fournissant de l'information sur tous les ODD.

Plus largement, de l'aveu même de l'équipe du Saupont, l'auto-évaluation avait montré des résultats divergents qui n'étaient pas liés à une mauvaise performance, mais davantage à l'estimation d'une valeur ajoutée à apporter, d'une plus-value qui pouvait encore être développée. Il manque selon lui une étape de relative au questionnement des ODD à sélectionner et qui feront l'objet d'une action, car même si la plateforme SDG Impulse calcule une marge de manœuvre pour la quasi-totalité des ODD, il est, en pratique rigoureusement impossible d'agir sur tous.

Dans son principe global, le questionnaire est donc jugé comme bien conçu car il permet de sérier les questions, de demander ce qui est pertinent ou pas dès le début et ne prévoit pas de « mauvaise note » en ce sens qu'un ODD sans éléments probants n'aura juste pas ou peu d'éléments graphiques. Ceci revêt pourtant une dimension logique, puisqu'il est évident qu'une entreprise ne concentrera pas d'efforts pour avancer sur un élément qui ne lui serait pas pertinent. À supposer qu'il n'y ait jamais eu de premier exercice de consultance, l'outil permet de réaliser un premier élagage assez structurant.

*« L'idée est intéressante pour un point de départ, mais pas encore assez ambitieuse car il ne suffit pas de se positionner comme étant désireux de faire des efforts en matière de RSE, il faut voir ce que ça signifie et il y a tout un travail à réaliser derrière. Bien compris que ce n'est pas l'objet d'obtenir un plan d'action précis mais que chaque entreprise l'adapte à ses propres besoins. »*

Le résultat graphique, doublé de la marge de progression sont considérés comme un outil intéressant, qui gagnerait cependant à être intégré en animation et en cocréation.

*« L'implémentation des ODD, ce n'est pas juste un diagnostic, on sort un constat et point. La véritable question c'est ce qu'on fait du diagnostic, comment on les met en place, comment on fait les actions. Pour moi, ça commence dès le partage du diagnostic ».*

Il souligne également le manque de clarté dans la démarche, notamment vis-à-vis des ODD eux-mêmes : « *Qu'est-ce qu'il y a derrière ? ça manque. Une fois que le résultat est obtenu, il serait nécessaire d'avoir plus d'explications, tout particulièrement pour une entreprise qui ne serait pas familière avec les ODD* ».

Nous avons parcouru les résultats obtenus sur SDG Impulse pour les ODD prioritaires précédemment sélectionnés par le Saupont. De manière générale, et particulièrement pour les ODD 3 et 8, le résultat correspond tout à fait à ce qui avait déjà été envisagé par le Saupont au début de sa démarche. Ainsi, les objectifs clairs sont légion et pas moins de 14 leviers d'action ont déjà été implémentés alors que la catégorie « leviers envisagés ou envisageables » n'en propose que deux, en lien avec la pauvreté. L'ODD 5 (au score le plus élevé) propose également une marge de manœuvre assez limitée, avec seulement deux leviers d'action possibles contre 8 déjà implémentés. L'ODD 8 (accès à des emplois décents) reprend 15 leviers déjà implémentés mais Etienne précise que le chemin est encore long du point de vue des implémentations possibles. Au-delà du travail décent au sein de l'entreprise, la réflexion et la raison d'être dépassent le simple cadre des lieux. Et nous cite plusieurs exemples probants comme le fait de privilégier les entreprises locales, l'accompagnement de nouveaux clients dans l'entrepreneuriat, l'emploi stable doublé de missions de formation pour augmenter l'employabilité des membres du personnel ou même des formations sur le vote dans le cadre des élections sociales. Des enquêtes psychosociales sont proactivement réalisées et enfin, les bénéfiques sont réinjectés dans l'entreprise puisque l'objet social lui-même est de soutenir des personnes plus en difficulté.

Les autres ODD prioritaires résonnent avec les résultats précédemment obtenus par le Saupont et les leviers d'action, tant suggérés qu'implémentés, peuvent être illustrés dans les activités quotidiennes du Saupont au moyen de multiples exemples divers et variés que nous ne détaillerons pas dans le cadre de ce travail. En effet, le remaniement de notre question de recherche nous pousse à dézoomer sur les résultats du rapport afin d'appréhender SDG Impulse dans sa globalité en tant qu'outil de renforcement de la légitimité plutôt qu'à en analyser les résultats de manière détaillée. Nonobstant, cette démarche nous semblerait, à un degré de détail bien supérieur à celui

de ce travail, tout à fait pertinente pour pouvoir analyser la compliance du rapport de durabilité et la confrontation des résultats aux réalités des entreprises participantes.

### **5.3. ÉTAPE 3 : CONSULTATION DES PARTIES PRENANTES**

Les Ateliers du Saupont n'ont pas souhaité consulter de parties prenantes lors du test de la plateforme, démarche qui était, pour rappel, facultative. En effet, la diversité des activités de l'entreprise ne permettait pas de pouvoir réaliser l'exercice avec cohérence dans le délai imparti. Si nous évoquons plus haut que la gestion de la légitimité passe par la réconciliation de toutes les parties prenantes, nous ne ferons qu'esquisser une réflexion quant à la nécessité de réaliser cette étape. Ici, la légitimité du Saupont n'est pas renforcée par cette étape mais n'est pas non plus impactée par son absence.

L'utilisation de ces parties prenantes permettrait pourtant de pousser l'exercice de transparence encore plus loin. En effet, le constat est fait par le comité de pilotage que les travailleurs ou autres parties prenantes (au sens plus large du terme) du Saupont n'ont pas nécessairement d'informations ou de vue claire sur ces éléments, sans pour autant que la responsabilité dépende de la source d'information : *« Nous disposons d'un SharePoint, nous y avons publié notre rapport et envoyé un message à tout le personnel pour les en informer. Je serais curieuse de savoir combien de personnes ont cliqué sur le lien »* nous avait indiqué Lola Gigougnon

Revenant sur la constitution des groupes de travail ODD, elle ajoute qu'actuellement, cela ne fait pas encore partie intégrante du quotidien des travailleurs. *« Ils voient ceci comme quelque chose d'accessoire mais ça ne fait pas encore partie du quotidien de leur travail. C'est compliqué de trouver ce qui pourrait réellement impliquer les gens. Plusieurs groupes ont déjà produit des choses, pu assurer un suivi mais pour beaucoup c'est encore au fond de leur esprit, ils n'y pensent pas forcément. Cela devrait devenir un processus automatique, presque un réflexe. L'idéal serait que toute la RSE fasse partie intégrante de la stratégie de l'entreprise. Du point de vue de l'entreprise, ou par exemple du comité de direction, c'est déjà le cas, mais il est nécessaire que les employés ou parties prenantes se l'approprient encore davantage ».*

Du côté d'Etienne Genin, même son de cloche : sans démarche d'animation ou de cocréation, difficile d'embarquer pleinement les parties prenantes. Celles dont question (participant aux ateliers créés au Saupont) fonctionnent en effet de façon très disparate et même celles qui sont fonctionnelles ont besoin d'être dirigées par un leader afin de fonctionner efficacement et régulièrement. *« Sans cela, ça s'éteint tout seul car les gens se focalisent sur ce qu'il y a de plus urgent. Ce n'est pas par manque d'intérêt mais parce qu'il y a d'autres priorités ».* Il constate que la demande de travail par groupes n'a pas été renouvelée, le fonctionnement des différents sous-groupes étant laissé à l'appréciation et à l'investissement de chacun *« On a laissé les groupes vivre, et on constate dès lors que certains se manifestent encore et d'autres plus du tout ».* Cela étant dit, il semble qu'il s'agisse là davantage d'une problématique managériale que d'une question d'outil. On se focalise sur le pilotage dans l'entreprise, comment l'encadrement peut décider ce qu'est une priorité et comment elle challenge ses équipes et autres groupes de travail. *« Sans cela, on peut mettre tous les outils du monde à disposition, ça ne marchera pas. Evidemment, si l'outil est mal conçu, c'est une contrainte en plus, mais s'il n'y a pas au départ de volonté d'avancer, les gens ne feront rien ».*

#### 5.4. ÉTAPE 4 : STRATÉGIE ET REPORTING

Pour rappel, les Ateliers du Saupont possèdent déjà leur propre rapport de durabilité, ce qui leur a conféré un statut intéressant pour apporter un regard critique sur la conception de l'outil SDG Impulse. Si l'outil ci-présent propose un graphique déterminant les ODD principaux avec leur marge de progression, l'approche du Saupont vis-à-vis, non seulement des ODD mais également de leur conception du rapport de durabilité est très différente. En effet, le rapport de durabilité du Saupont a été pensé et conçu autour de l'articulation des ODD autour des axes stratégiques et prioritaires et non pas l'inverse.

Au départ, la démarche du comité de direction, comme nous l'avons déjà détaillée, était similaire à la conception de l'outil : quels sont les objectifs de développement durables et quels sont les actions possibles dans un second temps ? Lola Gigougnon nous explique qu'en relisant les informations précises au sujet des ODD il est rapidement apparu qu'il serait, premièrement, impossible de répondre à tous ces objectifs de développement durable, même si ceci constitue un objectif ultime. Il est inenvisageable ou du moins non-pertinent pour une entreprise de tenter de se conformer à tout. En fonction du secteur d'activité, le nombre d'actions ne peut en outre pas être le même partout.

Finalement, le Saupont a inversé sa démarche : quelle action souhaite-t-on mettre en place, et à quel objectif de développement durable cette démarche répond-elle ? Le rapport de durabilité du Saupont est donc subdivisé en grands axes : social, environnemental et de gouvernance, chacun étant lui-même scindé selon divers grands thèmes. Cette subdivision permet d'expliquer plus clairement ce qui a déjà été réalisé et ce qui sera mis en place pour répondre à cet objectif particulier. À chaque fois, les objectifs de développement durable correspondants ont été associés aux démarches. A noter que les ODD prioritaires bien sûr ont été précisés. Tout au long de ce travail de reporting, il est cependant apparu clairement que les liens à effectuer étaient beaucoup plus larges et qu'une inversion de la démarche correspondait mieux aux besoins de l'entreprise.

*« En réalité, l'entreprise se concentrait sur ces cinq ODD, alors que, sans s'en rendre compte, ils répondaient à beaucoup plus d'objectifs de développement durable. Il y a énormément de choses auxquelles ils ne pensaient pas, or on pouvait mettre bien plus d'ODD en avant que ceux qui avaient été choisis comme priorité ».<sup>207</sup>*

Il y a énormément de liens entre les objectifs de développement durable, « tout est interconnecté ». Lola Gigougnon nous explique ainsi que, même sans le vouloir, les liens se font. « On a une priorité, on pense que tel ODD correspondant est donc prioritaire mais sans le vouloir, on va en toucher d'autres ». Il reste donc pertinent d'envisager les liens possibles au sein des informations rapportées et de ne pas nécessairement tout structurer par ODD. Même si la façon de procéder adoptée par SDG Impulse permet d'avoir une excellente base de réflexion, les liens entre les ODD rendent le reporting plus complet et percutant, de surcroît dans un cadre comme celui de la CSRD. Un état des lieux plus profond, proposant davantage de liens entre et avec les ODD rend le reporting plus probant ou performant et permet de rendre des comptes sur davantage d'éléments que ceux auxquels on pourrait simplement penser.

Le rapport de durabilité se construit donc comme suit, succinctement : la première partie consacrée aux réalisations, classées par ODD avec divers exemples et des leviers d'action attribués à chaque ODD ainsi qu'un élément de mesure (si applicable). Sous ceci, l'entreprise a le loisir de détailler les réalisations déjà effectuées au sein de l'entreprise. La seconde partie est consacrée aux engagements que l'entreprise souhaite réaliser à l'avenir. Dans cette partie, il est demandé aux

---

<sup>207</sup> Entretien avec Lola Gigougnon (03/10/2024)

participants d'adopter une démarche prospective<sup>208</sup> en tentant d'imaginer ce sur quoi l'entreprise aimerait s'engager pour l'année à venir, en réponse aux leviers d'action précédemment identifiés. Ici, il est demandé aux entreprises de « sélectionner les ODD (Objectifs de Développement Durable) sur lesquels vous avez déjà travaillé, en lien avec les leviers d'action identifiés par SDG Impulse ». Dans cette partie, l'entreprise a également la possibilité de déterminer des indicateurs (qualitatifs ou quantitatifs) qui représentent l'activité et permettent de la mesurer.

À l'heure de clôturer ce mémoire, l'étape ultime de « Stratégie et reporting » venait d'être disponible sur la plateforme (aux alentours de la mi-septembre 2024) et devait être finalisée pour le 18 octobre 2024. Eu égard au statut particulier de participant des Ateliers du Saupont, nous avons conclu, en concertation avec l'équipe du Centre d'Economie Sociale, que leur participation « parallèle » à l'implémentation de la plateforme ne rendait pas leurs résultats fondamentalement exploitables, du moins dans la partie expérimentatrice de sa mise en ligne. La question se posait donc de la charge de travail exigée pour rédiger le rapport de durabilité. In fine, il fut estimé que le choix de poursuivre l'exercice jusqu'à son terme incombait au comité de pilotage lui-même : souhaitait-il aller jusqu'au bout de la démarche ou s'épargner un travail potentiellement superflu ? Le Saupont a finalement décidé d'en rester là, pour deux raisons : la non-nécessité de finaliser l'essai et la perte de temps qui résulterait de la poursuite de l'exercice, et l'insuffisance de développement de l'outil à ce stade. « Si nous n'avions rien, ce serait très intéressant pour savoir de quoi on démarre, en l'occurrence les objectifs de développement durable, et obtenir un rapport centralisé autour d'eux. Si dès le départ on avait eu pour démarche de faire l'évaluation des 17 ODD, d'en sélectionner cinq, de définir des actes prioritaires, des actions à mener, alors il y aurait eu une véritable plus-value car c'est un outil de suivi ».

Indépendamment des qualités soulignées par le comité de pilotage, la décision de ne pas poursuivre s'est donc imposée juste après avoir participé à la présentation (par les équipes de SDF Impulse) consacrée au fonctionnement de la dernière étape et à la génération du rapport de durabilité final. « En termes de charge de travail, ce n'est pas spécialement évident car nous avons déjà réalisé notre rapport RSE, on va donc devoir le faire une deuxième fois. S'il était possible de tout encoder et de simplement mettre les éléments à jour, nous le ferions. Mais comme le module n'est pas encore disponible et que rien ne garantit qu'il le sera ... ».

Après ce premier essai, la plateforme est cependant vue comme intéressante, la question subsidiaire restant : comment se servir de ceci comme un outil d'animation. Il reste néanmoins essentiel que l'outil soit intégré en entreprise au moyen d'une présentation et d'un accompagnement. Une explication aux équipes participantes : ce qu'est un objectif de développement durable, son intérêt, son importance, et comment construire les actions pour parvenir à atteindre l'objectif en question.

*« Pour moi, il n'est pas possible de balancer cet outil à un comité de direction sans accompagnement. Si je devais l'utiliser sans avoir démarré la démarche, j'aurais une première séance avec un comité de pilotage que j'aurais constitué/désigné, je leur aurais expliqué ce qu'étaient les ODD, puis indiqué la date butoir pour répondre aux questions, avant de partager les désaccords ... est-ce que cette étape doit être validée par moi ou est-ce que c'est justement l'opportunité de repartager tous ensemble pour discuter des désaccords éventuels ? Si tu veux vraiment embarquer les gens ça doit être fait de cette façon-là. Pour faire ce diagnostic, on a un outil bien fait, chacun y répond, on se revoit pour discuter des désaccords, on valide le diagnostic et on a un premier outil de base qui est assez intéressant, un outil qu'il y aurait moyen d'utiliser ».*

---

208 Plateforme SDG Impulse

Poussant plus loin la réflexion, il nous indique qu'il est également important de réfléchir à l'usage qui peut être fait du résultat, quel qu'il soit, et de bien nuancer le contexte dans lequel le travail est réalisé : « *Il est également important de penser à la conscience de l'entreprise, on a fréquemment l'impression de ne voir ce qui ne va pas. Les gens oublient ce qui est déjà en place. Et c'est super important car en entreprise on n'attend pas d'avoir un diagnostic pour être conscient de ce qui ne va pas. Le diagnostic n'est qu'une photo à un moment donné, un « mauvais résultat » ne signifie pas que c'est nécessairement sur tel ODD qu'on doit avancer. Maintenant qu'on a ce diagnostic, qu'est-ce qu'on fait ?* ».

Il est en effet important de chercher à comprendre ce qui peut être fait et nuancer le contexte, les objectifs et le résultat pour donner un sens à sa démarche et ne pas se contenter d'appliquer un résultat obtenu qui pourrait ne pas correspondre aux priorités de l'entreprise. Rappelant que la première démarche s'était faite dans un cadre explicatif large (intérêts de la RSE, raison d'être, valeurs, dans une démarche de réappropriation des ODD en collaboration avec le middle management, ce que SDG Impulse ne permet pas (encore)). Un élément-clé selon lui : donner du sens à sa démarche. « *Tout l'intérêt de la démarche au travers des ODD était de changer la façon dont les équipes travaillent, de créer de l'émulation et que ce ne soit pas uniquement un projet du comité de direction.* ». Limitation évidente selon lui du diagnostic et du graphique : il est vraiment essentiel que la démarche soit bien plus participative car « *la vie dans une entreprise ce n'est pas un graphique ... Pour moi l'outil doit être là pour soutenir le process, il ne doit pas être seul, il n'effectue pas le travail* ».

## **6. IMPACT SUR LE RENFORCEMENT DE LA LÉGITIMITÉ DE L'ENTREPRISE**

Au terme de l'exercice, nous devons nous poser la question du renforcement de la légitimité de l'entreprise grâce à un outil tel que SDG Impulse et, de manière générale, au renforcement du reporting extra-financier. Étant donné que nous avons choisi d'observer l'usage de cet outil dans un contexte qui existe déjà depuis longtemps (l'entreprise fête en effet ses 50 ans d'activités et a toujours exercé une activité à vocation sociale), est bien installé, notre rôle était justement d'opter pour le suivi d'un cas n'ayant pas nécessairement besoin de s'arrimer à la réflexion tournant autour des objectifs de développement durable pour asseoir ou augmenter sa légitimité.

Le postulat de base aurait en effet pu être de supposer qu'une entreprise telle que celle-ci n'a pas besoin de ce type d'outil. Toutefois, notre question était la suivante : va-t-elle tout de même s'approprier cet outil pour accroître sa légitimité, à plus forte raison dans un cadre où apparaît la CSRD ? Cette directive qui sera prochainement si impactante pour les entreprises ? Pour finir, l'entreprise envisage-t-elle de s'emparer de cet outil ?

Les Ateliers du Saupont sont, par essence et par activité, une entreprise qui a construit sa légitimité autour de son rôle social, autour de son statut d'entreprise de travail adapté, employant une majorité de personnes en situation de handicap, soucieuse de l'égalité hommes-femmes au sein, par exemple, de son conseil d'administration. Notre première conclusion prospective était donc d'estimer que les Ateliers du Saupont sont capables de s'emparer, d'utiliser et d'exploiter l'outil au mieux de leurs possibilités du fait de leur maturité sur ce type de sujet. Leur avancée en termes de reporting ESG n'étant plus à démontrer à ce stade. Qu'ont-ils à gagner en participant à ce projet-pilote ? Cela aura-t-il permis de renforcer la légitimité de l'entreprise ?

Il est cependant complexe de répondre précisément sur ce point dans la mesure où les résultats obtenus n'auront finalement pas été intégrés aux données exploitées lors de la phase pilote du

projet. En effet, eu égard à leur statut particulier d'entreprise déjà bien avancée en termes de reporting extra-financier et étant donné que l'intégration tardive de l'entreprise au projet n'a pas permis d'en respecter toutes les étapes, les équipes de SDG Impulse ont finalement choisi de ne pas exploiter les données éventuellement obtenues par notre travail d'observation. Néanmoins, le CES était demandeur d'un retour concernant l'expérience particulière du Saupont en utilisant la plateforme. Les Ateliers du Saupont étant presque pionniers en matière de reporting extra-financier et à tout le moins extrêmement soucieux de leur durabilité, ils présentaient un véritable avantage en termes de retour sur un outil tel que celui-ci.

Nous avons dès lors souhaité mieux comprendre ce qu'une entreprise telle que la leur pouvait avoir à gagner avec un reporting de ce type, ce qu'il pouvait lui apporter. Va-t-elle s'emparer de cet outil, notamment pour renforcer sa légitimité, ou ne le fera-t-elle que dans un contexte particulier, parce qu'elle y est contrainte (par la participation au projet pilote ou par la CSRD tout simplement).

Nous pouvons donc estimer que le Saupont dispose déjà d'une légitimité morale forte. En ce qui concerne les éléments constitutifs de la légitimité pragmatique, lors de nos échanges, Etienne Genin nous a clairement indiqué que le reporting extra-financier, tout particulièrement celui qui fait l'objet de normes spécifiques et d'une reconnaissance externe est un élément d'une importance capitale pour une entreprise qui travaille en sous-traitance avec de grands groupes, par exemple. Si l'usage d'une plateforme telle que SDG Impulse peut être utile ou appréciable, elle n'en reste, à ce stade, pas encore un élément probant aux yeux de l'industrie au sens large ou du monde économique.

En reprenant l'exemple de la certification EcoVadis, le comité de pilotage nous explique que, bien que le fonctionnement de la certification soit fondamentalement différent (suivant quatre grands axes : l'environnement, les droits humains, l'éthique et les achats responsables et principalement basé sur de la documentation) c'est une clé bien plus importante sur le secteur de l'industrie. Quoique fastidieuse (chaque question doit être justifiée, légitimée au moyen de documents qui ne doivent pas avoir été créés pour répondre au questionnaire mais qui nécessite parfois que les données soient purement et simplement créées), EcoVadis fait peu de cas du lien avec les ODD (Lola Gigougnon, en charge de l'obtention du certificat, nous a indiqué que le questionnaire complet n'abordait les objectifs de développement durable que dans une seule question, au terme du questionnaire). L'utilisation en elle-même est donc incomparable mais EcoVadis confère une certification en termes de durabilité qui positionne favorablement l'entreprise sur le marché, le cas échéant, là où SDG Impulse ne bénéficie encore d'aucun crédit concret puisqu'elle n'est encore ni disponible ni reconnue. Avec sa médaille d'argent (dans les 15% de son secteur), le Saupont peut montrer patte blanche auprès de grands groupes pour qui la certification EcoVadis est valable et significative (les grands groupes cités dans nos entretiens, comme L'Oréal ou Clarins, s'y soumettent également et savent donc ce que cette certification signifie).

EcoVadis offre la possibilité de générer un rapport final ainsi qu'un plan d'action mais celui-ci n'est pas suffisamment précis que pour être adaptable en entreprise. En outre, puisque la certification se base sur de la documentation, faute de preuve, une action implémentée peut ne pas être prise en compte. Malgré son éventuelle pertinence pour justifier d'une progression en termes de durabilité, l'action n'est pas prise en compte s'il n'y a pas de documentation ad hoc. Cependant, personne ne vient vérifier que les documents fournis correspondent à la réalité. Lola Gigougnon, en nous montrant EcoVadis, indique qu'il est impossible de savoir quelle question est concernée par un point de critique et qu'il n'est possible d'effectuer que des déductions. EcoVadis a pourtant, du fait de sa structure en axes stratégiques, pu servir de base à la rédaction du rapport du Saupont en l'aidant à se structurer. Malgré cela, la certification EcoVadis revêt une importance, une signification et une implication réputationnelle certaine à laquelle SDG Impulse ne peut encore prétendre, rendant les

efforts investis dans la plateforme (à ce stade) insuffisants en termes de rendement pour l'entreprise.

*« Le souci avec ce type de plate-forme [SDG Impulse, NDLR], c'est que personne ne vient vérifier ce qui y est dit. Certes, ça n'a aucun sens de ne pas y répondre honnêtement, mais j'avoue que si j'étais quelqu'un de l'extérieur, je trouverais plus légitime qu'une entreprise dispose d'une certification connue ».*<sup>209</sup>

SDG Impulse relève, à l'heure actuelle, uniquement du déclaratif, des personnes participant au comité de pilotage. Lola Gigougnon précise en outre ajoute que sans vérification extérieure à ce qu'on dit, il est encore difficile de la considérer comme capable de légitimer les actions d'une entreprise. Selon elle, *« Quelqu'un est légitime quand ce que cette personne dit a été vérifié par une personne de l'extérieur. En sus, l'outil donne l'impression de ne compter aucune donnée chiffrée visible, or ce sont justement les chiffres, les résultats qui parlent »*. Nous avons constaté, à l'usage, que les résultats, exprimés en pourcentages, n'étaient effectivement visibles qu'en laissant la souris un long moment sur chaque colonne mais ne peuvent être affichés. Visuellement, cela limite l'information disponible à première vue.

*« A partir du moment où la plateforme est reconnue par les autorités universitaires ou économiques, pourquoi pas. EcoVadis représente une légitimité pragmatique car c'est reconnu parmi les entreprises, dans le monde économique, au travers des pays, c'est normé et suivi. Ça voudrait dire que ça doit prendre une certaine place dans le monde économique pour que ce soit intéressant ».*<sup>210</sup>

A la question de savoir si cette plateforme pourrait aider la légitimité d'autres entreprises, la réponse est univoque : certainement plus que d'autres comme EcoVadis, qui sont extrêmement lourds en temps et en investissement. Point positif dans le chef de SDG Impulse : les certifications connues peuvent s'avérer coûteuses et ne rentrent pas dans le budget de toutes les structures. Dès lors, SDG Impulse présente un atout certain en termes d'accessibilité pour les entreprises de taille moyenne. Etienne Genin conclut en précisant qu'il serait d'un grand intérêt de montrer ce type d'outil à des entités économiques comme les chambres de commerce, qui ont la capacité de légitimer la plateforme et d'en faire la publicité pour que l'outil soit reconnu au travers du monde économique, au moins en Belgique. A noter que la légitimité de l'outil pourrait dépasser les frontières vu que les chambres de commerce sont des entités internationales.

En somme, SDG Impulse pourrait servir de base efficiente pour faciliter le passage à la certification d'une entreprise. Sa légitimation en tant qu'outil pourrait renforcer son utilisation mais à l'heure actuelle, il ne s'agit encore que d'un rapport sans actions ultérieures. Bien qu'il soit supposé qu'une entreprise qui se plie à l'exercice le fait pour elle et pas fondamentalement dans un but de comparaison, l'outil reste insuffisant pour véritablement asseoir ses résultats en tant qu'éléments valides. Fondamentalement, une entreprise qui ne disposerait pas forcément de moyens importants (qu'ils soient financiers ou pratiques) pour s'atteler à la réalisation d'un rapport de durabilité et qui ne saurait ni par où commencer ni comment structurer son rapport pourrait trouver une guidance de grande qualité dans l'utilisation d'un outil de ce style, en supposant évidemment que le contenu intégré dans l'outil puisse être modifié par la suite.

*« Pour être très clair, je ne pourrais pas utiliser cet outil pour mes clients. Si je devais faire quelque chose demain, je referais EcoVadis car ça a une légitimité vis-à-vis de mes clients. En France par exemple, un ticket d'entrée est nécessaire pour travailler avec de grands groupes,*

---

<sup>209</sup> Entretien avec Lola Gigougnon (03/10/2024).

<sup>210</sup> Entretien avec Etienne Genin (03/10/2024)

*et leur opposer une certification de ce style est plus parlant. Ils savent ce que c'est vu qu'ils s'y conforment également. Ils savent que si l'entreprise atteint ce niveau, ce qui est derrière est sérieux. Ils peuvent bien sûr venir réaliser un audit, mais ils pourraient décider de ne justement pas le faire car ils savent qu'un tel rapport signifie davantage. Si je leur opposais un rapport SDG Impulse, ce serait bien sûr mieux que rien car ils verraient qu'il y a une démarche (et pour de petits sous-traitants ça peut être utile, ça montre qu'il y a quelque chose qui est fait), mais ça sera toujours moins bien estimé qu'un rapport ayant pignon sur rue. L'outil manque de légitimité mais c'est mieux que rien. ».*<sup>211</sup>

Pour autant, EcoVadis ne permet pas de réfléchir à un plan d'action concret à traduire au sein de l'entreprise ou aux solutions éventuelles à certaines faiblesses. Il permet de se situer, de s'évaluer au moyen d'une note, qu'il s'agira de renouveler chaque année. « Si tu réponds la même choses ou que tu ne fais rien, la cote diminue ». Et de conclure que si l'exercice est trop similaire avec SDG Impulse, une certaine forme de concurrence entre les outils pourrait se faire sentir et jouer en faveur d'un outil plus reconnu. « Si on doit faire ce type d'évaluation et réencoder tout chaque année pour obtenir notre rapport de reporting, alors cela risque de devenir lourd ».

Quant à savoir si SDG Impulse pourrait être utile pour la légitimité de l'entreprise, moyennant des améliorations ou une validation externe, la direction du Saupont souligne qu'il sera nécessaire de calibrer l'évaluation qui sera entrée.

*« On rentre des données et une évaluation en sort, mais il n'y a pas de boucle de mesure d'une entité externe – de tiers indépendant – qui pourra évaluer si l'autoévaluation est bonne. Tant que cette boucle de mesure sur un certain nombre de personnes n'est pas en place, il est compliqué de savoir si l'évaluation est effectivement juste. C'est de la régulation qu'il faudrait mettre en place. »*<sup>212</sup>

Une nuance cependant : si l'objectif de départ de la plateforme n'est pas celui-ci, l'outil est déjà très utile et pertinent. En réfléchissant sous le spectre de la légitimité, la réflexion est toute autre. Si le sujet est uniquement de disposer d'un support pour aider à amorcer la démarche et à la structurer, il peut être suffisant, permet de communiquer au monde extérieur des informations, de dialoguer avec ses clients ou d'autres parties prenantes externes. Si tel est l'objectif de base, alors l'outil le remplit parfaitement. Si on veut toutefois aller plus loin en termes de légitimité, SDG Impulse ne répond pas encore pleinement aux attentes.

## **7. CONCLUSION DE L'OBSERVATION DE L'OUTIL ET PISTES D'AMÉLIORATION**

Pour le comité de pilotage, la plateforme mérite un temps d'analyse : bien qu'il y ait une centaine de questions, si celles-ci restent les mêmes d'année en année, le résultat donné pourrait manquer de précision. Rappelant que la réalisation du rapport RSE du Saupont a mobilisé un équivalent temps plein pendant 3 à 4 mois, le comité de pilotage indique que, si la plateforme permet ultérieurement de générer un rapport complet automatiquement, cela serait parfait. Mais il est nécessaire de pouvoir jauger de ce que l'on mesure, comment on le mesure, car ces éléments peuvent différer non seulement d'une entreprise à l'autre mais également selon les pays, complexifiant de facto la production d'un rapport unique.

---

<sup>211</sup> Entretien avec Etienne Genin (03/10/2024)

<sup>212</sup> Entretien avec Etienne Genin (03/10/2024)

Lors de notre entretien du 3 octobre 2024, en toute fin de parcours de la phase pilote, Lola Gigougnon nous rappelait que, si l'outil avait été disponible en amont, il aurait très certainement représenté un atout de choix pour les démarches du Saupont vis-à-vis des ODD. De fait, sa disponibilité « tardive » dans le parcours des Ateliers du Saupont (en ce sens qu'ils sont déjà très avancés sur la réflexion) complexifie l'adhésion à un outil qui ne trouve pas encore tout à fait sa place dans le fonctionnement de l'entreprise.

SDG Impulse, dans sa version actuelle, ne vient donc pas nécessairement en complément d'autres outils et la réitération de l'exercice n'est pas jugée pertinente actuellement faute de plus-value pour l'entreprise. Le Saupont souligne néanmoins que, pour une entreprise débutante sur la question des objectifs de développement durable ou du reporting, il s'agit d'une véritable opportunité : « *L'outil est hyper intéressant pour débiter, se structurer, mais dans le cas d'une entreprise déjà bien avancée, cela manque de subtilité dans la gestion des informations* ». Bien que le comité de pilotage n'ait pas eu d'attentes spécifiques lors de l'entrée dans la phase de test, le manque actuel de finesse d'utilisation dans les fonctionnalités ainsi que la complexité des informations sont pointés du doigt.

De manière générale, l'ergonomie de la plateforme et sa structure sont saluées. Par ailleurs, la structure du rapport de durabilité elle-même est intéressante : le volet « réalisations » et le volet « engagements » font sens et correspondent partiellement à ce qui est déjà fait dans le rapport de durabilité du Saupont.

### **7.1. DÉVELOPPEMENT FUTURS (ENVISAGÉS)**

En ce qui concerne les développements futurs de l'expérience, le comité de pilotage nous a fait part de son envie de comprendre et d'observer comment les équipes de SDG Impulse voient la suite en termes de stratégie et de reporting. Est-ce que cette plateforme ne sera pas trop lourde d'utilisation, sera-t-elle interconnectée avec les plans d'action de l'entreprise, aura-t-elle d'autres fonctionnalités additionnelles, prendra-t-elle en compte les besoins individuels des entreprises ?

Dans le descriptif de la plateforme, les objectifs de SDG Impulse sont clairement mis en évidence : « *adaptation aux besoins, à la réalité actuelle et future, mais également échanger et s'inspirer avec les autres acteurs de la phase pilote en établissant des contacts durables* ». <sup>213</sup> À cette fin, et en toute fin de projet, l'entreprise pourra choisir de publier son rapport de durabilité final sur le site web de SDG Impulse, pour partager ses informations d'une part mais d'autre part pour pouvoir consulter les rapports de durabilité des autres participants. Ces rapports représenteront donc une précieuse source d'information et d'aide pour d'autres entreprises qui chercheraient à disposer d'exemples pour mieux se conformer. L'objectif final étant qu'en fin de parcours SDG Impulse, le rapport émis par la plateforme soit parfaitement compliant avec la CSRD.

Parmi les autres implémentations souhaitées, les équipes du CES chercheront évidemment à tester des projets en création, à former des partenaires qui pourraient justement se rendre en entreprise et y implémenter SDG Impulse, constituer des bases de données mais également réaliser des benchmarks et des promotions sur les leviers d'action. A noter que, parmi les évolutions futures, le développement de la plateforme dans d'autres langues est envisagé.

Du point de vue des développements suggérés, l'intérêt pourrait être de connaître les développements envisagés pour la plateforme elle-même. En effet, l'éventuelle possibilité d'effectuer un suivi au fil des ans et une mise à jour via l'outil lui-même pourrait représenter une

---

<sup>213</sup> Présentation de l'outil SDG Impulse à HEC Liège (26/04/2024)

opportunité aux yeux du Saupont. L'usage de l'outil devrait être repris chaque année avec de nouvelles informations, mais au départ de références connues. Néanmoins, il n'existe aucune garantie à l'heure actuelle que ce type de fonctionnalité sera possible. Il serait donc réellement pertinent, parmi les pistes envisagées, de voir comment, dans une entreprise qui partait de zéro, comment ils animent la démarche, comment ils l'ont employé dans leur quotidien.

En outre, la possibilité de comparaison entre les entreprises représente une piste intéressante. « *La pertinence de la plateforme dépend du stade d'avancement de l'entreprise pour tout ce qui touche à la responsabilité sociale de l'entreprise. Si elle est dans l'inconnu ou n'est pas spécialement avancée sur ces sujets, c'est un bon début* ».

## **7.2. RECOMMANDATIONS ET PISTES D'AMÉLIORATION**

Au terme de notre phase d'observation, et en collaboration avec le comité de pilotage, l'usage de l'outil et la confrontation aux réalités de l'entreprise nous ont permis de dégager diverses pistes d'amélioration ou de solutions implémentables pour SDG Impulse :

- **La possibilité de faire un parallèle pour un même ODD.** Dans la structure actuelle du rapport de durabilité (dont nous avons pu consulter un exemple), les ODD sont séparés, à la fois entre eux mais aussi entre les réalisations passées et envisagées. Il pourrait être intéressant de pouvoir revenir vers un ODD spécifique pour voir ce qui a justement déjà été fait et ce que l'on voudrait faire à son sujet, même s'il ne s'agit pas d'un point prioritaire. Certes, multiplier les ODD n'est pas pertinent car cela risque de mener à un éparpillement, mais comme l'indiquait Lola Gigougnon, les liens entre ODD peuvent être aisément faits et donnent plus de résonance à ce type d'indicateurs. De surcroît, les ODD proposés dans les deux parties de la plateforme ne se correspondent pas forcément. In fine, si l'entreprise a le souhait de parler plus largement de ses réalisations et de ses projets et souhaite s'exprimer sur un autre ODD l'année d'après tout en souhaitant évoquer la continuité des actions entamées, cela ne sera (a priori) pas nécessairement possible.

Nonobstant ce constat, il est difficile de mettre les objectifs de développement durable en miroir. Etienne Genin rappelle qu'une action prioritaire pour l'entreprise peut effectivement répondre à plusieurs ODD et qu'il s'agit bien là de la difficulté de ce type d'outil : à un moment donné, il faut évidemment avoir une structure, mais elle ne répond pas toujours à la réalité d'une action menée en entreprise, qui aura différentes priorités ou valeurs concernant différents ODD.

- **Renforcer la reconnaissance et la légitimité de l'outil :** à ce stade, SDG Impulse ne constitue encore qu'une auto-évaluation de l'entreprise, qui n'est pas remise sur une échelle de valeurs normée par un organisme extérieur. Le risque, selon le Saupont, qu'une entreprise s'évalue positivement pour obtenir de beaux résultats subsiste, là où une autre entreprise qui utiliserait la même plateforme pourrait se montrer plus conservatrice et s'évaluer moins favorablement en considérant qu'elle n'a pas fait grand-chose pour progresser sans que cela soit correct. Etienne Genin précise en effet : « *Comment s'assurer que les répondants sont au bon niveau ? C'est le manque de preuves à apporter par rapport à une norme qui pourrait être difficile* ».

Et de reprendre l'exemple d'EcoVadis qui modifie son fonctionnement chaque année. Si on ne fait rien, la cote diminue, forçant les candidats à se réévaluer, à fournir des preuves des actions entreprises. Il ajoute : « *On peut le faire sérieusement en se surévaluant comme en se sous-*

*évaluant, le problème c'est la référence. L'évaluation sera sérieuse, mais par rapport à quoi ? Je suis sûre qu'il y a d'autres utilisateurs qui y trouvent pleinement leur compte, il ne faut pas le jeter. On est un particulier dans cet échantillon d'entreprises, on est déjà loin dans la démarche et on a l'impression de le faire deux fois. Sur ces matières, on n'a pas toujours le temps d'y consacrer deux fois le temps nécessaire. En revanche, ce serait intéressant de connaître l'opinion des chambres de commerce sur ce type d'outil puisqu'elles sont parties prenantes pour la certification ESG. Est-ce qu'utiliser ce genre de plateforme peut être intéressant ? »*

- **Proposer un point d'encodage unique** : « On écrit toute une série d'actions et d'intentions mais elles doivent être réencodées ailleurs pour pouvoir en assurer un suivi clair. Nous sommes contraints à un espèce de double encodage qui manque d'efficacité alors que notre objectif est d'encoder les choses à un seul endroit pour justement assurer l'efficacité ». Le Saupont considère donc comme dommage qu'aucune synthèse des actions ne soit disponible, évolutive ou liée à d'autres plateformes éventuellement utilisée par une entreprise. Tout en soulignant que d'autres sources de certification plus officielles ne permettent pas non plus de disposer d'une démarche globalisée/synergique, cette disposition serait pourtant des plus souhaitables.

*« Le rêve serait de pouvoir encoder un plan d'action sur des axes prioritaires, de pouvoir les suivre et de les réimporter de façon automatique dans la plateforme pour mettre le rapport de durabilité à jour ». La solution toute faite et parfaitement conçue n'existe évidemment pas, mais il serait pertinent que SDG Impulse se positionne en véritable outil d'audit et pas uniquement comme un autre point d'encodage d'informations qu'on laisserait ensuite reposer pendant l'année avant de s'atteler à la rédaction du rapport l'année suivante. L'outil devrait s'intégrer à la dynamique de travail quotidienne, devenir un outil de travail renforçant l'implication des équipes, la mise à jour des idées et l'évolution des indicateurs. Cette manière de fonctionner est peut-être utopique à ce stade mais un tel dynamisme doublé de la possibilité de générer un rapport complet en fin de parcours constitueraient une plus-value colossale qui pourrait réellement convaincre une entreprise telle que le Saupont à s'emparer de cet outil.*

- **Intégration dans une démarche collective** : comme nous l'avons déjà développé, l'outil en lui-même n'est pas nécessaire et suffisant une fois utilisé seul ou de manière linéaire, sans interactions avec les autres membres du comité, les parties prenantes ou les employés de l'entreprise. Il ne faudrait pas que ce soit le projet d'une seule personne mais un projet collectif. Il serait donc d'une grande pertinence que les entreprises qui démarrent le projet SDG Impulse soient accompagnés par un conseiller ou puissent disposer d'informations précises pour aborder toutes les étapes sans hésitation quant à la logique à respecter. L'utilisation en animation ou en cocréation, de manière plus dynamique et transversale, est une piste jugée importante.
- **Améliorer les fonctionnalités existantes** : lors de nos entretiens, il nous a été, à de nombreuses reprises, signalé que la possibilité d'adjoindre des données chiffrées et des graphiques au rapport de durabilité final pour pouvoir mieux représenter certaines évolutions aurait été appréciable. À l'heure actuelle, il n'est encore possible d'utiliser que du texte ce qui limite malheureusement la représentation et la mesurabilité de certains éléments. À la suite de ces remarques, Margaux Dandoy s'est adressée aux développeurs en charge d'implémenter les modifications souhaitées de la plateforme, lesquels ont indiqué que ceci était possible dans l'absolu, mais indisponible dans le sprint actuel de développement. L'intégration de cette fonctionnalité devra donc attendre le dernier sprint, prévu au-delà du terme de la phase pilote (et donc sans doute à partir de novembre 2024). Une fois terminée la séance de clôture de la phase pilote, le dernier sprint sera lancé en tenant compte des priorités suggérées, et d'autres fonctionnalités seront soumises au développement (comme, le cas échéant, l'ajout de graphiques). À noter que la plateforme restera disponible pendant l'implémentation de ces améliorations et qu'il sera loisible à toutes les

entreprises participantes de générer un nouveau rapport incluant ces améliorations. Ces informations ont néanmoins mené Etienne Genin à une réflexion additionnelle concernant la pertinence de SDG Impulse pour ses propres activités :

*« Cela m’inspire que la solution de plateforme n’est peut-être pas la meilleure solution technique choisie pour ce genre de sujet. Je crains en effet, une certaine rigidité et obsolescence « rapide » de l’outil quand je vois à la vitesse à laquelle évolue les solutions IT « ouvertes ». Et de nous suggérer l’utilisation d’une autre plateforme en cours d’usage au Saupont, « Notion »<sup>214</sup>.*

Notion est une plateforme intégrant de l’intelligence artificielle et qui permet à une entreprise de gérer ses données de façon transversale au moyen de très nombreux outils. Elle permet de gérer des bases de données en configurant les interfaces souhaitées selon les besoins précis de l’entreprise. Il est également possible d’intégrer du texte, des liens hypertexte, des médias (vidéos/photos) mais également d’y développer des plans d’action, le tout au même endroit et en garantissant l’accès à tous les collaborateurs. En outre, ces informations peuvent être partagées tant en interne qu’en externe avec une mise à jour simultanée qui permet d’éviter les doublons et l’encodage multiple. Les acteurs du suivi et du changement peuvent ainsi participer à la gestion et à l’amélioration des informations. Pour conclure, Etienne Genin se demande si cet outil n’aurait pas pu répondre davantage aux mêmes besoins que ceux identifiés par SDG Impulse mais avec davantage d’agilité en termes d’évolution et de suivi des actions, le tout sans dépendre d’un développeur pour l’implémentation des fonctionnalités souhaitées.

---

<sup>214</sup> <https://www.notion.so/>

## **8. CONCLUSION GÉNÉRALE**

Au cours de ce travail, nous sommes partis de la question générale de la compliance aux règles de reporting extra-financier, et à l'implémentation de la CSRD. Au-delà de la mise en place d'une simple règle contraignante, cette directive engendre des implications pour des entreprises qui ne sont pas toujours préparées à devoir rendre des comptes de cette amplitude sur les sujets de durabilité. Nous posons également le constat que les entreprises dont nous pourrions penser qu'elles sont pionnières sur ces sujet sont apparemment réfractaires au fait de rendre mieux et davantage compte de leurs efforts ou de leurs progrès. En choisissant l'économie sociale et les entreprises de travail adapté plus spécifiquement, dont l'objet social est évident, nous avons choisi de nous pencher sur un type d'entreprise pour chercher à comprendre pourquoi ou comment une entreprise de ce type peut se conformer aux règles qui deviendront prochainement obligatoires. Sous le spectre de la légitimité de l'entreprise, comment l'entreprise l'acquiert-elle et/ou la conserve-t-elle ? Sous l'égide du Centre d'Economie Sociale, notre postulat de base était le suivant : l'outil d'économie sociale pensé par et pour l'économie sociale peut-il constituer une aide pour ces entreprises, vont-elles se l'approprier. Oui ? Non ? Et pourquoi ?

Nous avons choisi d'adjoindre la candidature des Ateliers du Saupont en tant qu'entreprise déjà très avancée en matière de RSE d'une part mais également en termes de conformité aux objectifs de développement durable au test de la plateforme SDG Impulse. Une fois passée la crainte de refaire un exercice pour rien, nous avons choisi de changer d'angle et d'examiner si les résultats du diagnostic de l'outil étaient cohérents ou s'ils complémentaient le premier autodiagnostic du Saupont de manière logique. Finalement, par manque de temps et d'intérêt (tant pour l'entreprise que pour les concepteurs de la plateforme) eu égard à l'aspect encore un neuf de l'outil, nous n'avons pas pu aller jusqu'au bout mais nous en retirons néanmoins des enseignements très intéressants. Le manque de temps est en effet une première information : si l'outil SDG Impulse avait été disponible plus tôt, le Saupont l'aurait très certainement employé avant tout autodiagnostic sans méthodologie car il est reconnu comme étant intuitif et agréable d'utilisation. Bien que la logique des questions nécessite un accompagnement pour gagner en temps et en clarté, elle offre, de manière générale, un balayage complet des activités de l'entreprise et permet, en sus, de parcourir tous les objectifs de développement durable rapidement. Globalement, l'outil est donc pertinent dans son domaine et peut permettre à une entreprise d'obtenir un diagnostic intéressant, basé sur un input pertinent, et utilisable comme base de rapport. Les autres étapes, consacrées aux échanges avec les membres du comité, parties prenantes et le rapport de durabilité final sont vus comme de précieux outils à mettre entre les mains d'entreprises moins rodées sur la question du reporting.

Malgré cela, nous ressortons de notre expérience en ayant l'évidente impression que les Ateliers du Saupont tirent leur légitimité d'autres éléments et que, à tout le moins à ce stade, l'objet SDG Impulse ne peut s'y arrimer. Au travers de certifications plus connues, de la consultation de ses membres en interne et de sa réflexion déjà calquée sur le cadre normatif des Nations Unies, le Saupont poursuit sa légitimation continue et ne considère pas SDG Impulse comme une solution implémentable à ce stade bien qu'elle dessine les contours d'une piste intéressante. Pourrait-il l'aider à piloter son entreprise ? Oui, moyennant des améliorations que nous avons développées, pour mieux correspondre aux besoins intrinsèque de l'entreprise de notre choix. Pourrait-il aider une autre entreprise à se situer du point de vue du reporting extra-financier ? Bien sûr, car il permet de s'approprier le cadre, de réfléchir par étapes à sa durabilité et d'obtenir des données exploitables pour générer un rapport compliant avec la CSRD. SDG Impulse pourrait-il renforcer la légitimité du Saupont ? Oui, si l'outil était adoubé par le monde économique, ce qui n'est pas le cas. Il peut évidemment servir aux entreprises qui n'ont pas vraiment une vision claire de ce qu'ils veulent faire en termes de durabilité mais pour une entreprise telle que celle-ci, ce n'est pas forcément suffisant à ce stade.

La légitimité cognitive et la légitimité morale du Saupont étaient déjà très forte, quant à la légitimité pragmatique, celle-ci se construit constamment. Elle pourrait être atteinte au moyen d'un outil de ce type, mais pas à l'heure actuelle. S'ils ne sont pas les premiers attendus sur les aspects de durabilité, ils sont sans doute en concurrence avec d'autres entreprises et ont besoin de la légitimité pragmatique pour se démarquer. Nous constatons que SDG Impulse, malgré ses indéniables qualités, prouve ici ses limitations. Le positionnement des Ateliers du Saupont n'est en effet plus à démontrer vis-à-vis de la durabilité, des objectifs de développement durable, du reporting extra-financier mais également vis-à-vis de tout ce qui peut être amélioré ou améliorabile. Nous sommes donc venus observer en entreprise ce que donne l'usage d'un outil précurseur au sein d'une entreprise elle-même précurseur. In fine, SDG Impulse pourra gagner des informations précieuses mais le résumé de nos observations va dans le sens d'une aide du Saupont vis-à-vis de la plateforme plus que l'inverse. In fine, le Saupont a peut-être davantage aidé SDG Impulse que l'inverse car leur ressenti doublé de leur expérience peut apporter un feedback intéressant, même s'il ne peut pas être directement intégré à l'étude et au projet-pilote.

Nous aurions cependant souhaité pouvoir davantage analyser l'outil, plus en profondeur du point de vue des résultats proposés (graphiques et chiffrés). Esquisser une interprétation plus précise des leviers d'action proposés et des axes stratégiques spécifiques, donner forme au chemin d'impact nous auraient paru être une bonne manière de peaufiner nos observations, mais la limitation du test à une expression plus modérée que la participation totale et active des autres entreprises nous a contraints à limiter nos observations et à nous axer davantage sur les améliorations suggérées.

Nous clôturons donc ce travail au moyen d'observations intéressantes du point de vue d'une entreprise déjà bien attelée au reporting extra-financier et qui a la plus-value non-négligeable de déjà traiter avec les ODD, mais nous restons quelque peu « sur notre faim » faute d'avoir pu exploiter l'outil jusque dans les moindres détails. Une piste de réflexion que nous aurions pu aborder aurait été de comparer le retour du Saupont sur l'outil avec les commentaires d'utilisation en temps réel d'une autre entreprise participante. Ceci nous aurait permis de donner davantage de corps à nos remarques relatives à l'outil en lui-même et de mettre les résultats et perspectives spécifiques au Saupont en parallèle. Dans cet ordre d'idées, nous estimerions très intéressant de pouvoir procéder à un second test de l'outil une fois les améliorations implémentées (après le feedback des participants). Ceci permettrait d'ajuster nos observations, de confirmer ou infirmer certaines tendances, mais également de pouvoir mesurer l'évolution des résultats obtenus. Il serait aussi intéressant de réessayer l'outil une fois qu'il aura bénéficié des améliorations qui y seront apportées en fonction du feedback.

Les observations obtenues par le Saupont nous ont en tout cas permis d'enrichir nos connaissances pratiques des concepts développés dans la partie théorique et de mieux comprendre comment ceux-ci peuvent être implémentés, réfléchis ou adaptés en entreprise, d'une part, mais d'autre part d'observer comment une entreprise peut réfléchir à sa durabilité de manière active, avec une approche bottom-up et en impliquant, dès le départ, le personnel qui sera directement impacté par la nécessité de se conformer aux nouvelles directives.

Nous assisterons prochainement à la séance de clôture du projet pilote et nous intéresserons également aux retours sur l'outil ainsi qu'au partage des rapports de durabilité. Nous serions donc très intéressés d'ajouter aux remarques et pistes d'amélioration formulées dans ce travail les remarques d'autres entreprises ayant testé l'outil et ayant des dimensions, projets, secteurs d'activité et d'industrie différents, avec peu ou pas d'avancée en termes de réflexion sur le reporting extra financier.

En conclusion, l'outil SDG Impulse est un élément présentant un grand intérêt pour une entreprise désireuse d'améliorer le reporting ESG de ses activités, même s'il présente – lui aussi – une marge de progression importante. Du point de vue d'une entreprise telle que le Saupont, aux activités diverses et variées et à l'engagement durable déjà bien avancé, l'outil présente de véritables avantages, en permettant notamment de se positionner sur « l'échelle » des ODD avec une grande simplicité. L'intégration de ces objectifs économiques, sociaux et environnementaux de manière synergique et non pas en silo permet d'aborder la plus-value que pourrait représenter cet outil. Nul doute qu'il aura permis à certaines entreprises d'y trouver leur compte, ou une excellente manière d'amorcer la démarche. Il ne s'agit cependant, en l'état actuel des choses, pas de la solution idéale pour l'entreprise à laquelle nous avons consacré ce travail.

## 9. BIBLIOGRAPHIE

### PUBLICATIONS

- Alexandre, Eve-Marie (2020), *Investissement socialement responsable : quelles sont les attentes des investisseurs institutionnels en matière de reporting extra-financier ?* (Mémoire HEC Liège).
- Aldrich, H. E., & Ruef, M. (2006), *Organizations Evolving (2 ed.)*. London, UK, SAGE Publications.
- Ashforth, B.E. & Gibbs, B.W., (1990), *The double-edge of organizational legitimation*, Organization science, Vol.1, n°2, p.177-194.
- Baumüller, J., & Sopp, K. (2021), *Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting : review, outlook and implications*. Journal of Applied Accounting Research, 23(1), 8-28.
- Beaulieu, S., Roy M., Pasquero J. (2002), *Linking the management of legitimacy and the learning process : evidence from a case study*, Third European Conference on Organizational Knowledge, Learning and Capabilities, 5-6 avril 2002, Athènes.
- Boidin Bruno (2022), *Développement durable, durabilité faible/forte*, Développement durable et territoires [En ligne], Vol. 13, n°3 | Décembre 2022.
- Boltanski L., Thévenot L. (1991), *De la justification : les économies de la grandeur*, Gallimard, Paris.
- Borzaga, C. & J. Defourny, eds. (2001), *The Emergence of Social Enterprise*, London and New York, Routledge, 1-18
- Bourguignon, A. (1995), *Peut-on définir la performance ?* Revue Française de Comptabilité, Juillet-Août, 61-66.
- Bouquet B. (2014), *La complexité de la légitimité*, Vie sociale, vol.8, n°4, p.13-23.
- Bovens, M. (2007) *Analysing and assessing accountability: A conceptual framework 1*. European Law Journal, 13(4), 447-468.
- Buisson M.-L. (2008), *Légitimité et sciences de gestion : état des lieux et perspectives*, Humanisme et Entreprise, n°289, p.29-57.
- Buisson M.-L. (2009), *La légitimité intra-organisationnelle des pratiques de gestion. Le cas de l'introduction de la rémunération au mérite dans les organisations de service public*, Revue de Gestion des Ressources Humaines, n°74, p.63-84.
- Buisson, Marie-Laure (2005), *La gestion de la légitimité organisationnelle : un outil pour faire face à la complexification de l'environnement ?* Dans Management & Avenir 2005/4 (n° 6), pages 147 à 164.
- Capron, Michel, Quairel, Françoise (2003), *Reporting sociétal : limites et enjeux de la proposition de normalisation internationale*, Global Reporting Initiative. Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, Belgique.
- C3D / Collège des Directeurs du Développement Durable (Juin 2024), *Restitution de l'enquête sur la CSRD – Enquête réalisée au premier trimestre 2024 auprès d'entreprises françaises et des membres du C3D*.
- Carbonnel, A., Nilles, J.J. (2004), *Développement de l'éthique, engagement dans le travail et implication organisationnelle*, 6e Université.
- Caputo, F., Pizzi, S., Ligorio, L., & Leopizzi, R. (2021), *Enhancing environmental information transparency through corporate social responsibility reporting regulation*. Wiley, 30(8), 3470-3484.
- Carapella, Piergiorgio, Tewodaj Mogues, Julieth Pico-Mejía, and Mauricio Soto (2023), *How to Assess Spending Needs of the Sustainable Development Goals; The Third Edition of the IMF*

*SDG Costing Tool*. IMF How to Note 2023/005, International Monetary Fund, Washington, DC.

- Champion, E. & Gendron, C. (2005). *De la responsabilité sociale à la citoyenneté corporative : l'entreprise privée et sa nécessaire quête de légitimité*. *Nouvelles pratiques sociales*, 18(1), 90–103.
- ConcertES (2023). *L'état des lieux de l'économie sociale en 2022*. Statistiques de l'économie sociale en Région wallonne et en Région de Bruxelles-Capitale.
- Cretté, Olivier (2015), *Reporting intégré et mesure de la performance. Limites et perspectives d'une approche par les parties prenantes et les territoires en France et en Allemagne*. *Prospective et stratégie*, pages 57-79.
- Crutzen, N. & Mouchamps, H. (2011) *La gestion de la performance des entreprises sociales*. HEC-Ecole de Gestion de l'Université de Liège (Belgique)
- CSRD : *DIRECTIVE (UE) 2022/2464 DU PARLEMENT EUROPÉEN ET DU CONSEIL du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n o 537/2014 et les directives 2004/109/CE, 006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises*, *Journal officiel de l'Union européenne* (16/12/2022)
- Cuénoud, T., Moreau, C. & Mertens, S. (2013), *Les spécificités managériales dans les entreprises sociales : une démarche européenne par la gestion des compétences*. *Revue internationale de l'économie sociale*, (329), 80–91.
- De la Casa, J. M. H., & Caballero, S. G. (2021), *Communication of Sustainable Development Goals in Social Economy organizations*. *CIRIEC-Espana Revista de Economia Publica, Social y Cooperativa*, 101, 165-191.
- De Merxem, L. G. (2021). *Le reporting extrafinancier : une construction normative inachevée*. *Les Cahiers de droit*.
- Deegan, C., (2002), *The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.15, n°3, p.282-311.
- Deephouse D.L., Bundy J., Tost L.P., Suchman M.C. (2017), *Organizational legitimacy: Six key questions*, in Greenwood R., Oliver C., Lawrence T.B., Meyer R.E. (eds), *The SAGE handbook of organizational institutionalism*, London, Sage, p.27-54.
- Defourny, J., & Nyssens, M. (2017), *Économie sociale et solidaire : Socio économie du 3e secteur*. De Boeck Supérieur.
- Defourny, J. & Mertens, S. (2008), *Fondements d'une approche européenne de l'entreprise sociale* In *Cahier de recherche / Working Papers de HEC Ecole de Gestion de l'Université de Liège*
- Defourny J., & Nyssens M. (2021), *La diversité des modèles d'entreprises sociales : Nouvelles dynamiques au Coeur et aux confins de l'économie sociale et solidaire*, *Stakeholder Brief 8*, COST.
- Dowling, J.B., Pfeffer, J.,(1975), *Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior*”, *Pacific Sociological Review*, Vol.18, p.122-136.
- Gabriel, Patrick (2006), *Le système de légitimité de l'entreprise responsable : délimitations et dynamique*. XVème Conférence Internationale de Management Stratégique, Université de Savoie, Annecy-le-Vieux.
- Gecele, Adriano (2023), *Comment les stratégies d'investissement ESG impactent-elles les performances financières ?* Louvain School of Management, Université catholique de Louvain.
- Granados, M. L., & Rosli, A. (2020). *'Fitting in'vs.'Standing out': How social enterprises engage with stakeholders to legitimize their hybrid position*. *Journal of Social Entrepreneurship*, 11(2), 155-176.

- Günzel-Jensen, F., Siebold, N., Kroeger, A., & Korsgaard, S. (2020). *Do the United Nations' Sustainable Development Goals matter for social entrepreneurial ventures? A bottom-up perspective*. *Journal of Business Venturing Insights*, 13, e00162.
- Henfrey, T., Feola, G., Penha-Lopes, G., Sekulova, F., & Esteves, A. M. (2022), *Rethinking the sustainable development goals: Learning with and from community-led initiatives*. *Sustainable Development*.
- Hubens, Nicolas (2023), *Les obligations de reporting « ESG »: Les sociétés face aux obligations croissantes de reporting non financier*, Faculté de droit et de criminologie, Université catholique de Louvain.
- Hudon, M., & Huybrechts, B. (2017), *From distant neighbours to bedmates: Exploring the synergies between the social economy and sustainable development*.
- Jacobs, Nathan (2023), *Analyse des difficultés et des processus à mettre en place pour réaliser une évaluation de la double matérialité sous l'optique de la Corporate Sustainability Reporting Directive*. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain.
- IRSE (2012), *DJSI World : SAM publie son rapport d'analyse 2013 des résultats extrafinanciers*, Les études de veille de l'IRSE, n° 2.
- Kah, S., & Akenroye, T. (2020), *Evaluation of social impact measurement tools and techniques: a systematic review of the literature*. *Social Enterprise Journal*.
- Kostova, T., Zaheer, S., (1999), *Organizational legitimacy under conditions of complexity: The case of the multinational enterprise*, *Academy of Management Review*, Vol.24, n°1, p.64-81.
- LaBella, M. J. (2019). *The Devil is in the Details : The Divergence in ESG Data and Implications for Sustainable Investing*.
- Laufer, R., (1996), *Quand diriger, c'est légitimer*, *Revue Française de Gestion*, Nov-Déc., p.12-37.
- Laille, Jean-Louis (2019), *L'économie sociale et solidaire : pour une sociologie des émergences*, *Informations sociales /1 n° 199*, Pages 52 à 60
- Li, Ting-Ting, et al. (2021), *ESG : Research progress and future prospects*. *Sustainability* 13, no 21 (2021) : 11663.
- Malay, O. E. (2021). *How to articulate beyond GDP and businesses' social and environmental indicators?*. *Social Indicators Research*, 155(1), 1-25.
- Mariaux S., Reynayd, E. (2048), *Économie Sociale et Solidaire et ses parties prenantes : une étude du discours - The social and solidary economy and its stakeholders: a discourse analysis*, NS-3 Diplomatie Stratégiques.
- Meert S., & Dufays F. (2023), *Silent Conformity : An Institutional Theory Perspective on the Relationship between Social Enterprises and the SDGs*, 1-20.
- Mertens, S ; & Marée, M. (2008), *Définir l'économie sociale en Belgique* In e-Note, 4
- Mertens, S ; & Marée, M. (2015), *Que "produit" l'entreprise d'économie sociale?* Liège : CIRIEC.
- Mertens, S. & Marée, M. (2012), *La « performance » de l'entreprise sociale : définition et limites d'une évaluation monétaire*. *Revue internationale P.M.E.*, 25 (3-4), 91–122.
- Mertens, S. (2007), *Définir l'économie sociale*, *Les cahiers de la Chaire Cera*, vol. n°2, Université de Liège.
- Mertens, S. (2010), *De l'initiative citoyenne à l'entreprise d'économie sociale*. In Collard marie-Caroline (Ed.), *Initiatives citoyennes, l'économie sociale de demain ?* (pp. 12-24). SAW-B.
- Michaud, M., & Audebrand, L. K. (2022), *One governance theory to rule them all? The case for a paradoxical approach to co-operative governance*. *Journal of Co-operative Organization and Management*, 10(1), 100151.
- Moratis L., Beyne J. (2024), *A material world : how can materiality assessments be used to define organizational sustainability priorities, while taking into account the United Nations' SDGs ?*, *Corporate Governance*

- Moreau, C., & Mortier, Q. (2017). *L'économie sociale en pratiques*. Projet SECOIA : pratiques spécifiques aux entreprises d'économie sociale et analyse des impacts générés.
- Nations Unies (2023) : *Résolution adoptée par l'Assemblée générale le 29 septembre 2023 - Déclaration politique issue du forum politique de haut niveau pour le développement durable organisé sous les auspices de l'Assemblée générale*
- Nguyen, P. (2023), *La Corporate Sustainability Reporting Directive : vers une transition responsable et proactive des entreprises ?* (HEC Liège)
- OCDE (1999), *Les entreprises sociales*, Programme LEED, Paris : OCDE.
- Peattie, K., & Morley, A. (2008). *Eight paradoxes of the social enterprise research agenda*. *Social Enterprise Journal*, 4(2), 91-107.
- Perret, B. (2002), *Indicateurs sociaux, état des lieux et perspectives*, Rapport pour le Conseil de l'emploi, des revenus et de la cohésion sociale (CERC), Paris.
- Pfeffer, J., Salancik, G.R., (1978), *The external control of organizations: A resource dependence perspective*, New York: Harper and Row.
- Pizzi, S., Del Baldo, M., Caputo, F., & Venturelli, A. (2022), *Voluntary disclosure of Sustainable Development Goals in mandatory non-financial reports: The moderating role of cultural dimension*. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 33(1), 83-106.
- Pizzi, S., Caputo, A., Corvino, A., Venturelli, A. (2020), *Management research and the UN Sustainable Development Goals (SDGs): a bibliometric investigation and systematic review* Paper published in *Journal of Cleaner Production*
- Rayman-Bacchus L. (2006), *Reflecting on corporate legitimacy/ Critical Perspectives on Accounting* 17 323–335
- Sachs, J., Kroll, C., Lafortune, G., Fuller, G., & Woelm, F. (2022), *Sustainable Development Report 2022*. Cambridge University Press.
- Saragaglia, Jesse (2023), *La transparence des grandes entreprises en matière environnementale et sociale*. Droit. Université Grenoble Alpes.
- Schieb-Bienfait Nathalie, Charles-Pauvers Brigitte & Urbain Caroline (2009), *Émergence entrepreneuriale et innovation sociale dans l'économie sociale et solidaire : acteurs, projets et logiques d'action*. *Innovations* 2009/2 n° 30 Pages 13 à 39
- Scott, S.G., Lane, V.R., (2000), *A stakeholder approach to organizational identity*, *Academy of Management Review*, Vol.25, n°1, p.43-62.
- Silva, S. (2021), *Corporate contributions to the Sustainable Development Goals: An empirical analysis informed by legitimacy theory*. *Journal of Cleaner Production*, 292, 125962.
- Suchman M.-C. (1995), *Managing legitimacy: strategic and institutional approaches*, *Academy of Management Review*, vol.20, n°3, p.571-610.
- Suchman, M. (2008), *Legitimacy in Organizational Institutionalism*, *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*
- Raworth, K. (2017), *Doughnut economics : seven ways to think like a 21st-century economist* (Random House)
- Richardson, Alan (1986), *An integrative theory of organizational legitimation*. *Scandinavian Journal of Management Studies*.
- Ruef, M., Scott, W.R., (1998), *A multidimensional model of organizational legitimacy: hospital survival in changing institutional environments*, *Administrative Science Quarterly*, Vol.43, n°4, p.877-904.
- Spence, M. (1978), *Job market signaling*. In *Uncertainty in economics* (pp. 281-306). Academic Press.
- Van der Waal, Johannes, Thijssens, Thomas (2020), *Corporate Involvement in the Sustainable Development Goals: Exploring the Territory*, *Journal of Cleaner Production*

- Warnier, Tatyana (2020), *Economie circulaire et emploi pour les peu qualifiés : un rôle pour l'économie sociale en Wallonie ?* Faculté des sciences économiques, sociales, politiques et de communication, Université catholique de Louvain.
- Weber M. (1968), *Economy and society*. New York: Bedminster.
- Zelditch M. (2001), *Processes of legitimation: Recent developments and new directions*, Social Psychology Quarterly, vol.64, n°1, p. 4-17.
- Zelditch, M. (2001), *Theories of legitimacy*. In JOST, J.T., MAJOR, B., The psychology of legitimacy. Emerging perspectives on ideology, justice, and intergroup relations, p.33-53, Cambridge University Press.

#### NOTES MÉTHODOLOGIQUES :

« Gestion de la durabilité – Développement d'un outil basé sur les ODD et à destination des entreprises d'économie sociale » - (GT4 – Octobre 2021) : Arpigny L., Bolly C., Jansen C., Moreau C., Bastin D. Meert S., Sadzot H.

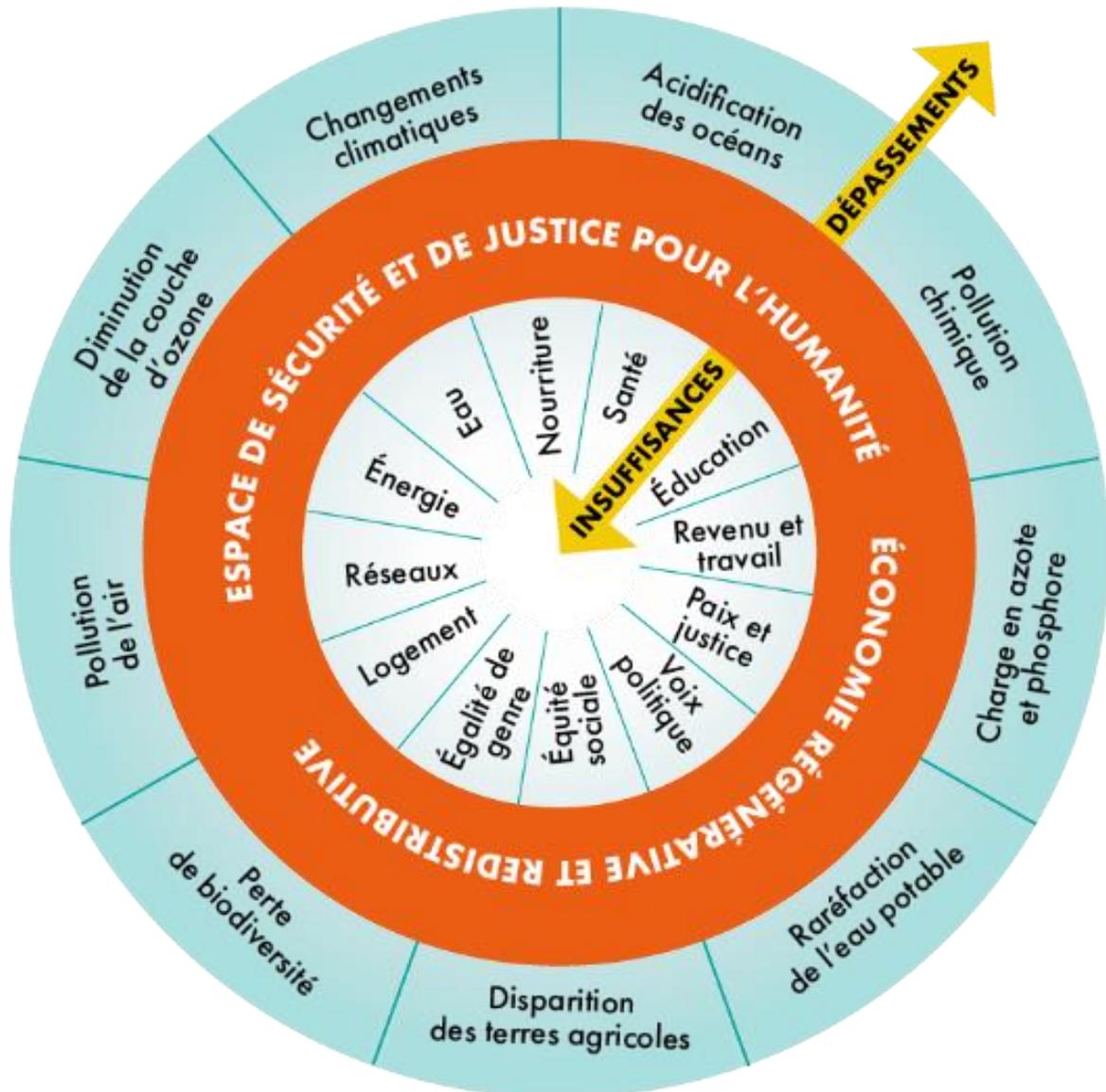
#### SITES INTERNET :

- Admin, & Admin. (2023). *What is ESG Reporting? ESG | The Report*.  
<https://www.esgthereport.com/what-is-esg-reporting/>
- ASBL Inclusion  
<https://www.inclusion-asbl.be/au-long-de-la-vie/apres-lecole/travail-en-e-t-a/>
- ASBL Phare  
<https://phare.irisnet.be/activit%C3%A9s-de-jour/emploi/dans-le-milieu-adapt%C3%A9/>
- AViQ – Listing des ETA  
[https://www.aviq.be/sites/default/files/documents\\_pro/2022-11/Listing-ETA.pdf](https://www.aviq.be/sites/default/files/documents_pro/2022-11/Listing-ETA.pdf)
- EMES International Research Network  
<https://emes.net/>
- European Commission – *Corporate Sustainability Reporting (2024)*  
[https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting\\_en](https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en)
- ETA  
[www.leseta.be](http://www.leseta.be)
- Eweta  
[www.eweta.be](http://www.eweta.be)
- FEBELFIN ; « *Le reporting ESG peut faire la différence pour votre entreprise* »  
<https://febelfin.be/fr/themes/finance-durable/entreprises/le-reporting-esg-peut-faire-la-difference-pour-votre-entreprise>
- Gollier, Jean-Marc  
<https://latribune.avocats.be/fr/la-directive-relative-a-la-publication-d-informations-en-matiere-de-durabilite-csr#t34>
- Hania Kassoul, *La norme et l'épreuve de légitimité*  
<https://www.droitphilosophie.com/articles/la-norme-et-l-epreuve-de-legitimite-296>
- HEC Paris : *Why companies need to pay attention to their legitimacy (2022)*  
<https://www.hec.edu/en/why-companies-need-pay-attention-their-legitimacy>
- K Shuttle (2023) *The end all, be all on double materiality, based on EFRAG's guidelines*  
<https://kshuttle.io/en/double-materiality-based-on-efrags-guidelines/>
- *Les Echos, 2022 Les défis de l'information extra-financière*  
<https://www.lesechos.fr/thema/articles/les-defis-de-linformation-extra-financiere-1876374>

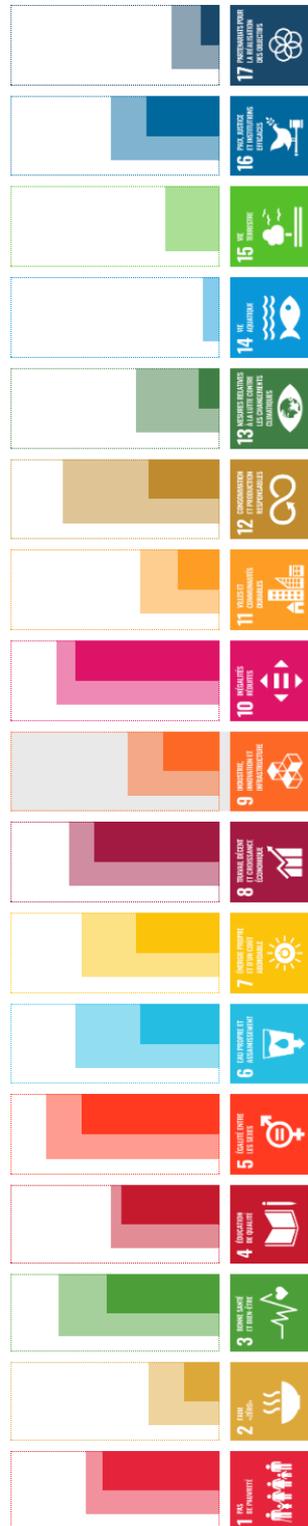
- Nations Unies - Programme des Nations Unies pour le Développement - Site Internet du Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD : <https://www.undp.org/fr>)
- Nations Unies - Sustainable Development - Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future (2022)  
<https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>
- Nations-Unies (2015). *Transforming our world. The 2030 Agenda for Sustainable Development*  
<https://sdgs.un.org/sites/default/files/publications/21252030%20Agenda%20for%20Sustainable%20Development%20web.pdf>
- Novethic (2023). *Entreprises responsables : transparence et reporting ESG*  
<https://www.novethic.fr/entreprises-responsables/transparence-le-reporting-esg.html>
- ONU – UNSSE *L'Économie sociale et solidaire et les Objectifs de développement durable*  
<https://unsse.org/sse-and-the-sdgs/?lang=fr>
- *On s'adapte*  
<https://onsadapte.be/projet-social>
- Oxfam France - *La théorie du Donut : une nouvelle économie est possible (2020)*  
<https://www.oxfamfrance.org/actualite/la-theorie-du-donut-une-nouvelle-economie-est-possible/>
- Qwincy – CSRD : les défis de la nouvelle réglementation européenne (blog)  
<https://articles.qwincy.fr/fr/blog/csrd-les-d%C3%A9fis-de-la-nouvelle-r%C3%A9glementation-europ%C3%A9enne>
- Roosen Mélanie in Intelekto, 2024 - Définir, s'exercer, se faire accompagner : la face cachée de la CSRD  
<https://intelekto.fr/35093-csrd-entreprises-rendent-pas-compte-charge-travail-venir/>
- *RSE Reporting (2020) Communication extra-financière : défis pour le reporting extra-financier*  
<https://rse-reporting.com/communication-extra-financiere/>
- *SPF Économie : Qu'est-ce qu'une entreprise sociale ? (2023)*  
<https://economie.fgov.be/fr/themes/entreprises/economie-durable/entrepreneuriat-social/quest-ce-quune-entreprise>

## 8. Annexes

Annexe I - Théorie du donut (K. Raworth)



## Annexe II – Graphique ODD des Ateliers du Saupont (SDG Impulse)



Annexe III – Graphique de la première analyse du Saupont



**Annexe IV - Tableau d'évaluation des objectifs de développement durable par les Ateliers du Saupont (score sur 5)**

<b>ODD</b>	<b>Intitulé</b>	<b>Score (1-5)</b>
1	Pas de pauvreté	4
2	Faim « zéro »	5 – 2.5
3	Bonne santé et bien-être	3.5
4	Éducation de qualité	2.5
5	Égalité entre les sexes	4.5
6	Eau propre et assainissement	2.5
7	Énergie propre et d'un coût abordable	3
8	Travail décent et croissance économique	4
9	Industrie, innovation et infrastructure	2.5
10	Inégalités réduites	4
11	Villes et communautés durables	4
12	Consommation et production responsables	2
13	Mesures relatives à la lutte contre les changements climatiques	0
14	Vie aquatique	2
15	Vie terrestre	3
16	Paix, justice et institutions efficaces	N/A
17	Partenariats pour la réalisation des objectifs	3

