

République algérienne démocratique et populaire  
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique  
Ecole supérieure de commerce -Kolea-

Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention  
d'un diplôme de master en sciences commerciales et financières  
Option : Comptabilité et finances

**Thème :**

**Contribution de la comptabilité  
environnementale au management  
environnemental**

**Cas de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa (EPB)**

Elaboré par :

BENADJAOUD Idir

Encadré par :

HAMOUCHE Ouehchia

Période de stage : du 9 avril au 25 mai 2017

Année universitaire : 2016/2017



# Dédicace

à mes chers parents  
à mes deux frères  
et à ma sœur.

Idir.

# Remerciements

Mes remerciements vont à tous ceux qui ont contribué à la réalisation de ce travail.

En particulier Mlle. HAMOUCHE Ouehchia, mon encadrant

Et Mr. BEKTACHE Hamid de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa.

# Sommaire

|   |      |
|---|------|
| Dédicace  |      |
| Remerciements   |      |
| Sommaire  |      |
| Liste des abréviations .....  | V    |
| Liste des tableaux .....  | VII  |
| Liste des figures .....   | VIII |
| Résumé .....  | IX   |
| <b>Introduction générale</b> .....  | A-D  |
| <b>Chapitre I : Développement durable et politique environnementale</b> .....   | 1    |
| <b>Section 1</b> : Notion de développement durable .....  | 2    |
| <b>Section 2</b> : Responsabilité Sociétale des Entreprises et politique environnementale .....   | 17   |
| <b>Chapitre II : Comptabilité environnementale : des outils pour améliorer le management environnemental</b> .....                                | 29   |
| <b>Section 1</b> : Emergence et définition de la comptabilité environnementale.....   | 30   |
| <b>Section 2</b> : Techniques de la comptabilité environnementale.....  | 38   |
| <b>Chapitre III : Etude pratique sur la contribution de la comptabilité environnementale au management environnemental au sein de l'EPB</b> ..... | 50   |
| <b>Section 1</b> : Cadre de l'étude.....  | 51   |
| <b>Section 2</b> : Résultats de l'étude empirique.....  | 58   |
| <b>Conclusion générale</b> .....  | 72   |
| Bibliographie.....  | 75   |
| Annexe .....  | i-x  |
| Table des matières.   |      |

## Liste des abréviations

|         |   |
|---------|---|
| ACV     | Analyse du Cycle de Vie   |
| BS      | British Standards   |
| CCE     | Comité du Commerce et de l'Environnement                              |
| CDD     | Commission du Développement Durable                                   |
| CE      | Comptabilité Environnementale   |
| CMED    | Commission Mondiale pour l'Environnement et le Développement          |
| CNAN    | Compagnie Nationale Algérienne de Navigation                          |
| CNTPP   | Centre National des Technologies de Production plus Propres           |
| CPE     | Contrat de Performance Environnementale                               |
| DAM     | Direction Audit et Management   |
| DC      | Direction Capitainerie  |
| DD      | Développement Durable   |
| DDD     | Direction Domaine et Développement                                    |
| DED     | Développement Energétique Durable                                     |
| DFC     | Direction des Finances et de la Comptabilité                          |
| DG      | Direction Générale  |
| DGAF    | Direction Générale Adjointe Fonctionnelle                             |
| DGAO    | Direction Générale Adjointe Opérationnelle                            |
| DL      | Direction Logistique  |
| DMA     | Direction Manutention et Acconage                                     |
| DR      | Direction Remorquage  |
| DSI     | Direction des Systèmes d'Information                                  |
| EPB     | Entreprise Portuaire de Bejaïa  |
| EPE-SPA | Entreprise Publique Economique, Société Par Actions                   |
| FAO     | Food and Agriculture Organisation                                     |
| FME     | Fonds Mondial pour l'Environnement                                    |
| GIEC    | Groupe d'experts Intergouvernemental sur l'Evolution du Climat        |
| GRI     | Global Report Initiative  |
| HSE     | Hygiène, Sécurité et Environnement                                    |
| ICE     | Indicateur de Condition Environnementale                              |
| IGE     | Inspection Générale de l'Environnement                                |
| IPE     | Indicateur de Performance Environnementale                            |
| IPM     | Indicateur de Performance de Management                               |
| IPO     | Indicateur de Performance Opérationnelle                              |
| ISO     | International Standard Organisation                                   |
| MATE    | Ministère de l'Aménagement du Territoire et de l'Environnement        |
| MIT     | Massachussetts Institute of Technology                                |
| OCDE    | Organisation de Coopération et Développement Economiques              |
| OIT     | Organisation Internationale du Travail                                |
| OMC     | Organisation Mondiale du Commerce                                     |
| ONEDD   | Observatoire Nationale de l'Environnement et du Développement Durable |
| ONG     | Organisation Non Gouvernementale                                      |
| ONP     | Office National des Ports   |

|           |  |
|-----------|--|
| ONU       | Organisation des Nations Unies                                   |
| PME       | Petites et Moyennes Entreprises                                  |
| PMEn      | Programme de Management Environnemental                          |
| PMI       | Programme de Management Intégré                                  |
| PNUE      | Programme des Nations Unies pour l'Environnement                 |
| QHSE      | Qualité, Hygiène, Sécurité et Environnement                      |
| RSE       | Responsabilité Sociétale de l'Entreprise                         |
| SME       | Système de Management Environnemental                            |
| SMI       | Système de Management Intégré                                    |
| SOGEPORIS | Société de Gestion des Participations de l'Etat                  |
| SONAMA    | Société Nationale de Manutention                                 |
| TBE       | Tableau de Bord Environnemental                                  |
| TPE       | Très Petites Entreprises   |
| UNESCO    | United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization |
| WWF       | World Wide Fund  |

## Liste des tableaux

| N° | Titre  | Page |
|----|--|------|
| 1  | Exemple de catégorisation de coûts liés à la pollution de l'air          | 39   |
| 2  | Méthodes d'évaluation des actifs naturels d'Ontario Hydro                | 44   |
| 3  | Les quatre phases d'une ACV  | 46   |
| 4  | Risques et impacts environnementaux engendrés par les activités de l'EPB | 59   |
| 5  | Actions destinées à atténuer l'impact environnemental                    | 60   |
| 6  | Taux de réalisation du PMEn  | 62   |
| 7  | Attitudes des comptables de l'EPB face aux enjeux environnementaux       | 66   |
| 8  | Connaissances des concepts relatifs à la gestion environnementale        | 68   |
| 9  | Connaissance et utilisation des outils de CE par les comptables de l'EPB | 69   |

## Liste des figures

| N° | Titre de la figure  | Page |
|----|---|------|
| 1  | Modèle de développement viable, vivable et équitable.               | 3    |
| 2  | Mise en place d'un SME, une structure inspirée de la roue de Deming | 26   |
| 3  | Comptabilité environnementale : une définition à plusieurs niveaux  | 35   |
| 4  | Consommation d'énergie primaire d'une Golf                          | 45   |

## Résumé et mots clés

Alors que l'actuel modèle économique mondial voit arriver, plus vite que prévu, ses limites, le Développement Durable (DD) apparaît comme une alternative inespérée en proposant un nouveau modèle de développement viable, vivable et équitable. Dès lors, on assiste à une prise de conscience lente mais progressive des enjeux de DD de la part des acteurs socio-économiques, si bien que de plus en plus d'entre eux se mettent à revoir leur mode de consommation et/ou de production, en intégrant des préoccupations sociales et environnementales dans leur comportement. Certaines entreprises se sont alors engagées, en dehors de toute contrainte légale, dans des démarches volontaires de responsabilité sociale et environnementale. A travers une revue de littérature suivie d'une étude pratique au sein d'une entreprise algérienne disposant d'un Système de Management Environnemental (SME) certifié ISO 14001, ce travail vise à savoir si une amélioration du management environnemental est possible grâce à la Comptabilité Environnementale (CE). Les résultats obtenus montrent que les comptables ont effectivement les compétences techniques nécessaires pour contribuer au management environnemental, bien qu'ils aient des attitudes divergentes et parfois contradictoires vis-à-vis de la CE et de ses enjeux.

**Mots clés :** développement durable, système de management environnemental, comptabilité environnementale.

## Summary and keywords

While the current global economic model sees its limitations faster than expected, Sustainable Development (SD) appears as an unexpected alternative by proposing a new model of sustainable, liveable and equitable development. Consequently, there is a slow but progressive awareness of SD issues on the part of socio-economic actors, so that more and more of them are beginning to revise their mode of consumption and / or production, integrating social and environmental concerns into their behavior. Some companies then committed themselves, without any legal constraint, in voluntary approaches of social and environmental responsibility. Through a literature review followed by a practical study within an Algerian company with an ISO 14001 certified Environmental Management System (EMS), this work aims to know whether an improvement in environmental management is possible by the solicitation of Sustainable Management Accounting (SMC). The results show that accountants do have the technical skills necessary to contribute to environmental management, although they have divergent and sometimes contradictory attitudes towards the EC and its stakes.

**Keywords** : sustainable development, environmental management system, sustainable management accounting.

## ملخص وكلمات مفتاحية

في حين يرى النموذج الاقتصادي العالمي الحالي قدوم حدوده بشكل أسرع مما كان متوقعا، تظهر التنمية المستدامة كبديل غير متوقع من خلال توفير نموذج جديد للتنمية. وهكذا، أصبحنا نشاهد إدراك بطيء ولكنه تدريجي للقضايا المتعلقة بالتنمية المستدامة من الجهات الفاعلة الاجتماعية والاقتصادية، حتى أن المزيد والمزيد منها بدء في إعادة التفكير في طريقة استهلاكه و / أو إنتاجه من خلال دمج الاهتمامات الاجتماعية والبيئية في سلوكهم. بعض الشركات أخذت، وبدون أي قيود قانونية، بنهج الطوعية إلى المسؤولية الاجتماعية والبيئية. من خلال مراجعة للأدبيات، تليها دراسة تطبيقية في شركة جزائرية مزودة بنظام للإدارة البيئية معتمد ISO 14001، يهدف هذا العمل إلى معرفة ما إذا أمكن تحسين الإدارة البيئية بواسطة المحاسبة البيئية. وقد أظهرت النتائج أن المحاسبين في الواقع لديهم المهارات الفنية للمساهمة في الإدارة البيئية، وذلك رغما عن مواقفهم المختلفة والمتناقضة أحيانا تجاه المحاسبة البيئية وقضاياها.

**الكلمات المفتاحية:** التنمية المستدامة، نظام الإدارة البيئية، المحاسبة البيئية.

# **INTRODUCTION GENERALE**

La prise en compte de la responsabilité sociétale et environnementale n'est pas un phénomène nouveau dans le monde de l'entreprise. Le thème de la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) a donné lieu à plusieurs recherches dans les années 1970 conduisant à la création de nombreux modèles et outils en comptabilité sociale et environnementale.

Un des grands changements des années 1970 est en effet de considérer que l'entreprise est un acteur à part entière dans la société. Son objet n'est pas uniquement de verser des revenus à ses actionnaires, mais également d'assumer une responsabilité vis-à-vis de son environnement et de la société dans la production et la redistribution des richesses produites entre les différentes parties prenantes.

Après avoir perdu un peu de terrain dans les années 1980, l'émergence du concept de développement durable donne un nouvel élan à partir des années 1990 aux problématiques relatives à l'exercice de la RSE. Cette période a ainsi vu les entreprises s'engager de manière croissante dans un comportement de responsabilité environnementale. Cette tendance s'est accompagnée par l'émergence d'une nouvelle forme de comptabilité, dite « comptabilité environnementale » ou « comptabilité verte ».

Phénomène récent et pourtant d'une importance grandissante, la comptabilité environnementale pose des défis particuliers à la profession comptable par les questions éthiques qu'elle soulève. La comptabilité traditionnelle se voit donc dans l'obligation d'évoluer en intégrant de nouveaux outils et techniques afin de s'adapter à cette nouvelle entreprise soucieuse de son impact écologique, ou autrement dit de sa performance environnementale.

En Algérie, on assiste aujourd'hui à un mouvement de prise de conscience de la part des entreprises quant à la nécessité de sauvegarder l'environnement naturel. Ainsi, les préoccupations écologiques sont progressivement en train de devenir un véritable enjeu stratégique pour les différents acteurs de l'économie.

Du point de vue légal, l'engagement de l'Algérie dans une perspective de DD s'est traduit par la mise en place d'une réglementation environnementale ainsi que d'un ensemble d'organismes pour veiller sur l'environnement tels que l'Observatoire National de l'Environnement et du Développement Durable (ONEDD), l'Inspection Générale de l'Environnement (IGE), le Centre National des Technologies de Production plus Propres (CNTPP), ...

Au niveau micro-économique, l'engagement des entreprises pour la protection de l'environnement peut être aperçu d'une part, à travers la création d'un poste de délégué pour l'environnement pour la gestion du Contrat de Performance Environnementale (CPE) établi par le Ministère de l'Aménagement du Territoire et de l'Environnement (MATE), et d'autre part, à travers la mise en place d'un Système de Management Environnemental (SME) dans le cadre de la certification ISO 14001.

En constatant l'évolution de la comptabilité environnementale dans les différentes parties du monde, il paraît naturel de s'interroger sur sa situation actuelle et sur la place qui lui est dédiée au sein de la stratégie environnementale des entreprises algériennes. C'est dans cette optique qu'on a décidé de mener une étude pratique au sein de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa (EPB). Notre choix s'est porté sur cette entreprise car elle dispose d'un Système de Management Environnemental certifié ISO 14001.

### **Problématique de la recherche**

La problématique générale à laquelle on veut répondre est exprimée par l'interrogation suivante :

**« Est-ce que la comptabilité environnementale peut contribuer à l'amélioration du management environnemental de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa ? ».**

Pour traiter notre problématique, on a considéré qu'il serait approprié de répondre aux questions de recherche suivantes :

1. Quelles sont les limites du management environnemental de l'EPB ?
2. Quelle est l'attitude des comptables de l'EPB vis-à-vis de la comptabilité environnementale et de ses enjeux ?
3. Est-ce que les comptables au sein de l'EPB ont les compétences et les connaissances requises pour contribuer à l'amélioration du management environnemental ?

### **Hypothèses de recherche**

Dans la quête d'apporter des éléments de réponses aux questions développées ci-dessus on va s'appuyer sur les hypothèses respectivement principale et secondaires suivantes :

**« La comptabilité environnementale peut contribuer à l'amélioration du management environnemental au sein de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa ».**

1. Les limites du management environnemental au sein de l'EPB sont l'absence d'outils permettant d'évaluer l'impact environnemental des différentes activités de façon précise, ainsi que la non contribution de la compétence comptable au développement d'outils permettant d'estimer le coût des actions environnementales.
2. Les comptables sont sensibles aux enjeux environnementaux et enclins à contribuer à l'amélioration du management environnemental par la mise en place d'une comptabilité environnementale.
3. Les comptables de l'EPB peuvent effectivement mettre à profit leurs compétences pour élaborer des indicateurs de mesure de la performance environnementale et des outils pour estimer les coûts environnementaux engagés.

### **Importance de l'étude**

Etant donné ce qu'on vient de présenter ci-dessus, le choix du sujet nous semble justifié car l'étude que qu'on propose se distingue des travaux antérieurs à différents niveaux :

Le choix du contexte algérien, peu étudié dans les recherches antérieurs qui ont traité de la comptabilité environnementale. Ce travail viendra enrichir la documentation déjà existante dans le domaine de la comptabilité environnementale en Algérie.

L'intérêt porté à l'attitude des comptables vis-à-vis de la comptabilité environnementale. En effet, on ambitionne à travers cette étude d'entrevoir comment les comptables en Algérie réagissent-ils aux nouveaux changements qui ocurrent dans la discipline comptable.

### **Méthodologie et outils de la recherche**

Afin de mener cette étude, on se propose d'opter pour une démarche analytique des pratiques en matière de comptabilité environnementale.

La partie théorique de notre plan de recherche comportera une synthèse des connaissances acquises au moyen d'une revue de littérature. Elle sera constituée de deux chapitres.

Le premier chapitre est dédié au développement durable ainsi qu'à la politique environnementale. On y présente, dans la première section, la notion de développement durable (DD), à travers ses définitions et ses dates clés. Ensuite, on revient dans la deuxième section

sur le développement durable en entreprise, en présentant le concept de responsabilité sociétale des entreprises (RSE) et la politique environnementale.

Le second chapitre s'intéresse au concept de comptabilité environnementale (CE). La première section traite de son émergence et de sa définition. Ensuite, on revient dans la seconde section sur les techniques de comptabilité environnementale, en distinguant entre les techniques managériales et les techniques comptables.

Le troisième chapitre est consacré à l'étude pratique au sein de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa. La première section permet de délimiter le cadre de l'étude en présentant l'organisme d'accueil ainsi que la méthodologie de recherche. Ensuite, dans la seconde section, on présente les résultats de l'étude empirique.

Pour l'étude pratique nous disposons des outils suivants :

Un entretien avec le responsable du département QHSE, qui nous servira à collecter les données nécessaires pour répondre à la première question de recherche, relative aux limites du management environnemental.

Un questionnaire, qui va permettre de mener une enquête auprès des comptables de l'EPB afin de récolter les données nécessaires pour répondre à la deuxième et à la troisième question de recherche.

### **Objectif de l'étude**

L'objectif de cette étude est, d'une part, de reconnaître les pistes d'amélioration du management environnemental, au sein d'une entreprise certifiée ISO 14001, par la sollicitation de la compétence comptable et, d'autre part, connaître l'opinion des comptables sur les enjeux environnementaux.

**CHAPIRE I :**  
**DEVELOPPEMENT DURABLE ET**  
**POLITIQUE**  
**ENVIRONNEMENTALE**

## **Introduction**

L'émergence du concept de développement durable (DD) donne un nouvel élan à partir des années 1990 aux problématiques relatives à l'exercice de la responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE). Dès lors, plusieurs entreprises se sont impliquées dans une démarche leur permettant de s'engager dans un comportement responsable.

Au cours de ces dernières années, certaines grandes entreprises ont décidé de créer une direction du développement durable afin de faciliter la prise en compte de ces problématiques dans leur stratégie. De plus, diverses stratégies et maintes normes environnementales sont venues aider les entreprises dans la mise en place de leur politique environnementale. Or, même si la volonté d'œuvrer pour une entreprise économiquement viable, socialement responsable et environnementalement saine n'engendre pas de changement sur la nature de ses fonctions, elle provoque cependant un bouleversement dans la manière dont ces différentes fonctions sont pratiquées.

Le présent chapitre s'intéresse en premier lieu au concept de DD. On tente de définir le concept en illustrant son évolution dans le temps. On expose ensuite les enjeux qui ont favorisé son émergence avant de faire le point sur les différents acteurs qui prennent part à ces enjeux. En deuxième lieu, le chapitre aborde la prise en compte des aspects environnementaux au sein des acteurs économiques en présentant deux concepts essentiels : la RSE et la politique environnementale.

## SECTION 1 : Notion de développement durable

Plusieurs années après l'apparition de la notion de « développement durable », *sustainable development* en anglais, il est possible, aujourd'hui, d'avoir une idée plus précise d'un terme longtemps porteur d'ambiguïtés<sup>1</sup>. Dans ce qui suit on évoquera en premier lieu les définitions ainsi que les dates clés du DD. En second lieu, on présentera ses différents enjeux et ses principaux acteurs.

### 1. Définition et dates clés du développement durable

Dans ce titre on propose de mettre en avant deux définitions du DD : une première définition officielle, puis une seconde définition plus pratique. Par la suite, on présentera les principales dates correspondantes aux événements internationaux les plus déterminants relatifs au DD.

#### 1.1. Définition du développement durable

Le développement durable est une alternative au modèle de développement actuel dont on mesure aujourd'hui les excès environnementaux et sociaux. Ici, on distingue entre la définition officielle de ce concept, et une deuxième définition, à travers laquelle nous essayons de donner un sens au DD dans les faits, au quotidien, plus précisément au niveau d'une entreprise.

##### 1.1.1. Définition officielle

La notion de développement durable apparaît pour la première fois en 1972, quand des chercheurs du MIT (Massachusetts Institute of Technology) font émerger, à la Conférence des Nations Unies sur l'environnement à Stockholm, la notion d'« éco-développement ».

Celle-ci sera officialisée en avril 1987, dans le rapport « Notre avenir à tous »<sup>2</sup> avec la définition du concept de développement durable : « Un développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs ».

Cette définition fait ressortir deux (02) concepts inhérents à la notion de DD : le concept de 'besoins', et plus précisément les besoins essentiels des plus démunis, à qui il convient d'accorder la plus grande priorité, et l'idée de limitations que l'état de nos techniques et de

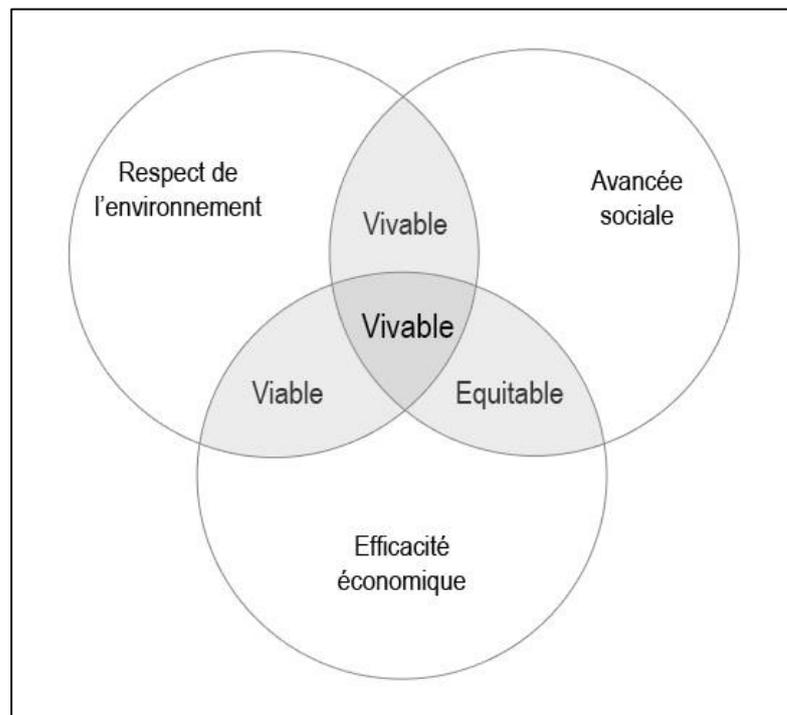
<sup>1</sup> LIBAERT T. et GUERIN. A.J., **Développement durable**, Dunod, Paris, 2008, p. 1.

<sup>2</sup> Rapport de la Commission mondiale pour l'environnement et le développement, présidée par M<sup>me</sup> Gro Harlem BRUNDTLAND (député européen et ex-Premier ministre de la Norvège). WIDLOECHER P. et QUERNE I., **Le guide du développement durable en entreprise**, Eyrolles, Paris, 2009, p.14.

notre organisation sociale impose sur la capacité de l'environnement à répondre aux besoins actuels et à venir.

Certaines expressions utilisées pour désigner plus ou moins explicitement le DD n'ont pas été traduites, à l'instar de la *triple bottom line*, allusion au résultat net d'une société (*bottom line*), résultat « triplé » si l'on tient compte de la performance sociale et de la performance environnementale<sup>1</sup>. Le DD est donc traditionnellement représenté sous la forme de trois (03) dimensions mettant en évidence la nécessité d'un équilibre entre l'économique, l'environnemental et le social. Il en résulte une équation correspondante qui privilégie un modèle de développement « viable », « vivable » et « équitable » illustré par la figure ci-dessous :

**Figure N° 01 :** Modèle de développement viable, vivable et équitable.



**Source :** AUDOUIN. A et autres, La communication responsable, Eyrolles, Paris, 2009, p.23.

Cette figure représente les trois (03) composantes – économique, sociale et environnementale – du DD ainsi que les relations entre chacune de ses composantes. La relation de viabilité suppose que le développement économique ne doit pas se faire au détriment de la santé de l'environnement écologique. La vivabilité signifie la satisfaction des besoins en santé, éducation, habitat et emploi tout en préservant la diversité des espèces ainsi que les ressources

<sup>1</sup> WIDLOECHER P. et QUERNE I., Le guide du développement durable en entreprise, Eyrolles, Paris, 2009, p.18.

naturelles et énergétiques. Enfin, L'équité correspond à un développement économique qui améliore les conditions de vie de la société en garantissant une distribution équitable des richesses produites. Le modèle de développement durable exige la satisfaction de ces trois (03) critères de manière simultanée.

### **1.1.2. Définition plus pratique**

Une bonne stratégie de DD encouragera à développer des actions dans ses trois domaines : l'économique, le social et l'environnemental. Et si possible de façon transverse. Mais bien avant de mettre en œuvre ces actions indispensables à l'obtention de résultats tangibles, il faut surtout comprendre que le développement durable au sein de l'entreprise sera moins un changement technique qu'un changement de comportement<sup>1</sup>. On pourrait même parler ici de changement culturel. Cela signifie quoi concrètement ?

Exemple : je suis manager responsable, je construis un projet, j'élabore une décision. Et au moment même où j'effectue ces actions, j'évalue leurs éventuelles conséquences négatives sur mon environnement économique, social, et environnemental et je modifie, si besoin est, mon projet ou ma décision, afin de réduire, voire d'éliminer, cet impact négatif sur l'un, les deux ou les trois piliers du développement durable.

La même démarche vaut aussi pour l'employé dans les gestes qu'il effectue dans le cadre de ses tâches quotidiennes. Avec le DD, on réinvente d'une certaine façon les modes de fonctionnement de l'entreprise, la manière dont on élabore les projets, dont on prend les décisions, dont on effectue ses gestes, y compris les plus simples (je suis le dernier à sortir d'une pièce : j'éteins la lumière).

## **1.2. Dates clés du développement durable**

En 1971, le Club de Rome, un groupe rassemblant des économistes et des scientifiques préoccupés par les problèmes écologiques qui menacent l'avenir de l'humanité, produit un rapport majeur intitulé « Halte à la croissance ? ». Celui-ci constitue la première étude importante soulignant les dangers écologiques de la croissance économique et démographique que connaît alors le monde.

En 1972, lors de la Conférence Mondiale des Nations Unies sur l'Environnement qui s'est tenue à Stockholm, il a été décidé de constituer une Commission Mondiale pour

---

<sup>1</sup> WIDLOECHER P. et QUERNE I., Op.cit. pp 19-20.

l'Environnement et le Développement (CMED). Cette dernière s'interroge sur les perturbations de l'équilibre écologique de la biosphère dues à la pollution.

En 1984, l'Assemblée générale des Nations Unies confie à Madame Gro Harlem BRUNDTLAND, alors Premier ministre de la Norvège, le mandat de former et de présider la CMED, aujourd'hui connue pour avoir promu les valeurs et les principes du DD. Fait important, les travaux de la CMED ont été marqués par deux (02) catastrophes environnementales et humanitaires majeures qui font aujourd'hui partie de l'histoire de l'humanité : la catastrophe survenue à Bhopal en Inde (1984), provoquée par une fuite de gaz toxique dans une usine de pesticides, causant la mort de milliers de personnes, de même que l'explosion de l'un des quatre (04) réacteurs de la centrale nucléaire à Tchernobyl en Ukraine (1986). Les retombées radioactives consécutives à cet accident ont eu et auront pour plusieurs années encore, des effets néfastes sur la santé des populations et sur celle des écosystèmes touchés.

Ce fut en 1987 que la CMED présenta son rapport « *Our common future* », en français « Notre avenir à tous », qui résume par une formule simple la réflexion menée sur les conditions du développement : « au lieu de chercher à maximiser ses activités économiques, l'humanité doit s'orienter vers le développement durable ». C'est dans cette formule que la notion de « développement durable » a été officialisée. Cette nouvelle notion reconnaît alors aux hommes le droit au développement, mais leur impose de le mener d'une telle manière à respecter l'environnement pour ne pas compromettre le futur de la planète.

Suite à cela, plusieurs années d'intenses réflexions et d'active diplomatie sous l'égide de l'Organisation des Nations Unies (ONU) ont abouti à l'un de ses sommets les plus consensuels et médiatisés, à Rio de Janeiro au Brésil, en Septembre 1992, et l'adoption, pour la première fois de l'histoire, d'un plan mondial en faveur du DD avec la Déclaration<sup>1</sup> sur les droits et les responsabilités des États. Vingt années d'efforts diplomatiques pour trouver les termes et les orientations qui ont permis de rassembler 182 Etats représentés par leur chef d'Etat ou de gouvernement, de préciser le sens de la notion de « développement durable » (27 principes ont été adoptés), de signer de nouveaux types d'accords multilatéraux (telle la convention-cadre sur le changement climatique) et de retenir un programme de 2500 actions connu sous le nom d'« Agenda 21 »<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Voir l'annexe N° 1 intitulée « Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement ».

<sup>2</sup> Aussi appelé « plan d'action 21 », il s'agit d'un programme d'interventions destinées à traduire dans les faits les principes inscrits dans la Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement. Adopté par 179 nations, ce programme constitue un document de référence d'envergure mondiale.

En 2002, le Sommet mondial sur le développement durable de Johannesburg en Afrique du Sud a été l'occasion pour les participants de renouveler leur engagement envers les principes définis dans la Déclaration de Rio et les objectifs du programme Action 21 et aussi de progresser dans ce sens en mettant la priorité sur certaines cibles. Parmi celles-ci, il y a l'élimination de la pauvreté, la modification des modes de consommation et de production non viables, la protection et la gestion des ressources naturelles. Les participants ont également abordé le thème de la mondialisation et les liens unissant les questions de la santé et du développement. Fait notable, les représentants de gouvernements présents se sont engagés à élaborer des stratégies nationales de DD pour les mettre en œuvre avant l'année 2005.

En 2003, le président de la République Française, Jacques Chirac a proposé devant l'Assemblée générale des Nations Unies la création d'une Organisation pour l'Environnement à partir du Programme des Nations unies pour l'environnement (PNUE).

Lors du conseil de Juin 2005, les états membres de l'Union européenne ont pris position en faveur de la création de l'Organisation des Nations Unies pour l'Environnement (ONUE). Les Etats sensibles aux menaces environnementales comme les Seychelles et le Vanuatu, mais également des pays comme le Chili et le Mexique soutiennent le projet de l'ONUE. Ce sont en tout près de 90 pays qui défendent ce projet<sup>1</sup>. Mais la création d'une telle instance se heurte aux oppositions de nombreux pays dont les Etats-Unis qui y voient une remise en cause de leur système de production et de consommation par un renforcement des outils de régulations environnementaux. L'Australie et le Japon y sont également opposés tandis que les grands pays comme la Chine, l'Inde, le Brésil et la Russie, en pleine phase de croissance se montrent mitigés, voire hostiles, de peur de se retrouver confrontés à de nouvelles contraintes imposées par l'ONUE et de subir des sanctions. D'autres pays comme l'Egypte et le Pakistan argumentent contre le projet en critiquant son approche occidentale qui vise avant tout à tenir compte de la dimension environnementale, en écartant les dimensions économique et sociale.

En février 2007 s'est déroulée à Paris une conférence sur la gouvernance écologique mondiale. Un appel pour une mobilisation internationale en faveur de la préservation des équilibres écologiques a été lancé, dans lequel les participants (responsables politiques, représentants d'organisations internationales ou non gouvernementales, scientifiques, chefs d'entreprises) ont appelé à : « transformer le PNUE en une véritable Organisation internationale à composition universelle. A l'image de l'Organisations mondiale de la santé, cette ONUE sera

---

<sup>1</sup> LIBAERT T. et GUERIN. A.J., Op.cit. p. 92.

une voix forte et reconnue dans le monde. Elle doit être un instrument pour évaluer les dommages écologiques et comprendre comment y remédier ; un instrument efficace pour promouvoir les technologies et les comportements les plus respectueux des écosystèmes ; un moyen pour soutenir la mise en œuvre des décisions environnementales à travers la planète »<sup>1</sup>.

En juin 2012, s'est tenue la Conférence des Nations Unies sur le développement durable à Rio de Janeiro au Brésil. Cette conférence, communément appelée « Rio+20 », soulignait les 20 ans de la déclaration de Rio et portait plus particulièrement sur deux grands thèmes : le cadre institutionnel du DD et l'économie verte dans le contexte du DD et de l'éradication de la pauvreté. La déclaration comprend d'ailleurs un chapitre sur le thème de l'économie verte. Celui-ci présente ce modèle économique comme un important moyen d'atteindre le DD et sensibilise les pays et les autres acteurs à l'importance d'adopter des politiques qui contribuent à son développement. Cependant, aucune « feuille de route » ou objectif liés à l'économie verte n'ont été adoptés par la communauté internationale dans le cadre de Rio+20.

Le 25 septembre 2015, L'Assemblée générale des Nations Unies a adopté un programme de DD à l'horizon 2030 (Programme 2030) qui se veut un « plan d'action pour l'humanité, la planète et la prospérité ». Il insiste sur le renforcement de « la paix partout dans le monde dans le cadre d'une liberté plus grande » et ambitionne l'élimination de la pauvreté sous toutes ses formes et dans toutes ses dimensions. Ce programme constitue le nouveau cadre de développement mondial reposant sur 17 objectifs de DD déclinés en 169 cibles dans les domaines de l'économie, du développement social et de la protection de l'environnement. Par ailleurs, le Programme 2030 s'applique à tous les pays riches ou pauvres, développés ou en développement. Ce caractère universel offre la possibilité de s'engager dans un nouveau type de partenariat pour faire face aux défis mondiaux. L'Afrique peut notamment s'en prévaloir pour établir des partenariats couvrant l'ensemble des objectifs afin qu'ils soient mis en œuvre.

## **2. Enjeux et acteurs du développement durable**

Le DD impose aux différents acteurs socioéconomiques de prendre en considération de nouveaux enjeux dans l'exercice de leur activité. On fera l'inventaire des enjeux économiques, sociaux et environnementaux auxquels doivent faire face ces acteurs, avant de définir les principaux intervenants pouvant influencer sur le processus de mise en place d'un modèle économique durable à l'échelle locale, régionale ou internationale.

---

<sup>1</sup> LIBAERT T. et GUERIN. A.J., Op.cit. p. 92.

## 2.1. Enjeux du développement durable

Le constat des enjeux de l'activité humaine est à l'origine du concept de DD. Ces enjeux peuvent être répartis entre les trois piliers économique, social et environnemental. La présente étude étant axée sur l'aspect environnemental du DD, nous accordons ici une attention particulière aux enjeux écologiques afin de mettre en avant l'importance de leur impact sur la vie économique et sociale de l'homme.

### 2.1.1. Enjeux économiques

L'explosion démographique d'une part et une croissance économique exceptionnelle d'autre part ont conduit à l'émergence des premières réflexions sur le DD. Les modèles de développement économique adoptés par les pays après la révolution industrielle ont engendré à l'échelle planétaire des problèmes environnementaux et sociaux<sup>1</sup>. Ce développement présente des caractéristiques qui posent la question de son efficacité, mais également de sa durabilité.

D'abord, ce modèle économique repose sur une notion du prix « incomplète ». En effet, la non-intégration, dans le prix de revient des produits et services, des externalités de production a eu pour conséquence de favoriser la dégradation de l'environnement, des pollutions diverses, la perte de biodiversité, l'épuisement des ressources, etc. De plus, l'empreinte carbone est colossale : les activités économiques dépendent fortement des énergies fossiles, en premier lieu du pétrole, qui représente 40 % de l'énergie consommée dans le monde.

La crise financière de 2008 peut être considérée comme un symptôme du dysfonctionnement de ce modèle économique. Le système économique occidental, largement financé par l'emprunt et l'utilisation de ressources naturelles non renouvelables (matières premières, énergies fossiles), voit arriver, plus vite que prévu, ses limites.

### 2.1.2. Enjeux sociaux

Une part importante de l'Humanité connaît des difficultés d'accès aux biens essentiels. Ainsi, 1,3 milliard d'êtres humains n'ont pas accès à l'eau potable tandis que 2,6 milliards ne bénéficient pas de services d'assainissement de base. Aussi, 5 millions meurent chaque année de maladies liées à l'eau, près d'un (1) milliard souffrent de malnutrition et deux (2) milliards n'ont pas l'électricité<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> HADDADEN M., Le rôle du management de la qualité dans la mise en place d'une démarche de responsabilité sociétale de l'entreprise : étude comparative entre trois entreprises. Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences de gestion spécialité : Organisation et Management des entreprises. Ecole Supérieure de Commerce. 2016, p. 40.

<sup>2</sup> AUDOUIN. A et autres, La communication responsable, Eyrolles, Paris, 2009, p.18.

Par ailleurs, les atteintes aux droits fondamentaux sont importantes. Ainsi, 218 millions d'enfants sont soumis au travail dans le monde, dont 126 millions subissent les pires formes d'exploitation. Un adulte sur cinq est illettré (dont deux tiers de femmes) et un grand nombre de pays ne respecte toujours pas les huit conventions fondamentales de l'Organisation Internationale du Travail (OIT).

Enfin, les inégalités s'accroissent entre Nord et Sud, et le fossé entre riches et pauvres ne cesse de s'agrandir : selon la banque mondiale, 20 % de la population mondiale consomment 86 % des ressources disponibles et 225 individus perçoivent le revenu cumulé de deux milliards d'êtres humains.

### 2.1.3. Enjeux écologiques

La combinaison d'une exploitation intensive des ressources de la planète et d'un mode de production et de consommation non durable a eu un impact dévastateur sur l'environnement écologique. Aujourd'hui l'humanité doit faire face à trois défis environnementaux majeurs : le réchauffement climatique, la dégradation de la biodiversité<sup>1</sup> et des écosystèmes<sup>2</sup> et l'épuisement des ressources.

#### ▪ Réchauffement climatique

Le réchauffement de la planète est devenu l'un des enjeux majeurs auxquels est confrontée l'humanité. Il est la conséquence de l'accroissement des émissions de gaz à effet de serre liées à l'activité humaine. La concentration de ces gaz enregistre des niveaux jamais atteints depuis 650 000 ans avec une hausse des émissions de + 80 % entre 1970 et 2004. Sur les cent dernières années, on a constaté une hausse de température de + 0,74 °C, avec une accélération pendant les dernières décennies.

Par ailleurs, une augmentation de + 2 à 6 °C de la température moyenne de la planète est attendue lors du XXI<sup>e</sup> siècle et le niveau de la mer devrait croître de 18 centimètres à 59 centimètres d'ici 2100 d'après le Groupe d'experts Intergouvernemental sur l'Evolution du

---

<sup>1</sup> Ce terme désigne tous les organismes vivants de la terre. Ceci inclut la variabilité génétique à l'intérieur des espèces et de leurs populations, la variabilité des espèces et de leurs formes de vie, la diversité des complexes d'espèces associées et de leurs interactions, et celle des processus écologiques qu'ils influencent ou dont ils sont les acteurs (dites diversité écosystémique).

<sup>2</sup> En écologie, un écosystème désigne l'ensemble formé par une association ou une communauté d'êtres vivants (biocénose), et son environnement géologique, pédologique et atmosphérique (le biotope). Les éléments constituant un écosystème développent un réseau d'interdépendances, à l'équilibre souvent fragile, permettant le maintien et le développement de la vie.

Climat (GIEC)<sup>1</sup>, voire de près d'un mètre selon une étude conduite en 2008 par l'Institut Climatique Allemand de Potsdam.

#### ▪ **Dégradation de la biodiversité et des écosystèmes**

Déforestation, désertification et appauvrissement des sols sont constatés. Au rythme actuel, 40 % de la forêt amazonienne aura disparu en 2050, accentuant encore le phénomène du réchauffement climatique. De plus, la biodiversité de la planète n'a jamais été aussi menacée et de nombreuses espèces animales et végétales intervenant dans nos modes de vie et notre économie disparaissent, sans oublier la pollution de l'eau, de l'air et des sols. Selon le rapport du Millénaire<sup>2</sup> de l'ONU, 60 % des écosystèmes sont menacés ou fortement dégradés.

#### ▪ **Epuisement des ressources**

L'exploitation abusive des ressources naturelles, notamment minières, a engendré un phénomène de raréfaction sans précédent. Ainsi, le pic de production du pétrole est aujourd'hui situé entre 2010 et 2040, alors que la demande énergétique devrait doubler, voire tripler d'ici 2050. De plus, les réserves prouvées sont estimées de quarante à soixante ans pour le pétrole, de quarante à cinquante ans pour l'uranium, à quatre-vingts ans pour le gaz naturel et à deux cents ans pour le charbon.

La raréfaction des sources d'énergie fossiles incite un nombre croissant de grands groupes internationaux à se tourner vers les énergies renouvelables. Ainsi, les deux géants américains de la *High-Tech*, Google et Apple, s'affichent désormais comme des entreprises éco-responsables. Réduction de la consommation d'énergie et développement des ressources renouvelables sont au cœur de leur stratégie. De son côté, Google annonce qu'elle atteindra son objectif d'utiliser 100% d'énergie renouvelable pour ses activités à l'horizon 2017. Urs Hölzle, son vice-président adjoint en charge des infrastructures techniques, affirme ainsi que l'entreprise est aujourd'hui le plus grand acheteur d'énergie renouvelable au monde. Mais si Google investit autant dans les énergies renouvelables, c'est avant tout parce que leur coût a fortement diminué. En effet, le prix de l'éolien et du solaire auraient baissé de 60% et 80% respectivement, entre 2010 et 2016.

Du côté d'Apple, la stratégie adoptée est très similaire. Depuis plusieurs années déjà, l'entreprise s'est engagée à réduire ses besoins énergétiques, mieux, elle les couvre quasi-

---

<sup>1</sup> Quatrième rapport du GIEC, novembre 2007.

<sup>2</sup> Rapport réalisé par l'ONU en 2000, sous la direction de son secrétaire général, Kofi Annan. Il propose un plan d'action pour le XXIe siècle et sensibilise les nations sur la nécessité de faire partager à l'ensemble des populations les bénéfices de la mondialisation.

intégralement grâce au soleil et au vent. Dans son rapport environnemental de 2015<sup>1</sup>, la firme indique que 100% de ses opérations américaines et 87% de ses opérations internationales sont couvertes par les énergies renouvelables. A l'image de Google, Apple investit également dans les énergies renouvelables. L'entreprise a consacré 850 millions de dollars à l'édification d'une ferme solaire de 530 hectares destinée à alimenter son nouveau siège, son *data center*<sup>2</sup> ainsi que plusieurs de ses *Apple Stores*. Enfin, depuis l'été 2016, Apple détient officiellement aux Etats-Unis une licence de fournisseur d'énergie l'autorisant à injecter sa production sur le réseau électrique américain mais aussi à la vente auprès de particuliers comme de professionnels.

Les deux entreprises s'investissent donc de plus en plus pour réduire leur facture énergétique ainsi que leur empreinte carbone. Dans son rapport annuel publié en Mai 2015, intitulé « *Clicking Clean : a guide to building the green internet* »<sup>3</sup>, l'Organisation Non Gouvernementale (ONG) Greenpeace a analysé les comportements des géants de la technologie et a dressé un classement des entreprises les plus éco-responsables. Ses membres classent Apple sur la première marche du podium, trois marches devant Google.

#### ▪ Bilan des enjeux écologiques

Le réchauffement climatique apparaît aujourd'hui comme un problème central, du fait de sa dimension globale, de son installation dans le temps et de son accélération. Même si ses effets sont différenciés géographiquement, ses conséquences sont multiples et devraient conduire, conjuguées aux autres enjeux écologiques, à une perturbation profonde de l'économie et à des tensions géopolitiques croissantes.

La fréquence des accidents climatiques extrêmes (canicules, inondations, sécheresses) va s'accroître et de nombreux écosystèmes seront bouleversés avec des conséquences importantes pour les sociétés, notamment des dangers sanitaires. Par ailleurs, les conflits et les migrations de populations liés aux difficultés d'accès aux ressources naturelles et à l'élévation du niveau de la mer en zones côtières vont s'accroître.

---

<sup>1</sup> Site officiel d'Apple, [http://images.apple.com/environment/pdf/Apple\\_Environmental\\_Responsibility\\_Report\\_2015.pdf](http://images.apple.com/environment/pdf/Apple_Environmental_Responsibility_Report_2015.pdf) . Consulté le 04/01/2017 à 17:00h.

<sup>2</sup> Un data center, en français « centre de données » est une installation utilisée pour centraliser des données informatiques, héberger des systèmes informatiques et des composants associés, tels que les systèmes de télécommunications et de stockage.

<sup>3</sup> Site de Green Peace, <http://www.greenpeace.org/usa/wp-content/uploads/legacy/Global/usa/planet3/PDFs/2015ClickingClean.pdf> . Consulté le 14/01/2017 à 18:00h.

Les modes de vie actuels (notamment dans les pays industrialisés) doivent s'adapter. Cette adaptation trouve une piste de réponse dans le DD.

## 2.2. Acteurs du développement durable

La démarche de DD fait appel à une grande diversité d'acteurs internationaux, régionaux ou locaux, qu'ils soient privés, publics ou associatifs. Des acteurs multiples, visant des objectifs parfois opposés sont incités à s'engager dans la démarche de DD, provoquant des conflits d'intérêts.

Nous présentons la classification proposée par LIBAERT et GUERIN<sup>1</sup>. Notre choix s'est porté sur cette classification, d'une part, car elle donne une description bien détaillée sur chacun des acteurs en précisant les défis et les enjeux auxquels ils sont confrontés, et d'autre part, car elle met en avant la nécessité de mener une action coordonnée et solidaire qui fait appel à toutes les parties prenantes dans la démarche de DD.

### 2.2.1. Acteurs publics

Les acteurs publics du DD sont représentés par deux cadres institutionnels : le premier international et le second national.

#### ▪ Institutions internationales

Au niveau international, trois (03) instances des Nations Unies, la CDD (Commission du Développement Durable), le PNUE et le FME (Fonds mondial pour l'environnement) sont considérés comme les plus importants organes relatifs au DD.

Outre ces organes, d'autres grandes instances abordent les problèmes environnementaux. Il en est ainsi de la FAO<sup>2</sup>, de l'OCDE<sup>3</sup>, de l'UNESCO<sup>4</sup>, etc. Il existe également 500 traités et accords internationaux relatifs à l'environnement. Parmi eux figurent la convention sur le commerce international des espèces de faune et de flore sauvages menacées d'extinction (Washington 1973), la convention cadre sur le changement climatique (1992) et le protocole de Kyoto (1997).

La politique de protection de l'environnement est handicapée par un manque de représentation institutionnelle. Compte tenu de ce vide institutionnel, c'est aujourd'hui

<sup>1</sup> LIBAERT. T et GUERIN .A, Op.cit. pp 89-122.

<sup>2</sup> Organisation des Nations Unies pour l'alimentation et l'agriculture, en anglais *Food and Agriculture Organization (FAO)*.

<sup>3</sup> Organisation de Coopération et Développement Economiques.

<sup>4</sup> Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture, en anglais *United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization*.

l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) qui s'est imposée comme l'une des instances productrices des normes environnementales. Un Comité du Commerce et de l'Environnement (CCE) de l'OMC a été institué en 1994 avec pour objectif de promouvoir le DD grâce à une meilleure compréhension des relations entre le commerce et l'environnement.

#### ▪ **Etat**

Au titre de ses pouvoirs régaliens, l'Etat ne peut pas être placé parmi les « parties prenantes » ou parties intéressées au sens donné habituellement à ces termes<sup>1</sup>. Respecter les lois et les injonctions de l'Etat pour une entreprise, une municipalité ou tout autre acteur, n'est pas une question de choix stratégique, mais une obligation.

La promotion d'un DD nécessite de mobiliser tous les acteurs, et pour cela convaincre plus que contraindre. La loi y a sa place, mais en confirmation de choix partagés. C'est la raison pour laquelle la promotion d'un DD est avant tout un projet politique. C'est le sens des recommandations de Rio qui, pour structurer et formuler une telle volonté politique, suggèrent aux Etats d'établir et de mettre en œuvre des stratégies nationales de DD. Beaucoup de pays, notamment européens, l'ont déjà fait et en sont même à actualiser et réviser leur stratégie initiale.

#### **2.2.2. Acteurs financiers (banques et assurances)**

Les banques et les compagnies d'assurance se sont intéressées aux conséquences environnementales des activités des entreprises pour minimiser avant tout les risques pris au nom de leur propre activité. Ces « risques », quand ils se concrétisent, se traduisent par une contrepartie financière pour les actionnaires ou pour les assurances ou peuvent ternir l'image de la banque, au travers du caractère non respectueux de l'environnement de l'activité qu'elles financent. La prise en compte du risque environnementale par les assureurs et les banquiers est en conséquence devenue incontournable. Aussi, consentent-ils d'importants efforts pour prendre en compte ces critères dans l'exercice de leur activité.

#### ▪ **Banques**

Le financement des entreprises apparaît comme l'un des plus importants leviers qui permettent de réduire les externalités environnementales négatives. Les banques peuvent en effet influencer la nature des projets développés et créer une dynamique saine pour l'environnement. Les entreprises qui n'intégreraient pas les impacts environnementaux de leur

---

<sup>1</sup> LIBAERT. T et GUERIN .A, Op.cit. p. 96.

activité risquent en effet de se retrouver dans une situation inconfortable pour négocier des prêts.

- **Assurances**

A l'image des banques, les compagnies d'assurance jouent un rôle de premier plan. La réalisation d'un projet qui présente de trop fortes incertitudes concernant ses nuisances environnementales pourrait être également entravée par l'impossibilité d'assurer cette activité. Les Organismes Génétiquement Modifiés (OGM) illustrent ce cas de figure : dans l'incapacité de prévoir les impacts à long terme de la culture des plantes génétiquement modifiées, les acteurs de la filière OGM se retrouvent dans une situation difficile pour négocier avec les assurances. En outre, il est commun de considérer que le changement climatique constitue un risque aussi important que les risques de change ou de taux pour de nombreux secteurs comme le tourisme, l'énergie, le transport, le textile, etc.

### **2.2.3. Acteurs économiques**

L'entrée du DD dans les entreprises date du début des années 1990<sup>1</sup>. Mais il n'a véritablement été pris en considération au sein des entreprises qu'au début des années 2000, sous l'effet conjoint de l'émergence des fonds éthiques, des revendications des parties prenantes ainsi que des normes réglementaires. S'engager dans le DD consiste pour les entreprises à adopter une démarche de responsabilité sociétale (RSE)<sup>2</sup>.

- **Groupes cotés**

Le DD implique de repenser les modes de production et de consommation ainsi que le management du groupe. Il s'agit d'un travail en profondeur, mais peu d'entreprises cotées ont véritablement entrepris de réaliser cette démarche et beaucoup se contentent encore d'actions superficielles ou qui ne sont pas à la hauteur des enjeux. Elles visent essentiellement à améliorer l'image du groupe par une communication autour du DD.

- **PME<sup>3</sup> et TPE<sup>4</sup>**

Si les grands groupes se sont approprié le DD comme axe de développement stratégique et de communication, il en est autrement des structures de taille plus modeste. La prise en compte des exigences d'un DD par ces structures apparaît problématique, compte tenu

---

<sup>1</sup> AUDOUIN. A et autres, Op.cit. p.30.

<sup>2</sup> Concept qui sera développé dans la suite de ce travail.

<sup>3</sup> Petites et Moyennes Entreprises.

<sup>4</sup> Très petites Entreprises.

des faibles moyens qu'elles peuvent consacrer à une démarche stratégique et ceci malgré les sources d'économie qu'elle pourrait tirer des réductions de gaspillage.

Bien qu'elles soient moins impliquées dans le DD que les groupes cotés, les PME et les TPE le deviennent toutefois de plus en plus. Compte tenu des pressions du marché, leurs performances commerciales sont étroitement liées à l'adoption d'une démarche de DD. A terme, leur désengagement risquerait en effet de les exclure de nombreux marchés tant publics que privés. Les PME qui travaillent en sous-traitance sont contraintes d'intégrer les exigences en matière de DD du groupe client ou donneur d'ordre. Les critères sociaux et environnementaux font désormais partie des politiques d'achat et des cahiers des charges des grandes entreprises. En cela, l'engagement réel des grands groupes peut se traduire par des effets d'entraînements bénéfiques à l'échelle nationale et internationale, la mondialisation des économies aidant.

#### **2.2.4. Organisations Non Gouvernementales**

Au plan international, certaines associations apparaissent particulièrement puissantes à l'exemple de Greenpeace créé en 1972, présent dans 40 pays et comptant 3 millions d'adhérents, ou du *World Wide Fund* (WWF)<sup>1</sup>, créé en 1973 qui compte 4.7 millions d'adhérents et est présent dans une centaine de pays.

Certaines associations ne visent pas à accroître le nombre de leurs adhérents ni à coordonner les actions militantes, mais à agir sur la décision publique par un lobbying adapté.

Disposant de la confiance du public et de la sympathie des médias, forte d'un professionnalisme juridique et communicationnel croissant, maîtrisant parfaitement la galaxie internet et ses multiples usages, l'association est devenue un acteur incontournable de toute démarche de DD. De fait, nombre d'entreprises ont taché de développer des partenariats avec des associations environnementales afin notamment de tenter de récupérer un peu de légitimité.

#### **2.2.5. Société civile**

L'UNESCO entend par société civile «l'auto-organisation de la société en dehors du cadre étatique ou du cadre commercial, c'est-à-dire un ensemble d'organisations ou de groupes constitués de façon plus ou moins formelle et qui n'appartiennent ni à la sphère gouvernementale ni à la sphère commerciale». Elle est «le domaine de la vie sociale civile

---

<sup>1</sup> Le Fonds mondial pour la nature, en anglais *World Wide Fund (for nature)*, initialement *World Wildlife Fund*, vise à « stopper la dégradation de l'environnement dans le monde et construire un avenir où les êtres humains pourront vivre avec la nature ».

organisée qui est volontaire, largement autosuffisant et autonome de l'État». C'est le corps social, par opposition à la classe politique. Elle regroupe un ensemble hétérogène d'entités : autorités locales, organisations syndicales et patronales, ONG, associations professionnelles, instituts de recherche, universités, groupements communautaires, communautés religieuses, organisations caritatives, et fondations privées.

A l'échelle mondiale, les populations se disent de plus en plus préoccupées par les enjeux du DD, même si la majorité des personnes n'arrivent pas encore à en définir la signification. Lorsqu'ils sont interrogés, les citoyens se disent inquiets et particulièrement pour les sujets qui les concernent directement comme la qualité de l'air ou de l'eau. Ils se disent également prêts à agir même si la plupart des instituts de sondage indiquent qu'entre le déclaratif et le comportemental, le décalage est souvent élevé.

En Algérie, malgré nombre de contraintes et difficultés, il convient de souligner le travail qu'accomplissent un certain nombre d'associations de la société civile. Cela dit, et bien que la société civile devienne plus combative et multiplie les revendications de toute nature et le développement d'une conscience citoyenne plus aigüe, force est de constater que la question du DD n'occupe pas une place importante au sein des préoccupations actuelles de cette société civile algérienne.

## **SECTION 2 : Responsabilité Sociétale des Entreprises et politique environnementale**

L'application, au niveau des entreprises, des principes de DD se traduit par la mise en place d'une démarche RSE. Aussi, les attentes vis-à-vis des entreprises en matière de DD impliquent l'ajustement de leurs objectifs à un environnement socio-économique changeant, ainsi que la modification des mécanismes par lesquels ces objectifs peuvent être atteints. Deux grands niveaux d'adaptation peuvent être distingués, le niveau stratégique et le niveau opérationnel.

Dans cette optique, et après introduction du concept de RSE, On aborde dans un premier temps la politique environnementale. Ensuite, On s'intéresse à son déploiement à travers la mise en place d'un système de management environnemental (SME).

### **1. Concept de responsabilité sociétale des entreprises**

On propose une définition du concept de RSE tout en rappelant ses origines ainsi que ses principales approches théoriques et pratiques. Nous revenons ensuite sur ses fondements qui reposent sur la recherche de la performance et visent la satisfaction des parties prenantes. Enfin, nous soulignons les tensions dont le concept est porteur quand il s'agit de le mettre en pratique.

#### **1.1. Définition et origines de la responsabilité sociétale de l'entreprise**

Ici, on s'intéresse d'abord à la définition du concept de RSE ainsi qu'aux tensions qui peuvent résulter de sa mise en application. Ensuite, on montre la différence entre la compréhension américaine et européenne de la RSE.

##### **1.1.1. Définition**

La RSE est l'application, au niveau des entreprises, des principes de DD. Elle se fonde en effet sur les trois piliers - économique, social et environnemental - du DD.

Aux critères issus de ces piliers, s'ajoute celui de bonne gouvernance. Il s'agit concrètement d'intégrer à la stratégie et à la gestion de l'entreprise des préoccupations sociales et environnementales. Ainsi, la RSE conduit à considérer de façon équilibrée et complémentaire la performance de l'entreprise sur la base des trois piliers : performance économique, mais aussi environnementale et sociale<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> AUDOUIN. A et autres, Op.cit. p.29.

Le concept de RSE, dans sa mise en application, est souvent source de conflits<sup>1</sup>. L'accentuation de la tension entre la logique sociétale et la logique financière conduit les responsables à s'interroger sur la possibilité d'un management à dimension humaine et environnementale, la légitimité des décisions et des actions, les coûts et avantages associés à telle ou telle pratique RSE.

Pourtant, il existe une imbrication forte entre l'économique et le sociétal car le monde de la production fait partie intégrante du tissu social et dépend des ressources fournies par l'environnement écologique. Cette imbrication peut-elle se faire sans heurt ? Un chef d'entreprise, en tant qu'individu, peut s'inscrire totalement dans une logique de DD, mais l'impératif de concurrence l'empêche d'y adhérer en tant que gestionnaire. Sauf à s'exclure du jeu concurrentiel, on ne peut supprimer cette compétition qui reste un facteur de progrès (elle conduit à plus de qualité, plus d'innovation, plus de productivité). Aussi la logique sociale ne peut-elle ignorer la notion de compétitivité. Mais reconnaître la nécessité de la compétitivité ne signifie pas nécessairement pour autant l'ériger en valeur exclusive au profit de toute considération sociale ou écologique.

### **1.1.2. Origines**

La RSE trouve ses origines dans les années 1950 aux Etats-Unis, alors que son émergence en Europe est plutôt récente. Il existe des différences fondamentales entre la conception américaine et la conception européenne de la RSE. Pendant que la première est issue de considérations éthiques et religieuses, la seconde, plutôt politique, s'inscrit dans une perspective de contribution au DD. En effet, contrairement à la vision américaine de la RSE qui se résumait à des actions humanitaires étrangères aux activités économiques de l'entreprise, l'approche européenne a tendance à considérer que les actions humanitaires n'entrent pas dans le champ de la RSE et que les actions qui en relèvent s'apprécient au regard des activités habituelles de l'entreprise.

### **1.2. Approches de la RSE**

Le concept de RSE est caractérisé par une communication importante mais parfois imprécise, et cela reflète les approches divergentes menées par des chercheurs, institutions et entreprises.

---

<sup>1</sup> HOFFMANN G. et SAULQUIN JY., Quand la RSE revisite la chaîne de valeur, Management & avenir, N° 28, 2009, p. 41.

### 1.2.1. Approche académique

BOWEN a initié le débat sur la RSE en proposant une définition ouverte du concept<sup>1</sup> dans son ouvrage de 1953, dans lequel il analyse les facteurs explicatifs de l'émergence de la RSE. Selon lui, les hommes d'affaires d'aujourd'hui sont moins insensibles à l'impact social et environnemental de leur activité. Il définit la responsabilité sociétale comme « une série d'obligations entraînant une série de politiques, de décisions et de lignes de conduite compatibles avec les objectifs et valeurs de la société ». La RSE serait donc une obligation pour les dirigeants de mettre en œuvre des stratégies, de prendre des décisions, et de garantir des pratiques qui soient compatibles avec les objectifs et les valeurs de la communauté en général. Cette approche a été complétée par les travaux plus formels de CAROLL (1979) qui propose un modèle conceptuel reposant sur trois dimensions caractérisant la RSE : les principes de responsabilité sociétale, la manière dont l'entreprise met ses principes en pratique (sa sensibilité sociétale) et les valeurs sociétales qu'elle porte. WARTICK et COCHRAN (1985) complètent cette approche en spécifiant que la RSE est une résultante de l'interaction de trois dimensions : principes/processus/politiques. Ils soulignent par ailleurs que la RSE est une approche microéconomique de la relation entre l'entreprise et son environnement.

### 1.2.2. Approche institutionnelle

Pour définir précisément l'approche institutionnelle de la RSE, il convient de se référer à la définition du « livre vert »<sup>2</sup> de la Commission Européenne dans lequel on peut lire : « La RSE est un concept qui désigne l'intégration volontaire, par les entreprises, de préoccupations sociales et environnementales à leur activité commerciale et leurs relations avec leurs parties prenantes ».

Cette définition montre que si l'expression en anglais mentionne la seule responsabilité sociale, la RSE couvre aussi les aspects environnementaux et qu'elle implique pour l'entreprise d'intégrer les préoccupations socio-environnementales dans sa stratégie et dans ses opérations commerciales.

Il en ressort que l'intégration des aspects environnementaux et sociaux, au sein de l'entreprise, se fait sur une base volontaire. Ainsi, la RSE met en jeu la manière dont les entreprises interagissent avec leurs différentes parties prenantes internes et externes. Elle

<sup>1</sup> HOFFMANN G. et SAULQUIN JY., Op.cit. p. 38.

<sup>2</sup> Le « Livre vert – Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises » a été publié en 2001 par la commission européenne pour poser la première pierre dans le sens d'une prise en compte de la RSE par l'union européenne.

implique aussi le respect des règles de bonne gouvernance de l'entreprise : fonctionnement du conseil d'administration, dialogue social, éthique et déontologie, etc.

Néanmoins, les pressions réglementaires sont de plus en plus nombreuses et l'engagement de l'entreprise pour la responsabilité sociétale n'est pas nécessairement un acte spontané. En effet, l'adoption d'une politique de responsabilité sociétale sera souvent fonction des contraintes de l'environnement légal et réglementaire dans lequel l'entreprise évolue, des valeurs morales en vigueur dans la société et du progrès technologique. Plusieurs motifs économiques poussent également les entreprises à adopter des démarches responsables, en particulier le risque d'image et l'exigence d'une bonne gouvernance de la part des investisseurs. La RSE se présente ainsi comme un moyen de gérer les risques qui menacent aussi bien l'entreprise que la société.

### **1.2.3. Approche praticienne**

Au niveau des discours managériaux, l'étude des communications sur la RSE montre que le vocabulaire utilisé reste vague<sup>1</sup>. On y retrouve des expressions qui recouvrent de nombreuses réalités : tantôt il est question d'éthiques, tantôt d'entreprise citoyenne, tantôt de développement durable, tantôt de comportement sociétal ou de civisme.

La confrontation des approches académiques, institutionnelles et praticiennes fait de la RSE un construit multidimensionnel. Il se présente comme un ensemble de paramètres complémentaires et parfois contradictoires, qui imposent des arbitrages et amènent le manager à définir des priorités en fonction de contraintes ou de choix politiques. En définitive, adopter un comportement responsable c'est répondre à la nécessité de maximiser les objectifs de l'entreprise par l'entremise de sa rentabilité, au profit toujours de l'actionnaire, mais aussi de ses autres partenaires. La satisfaction des parties prenantes apparaît ainsi comme un des facteurs essentiels qui fondent une démarche RSE.

## **2. Politique environnementale**

Pour commencer, on présente les différents facteurs qui peuvent motiver ou freiner l'engagement de l'entreprise en faveur de l'environnement. On illustre ensuite la démarche à suivre pour concevoir, puis mettre en œuvre une politique environnementale.

---

<sup>1</sup> HOFFMANN G. et SAULQUIN JY., Op.cit. p. 39.

## 2.1. Motivations et freins de l'intégration environnementale dans la stratégie

La prise en compte des aspects environnementaux dans la stratégie des entreprises est analysée par BOIRAL comme « un mouvement d'interpénétration de trois visions de l'environnement naturel : la vision économique classique, la vision sociétale et la vision intégrée »<sup>1</sup>.

- La vision économique classique considère la nature comme une ressource illimitée dans laquelle il est possible de puiser sans retenue. Elle estime par ailleurs que la nature a les moyens de se régénérer toute seule. Cette perception a dominé jusque dans les années 1960.
- La vision sociétale repose sur la prise en compte des pressions externes relatives à l'environnement. Actuellement, c'est le mode de gestion le plus prisé par les entreprises.
- La vision intégrée implique l'incorporation de reflexes écologiques à toutes les fonctions de l'entreprise dans le cadre d'une stratégie de long terme.

Dans ce titre, on fait le point sur les différents facteurs qui peuvent motiver ou freiner l'intégration des considérations environnementales dans la stratégie des entreprises.

### 2.1.1. Motivations de l'intégration environnementale dans la stratégie

Les visions sociétale et intégrée supposent que l'entreprise se doit d'intégrer la dimension environnementale dans sa stratégie. Selon ATIL<sup>2</sup>, les facteurs qui motivent les entreprises à intégrer l'axe environnemental dans leur gestion peuvent être regroupés en deux (02) grandes catégories : Les enjeux réglementaires et les enjeux économique-managériaux. PERSONNE<sup>3</sup>, de son côté, ajoute un troisième type de motivations : les motivations et enjeux stratégiques.

#### ▪ Motivations réglementaires

Les motivations réglementaires concernent la conformité de l'entreprise à l'ensemble des lois et des règles obligatoires qui permettent la régulation de la relation de l'entreprise avec son milieu naturel et économique. Ils sont aussi liés aux actions de mise en conformité, à des solutions proposées aux problèmes environnementaux (matières ou produits dangereux,

<sup>1</sup> BOIRAL O., Entreprise et environnement naturel, vers une nouvelle alliance, Direction et gestion des entreprises, N° 144, Québec, 1993, p. 23.

<sup>2</sup> ATIL A., La responsabilité environnementale dans la PME algérienne : Vers une analyse typologique des enjeux et des freins d'intégration, l'ESDES, Lyon, 2008.

<sup>3</sup> PERSONNE M., Contribution à la méthodologie d'intégration de l'environnement dans les PME-PMI : Evaluation des performances environnementales, Thèse de doctorat en Sciences et techniques du déchet, Saint-Etienne, Ecole Nationale Supérieure des Mines, France, 1998.

déchets, nuisances, pollution, accident de travail, etc.). Selon PERSONNE<sup>1</sup>, ce type d'enjeux correspond à l'objectif vital de l'entreprise, celui d'« exister ».

#### ▪ **Motivations économique-managériales**

Les motivations économique-managériales représentent pour l'entreprise toute possibilité qui lui permet d'optimiser les coûts associés à l'intégration des préoccupations environnementales. Ces possibilités se traduisent par une réduction des charges financières ou la perception de subventions. Par ailleurs, ces enjeux consistent à anticiper les pressions des consommateurs, des concurrents et des syndicats. Ces motivations sont associées aussi à la pression croissante en termes de respect de l'environnement et de la société. Elles correspondent à l'objectif économique principal de l'entreprise, celui de faire des profits.

#### ▪ **Motivations stratégiques**

Cette catégorie rassemble toute démarche ou action permettant de conforter la position concurrentielle de l'entreprise, d'améliorer son image et de gagner des parts de marché. Ces motivations correspondent aux objectifs permettant à l'entreprise « de se développer »<sup>2</sup>.

### **2.1.2. Freins de l'intégration environnementale dans la stratégie**

Parallèlement aux facteurs qui motivent les entreprises à intégrer les aspects environnementaux, il existe d'autres facteurs à effet dissuasif. Ceux-là sont des « freins » qui peuvent ralentir voire empêcher l'intégration de l'environnement dans la stratégie, et peuvent être de nature interne ou externe.

#### ▪ **Freins internes**

Les freins internes peuvent être regroupés en trois (03) catégories :

- L'insuffisance des ressources financières, humaines et matérielles pouvant être allouées pour servir la cause environnementale.
- La culture d'entreprise, qui peut constituer un frein à l'intégration environnementale dans la mesure où l'entreprise ne parvient pas à sensibiliser son personnel à l'importance d'un changement comportementale en faveur de l'environnement.

<sup>1</sup> PERSONNE M. Op.cit.

<sup>2</sup> ARAB née HALATA L., **Impact de la certification ISO 14001 sur la performance environnementale d'une entreprise algérienne : cas de l'Entreprise Nationale des Industries de l'Electro-ménager (ENIEM)**. Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de magister en sciences économiques : Option Management des entreprises. Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 2012, p. 35.

- Le manque de connaissances sur la législation environnementale et les contrats avec les organisations environnementales.

#### ▪ **Freins externes**

Les freins externes proviennent de l'environnement extérieur à l'entreprise, ils peuvent être regroupés en trois (03) catégories :

- Les consommateurs : Tout comme les consommateurs conscients de l'importance des enjeux environnementaux peuvent s'organiser (associations, boycotts) pour faire pression sur l'entreprise et l'inciter à adopter une stratégie plus respectueuse de l'environnement. Leur inconscience et leur manque de sensibilité peuvent influencer les entreprises de manière à ne pas intégrer l'environnement dans leur gestion.
- Le manque ou l'incompatibilité des outils de management environnemental : Certains outils de management environnemental étant conçus spécifiquement pour les entreprises d'un secteur ou d'une région géographique précise, ils ne peuvent pas être exploités par certaines entreprises désireuses d'intégrer l'environnement dans leur gestion. C'est le cas des normes EMAS (*Eco-Management and Audit Scheme*) qui ne peuvent être utilisées que dans la zone euro.
- Les autorités publiques : Le manque ou l'absence d'une pression environnementale sur les agents économiques de la part des autorités publiques peut inciter les entreprises à s'éloigner des enjeux environnementaux.

## **2.2. Mise en place d'une politique environnementale**

La reconnaissance par une entreprise de sa responsabilité dans le domaine du développement durable doit logiquement se traduire par l'intégration progressive d'une composante sociale et environnementale à sa stratégie, tout comme à sa gestion à moyen et long terme<sup>1</sup>. Cette intégration des enjeux environnementaux et sociaux dans la stratégie se traduit par l'élaboration d'une politique environnementale.

La politique environnementale est conçue au niveau de la direction. Elle expose les objectifs et les principes se rapportant à la gestion des effets et des aspects environnementaux des opérations de l'entreprise, et explique comment l'entreprise compte s'y prendre pour réaliser ces objectifs et faire respecter ces principes au sein de l'organisation.

---

<sup>1</sup> CHRISTOPHE B. et ANTHEAUME N., La comptabilité environnementale, des outils pour évaluer la performance écologique, E-thèque, 2005, p. 27.

Par ailleurs, la mise en place d'une politique environnementale peut offrir des avantages importants à l'entreprise :

- Une aide à la mise en conformité par rapport aux réglementations environnementales ;
- Une amélioration des informations destinées aux employés au sujet de leurs rôles et responsabilités en matière environnementale ;
- Une amélioration de la gestion des coûts et de l'efficacité des processus
- Une diminution de la probabilité d'occurrence des incidents environnementaux, entraînant une diminution du risque de contentieux et des coûts liés aux litiges relatifs à la responsabilité environnementale ;
- Des économies de matières premières et d'énergie, ainsi qu'une réduction des rejets et des déchets ;
- Une amélioration de la surveillance des impacts environnementaux grâce à une meilleure information environnementale.

De plus, les avantages ne se limitent pas uniquement aux opérations internes. En faisant preuve d'un engagement envers la gestion environnementale, l'entreprise peut développer des relations positives avec des parties prenantes externes, telles que des investisseurs, des assureurs, des clients, des fournisseurs, des autorités de réglementation et la communauté locale. Cela aura pour effet une amélioration de l'image de la société ainsi que des avantages financiers, tels que l'augmentation de l'investissement et de la part de marché.

Cependant, afin que ces avantages soient atteints, la seule formulation d'une politique en matière d'environnement ne suffit pas. Il faut en effet que cette politique soit déployée au moyen d'un SME.

### **2.3. Système de management environnemental**

Pour répondre à l'ensemble des pressions réglementaires et sociétales d'une manière cohérente et organisée, l'entreprise doit mettre en place une structure et des moyens appropriés qui lui permettent de déterminer ses priorités, de fixer des objectifs et de s'assurer qu'elle les respecte. La mise en œuvre d'une stratégie environnementale dépendra donc de l'aptitude d'une entreprise à organiser un SME qui la rende capable de définir des objectifs, de les traduire en programmes d'action, d'y affecter des moyens, d'en contrôler la bonne utilisation, de prendre les actions correctives qui s'imposent et de définir les procédures opératoires qui permettent de

minimiser les impacts environnementaux des activités<sup>1</sup>. Elle pourra choisir de faire certifier la conformité d'un tel système à l'une des normes existantes en la matière. L'utilité d'une telle certification réside dans la possibilité de fournir aux tiers la preuve d'une prise en compte des questions d'environnement tant au niveau stratégique qu'opérationnel.

Le premier référentiel de management de l'environnement à avoir été publié et à être opérationnel est la norme britannique BS 7750, publiée le 6 avril 1992 sous le titre de « *environmental management systems* ». Cette norme a devancé les travaux de l'*International Standards Organisation* (ISO) sur le management de l'environnement. On peut donc imaginer qu'elle a joué un rôle important dans la préparation des normes ISO 14000 consacrées au management de l'environnement.

En Europe, des pays comme la France, l'Espagne, l'Irlande et la Grande Bretagne ont spécifiquement développé des normes de management de l'environnement qui ont permis à ces pays, via leurs représentants à l'ISO, de participer à la négociation de la norme ISO 14001. Un nombre croissant de sites industriels adopte cette norme de référence. L'*International Standards Organisation* recense plus de 66000 sites industriels certifiés ISO 14001 à la fin de l'année 2003.

### 2.3.1 Roue de Deming

Ces référentiels ont pour point commun une structure dite en roue de Deming (d'après le statisticien du même nom). Celle-ci possède les composantes suivantes :

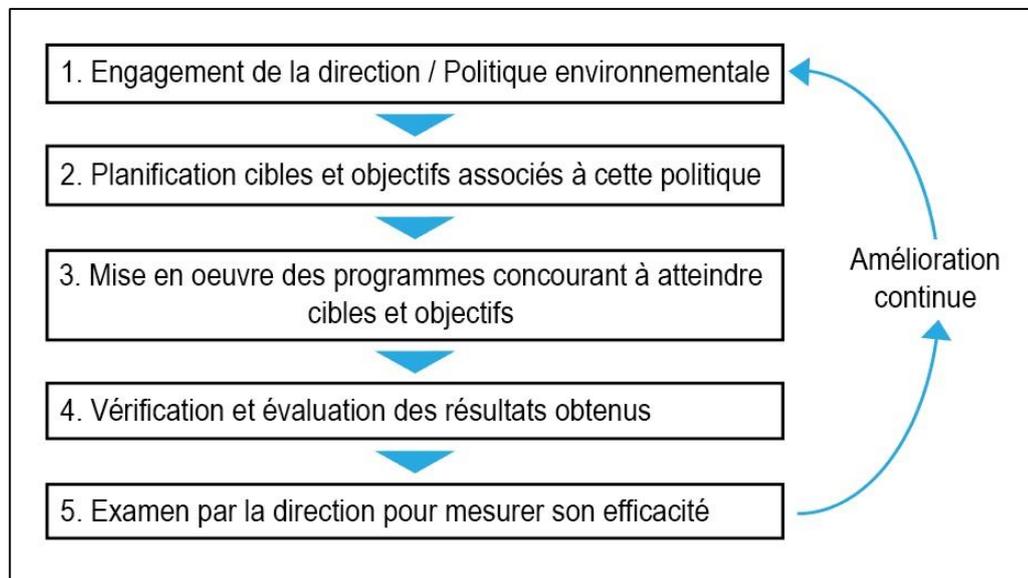
- La planification (*Plan*), qui consiste à définir une stratégie, des objectifs et des cibles à atteindre.
- La mise en œuvre (*Do*), qui consiste à appliquer la stratégie en définissant des actions censées atteindre les objectifs, en y allouant les moyens, et en attribuant les responsabilités.
- La vérification (*Check*), visant à mesurer les résultats atteints pour les comparer avec les objectifs fixés.
- La correction (*Act*), qui consiste soit à modifier les plans d'action de manière à améliorer les résultats réalisés pour se rapprocher des objectifs fixés, soit à redéfinir d'autres objectifs qui sont plus à même d'être réalisés. Voire même, remettre en cause la stratégie.

---

<sup>1</sup> CHRISTOPHE B. et ANTHEAUME N., Op.cit. pp 29-30.

- L'engagement d'amélioration continue, qui est un processus d'enrichissement du SME visant à améliorer la performance environnementale globale en fonction de la politique environnementale.

**Figure N° 2 :** Mise en place d'un SME, une structure inspirée de la roue de Deming



**Source :** CHRISTOPHE B. et ANTHEAUME N., La comptabilité environnementale, des outils pour évaluer la performance écologique, E-thèque, 2005, p.32.

Le processus de mise en place du SME est réparti sur les différents niveaux hiérarchiques de l'organisation. Les deux premières phases sont élaborées par la haute hiérarchie. La troisième et la quatrième phase concernent le niveau opérationnel. Puis, retour au niveau stratégique pour la correction des plans d'action (cinquième phase). Enfin, le processus se répète sans cesse et, à chaque amélioration des résultats, on redéfinit de nouveaux objectifs à atteindre.

### 2.3.2. Mise en œuvre d'un système de management environnemental

La mise en œuvre complète d'un SME qui soit conforme aux exigences de la norme ISO 14001 peut durer de trois à sept mois<sup>1</sup>. Elle se découpe en trois étapes :

#### ▪ Etat des lieux (1 à 2 mois)

A ce stade l'entreprise dresse une liste des activités présentes sur le site, et pour chacune de ces activités, elle dresse un recueil des impacts qu'elles occasionnent. Cette étape peut également être l'occasion d'identifier les données souhaitables et celles disponibles pour mesurer ces impacts.

<sup>1</sup> CHRISTOPHE B. et ANTHEAUME N., Op.cit. p. 32.

- **Travail préparatoire à la mise en place d'un SME (1 à 2 mois)**

A ce niveau de la démarche, l'entreprise évalue sa conformité par rapport à la loi (recueil réglementaire) et par rapport aux exigences du référentiel ISO 14001 (questionnaire ou audit d'évaluation).

- **Mise en place du SME (1 à 3 mois)**

C'est à ce stade, et à partir du travail effectué aux étapes précédentes, que peuvent être définis la politique environnementale, les objectifs et programmes environnementaux, les cibles environnementales, ainsi que les aspects organisationnels. Cette étape correspond à la planification de la roue de Deming.

## **Conclusion**

La quête d'un développement durable est comprise comme étant la prise en compte de trois exigences : le progrès économique, la préservation de l'environnement et la justice sociale. Si l'on pouvait en douter lors de son apparition, le développement durable n'est pas un phénomène de mode. Il est même un phénomène qui s'intégrera toujours davantage au cœur des préoccupations de l'entreprise, de l'Etat et de chacun de nous.

Plus rapidement nous comprenons l'ampleur du défi que représente le développement durable, plus nous réussirons à amoindrir le choc de l'épuisement des ressources naturelles, celui du dérèglement climatique et l'effet délétère des pollutions rémanentes diffusant à longue distance. Il y a désormais urgence et heureusement de nombreux indices nous signalent que beaucoup d'entreprises, d'états, de collectivités, de citoyens ont désormais intégré cette exigence.

Pour l'entreprise, le développement durable est un concept dynamique qui intègre les axes économiques, environnementaux et sociaux. En intégrant le développement durable dans sa stratégie, l'entreprise effectue des arbitrages en fonction des différentes pressions à effets persuasifs ou dissuasifs qu'elle subit de la part de ses parties prenantes, avant de décider de sa politique environnementale. Cela dit, la formulation d'une politique environnementale doit s'accompagner par l'adoption des outils nécessaires au reporting et à l'évaluation de la performance environnementale.

**CHAPIRE II :**  
**COMPTABILITE**  
**ENVIRONNEMENTALE : DES**  
**OUTILS POUR AMELIORER LE**  
**MANAGEMENT**  
**ENVIRONNEMENTAL**

## **Introduction**

L'intégration des principes du DD dans les entreprises s'est concrétisée par la mise en place de SME comme moyen de pilotage de la politique environnementale. Le fonctionnement du SME nécessite un certain nombre d'outils capables de traiter les aspects environnementaux. Ce qui n'est pas le cas des systèmes d'information traditionnels.

La comptabilité environnementale (CE) apparaît alors pour remédier aux insuffisances de la comptabilité traditionnelle. S'inspirant à la fois de la comptabilité financière et de la comptabilité de gestion, elle se caractérise par un ensemble de techniques qui permettent un meilleur management environnemental, et inscrivent l'entreprise dans une logique de DD.

Le présent chapitre aborde le concept de « Comptabilité Environnementale ». La première section s'intéresse au contexte ayant favorisé l'émergence de la CE et tente d'exposer des éléments pertinents pour la définir. La seconde section traite exclusivement des techniques de CE tout en les rassemblant en deux catégories : les techniques comptables et les techniques managériales.

## **SECTION 1 : Emergence et définition de la comptabilité environnementale**

Dans sa forme la plus large, la CE peut être présentée en trois (03) niveaux<sup>1</sup> :

- Tout d'abord, il y a les systèmes internationaux, qui portent sur l'évaluation des valeurs du capital naturel sur le plan mondial et qui mesurent l'état de l'environnement et du bien-être à l'échelle de la planète, tel que le modèle « EV »<sup>2</sup> de la banque mondiale.
- Ensuite, il y a la comptabilité nationale propre aux Etats, qui couvre l'intégration des composantes environnementales dans la mesure du Produit Intérieur Brut, l'internalisation des externalités négatives, l'évaluation des variations de l'environnement naturel et des impacts des activités humaines ainsi que la comptabilisation des flux monétaires et financiers relatifs à l'utilisation des ressources naturelles et aux dépenses consenties pour la protection de l'environnement.
- Finalement, il y a la CE corporative qui se pratique au niveau des entreprises, représentée par un ensemble d'outils et de pratiques destinés à la mise en œuvre des SME. Le présent travail se consacre exclusivement à ce dernier niveau de la CE.

Cette section s'intéresse, en premier lieu, au contexte ayant favorisé l'émergence de la CE corporative avant d'expliquer comment elle s'est développée à travers l'intégration des aspects environnementaux dans la comptabilité traditionnelle. Ensuite, il s'agira d'exposer les différentes définitions qui ont été pensées pour la CE ainsi que les discussions autour de sa nature comptable et/ou managériale.

### **1. Emergence de la comptabilité environnementale**

Bien que le terme « comptabilité environnementale » puisse faire l'objet de différentes interprétations, il est généralement reconnu qu'elle ne constitue pas une nouvelle discipline à part entière, mais représente plutôt une branche émergente de la comptabilité traditionnelle<sup>3</sup>. Elle représente la partie de la comptabilité qui, même si elle ne peut être dissociée de la comptabilité financière et de la comptabilité de gestion, traite plus spécifiquement des préoccupations environnementales, c'est-à-dire cette partie du système d'information qui

---

<sup>1</sup> MICHAUD M.O., L'émergence de la comptabilité environnementale : évaluation des pratiques et des perspectives, Montréal, 2008, p. 31. Essai présenté au Centre Universitaire de Formation en Environnement en vue de l'obtention du grade de maître en environnement, p. 17.

<sup>2</sup> Ce modèle calcule la richesse d'une nation en se fondant sur la valorisation de trois capitaux : le capital financier, le capital naturel et le capital humain. La Banque Mondiale ambitionne ainsi de pouvoir dire si une nation a un développement soutenable ou non : il suffit pour cela de vérifier si d'une année sur l'autre la richesse de la nation augmente ou diminue.

<sup>3</sup> MICHAUD M.O. Op.cit. p. 18.

permet la collecte et l'analyse de données, le suivi de la performance, la prise de décisions et la reddition de comptes en matière de gestion des coûts et des risques environnementaux.

Dans ce titre, on s'intéresse d'abord au contexte ayant favorisé l'émergence de la CE. Ensuite, on explique l'évolution de l'intégration des aspects environnementaux dans la comptabilité.

### **1.1. Réalités inhérentes à l'émergence de la comptabilité environnementale**

L'apparition de la CE résulte de l'effet conjugué de deux (02) réalités. D'une part, l'incapacité des systèmes d'information comptable traditionnels à traiter les impacts environnementaux a incité la conception de nouveaux systèmes d'information qui permettent de gérer et de communiquer sur les effets environnementaux. D'autre part, on retrouve la naissance d'un cadre législatif plus contraignant au regard de la responsabilité des entreprises vis-à-vis de l'environnement, ainsi que d'une pression grandissante exercée par les parties prenantes qui imposent aux entreprises de nouveaux défis à relever en matière d'environnement.

Dans un premier lieu, on identifie les limites de la comptabilité traditionnelle. Ensuite, on analyse les facteurs légaux et socio-économiques ayant incité les entreprises à adopter la CE.

#### **1.1.1. Limites de la comptabilité traditionnelle**

Les critiques ayant dénoncé les limites de la comptabilité traditionnelle quant au traitement des impacts environnementaux tournent principalement autour de deux (02) éléments : le non traitement des externalités et l'allocation inefficace des coûts.

##### **▪ Non traitement des externalités**

Les opérations de l'entreprise peuvent avoir des répercussions sur son environnement (émission de gaz à effet de serre, pollution de l'eau, émission de déchets, etc.) qui représentent des externalités négatives. N'étant pas internalisées, aucun coût correspondant ne sera déduit des résultats comptables des entreprises.

L'exclusion de la notion d'externalité du système comptable traditionnel est justifiée par deux (02) états de fait. D'un côté, le postulat de la personnalité de l'entreprise stipulant une délimitation des frontières de l'information comptable et excluant d'office le traitement des coûts environnementaux. D'un autre côté, la difficulté d'attribuer une valeur monétaire, aux

coûts des impacts environnementaux, défavorisant l'adoption de changements dans les normes comptables permettant le traitement des externalités liées à l'environnement<sup>1</sup>.

▪ **Allocation inefficace des coûts**

Les outils traditionnels de la comptabilité ne permettent pas de produire une information adaptée aux besoins spécifiques du management environnemental. En effet, l'information environnementale se retrouve très souvent noyée dans des agrégats de coûts et de revenus, ne permettant pas de dégager les bénéfices et les pertes inhérents à la politique environnementale. Cette allocation inefficace des coûts constitue un obstacle au processus de prise de décision.

**1.1.2. Facteurs légaux et socio-économiques**

La CE prend sa source dans une combinaison de facteurs sociologiques, économiques et légaux<sup>2</sup>. Ces facteurs, représentés par un cadre législatif plus stricte et une pression grandissante des parties prenantes, ont incité les entreprises à revoir certains de leurs pratiques quant à la prise de décision et à la divulgation de l'information environnementale.

▪ **Cadre législatif plus strict**

Le contexte législatif actuel en matière d'environnement a été initié par des ententes internationales se traduisant par des déclarations, conventions, chartes et accords qui se sont rapidement multipliées. Pour se conformer à leurs engagements internationaux, les Etats nations ont adopté une série de nouvelles lois et règlements environnementaux.

Ce cadre légal plus strict a eu pour effet de contraindre les entreprises à mettre en place de nouveaux mécanismes assurant une conformité règlementaire et, dans certains cas, fournir une information fiable aux autorités sur l'impact environnemental de leurs opérations. Le système de CE est ainsi apparu comme un outil permettant de prendre des décisions plus éclairées face aux enjeux environnementaux, en plus de mettre en valeur les efforts des entreprises en termes de prévention et de protection de l'environnement.

▪ **Pression grandissante des parties prenantes**

L'entreprise est influencée par un ensemble d'intervenants (appelés parties prenantes) issus de différents milieux dans la société. Ces groupes ou individuels, internes ou externes,

---

<sup>1</sup> MICHAUD M.O., Op.cit. p. 12.

<sup>2</sup> MICHAUD M.O. Op.cit. p. 14.

tirent des bénéfices ou sont exposés à certaines formes de risques liés aux activités de l'entreprise.

Les pressions de ces parties prenantes visant l'adoption de pratiques respectueuses de l'environnement sont en constante évolution. Les consommateurs, les groupes d'intérêt et les partenaires d'affaires sont de plus en plus informés et exigeants. Les mécanismes de contrôle sont plus contraignants et ne se limitent plus aux autorités gouvernementales, ils s'étendent désormais aux actionnaires, aux créanciers et aux compagnies d'assurances. De plus, les instruments d'économie politique, tels que : les taxes vertes, les normes, les subventions et les permis négociables, sont de plus en plus mis à profit dans les stratégies gouvernementales de protection de l'environnement.

C'est dans ce contexte que l'approche des entreprises face aux problèmes environnementaux s'est vue dans l'obligation de s'adapter. En adoptant des SME visant la divulgation d'informations sur la performance environnementale, la fonction comptables interviendra pour expliquer comment l'entreprise utilise ses ressources. La mise à contribution de la comptabilité s'explique par l'importance et la crédibilité des systèmes de collecte et d'analyse d'informations qu'elle a développés, favorisant ainsi l'émergence de la CE.

## **1.2. Evolution de l'intégration des aspects environnementaux dans la comptabilité**

Traditionnellement, on considère que la comptabilité se divise en deux (02) disciplines : la comptabilité de gestion (ou de management) et la comptabilité financière<sup>1</sup>. Alors que la première, destinée aux utilisateurs internes, vise à aider les gestionnaires par la mesure et la communication d'informations d'aide à la décision, la seconde présente la situation financière de l'entreprise aux parties prenantes. L'apparition de la CE résulte de l'intégration des aspects environnementaux dans la gestion des entreprises. Pour cela, elle s'est inspirée à la fois des outils de la comptabilité de gestion et des règles de la comptabilité financière.

### **1.2.1. Environnement et comptabilité de gestion**

Du côté de la comptabilité de gestion, plusieurs outils et techniques ont été développés par des théoriciens et des techniciens. Ces outils concernent notamment l'aide à la décision et le contrôle de gestion et sont inspirés de méthodes traditionnels adaptées pour tenir compte des spécificités du domaine environnemental.

---

<sup>1</sup> MICHAUD M.O., Op.cit. p. 17.

### **1.2.2. Environnement et comptabilité financière**

Du côté de la comptabilité financière, les outils qui ont été développés dans le cadre de la CE couvrent deux (02) grandes fonctions : le traitement comptable des aspects et risques environnementaux et la communication de l'information environnementale au profit des parties prenantes externes à l'entité.

Il est à noter que les aspects environnementaux peuvent être comptabilisés dans tous les comptes des états financiers. Selon les circonstances, ils sont constatés comme actifs, passifs, produits, charges ou simplement présentés dans les notes aux états financiers.

## **2. Eléments de définition de la comptabilité environnementale**

Bien qu'il n'y ait pas de définition claire et consensuelle par la communauté des chercheurs et des praticiens qui se sont intéressés à la CE, il apparaît néanmoins, à travers une revue de littérature, que les travaux menés jusqu'à présent sont partagés entre trois (03) visions éminentes sur le rôle que devrait avoir la CE : une vision limitée, une vision essentiellement technicienne, et une vision élargie.

Par ailleurs, d'autres recherches se sont interrogées sur la nature de la CE. Les avis sont partagés entre ceux qui assimilent la CE à une innovation managériale et ceux qui la considèrent comme étant une innovation comptable.

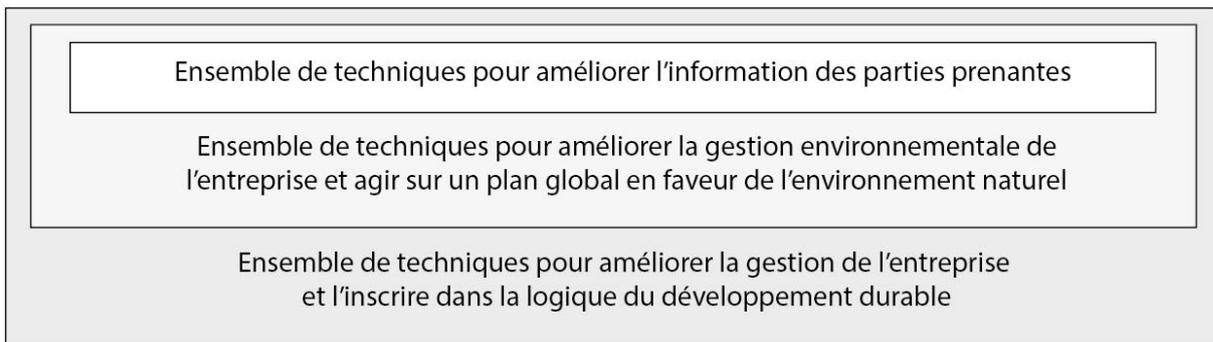
### **2.1. Rôle de la comptabilité environnementale**

LAFONTAINE<sup>1</sup> propose une définition de la CE à plusieurs niveaux qui s'emboîtent les uns dans les autres et qui s'éloignent de plus en plus des rôles traditionnels de la comptabilité. Cette vision de la CE est représentée dans la figure suivante en retenant trois (03) niveaux.

---

<sup>1</sup> LAFONTAINE J.P., Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales, Comptabilité - Contrôle – Audit Tome 9, 2003, p. 113-114.

**Figure N° 03** : Comptabilité environnementale : une définition à plusieurs niveaux



**Source** : LAFONTAINE J.P., Les techniques de la comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales, Comptabilité-Contrôle-Audit Tome 9, 2003, p.113.

Les trois (03) niveaux illustrés pour représenter la CE font référence aux trois (03) visions de la CE précédemment citées. Ces visions correspondent aux trois (03) définitions les plus citées dans la littérature.

### 2.1.1. Vision limitée

Pour MIKOL (1995), concevoir une CE, appelée aussi comptabilité verte, revient à prendre en compte systématiquement des faits liés à la protection et à la remise en état de l'environnement. Il s'agit de respecter le rôle traditionnel de la comptabilité et de rendre compte des flux et des risques environnementaux, afin de pouvoir communiquer aux parties prenantes une image fidèle de l'entreprise.

### 2.1.2. Vision technicienne

Selon CHRISTOPHE (1992), « La CE est un système d'information efficient sur le degré de raréfaction des éléments naturels liés à l'activité des entreprises, utilisable pour réduire cette raréfaction et pour informer les tiers ». L'objectif de la CE peut donc être plus ambitieux. CHRISTOPHE propose ainsi une définition de la CE qui dépasse la mission traditionnelle d'enregistrement des flux et des risques. Il s'agit de rendre compte des dommages causés à la nature par l'entreprise. La CE devient alors un outil pour améliorer les performances environnementales et pour participer à la réduction des nuisances que subit globalement l'environnement.

### 2.1.3. Vision élargie

GRAY, BEBBINGTON et WALTERS (1993) considèrent aussi que la CE est plus qu'un outil passif d'enregistrement de flux immédiats ou futurs, certains ou potentiels, mais

qu'elle est un levier pour faire évoluer les entreprises vers des activités et des stratégies qui s'inscrivent dans la logique du DD.

## **2.2. Nature de la comptabilité environnementale**

Dans le domaine de la comptabilité, un grand nombre de recherches et d'expériences ont été et sont consacrées à la CE pour décrire la finalité, les limites et la nature des techniques qui peuvent être mobilisées par les entreprises ou préconisées par les organismes en charge de la normalisation comptable (ces techniques seront détaillées par la suite). En dépit de cela, beaucoup s'interrogent sur la nature réelle de la CE, si bien que ANTHEAUME et TELLER (2001) vont jusqu'à se demander si le terme de « comptabilité » est approprié pour définir les recherches dans le champ de la CE.

Une première piste de réponse est apportée par LAFONTAINE qui s'est intéressé à la question de savoir si les techniques de CE intéressent vraiment les professionnels de la comptabilité. Les avis sont partagés entre deux (02) courants, ceux qui assimilent les techniques de la CE à une innovation managériale et ceux qui les assimilent à une innovation comptable.

### **2.2.1. La comptabilité environnementale comme innovation managériale**

Une innovation managériale est définie par ABRAHAMSON (1991) comme « un ensemble de prescriptions qui permettent de déterminer les structures et les cultures organisationnelles, aussi bien sur le plan opérationnel que stratégique »<sup>1</sup>. Trois (03) arguments permettent de dire que la CE constitue une innovation managériale :

- Elle regroupe un ensemble de techniques nouvelles. Celles-ci sont soit des recombinaisons de techniques comptables traditionnelles, soit des techniques originales dans le monde de la comptabilité (comptes verts, rubriques vertes dans l'annexe du bilan, valeur ajoutée négative...)
- Elle a une influence directe sur les pratiques managériales, en cela qu'elle intervient à chacune des étapes du fonctionnement du SME et qu'elle a une influence directe sur le mode de communication des entreprises car elle permet la diffusion d'informations environnementale.
- Elle augmente le stock de connaissance mis à la disposition des acteurs, car elle concerne de nouvelles données que la comptabilité traditionnelle ne prend pas en compte.

---

<sup>1</sup> LAFONTAINE. J.P. Op.cit. p.114.

### **2.2.2. La comptabilité environnementale comme innovation comptable**

Une innovation comptable est une innovation managériale qui a des caractéristiques supplémentaires<sup>1</sup>. Ainsi, il y a innovation comptable si l'innovation managériale est une composante du système d'information comptable et si les professionnels de la comptabilité, qu'ils soient comptables, contrôleurs de gestion, auditeurs financiers ou normalisateurs, la perçoivent comme un technique qui a modifié ou qui va modifier à terme le contenu de leurs missions, leurs pratiques et le périmètre de leur responsabilité. L'étude menée par LAFONTAINE, et ayant porté sur l'analyse des pratiques environnementales dans des organisations certifiées ISO 14001 a montré que seules quatre (04) techniques de la CE pourraient être considérées comme des innovations comptables car elles sont des composantes du système d'information comptable et relèvent de la compétence des acteurs de la comptabilité :

- La création de comptes verts ;
- La création de rubriques vertes dans l'annexe du bilan ;
- L'intégration d'informations environnementales dans le rapport annuel ;
- La mise en œuvre d'un système de budget/contrôle des dépenses environnementales.

---

<sup>1</sup> LAFONTAINE J.P. Op.cit. p. 115.

## **SECTION 2 : Techniques de la comptabilité environnementale**

Les techniques et les outils qui ont été développés pour la CE constituent un ensemble très diversifié. Une synthèse des différents travaux qui ont traité de ces techniques permet de ressortir les techniques les plus répandues et les plus développées. Celles-ci sont classées en deux (02) catégories : les techniques comptables et les techniques managériales.

### **1. Techniques comptables**

Les techniques comptables de la CE sont inspirées des règles de la comptabilité financière traditionnelle et couvrent principalement deux (02) fonctions essentielles : le traitement comptable des aspects environnementaux et la communication des informations vertes aux parties intéressées<sup>1</sup>. Ce sont, entre autres, les comptes verts, la valeur ajoutée négative et le rapport environnemental.

#### **1.1. Comptes verts**

L'appellation « comptes verts » fait référence aux comptes comptables de la comptabilité classique qui sont constitués sur la base du traitement comptable des coûts environnementaux engagés par l'entreprise. Ils peuvent s'agir de comptes d'actifs, de passifs, de produits ou de charges. Cela dit, l'identification des comptes verts à comptabiliser peut s'avérer onéreuse tant les référentiels comptables ne donnent pas toujours d'orientations claires pour le traitement comptable des dépenses environnementales.

##### **1.1.1. Comptabilisation des coûts environnementaux : actifs ou charges ?**

La principale difficulté rencontrée lors du traitement comptable des coûts environnementaux réside dans leur classification entant que charge ou entant qu'actif. En théorie, les notions de charge et d'actif sont bien définies et ne font pas l'objet d'interprétations différentes dans le cas des coûts environnementaux, puisque l'actif représente une ressource susceptible de procurer à l'entreprise un avantage économique futur alors qu'une charge est affectée dans l'exercice en cours. Or, dans la pratique, la notion d'avantage économique futur constitue une ambiguïté.

Les actifs environnementaux sont divisés en deux (02) groupes : les actifs tangibles (équipements, machinerie, etc.) et les actifs intangibles (crédits d'émission et image corporative

---

<sup>1</sup> MICHAUD M.O. Op.cit. p. 22.

associée à la performance environnementale de l'entreprise). Un actif tangible est capitalisable lorsqu'il répond à un des trois (03) critères suivants :

1. Les coûts environnementaux augmentent la capacité ou améliorent la sécurité et l'efficacité d'autres actifs détenus par l'entreprise ;
2. Les coûts contrôlent ou préviennent la contamination environnementale future ;
3. Les coûts sont engagés en préparation de la vente d'un actif dont l'entreprise veut se départir.

Le tableau suivant illustre le traitement de coûts liés à la pollution de l'air, basé sur les critères précédemment cités.

**Tableau N° 1** : Exemple de catégorisation de coûts liés à la pollution de l'air

| Coût environnemental  | Description  |
|---|--|
| Installation d'un équipement anti pollution   | → Amélioration de la sécurité de l'usine comparativement aux conditions précédant son<br>→ Réduction ou prévention de la pollution de l'air<br><b>Conclusion : Coût capitalisable selon les critères 1 et 2.</b>   |
| Paiement d'une amende suite à une infraction de la Loi canadienne sur la qualité de l'air | → N'augmente pas la capacité de l'usine, ni sa sécurité ou son efficacité<br>→ Ne contrôle ou ne prévient pas la contamination environnementale future<br><b>Conclusion : Le coût doit être passé en charge, même si l'usine est à vendre puisqu'il ne constitue pas un coût qui servira à sa vente.</b> |

**Source** : MICHAUD M.O., L'émergence de la comptabilité environnementale : évaluation des pratiques et des perspectives, Essai présenté au Centre Universitaire de Formation en Environnement en vue de l'obtention du grade de maître en environnement, Montréal, 2008, p. 49.

Le coût correspondant à l'installation d'un équipement anti-pollution répond aux deux premiers critères de traitement des actifs tangibles. L'équipement pourra donc figurer au bilan tant qu'immobilisation corporelle. A Contrario, le coût correspondant au paiement d'une amende ne satisfait aucun des trois (03) critères de traitement des actifs, et devra donc être comptabilisé tant que charge.

### 1.1.2. Comptabilisation des passifs environnementaux

La définition du passif environnemental est moins sujette à discussion que celle de l'actif environnemental. Il s'agit d'une obligation pouvant entraîner des décaissements futurs pour l'entreprise suite à des événements passés ou pour compenser une tierce partie lésée par un dommage environnemental causé par l'entreprise. A partir de cette définition, on peut faire ressortir deux (02) types de passifs environnementaux : les passifs engagés, qui sont présentés dans les états financiers ainsi que les passifs éventuels qui correspondent à des risques environnementaux, aussi appelés « éventualités », qui figurent dans les notes aux états financiers.

### 1.2. Valeur ajoutée négative

La notion de valeur ajoutée négative est fondée sur le principe que les consommations de ressources naturelles qui n'entraînent pas de coût immédiat pour l'entreprise correspondent à une destruction de la richesse écologique et doivent être mesurées afin de connaître l'impact de l'activité de l'entreprise sur l'environnement écologique. Ceci passe par la reconnaissance de l'entité que son existence engendre une dégradation de l'environnement écologique.

Concrètement, il s'agit pour l'entreprise de substituer à la notion de valeur ajoutée classique une valeur ajoutée qui prend en compte les consommations de ressources naturelles. Celle-ci se calcule comme suit :

$$\text{Valeur ajoutée nette} = \text{valeur ajoutée traditionnelle} - \text{consommation du patrimoine naturel}$$

### 1.3. Rapport environnemental

Depuis 1990, le reporting sociétal est devenu l'un des plus importants moyens de communication entre l'entreprise et son environnement<sup>1</sup>. Le rapport environnement peut être défini comme un moyen de rendre compte, aux parties intéressées, des résultats de la politique environnementale et une opportunité de communiquer sur les efforts consentis par l'entreprise en matière de protection de l'environnement.

Étant une pratique volontaire (c'est-à-dire lorsque le reporting environnemental n'est pas une obligation légale), les motivations qui poussent les entreprises à divulguer ou ne pas divulguer des informations de nature environnementale sont multiples.

---

<sup>1</sup> DAMAK-AYADI S., Analyse des facteurs explicatifs de la publication des rapports sociétaux en France, Comptabilité - Contrôle – Audit, Tome 12, 2006, p. 95.

### **1.3.1. Motivations pour divulguer l'information environnementale**

- Améliorer la capacité à suivre l'avancement de certains objectifs spécifiques ;
- Faciliter l'application d'une stratégie environnementale ;
- Apporter une meilleure connaissance des problématiques environnementales au sein de l'organisation ;
- Permettre de communiquer clairement le message corporatif autant à l'interne qu'à l'externe ;
- Améliorer la crédibilité en général grâce à une meilleure transparence ;
- Permettre de communiquer ses efforts et ses normes ;
- Apporter une image corporative positive, une identification des économies de coûts, une augmentation de l'efficacité, une amélioration des opportunités de développement d'affaire et améliore le moral du personnel.

### **1.3.2. Motivations pour ne pas divulguer l'information environnementale**

- Aucun concurrent ne publie de rapport ;
- Les clients (et le public en général) ne s'y intéressent pas, ce qui ne permet pas d'augmenter les ventes ;
- La compagnie bénéficie déjà d'une bonne réputation en ce qui concerne sa performance environnementale ;
- Il existe plusieurs autres façons de traiter des problématiques environnementales ;
- Le processus est trop onéreux ;
- Difficultés à rassembler des données cohérentes à partir de l'ensemble des opérations et à sélectionner les indicateurs adéquats ;
- Peut nuire à la réputation de l'entreprise, avoir des implications légales ou attirer l'attention des organisations environnementales.

Les noms utilisés par les entreprises pour ces rapports non financiers sont multiples, par exemple : rapport sur le développement durable, bilan social, etc. Dans la littérature comptable, on parle plutôt de triple bilan<sup>1</sup>, soit le bilan financier, social et environnemental.

## **2. Techniques managériales**

Les techniques managériales de la CE s'inspirent des outils de la comptabilité de gestion. Ce sont des techniques de management environnemental dont l'objectif est l'aide à la

---

<sup>1</sup> MICHAUD M.O. Op.cit. pp. 41-42.

prise de décision, le contrôle de gestion et l'élaboration de systèmes d'informations capables de traiter l'information verte. Ces techniques sont, entre autres, la comptabilité par activités, la comptabilité du coût complet, l'analyse du cycle de vie et l'éco-contrôle .

### **2.1. Comptabilité par activités**

La comptabilité par activités est une technique d'analyse et d'allocation des coûts environnementaux. Le besoin de recourir à cette technique est né du constat que les processus de production et les différents produits ne contribuent pas de manière égale aux coûts environnementaux engagés par une entreprise.

En effet, Certaines étapes de production génèrent des rejets plus ou moins importants par rapport à d'autres étapes, alors même que d'autres étapes encore nécessitent d'engager des coûts supplémentaires tels que la formation du personnel ou des équipements additionnels. Or, les systèmes d'information traditionnels ne permettent pas d'identifier les coûts engagés pour tel procédé de production, ou pour tel produit. Les coûts environnementaux se retrouvent noyés dans les charges indirectes au côté d'autres coûts n'ayant rien à voir avec l'environnement. Ces coûts sont ainsi répartis de manière égale entre les différents procédés et produits.

La comptabilité par activité apparaît alors comme une alternative pouvant fournir aux gestionnaires une information plus exacte et détaillée, en cela qu'elle permet de ventiler les coûts liés à l'environnement qui sont davantage diffus, moins tangibles et souvent engagés à long terme. Elle consiste à redéfinir le système de coûts pour traiter comme objets de coûts certaines activités individuelles de l'entreprise. Le principal avantage de cette technique réside dans sa capacité à accroître la compréhension du processus d'affaires et des activités pour chaque produit. En séparant les coûts environnementaux des charges indirectes et des coûts communs par produit, la comptabilité par activités révèle les activités créatrices de valeurs. Plus spécifiquement, elle vise à :

- Classer le maximum de coûts environnementaux à titre de charges directes ;
- Identifier des groupes de coûts homogènes liés aux activités de l'entreprise ;
- Puis, pour chacun des groupes de coûts homogènes, définir une base pertinente d'allocation des coûts.

Le principal défi d'une allocation appropriée des coûts environnementaux est le choix d'un inducteur de coûts pertinent<sup>1</sup> tenant compte de la nature des activités de l'entreprise et des

---

<sup>1</sup> MICHAUD M.O. Op.cit. p. 28.

impacts environnementaux générés. Dans la pratique, quatre (04) modes d'allocation sont considérés pour le traitement des problématiques environnementales :

- Volume d'émissions ou de rejets traités ;
- Toxicité des émissions ou des rejets traités ;
- Impacts environnementaux des émissions ;
- Coûts relatifs aux traitements des émissions ou des rejets.

## **2.2. Comptabilité du coût complet**

La comptabilisation du coût complet est une approche traditionnellement utilisée en comptabilité qui intègre l'ensemble des coûts liés à un produit, une ligne de produits, un procédé, un service ou une activité. Les définitions de la comptabilité du coût complet sont nombreuses. Alors que certains n'incluent que les coûts internes, d'autres considèrent l'ensemble des coûts, qu'ils soient internes ou externes à l'entreprise. On se penchera sur cette deuxième définition.

Cette technique se base donc sur une double catégorisation des coûts environnementaux, soit les coûts internes à l'entreprise et les coûts externes. Les coûts internes sont de diverses natures. Ils incluent les coûts parfois cachés (coûts de conformité, coûts préliminaires, coûts traditionnels des entreprises, coûts volontaires et frais de mise hors service), les coûts éventuels ainsi que les coûts afférents à l'image de marque et aux relations publiques<sup>1</sup>. L'évaluation de ces coûts peut se faire par plusieurs méthodes, comme celles de la comptabilité par activités ou de l'analyse du cycle de vie (qui sera abordée par la suite).

La définition et l'évaluation des coûts externes à l'entreprise présentent, pour leur part, une difficulté accrue. Les externalités sont souvent diffuses, appliquées à des biens communs et reportées dans le futur. Les informations disponibles quant aux externalités sont difficiles à obtenir et reposent principalement sur des estimations.

### **• Cas de la société Ontario Hydro**

L'un des exemples les plus connus est celui de la société Ontario Hydro, dont l'expérience dans l'implantation d'un système de coût complet pour internaliser les coûts externes environnementaux a fait l'objet de nombreuses études de cas. Avec l'adoption en 1993

---

<sup>1</sup> MICHAUD M.O. Op.cit. p. 30.

d'une politique et de principes de développement énergétique durable (DED), l'entreprise a établi la comptabilisation du coût complet comme une pierre angulaire de sa stratégie de DED.

Du côté des coûts internes, l'approche adoptée est classique. Ontario Hydro comptabilise ses dépenses environnementales en deux (02) étapes. Tout d'abord, elles sont compilées pour chaque unité d'exploitation par l'entremise des charges d'exploitation, d'administration et des dépenses en immobilisations. Par la suite, les dépenses environnementales sont classées selon six catégories pré établies :

- La gestion des matières et des déchets ;
- La gestion de l'eau ;
- La gestion de l'air ;
- La gestion de l'utilisation du sol ;
- Les approbations environnementales ;
- Le rendement énergétique.

En ce qui concerne les coûts externes, Ontario Hydro a utilisé quatre méthodes d'évaluation des actifs naturels afin d'établir une valeur monétaire aux dommages externes causés par les activités de l'entreprise. Elles sont définies au tableau suivant :

**Tableau N° 2** : Méthodes d'évaluation des actifs naturels d'Ontario Hydro

| Méthode                           | Description   |
|-----------------------------------|---|
| Méthode du prix du marché         | Méthode basée sur l'information des prix du marché  |
| Méthode des couts de déplacements | Estime la valeur des bénéfices liés à l'usage des actifs naturels                               |
| Méthode des prix hédonistes       | Evalue la variation de valeur liée à un bien d'habitation en fonction de son milieu environnant |
| Méthode d'évaluation contingente  | Estime la valeur d'un actif naturel en questionnant des individus                               |

**Source** : MICHAUD M.O., L'émergence de la comptabilité environnementale : évaluation des pratiques et des perspectives, Montréal, 2008, p. 31. Essai présenté au Centre Universitaire de Formation en Environnement en vue de l'obtention du grade de maître en environnement.

La première méthode est utilisée lorsque l'actif naturel est usuellement échangé sur le marché, et se base sur la valeur marchande (exemple : contamination de terres → valeur marchande du blé). La seconde méthode repose sur l'hypothèse que les individus manifestent

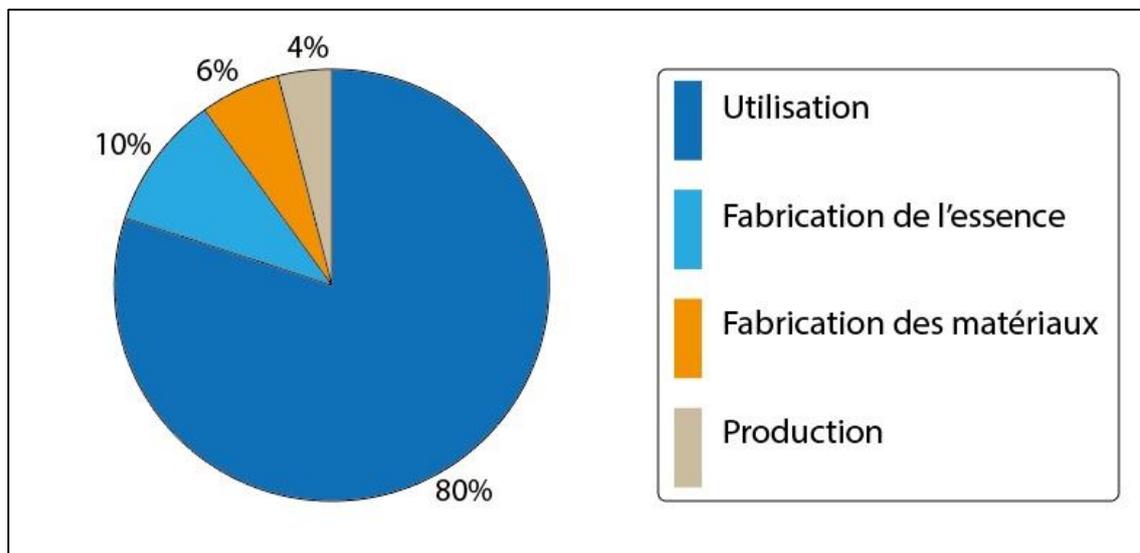
l'intensité de leur demande d'usage d'un site récréatif par l'ensemble des dépenses qu'ils engagent pour s'y rendre et pour pratiquer l'activité. La troisième méthode suppose qu'il existe un lien entre le prix d'un bien d'habitation et ses caractéristiques relatives à son environnement. La quatrième méthode se base sur une interrogation directe des individus pour estimer leur consentement à payer de l'argent pour obtenir une amélioration de l'environnement ou à recevoir de l'argent pour accepter une dégradation de l'environnement.

### 2.3. Analyse du cycle de vie (ACV)

L'ACV est un outil qui permet de suivre l'impact environnemental d'un produit tout au long de son cycle de vie, c'est-à-dire de l'extraction des matières premières jusqu'à la fin de vie, en passant par la conception, la fabrication, la distribution, la commercialisation et l'utilisation.

Ainsi, la fabrication d'un produit ne représente qu'une des étapes du cycle de vie d'un produit et optimiser cette étape sans tenir compte des autres reviendrait à négliger une partie importante des impacts environnementaux d'un produit. L'importance d'une analyse au-delà de la seule étape de fabrication d'un produit est illustrée par la figure suivante.

**Figure N° 04** : Consommation d'énergie primaire d'une Golf



**Source** : CHRISTOPHE B. et ANTHEAUME N., La comptabilité environnementale : des outils pour évaluer la performance écologique, e-theque, 2005, p.47.

La société Volkswagen a calculé que la consommation d'énergie d'une Golf tout au long de son cycle de vie était d'environ 150 MWh. 4% de cette énergie est consommée à l'étape de production, 6% à l'étape de fabrication des matériaux pour la voiture, 10% à l'étape de fabrication de l'essence nécessaire au fonctionnement de la voiture et 80% lors de l'utilisation.

L'absence d'une vue d'ensemble peut amener à réaliser des arbitrages qui auront un impact négatif à d'autres étapes du cycle de vie<sup>1</sup> (confier une opération particulièrement polluante à un sous-traitant, choisir des matériaux légers mais dont la production consomme beaucoup d'énergie ou dont le recyclage est particulièrement difficile).

Une ACV comporte quatre (04) étapes qui sont résumées dans le tableau suivant.

**Tableau N° 03** : Les quatre phases d'une ACV

| Etape   | Définition   | Contenu   |
|---|--|---|
| 1. Définition des objectifs et du champ de l'étude ( <i>Goal definition and Scoping</i> ) | Détermination des objectifs et du cadre de l'ACV   | Objectifs de l'étude<br>Champ de l'étude<br>Unité fonctionnelle<br>Besoin d'une revue critique<br>Type de communication des résultats |
| 2. Inventaire (*) ( <i>Inventory analysis</i> )   | Bilan quantitatif des flux entrant et sortant du système   | Définition du système à étudier et de ses frontières<br>Recueil des données : échanges (flux) entre le système et son environnement   |
| 3. Analyse des impacts (**) ( <i>Impact assessment</i> )                                  | Etude de l'effet potentiel des flux recensés sur l'environnement, la santé humaine et les ressources | Classification des flux<br>Caractérisation des flux<br>Normalisation des flux   |
| 4. Etude des améliorations ( <i>Improvement assessment</i> )                              | Propositions en vue de réduire l'impact du système sur l'environnement                               | Identification des options<br>Evaluation des options<br>Sélection des options   |

**Source** : CHRISTOPHE B. et ANTHEAUME N., La comptabilité environnementale : des outils pour évaluer la performance écologique, e-theque, 2005, p.52.

(\*) C'est le relevé de tous les flux de matière et d'énergie qui sont générés par l'ensemble du cycle de vie de l'objet de l'étude, depuis l'extraction des matières premières qui le composent jusqu'à l'élimination des déchets ultimes. Il s'agit bien d'un inventaire de flux, autrement dit de facteurs d'impact (Consommation d'énergie, rejets dans l'air et dans l'eau, déchets solides) et non pas d'impact sur l'environnement à proprement parler.

(\*\*) C'est lors de cette phase que les facteurs d'impact sont traduits en impacts sur l'environnement.

#### 2.4. Eco-contrôle

L'éco-contrôle propose d'adapter les outils de contrôle de gestion, comme les indicateurs de performance, le processus budgétaire ou la rémunération incitative, pour en faire des instruments de mesure et de gestion de la performance environnementale<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> CHRISTOPHE B. et ANTHEAUME N. Op.cit. p.47.

<sup>2</sup> MICHAUD M.O. Op.cit. p. 33.

L'utilisation d'indicateurs de performance environnementale (IPE) est une pratique largement employée par les entreprises. Elle leur permet d'obtenir de l'information à valeur ajoutée sur les résultats de la gestion des impacts environnementaux de leur organisation. Plus précisément, la performance environnementale présente quatre (04) dimensions :

- L'amélioration des produits et des processus ;
- Les relations avec les parties intéressées ;
- La conformité réglementaire et les impacts financiers ;
- Les impacts environnementaux et l'image de l'entreprise.

C'est à travers la troisième dimension que les IPE s'inscrivent dans une démarche de comptabilité de management environnementale, ils quantifient les conséquences économiques découlant des programmes environnementaux.

Les IPE constituent un outil d'aide à la décision pour les gestionnaires. Ils sont représentés sous la forme d'un Tableau de Bord Environnemental (TBE), qui est le principal outil de l'éco-contrôle. L'avantage principal lié à leur utilisation est qu'ils permettent de transformer des données diffuses en informations condensées pouvant être employées à plusieurs niveaux. Les IPE servent à définir des objectifs, à évaluer l'amélioration de la performance dans le temps et à se comparer avec les autres. Ils offrent également un outil de contrôle de gestion stratégique et opérationnel et peuvent être utilisés comme instruments de communication efficaces.

Il existe un certain nombre de modèles différents guidant le développement d'IPE. Parmi les plus connus, il y a ceux de l'Organisation internationale de normalisation (ISO) et de la Global Report Initiative (GRI). La norme ISO 14031, une composante de la famille des normes ISO 14000, est entièrement dédiée à la performance environnementale. Elle propose trois types d'IPE :

- Indicateurs de condition environnementale (ICE) ;
- Indicateurs de performance opérationnelle (IPO) ;
- Indicateurs de performance de management (IPM).

Pour sa part, la GRI présente 30 indicateurs répartis en neuf (09) catégories : intrants, énergie, eau, biodiversité, émissions, effluents et rejets, produits et services, conformité réglementaire, transport et général.

▪ **Cas de la Norsk Hydro Canada**

Reconnue pour ses actions concrètes en matière de protection de l'environnement, la compagnie Norsk Hydro Canada, qui fabrique du magnésium de première fusion dans ses installations de Bécancour, a développé et mis en application avec succès des IPE. Ses coûts environnementaux provenant à 80% du gaspillage de ressources, l'entreprise a mis sur pied un IPE nommé FEED, soit la perte de matières premières dans les effluents (F), les émissions (E), l'énergie (E) et les déchets (D). En multipliant le coût des ressources achetées ou produites par la quantité de ressources perdues, elle est arrivée à chiffrer le coût des inefficiences. Ce programme a permis d'économiser 4 000 \$ par jour en 2003.

Au niveau du processus budgétaire, les aspects pris en compte sont le suivi des revenus et les coûts liés à l'environnement ainsi que l'évaluation des investissements environnementaux. Le contrôle des aspects financiers attribués à l'environnement visent ainsi à réaliser des économies et à arbitrer entre différents projets d'investissements.

## **Conclusion**

Face aux insuffisances des systèmes d'information traditionnelles en matière de traitement des aspects environnementaux et à l'évolution croissante des contraintes réglementaires et de la pression des parties prenantes, la CE a émergé pour constituer une branche nouvelle de la comptabilité en se constituant un cadre conceptuel propre à sa vocation.

Les attentes à l'encontre de la CE allant croissantes, théoriciens et praticiens se sont adonnés au développement de nouvelles techniques permettant la collecte, le traitement et la diffusion de l'information environnementale ; et ce en s'inspirant des outils traditionnels de la comptabilité et du management.

Phénomène nouveau mais à l'importance grandissante, la CE pose des défis particuliers à la profession comptable par les questions éthiques qu'elle soulève. Dans certains pays, les recherches ont commencé à porter leurs fruits, et de nouvelles normes et outils viennent enrichir les référentiels comptables et aider les professionnels de la comptabilité. La question est maintenant de savoir si les professionnels de la comptabilité dans les pays en voie de développement, notamment en Algérie, qu'ils soient praticiens, enseignants, chercheurs, ou normalisateurs, parviendront-ils à suivre l'exemple de ceux qui ont réussi et à relever ces défis.

**CHAPIRE III :**  
**ETUDE PRATIQUE SUR LA**  
**CONTRIBUTION DE LA**  
**COMPTABILITE**  
**ENVIRONNEMENTALE AU**  
**MANAGEMENT**  
**ENVIRONNEMENTAL AU SEIN**  
**DE L'EPB**

## **Introduction**

Les résultats de la recherche documentaire présentés dans la partie théorique ont permis de cerner les concepts clés relatifs au champ de la recherche. Ces concepts constituent un cadre théorique pour appuyer l'étude pratique et apporter les premiers éléments de réponse à la problématique de la recherche.

L'étude pratique est réalisée au niveau de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa (EPB), chargée de la gestion des activités portuaires dans la wilaya de Bejaïa. Cette entreprise dispose d'un Système de Management Intégré (SMI) pour le pilotage de sa politique QHSE (Qualité, Hygiène, Sécurité et Environnement).

Ce chapitre pratique compte deux sections. La première vise à cerner le cadre de l'étude et intègre une présentation de l'EPB ainsi que des informations descriptives relatives à la méthodologie adoptée. La seconde section, quant à elle, se consacre à la présentation et à l'analyse des résultats obtenus.

## **SECTION 1 : Cadre de l'étude**

Cette section fournit les informations nécessaires pour prendre connaissance du cadre de l'étude ainsi que de la méthodologie adoptée. On présente les aspects clés de l'organisme dans lequel a été menée l'étude empirique avant d'exposer la démarche et les outils de la recherche.

### **1. Présentation de l'EPB**

Le port de Bejaïa joue un rôle très important dans les transactions internationales vu sa place et sa position géographique. Aujourd'hui, il est classé deuxième (02) port d'Algérie en marchandises générales et troisième (03) port pétrolier. Il est également le premier port du bassin méditerranéen certifié ISO 9001 pour l'ensemble de ses prestations, et à avoir ainsi installé un système de management de la qualité. L'EPB a connu d'autres succès depuis, elle est notamment certifiée à la Norme ISO 14001 et au référentiel OHSAS 18001<sup>1</sup>, respectivement pour l'environnement et l'hygiène et sécurité au travail. Dans ce qui suit, on présente l'historique, les missions et les activités, l'organisation structurelle et le marché de l'EPB.

#### **1.1. Historique<sup>2</sup>**

Le décret n°82-285 du 14 Août 1982 publié dans le journal officiel n° 33 porta création de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa ; conformément aux principes de la charte de l'organisation des entreprises, aux dispositions de l'ordonnance n° 71-74 du 16 Novembre 1971 relative à la gestion socialiste des entreprises et les textes pris pour son application à l'endroit des ports maritimes.

L'entreprise, réputée commerçante dans ses relations avec les tiers, fut régie par la législation en vigueur et soumise aux règles édictées par le susmentionné décret.

Pour accomplir ses missions, l'EPB remplaça l'Office National des Ports (ONP), la Société Nationale de Manutention (SO.NA.MA) et pour partie à la Compagnie Nationale Algérienne de Navigation (CNAN).

---

<sup>1</sup> Le Système de management de la santé et la sécurité au travail OHSAS 18001 est un référentiel international pour le Management de la Santé et la Sécurité au Travail. Il fournit un cadre de travail aux organisations désireuses de maîtriser les aspects de Santé/Sécurité, de garantir leur conformité réglementaire et d'améliorer continuellement leurs performances.

<sup>2</sup> Les informations relatives à l'historique sont fournies par la documentation interne de l'entreprise.

Elle fut dotée par l'Etat, du patrimoine, des activités, des structures et des moyens détenus par l'ONP, la SO.NA.MA et de l'activité Remorquage, précédemment dévolue à la CNAN, ainsi que des personnels liés à la gestion et au fonctionnement de celles-ci.

Dans le cadre des réformes économiques, l'EPB est transformée en Entreprise Publique Economique, Société par Actions (EPE-SPA) depuis le 15 Février 1989. Son capital social fut alors fixé à dix millions (10.000.000) de dinars algériens. Actuellement, il a été ramené à un milliard sept cent millions (3.500.000.000) de dinars algériens, détenues à 100% par la Société de Gestion des Participations de l'Etat «Ports », par abréviation « SOGEPORTS ».

## 1.2. Missions et activités<sup>1</sup>

Les principales missions de l'EPB peuvent être résumées et présentées brièvement comme suit :

- La gestion, l'exploitation et le développement du domaine portuaire ;
- Assurer les prestations commerciales, à savoir le remorquage, la manutention et l'aconage ;
- Assurer la police et la sécurité portuaire dans la limite géographique du domaine public portuaire.

Par ailleurs, les principales activités de l'EPB sont au nombre de cinq (05) :

- **Acheminement des navires de la rade vers le quai** : Dans certains cas exceptionnels d'arrivée massive en rade, les navires restent en attente dans la zone de mouillage (rade) jusqu'à obtention de l'autorisation de rejoindre un poste à quai. L'acheminement des navires se fait par des opérations d'aide à la navigation identifiée par le remorquage, le pilotage et le lamanage.
- **Remorquage** : Consiste à tirer ou à pousser le navire, pour effectuer les manœuvres d'accostage, de déhalage ou d'appareillage du navire. Il consiste également à effectuer les opérations de convoyage et d'aide dans l'exécution d'autres manœuvres.
- **Pilotage** : Consiste à assister le commandant dans la conduite de son navire à l'intérieur du port. Il est assuré de jour comme de nuit et est obligatoire à l'entrée et à la sortie du navire.
- **Lamanage** : Consiste à amarrer ou désamarrer le navire de son poste d'accostage.
- **Manutention et aconage des marchandises** : Ces opérations sont assurées de jour comme de nuit. Elles consistent en :

---

<sup>1</sup> Réalisé à partir des documents fournis par la Direction Audit et Management.

- Les opérations d'embarquement et de débarquement des marchandises.
- La réception des marchandises.
- Le transfert vers les aires d'entreposage, hangars, terre-pleins et ports secs.
- La préservation ou la garde des marchandises sur terre-pleins ou hangar et hors port.
- Le pointage des marchandises.
- La livraison aux clients.

En plus de ses activités principales, l'EPB fournit également d'autres prestations aux navires et aux clients, telles que :

- L'enlèvement des déchets des navires et l'assainissement des postes à quai.
- Le pesage des marchandises (ponts bascules).
- La location de remorqueurs ou vedettes pour l'avitaillement des navires, le transport de l'assistance médicale ou encore l'assistance et le sauvetage en haute mer.

### **1.3. Organisation structurelle**

L'organisation structurelle de l'EPB illustrée par l'organigramme<sup>1</sup> permet d'identifier les différentes structures organisationnelles ainsi que les relations de dépendance hiérarchique au sein de l'organisation.

La Direction Générale (DG) représente le plus haut niveau hiérarchique de l'entreprise. Le deuxième niveau est constitué de deux structures parallèles qui dépendent directement de la DG, ce sont la Direction Générale Adjointe Opérationnelle (DGAO) et la Direction Générale Adjointe Fonctionnelle (DGAF).

La DGAO est composée des directions opérationnelles. Ce sont les structures en charge des activités sur le terrain et étant en relation directe avec les clients. Elles sont au nombre de cinq (05) directions et un (01) département : la Direction Manutention et Acconage (DMA), la Direction Domaine et Développement (DDD), la Direction Remorquage (DR), la Direction Logistique (DL), la Direction Capitainerie (DC) et le département des marchés.

La DGAF est une structure de soutien aux structures opérationnelles. Elle est chargée des tâches administratives et abrite cinq (05) directions et deux (02) départements : la direction des ressources humaines, la direction des zones logistiques extra portuaires, la Direction des Finances et de la Comptabilité (DFC), la direction des systèmes d'information (DSI), la

---

<sup>1</sup> Voir annexe N° 2.

Direction Audit et Management (DAM), le département marketing et le département des affaires juridiques.

Le champ de notre étude s'étendant principalement sur la DAM et la DFC, il apparaît approprié de s'intéresser de plus près à ces deux (02) structures.

### **1.3.1. Direction audit et management**

La principale mission de la DAM est la mise en œuvre, le maintien et l'amélioration continue du SMI. Elle élabore les plans des projets et les indicateurs de mesure. Par ailleurs, elle est également chargée de :

- L'animation et la coordination de toutes les activités des structures dans le domaine QHSE.
- La contribution à l'instauration et au développement d'une culture HSE (Hygiène, Sécurité et Environnement) au sein de l'entreprise et de la communauté portuaire.
- La contribution dans des actions de sensibilisation et de formation à la prévention des risques de pollution, à la protection de l'environnement et de la santé des travailleurs et à l'intervention d'urgence.
- L'audit interne de l'ensemble des activités de l'entreprise.

### **1.3.2. Direction des finances et de la comptabilité**

Les principales missions de la DFC sont résumées à travers les points suivants :

- La tenue de la comptabilité.
- La tenue des inventaires.
- La gestion de la trésorerie (dépenses, recettes et placements).
- Le contrôle de gestion (comptabilité analytique et contrôle budgétaire).

## **1.4. Marché de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa : clients et zones géographiques**

L'hinterland direct du port de Bejaïa, qui s'étend sur un rayon de 250 Km, compte un peu plus de 12 millions d'habitants, répartis sur 10 wilayas ou départements. C'est la zone la plus dense du pays en matière de branches d'activités économiques, tant industrielles que commerciales. Plusieurs projets d'envergures nationales sont en cours de réalisation ou projetés dans le cadre d'un plan national global de développement.

Le marché du port peut être segmenté selon plusieurs critères, donnant lieu à plusieurs typologies différentes. On retiendra deux (02) principaux critères de segmentation du marché, à savoir, les clients et les zones géographiques.

#### **1.4.1. Clients**

De par sa position géographique et son label qualité, l'EPB détient un portefeuille client très diversifié. Ses principaux clients sont :

- Les Transitaires<sup>1</sup> représentant les opérateurs économiques dans les opérations d'import/export.
- Les chargeurs et les réceptionnaires de marchandises générales.
- Les industriels opérant dans divers secteurs d'activité implantés au niveau du port et sur le territoire national.
- Les passagers de la ligne Bejaïa / Marseille.
- Les commandants de navires en escale au port.

#### **1.4.2. Zones géographiques**

Le marché peut être segmenté en trois (03) zones principales qui constituent l'arrière-pensée du port : le segment de l'Algérois, le segment des Hauts plateaux et le segment de la Soummam. Ces trois segments comptent plusieurs zones industrielles et zones d'activité dont les plus importantes sont :

- Les zones de Rouiba, Réghaia et Corso dans le segment de l'Algérois.
- Les zones industrielles de Setif, El- Eulma, M'sila et Borj Bou Arréridj dans le segment des hauts plateaux.
- Les zones industrielles d'Akbou, d'El Kseur et de Bejaïa dans le segment de la Soummam.

### **2. Méthodologie de la recherche**

La présente recherche s'intéresse aux pistes d'amélioration du management environnemental par la sollicitation de la compétence comptable. Le cas étudié est celui de l'EPB, EPE-SPA algérienne chargée de la gestion des activités portuaires au niveau du port de Bejaïa. L'entreprise dispose d'un SMI certifié ISO 14001 pour le management environnemental.

A travers une revue de littérature exposée dans les deux (02) précédents chapitres, on a pu apporter les premiers éléments de réponse aux questions de recherche. Pour pouvoir affirmer

---

<sup>1</sup> Les transitaires sont des intermédiaires prenant en charge, pour le compte d'une entreprise exportatrice ou importatrice, les opérations liées à la logistique.

ou infirmer nos hypothèses, nous complétons le travail avec une étude empirique sur le terrain, en adoptant une démarche en deux étapes :

- L'objet de la première étape est l'identification des limites du management environnemental au sein de l'EPB. Pour ce faire, il nous faut d'abord isoler la composante « environnement » du SMI en retenant uniquement les éléments du Programme de Management Environnemental (PMEn) (Risques, actions et objectifs environnementaux).

L'identification de ces limites se fera d'une part, à travers des entretiens avec le principal acteur engagé dans le management environnemental, à savoir le responsable du département QHSE et, d'autre part, par l'observation et l'analyse des méthodes et des pratiques de gestion inhérentes au SME.

- La deuxième étape est une enquête par questionnaire<sup>1</sup> auprès des comptables de l'EPB au sens large (comptables, contrôleurs de gestion et financiers). Cette enquête est inspirée de l'étude menée par BEBBINGTON, GRAY, THOMSON et WALTERS (1994)<sup>2</sup>. Elle vise à étudier la possibilité d'améliorer le management environnemental par la contribution des comptables. Le questionnaire utilisé comporte trois parties :

La première partie comporte quatre (04) questions permettant de récolter des données sur le sexe, la catégorie d'âge, l'intitulé du poste et l'ancienneté des enquêtés.

La deuxième partie vise à évaluer la connaissance des concepts relatifs à la gestion environnementale ainsi que l'utilisation, par les comptables de l'EPB, de dix (10) outils et techniques de CE parmi les plus cités dans la littérature.

Enfin, la troisième partie permet de mesurer l'attitude des comptables de l'EPB face aux enjeux de la CE. Pour ce faire, nous avons utilisé la grille de BEBBINGTON et al. (1994)<sup>3</sup> qui mesure cette attitude sur la base de vingt (20) items. Pour chaque item, les répondants réagissent en choisissant une (01) modalité parmi les cinq (05) suivantes : Pas du tout d'accord, Pas vraiment d'accord, ne sais pas, Plutôt d'accord et Tout à fait d'accord.

Les items sont ensuite rassemblés dans des groupes d'items traitant le même thème. Puis, chaque groupe d'items est associé à un indicateur. Quatre (04) indicateurs sont étudiés :

---

<sup>1</sup> Le questionnaire est présenté à l'annexe N° 3.

<sup>2</sup> BEBBINGTON, GRAY, THOMSON et WALTERS « Accountants' and environmentally-sensitive Accounting », *Accounting and Business Research*, 1994.

<sup>3</sup> Idem.

- Les excuses pour ne pas adopter la comptabilité environnementale (items 1 à 5 ; 20)
- L'attitude positive concernant la comptabilité environnementale (items 6 à 12)
- L'attitude face au rôle du contrôle des tiers (items 13 à 15)
- L'attitude face à la normalisation de la comptabilité environnementale (items 16 à 19)

La diffusion du questionnaire s'est faite en date du 22 avril 2017 par l'intermédiaire du directeur des finances et de la comptabilité, qui s'est chargé de répartir le document sur l'ensemble des personnes concernées par l'enquête au sein de sa direction.

La collecte des réponses s'étendait du 25 avril au 11 mai 2017. Au total, sur les 12 questionnaires distribués, on a eu un retour de huit (08) réponses qui ont toutes été admises pour analyse dans le cadre de cette étude.

## **SECTION 2 : Résultats de l'étude empirique**

Notre étude empirique étant composée de deux étapes distinctes, cette section est composée de deux parties qui présentent les résultats respectifs de chaque étape.

La première partie est consacrée à la première étape, traitant des limites du management environnemental. L'identification de ces limites nécessite d'abord de séparer les aspects environnementaux des autres aspects du SMI, ceci dans le but de pouvoir analyser les pratiques en matière de management environnemental indépendamment du management de la qualité, de l'hygiène et de la sécurité.

Dans la seconde partie, nous présentons les résultats de l'enquête par questionnaire en analysant séparément l'attitude des comptables face aux enjeux environnementaux, les connaissances des concepts relatifs à la gestion environnementale et l'utilisation par les comptables de l'EPB des outils et des techniques de CE.

### **1. Isolation des aspects environnementaux et identification des limites du SME.**

Afin de traiter la problématique générale de notre recherche, nous l'avons décortiquée en plusieurs sous-questions de recherche. Dans la première question de recherche, nous nous sommes interrogés sur les limites du management environnemental au sein de l'EPB.

L'identification de ces limites constitue une étape importante qui détermine la manière avec laquelle sera menée la suite de notre étude. En effet, la détermination des pistes d'amélioration du management environnemental nécessite de connaître préalablement les points faibles et les lacunes qui lui sont rattachées pour pouvoir administrer, par la suite, un remède adéquat.

#### **1.1. Isolation des aspects environnementaux du management**

Le management environnemental au sein de l'EPB est une composante du Système de Management Intégré QHSE. Ainsi, l'identification des risques, actions et objectifs environnementaux nécessite l'isolation de la composante « environnement » des autres composantes du SMI.

A partir de la dernière mise à jour du Programme de Management Intégré (PMI) annuel, nous séparons l'ensemble des actions destinées à corriger une conséquence induite par un risque environnemental des autres actions du PMI relatives à la qualité, l'hygiène et la sécurité au travail. Pour ce faire, on adopte une démarche en trois (03) étapes : identification des risques et

des impacts environnementaux, détermination des actions et des objectifs environnementaux et Calcul du taux de réalisation du PMEn.

### 1.1.1. Identification des risques et des impacts environnementaux

La première étape consiste à identifier, à partir de l'organigramme de l'entreprise, les différentes structures dont l'activité est susceptible d'engendrer un impact sur l'environnement naturel. Ensuite, pour chaque structure, on détermine les processus qui donnent lieu à un risque environnemental. Les éléments ainsi identifiés sont présentés dans le tableau suivant :

**Tableau N° 4** : Risques et impacts environnementaux engendrés par les activités de l'EPB.

| Structure | Processus  | Risques environnementaux  | Conséquence  |
|-----------|--|---|--|
| DMA       | Chargement / Déchargement des marchandises       | Déversement de la marchandise / prolifération des déchets (avaries, rebuts de bois, emballages) /déperdition d'huile                        | Insalubrité des terre-pleins et des hangars  |
| DL        | Maintenance des engins de manutention            | Mélange entre les différents déchets  | Contamination du sol / Pollution du plan d'eau   |
|           | Exploitation des engins de manutention           | Déversement d'huiles et de gasoil<br>Traitement non approprié des eaux rejetées   | Contamination du sol<br>pollution du plan d'eau  |
| DR        | Maintenance navale                               | Non tri des déchets de la maintenance   | pollution du plan d'eau  |
|           |  | Déversement des huiles à l'entreposage des fûts d'huiles  | Pollution du plan d'eau  |
| DDD       | Assainissement des infrastructures               | Déversement de marchandises et déchets sur les quais et dans le plan d'eau / perturbation de l'évacuation des déchets / non tri des déchets | Pollution du plan d'eau  |
|           | Entretien des superstructures et infrastructures | Prolifération des déchets de tous genres / déversements d'huiles  | Non-respect des exigences environnementales / clauses contractuelles avec les sous-traitants     |
|           | Développement du domaine                         |   | Contamination du sol / pollution de l'air et de l'eau  |
|           | Exploitation du domaine                          | Déperditions d'eau douce (potable)  | Incapacité à satisfaire la demande client / détérioration de l'infrastructure / gaspillage d'eau |
| DSI       | Gestion des infrastructures informatiques        | Non traitement spécifique du matériel réformé ou en fin de vie (comme déchet spécial dangereux)   | Mise en décharge comme un déchet banal : contamination du sol                                    |

**Source :** Réalisé à partir du Programme de Management Intégré fourni par le département QHSE.

L'essentiel des risques environnementaux engendrés par les activités de l'EPB sont évidemment liés aux processus que l'on retrouve au niveau des directions opérationnelles. Les activités les plus polluantes se situent au niveau de la DDD et de la DL.

Par ailleurs, les conséquences environnementales les plus récurrentes sont celles qui sont en rapport avec la pollution du plan d'eau. En effet, sur les dix (10) risques environnementaux majeurs identifiés, six (06) ont un impact nocif sur le plan d'eau (pollution du plan d'eau).

On remarque également que, souvent, des déchets de tous genres ne sont pas traités convenablement. Les déchets engendrés par les activités de manutention, d'assainissement et de maintenance ne font pas l'objet d'un tri, ils sont mélangés entre eux et se propagent dans les hangars, les espaces de stockage, les quais et aux abords du plan d'eau. D'autres déchets spéciaux dangereux, en l'occurrence l'équipement informatique réformé ou en fin de vie, sont stockés et engendrent une contamination du sol.

### 1.1.2. Actions et objectifs environnementaux

Pour éliminer ou atténuer l'impact environnemental, des actions sont préconisées par la DAM. Pour chaque action sont définis un objectif à atteindre, une échéance et une estimation du coût. Ces éléments sont repris dans le tableau suivant :

**Tableau N° 5** : Actions destinées à atténuer l'impact environnemental

| Structure | Action   | Objectif  | Coût (kDa)                 |
|-----------|--|---|----------------------------|
| DMA       | 1. Acquisition d'outillage de manutention adapté aux spécificités des marchandises                                       | Réduction des déperditions lors de la manutention       | 16400                      |
|           | 2. Former et sensibiliser les intervenants aux techniques de manutention   | Réduction des déperditions de déchets et d'huiles       | Budget de formation annuel |
|           | 3. Renouvellement du parc engin  |   | Budget annuel              |
| DL        | 4. Relancer la commune pour la prise en charge des chiffons de sciure souillés d'huiles (projet gestion des déchets)     | Conformité réglementaire                                | /                          |
|           | 5. Rappeler l'obligation de respecter les dispositions procédurales  | Eviter tout déversement d'huiles et de gasoil par terre | /                          |
|           | 6. Faire un diagnostic et apporter les actions correctives adéquates pour le bon fonctionnement du bassin de décantation | conformité réglementaire                                |                            |

|     |  |   |                            |
|-----|--|---|----------------------------|
| DR  | 7. Améliorer le tri des déchets de l'atelier (projet gestion des déchets)  | Tri et gestion des déchets  | /                          |
|     | 8. Acquérir des bacs de rétention pour l'entreposage des fûts d'huiles   | Eviter tout déversement d'huiles  | 4000                       |
| DDD | 9. Former / sensibiliser les intervenants dans le domaine de l'environnement   | Compétence et qualification opérationnelle  | /                          |
|     | 10. Acquérir des équipements et outillage de manutention appropriés  | Réduction des déchets sur les quais et terre-pleins   | 13000                      |
|     | 11. Initier un projet de gestion des déchets   | Tri et gestion des déchets  |                            |
|     | 12. Formation / sensibilisation des intervenants   | Compétence et qualification opérationnelle  | Budget de formation annuel |
|     | 13. Formation et sensibilisation des intervenants / multiplier les visites et contrôles des chantiers                                | Compétence et qualification opérationnelle des sous-traitants par la sensibilisation à la politique environnementale de l'EPB | /                          |
|     | 14. Réfection du réseau vétusté / mise en place des robinets à pousoirs  | Réduction des déperditions de l'eau douce   | 4000                       |
| DSI | 15. Engager une démarche pour trouver un repreneur du matériel informatique réformé / Intégrer dans le projet de gestion des déchets | Traitement spécifique des déchets électroniques et informatiques  | /                          |

**Source :** Réalisé à partir du Programme de Management Intégré fourni par le département QHSE.

Au total, quinze (15) actions ont été établies par la DAM dans le but d'éliminer ou d'atténuer les impacts environnementaux engendrés par les activités notamment opérationnelles. La DDD et la DL sont concernées respectivement par six (06) et trois (03) actions.

De plus, un projet global de gestion des déchets a été initié afin de permettre un traitement adéquat pour chaque type de déchet et ainsi réduire leur impact nocif sur l'environnement. Ainsi, ce projet permettra un traitement spécifique des déchets électroniques et informatiques en tant que déchets spéciaux dangereux.

Cependant, on note que dans certains cas, les informations relatives au coût des actions sont manquantes. Ceci laisse entrevoir les difficultés rencontrées lorsqu'il s'agit de faire des estimations financières relatives aux dépenses environnementales. Cette supposition est d'ailleurs confirmée par le responsable QHSE lors d'un entretien : celui-ci reconnaît que l'estimation du coût d'une action est souvent approximative et n'est pas calculée suivant des méthodes comptables. Il dénonce par ailleurs l'absence d'une comptabilité analytique efficace

apte à traiter les dépenses environnementales engagées. Cette lacune dont souffre le SME pourrait constituer l'une des pistes d'amélioration par la contribution de la comptabilité.

### 1.1.3. Taux de réalisation du programme de management environnemental

Le taux de réalisation du PMEn est donné par la moyenne des taux de réalisation des actions environnementales. Ces derniers sont estimés avec l'aide du responsable du département QHSE en date du 9 mai 2017. Le tableau ci-dessous reprend le calcul du taux de réalisation du PMEn ainsi que les taux de réalisation des actions environnementales pour chaque structure :

**Tableau N° 6** : Taux de réalisation du PMEn

| Direction                   | Action | Taux de réalisation par action | Taux de réalisation par structure |
|-----------------------------|--------|--------------------------------|-----------------------------------|
| DMA                         | 1      | 100%                           | 100%                              |
|                             | 2      | 100%                           |                                   |
|                             | 3      | 100%                           |                                   |
| DL                          | 4      | 10%                            | 43%                               |
|                             | 5      | 100%                           |                                   |
|                             | 6      | 20%                            |                                   |
| DR                          | 7      | 10%                            | 55%                               |
|                             | 8      | 100%                           |                                   |
| DDD                         | 9      | 15%                            | 50%                               |
|                             | 10     | 100%                           |                                   |
|                             | 11     | 10%                            |                                   |
|                             | 12     | 15%                            |                                   |
|                             | 13     | 100%                           |                                   |
|                             | 14     | 60%                            |                                   |
| DSI                         | 15     | 15%                            | 15%                               |
| Taux de réalisation du PMEn |        | <b>57%</b>                     |                                   |

**Source :** Réalisé à partir du Programme de Management Intégré fourni par le département QHSE.

Sur les quinze (15) actions initiées, seulement sept (07) ont été complètement achevées à la date d'échéance. Tandis que le taux d'avancement des actions non-achevées varie entre 10% et 20%.

Le taux moyen de 57% donne une idée très sommaire sur l'état d'avancement du PMEn, mais ne reflète pas réellement la performance environnementale de l'EPB. En effet, la méthode de calcul adoptée suppose qu'il n'y a pas de disparité entre les différentes actions ; c'est-à-dire

qu'on émet la supposition selon laquelle toutes les actions contribuent de manière égale à l'avancement du PMEn, indépendamment des dépenses qu'elles engendrent, de la nature ou de la dangerosité du risque environnemental auquel elles répondent ou encore du temps nécessaire à leur réalisation. Autrement dit, il n'y a pas d'actions plus importantes que d'autres.

Par ailleurs, on remarque que les actions achevées sont celles qui concernent l'acquisition de matériel (actions 1, 3, 8 et 10) ainsi que les formations du personnel et les « rappels à l'ordre » (actions 2, 5 et 13). Alors que les projets et les tâches d'envergure plus importante qui nécessitent la collaboration de plusieurs acteurs, tels que le projet de gestion des déchets, ont du mal à avancer (taux d'avancement oscillant entre 10% et 20%).

Ce phénomène s'explique, selon le responsable QHSE, par un manque de coordination des efforts et l'insensibilité de certains intervenants aux enjeux environnementaux. La difficulté d'asseoir une culture environnementale au sein de l'EPB fait que l'environnement soit un enjeu de moindre importance comparé aux autres aspects du SMI (qualité, hygiène et sécurité).

Autre constatation, les structures qui engendrent le plus de nuisance à l'égard de l'environnement, à savoir la DDD et la DL, sont aussi celles qui présentent les taux d'avancements les plus modestes (respectivement 50% et 43%). Cet état de fait laisse à penser que l'EPB n'a, à priori, pas pour priorité de gérer ses activités les plus polluantes en premier.

## **1.2. Limites du système de management environnemental**

L'identification des limites du SME est une étape importante de notre étude, car elle permet de déceler les lacunes et les faiblesses auxquelles on pourra, par la suite, porter remède par la contribution de la comptabilité.

Les dites limites sont identifiées à travers, d'une part, des entretiens avec le responsable QHSE et, d'autre part, nos observations et nos constatations tout au long de notre stage pratique. Les résultats ainsi obtenus nous ont permis de lister trois (03) principales limites du SME :

### **1.2.1. Positionnement hiérarchique**

Le principal obstacle qui obstrue le bon fonctionnement du SME est la position qu'occupe le département QHSE dans la hiérarchie de l'entreprise. En effet, le département QHSE se situe au sein de la DAM, elle-même dépendante de la DGAO, laquelle est rattachée à la DG. Ce positionnement à un niveau hiérarchique aussi bas prive le département QHSE de l'autorité lui permettant de mobiliser et d'allouer les ressources et les compétences nécessaires au déploiement de la politique environnementale de l'entreprise. Le responsable QHSE estime

d'ailleurs que « à moins que le département QHSE et le contrôle de gestion ne soient directement rattachés à la direction générale, le SME ne pourra pas fonctionner correctement ».

### **1.2.2. Absence d'une culture de développement durable**

Comme pour n'importe quelle autre démarche, notamment celles entreprises sur la base du volontariat, la réussite de la démarche RSE au sein de l'EPB nécessite la collaboration de tous les acteurs au niveau de l'organisation. La sensibilité aux enjeux de DD doit se répandre sur l'ensemble des personnes. Or, force est de constater que la *culture du développement durable* n'est pas suffisamment encrée dans les esprits au sein de l'organisation de l'EPB, aussi bien au niveau opérationnel qu'au niveau stratégique.

### **1.2.3. Absence d'outils de mesure et de contrôle**

Les acteurs chargés du management environnemental au sein de la DAM ne disposent ni des outils d'aide à la décision qui permettent de mesurer les coûts, les risques et les possibilités actuelles liés à l'environnement, ni des outils de contrôle de gestion environnemental qui leur permettraient de mieux évaluer les impacts de leurs décisions et de leurs stratégies en matière d'environnement. L'absence de ces outils rend très difficile, voire impossible, la collecte, la production et la diffusion en interne de l'information environnementale.

Certaines techniques développées par la CE, notamment celles inspirées de la comptabilité managériale, se veulent être des techniques de management environnemental dont l'objectif est l'aide à la prise de décision, le contrôle de gestion et l'élaboration de systèmes d'information capables de traiter l'information verte.

On estime que la contribution des comptables et des contrôleurs de gestion à l'amélioration du management environnemental peut se faire à travers la mise à profit de leurs compétences pour la mise en place d'une CE au sein de l'EPB.

## **2. Utilisation des outils de comptabilité environnementale et attitude des comptables de l'EPB face aux enjeux environnementaux**

L'enquête par questionnaire auprès des comptables de l'EPB a permis de récolter des données sur l'attitude vis-à-vis de la CE et de ses enjeux ainsi que la connaissance des outils de CE.

## **2.1. Caractéristiques de l'échantillon**

A travers la première partie du questionnaire, on a obtenu des données relatives au sexe, à l'âge et à l'ancienneté.

Sexe : l'échantillon se compose de huit (08) individus au total, dont six (06) femmes (75%) et deux (02) hommes (25%). Il s'agit d'un échantillon largement féminin.

Age : les enquêtés sont tous âgés de 30 à 50 ans. Quatre (04) personnes sont âgées de 30 à 39 ans ; quatre (04) autres sont âgées de 40 à 50 ans.

Ancienneté : Tous les enquêtés ont plus de 5 ans d'expérience dans le domaine de la comptabilité. Deux (02) d'entre eux ont entre 5 et 10 ans d'expérience (25%) ; cinq (05) ont une expérience de 10 à 20 ans (62.5%) et une (01) personne a plus de 20 ans d'expérience (12.5%).

## **2.2. Attitudes face aux enjeux environnementaux**

L'attitude des comptables de l'EPB face aux enjeux environnementaux est donnée par la grille de BEBBINGTON et al. (1994). Cette grille permet d'évaluer les attitudes positives et négatives vis-à-vis de la CE et de ses enjeux, sur la base de 20 items regroupés en quatre (04) indicateurs : les excuses pour ne pas s'impliquer dans les enjeux environnementaux, l'attitude positive concernant la CE, l'attitude face au rôle du contrôle des tiers et l'attitude face à la normalisation de la CE. Les réponses collectées sont reprises dans le tableau suivant :

**Tableau N° 7** : Attitudes des comptables de l'EPB face aux enjeux environnementaux

| N°           | Affirmation   | Attitudes des comptables de l'EPB (1-Pas du tout d'accord ; 5-Tout à fait d'accord) |           |           |           |           | Moyenne     |
|--------------|---|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-------------|
|              |   | 1   | 2         | 3         | 4         | 5         |             |
| 1            | Le comptable devrait limiter son rôle à la collecte et au traitement des données économiques et financières   |   | 4         |           | 3         | 1         | 3,13        |
| 2            | Les organisations ne peuvent pas supporter le coût de la production et de la diffusion d'informations environnementales   | 2   | 2         | 1         | 3         |           | 2,63        |
| 3            | Les enjeux environnementaux ne concernent pas les comptables  | 2   | 3         |           | 2         | 1         | 2,63        |
| 4            | Il y a déjà beaucoup de changements dans la réglementation comptable  |   | 1         | 1         | 5         | 1         | 3,75        |
| 5            | Le métier de comptable est déjà très preneur sans les obligations environnementales   |   | 1         | 1         | 2         | 4         | 4,13        |
| 6            | L'une des finalités du comptable est d'innover et de développer de nouveaux systèmes d'information économique et financière   |   |           |           | 3         | 5         | 4,63        |
| 7            | Les comptables devraient contribuer à la politique environnementale de leurs organisations  |   | 2         | 1         | 4         | 1         | 3,50        |
| 8            | Le comptable devrait être impliqué dans la préparation de rapports environnementaux pour les dirigeants   |   | 2         | 1         | 4         | 1         | 3,50        |
| 9            | Le comptable devrait être impliqué dans la préparation de rapports environnementaux pour les tiers  |   | 4         |           | 2         | 2         | 3,25        |
| 10           | La diffusion d'informations environnementales est un sujet qui m'intéresse  |   | 1         |           | 3         | 4         | 4,25        |
| 11           | La production de rapports environnementaux deviendra bientôt une pratique courante dans les organisations   |   | 1         | 1         | 6         |           | 3,63        |
| 12           | Si la production d'informations environnementales est inévitable, le comptable devrait être un leader en la matière   | 1   | 2         | 3         | 2         |           | 2,75        |
| 13           | Les tiers (employés, clients, fournisseurs...) ont le droit fondamental d'être mis au courant des informations relatives à l'impact environnemental des organisations |   |           | 2         | 3         | 3         | 4,13        |
| 14           | Les actionnaires ont besoin d'informations relatives à l'impact environnemental de l'organisation   |   |           |           | 5         | 3         | 4,38        |
| 15           | L'environnement économique serait meilleur si les organisations diffusent des informations sur leur impact environnemental  |   | 1         |           | 4         | 3         | 4,13        |
| 16           | L'ordre des experts comptables devrait rendre obligatoire la publication de données environnementales par les organisations   |   | 4         | 2         | 2         |           | 2,75        |
| 17           | L'Etat devrait rendre obligatoire la publication de données environnementales par les organisations   |   | 1         | 1         | 4         | 2         | 3,88        |
| 18           | La diffusion de rapports environnementaux devrait être une obligation légale  |   |           | 2         | 4         | 2         | 4,00        |
| 19           | L'Etat amplifiera les obligations des organisations dans le domaine environnemental   |   |           | 3         | 5         |           | 3,63        |
| 20           | La compétence comptable devrait contribuer à l'amélioration de la gestion environnementale au sein de l'EPB   | 1   | 3         | 1         | 3         |           | 2,75        |
| <b>Total</b> |   | <b>6</b>  | <b>32</b> | <b>20</b> | <b>69</b> | <b>33</b> | <b>3,57</b> |

**Source** : établi sur la base des résultats de l'enquête par questionnaire.

L'analyse des attitudes des comptables vis-à-vis des enjeux environnementaux s'est faite sur la base de quatre (04) indicateurs (excuses pour ne pas adopter la CE, attitude positive concernant la CE, attitude face au rôle du contrôle des tiers et attitude face à la normalisation de la CE). Les résultats montrent que les avis sont assez partagés pour la plupart des items. Les enquêtés semblent cependant se rejoindre sur le fait que les tiers ont le droit d'être informés sur l'impact environnemental de leur organisation.

### **2.2.1. Excuses pour ne pas s'impliquer dans les enjeux environnementaux**

En ce qui concerne les excuses pour ne pas s'impliquer dans les enjeux environnementaux (items 1, 2, 3, 4, 5 et 20), les comptables de l'EPB expriment des avis très divergents. Cela dit, ils semblent se rejoindre sur le fait que « *le métier de comptable est déjà très preneur sans les obligations environnementales* » (item 5, note moyenne de 4.13) et qu'il y'a déjà beaucoup de changements dans réglementation comptable (item 4, note moyenne de 3.75). Par ailleurs, 50% des enquêtés estiment que le comptable ne devrait pas limiter son rôle au traitement des données économiques et financières. Aussi, 62.5% pensent que les comptables sont concernés par les enjeux environnementaux (item 3).

### **2.2.2. Attitude positive concernant la CE**

Pour ce qui est de l'attitude positive concernant la CE, les résultats suggèrent une opinion plutôt favorable. En effet, tous les répondants pensent que le comptable doit innover et développer de nouveaux systèmes d'information économique et financière et la majorité d'entre eux estiment que le comptable devrait être impliqué dans l'élaboration de la politique environnementale et dans la préparation de rapports environnementaux.

Il y a lieu, cependant, de dire que les résultats sont parfois contradictoires. En effet, bien que 87.5% des enquêtés disent s'intéresser à la diffusion d'informations environnementales (item 10, note moyenne de 4.25), seulement 25% d'entre eux pensent que le comptable devrait être un leader en matière de production d'information environnementale, si celle-ci est inévitable (item 12, note moyenne de 2.75).

### **2.2.3. Attitude face au rôle du contrôle des tiers**

La question de la divulgation, en externe, des informations relatives à l'impact environnemental des organisations est celle où les opinions se rejoignent le plus. Les avis exprimés sont en effet très sensibles au rôle des tiers dans le contrôle des organisations : 75% des enquêtés estiment que les tiers (employés, fournisseurs, clients...) ont le droit fondamental d'être informés sur l'impact environnemental des organisations (item 13, note moyenne de

4.13). Par ailleurs, l'accès aux informations environnementales par les actionnaires fait l'unanimité (item 14, note moyenne de 4.38). De plus, 87.5% des comptables pensent que la diffusion, par les organisations, des informations relatives à leur impact environnemental peut rendre meilleur le paysage économique.

#### 2.2.4. Attitude face à la normalisation de la CE

Les résultats montrent que 62.5% des comptables anticipent une amplification, par l'Etat, des obligations environnementales et 75% d'entre eux y sont favorables. Par ailleurs, les enquêtés estiment que la législation de nouvelles lois sur le reporting environnemental relève essentiellement des prérogatives de l'Etat (item 17, note moyenne de 3.88) et plus que de celles de l'ordre des experts comptables (item 16, note moyenne de 2.75).

### 2.3. Connaissance des concepts et utilisation des outils de gestion environnementale

La deuxième partie du questionnaire comporte deux sections. La première vise à évaluer le niveau de connaissance de certains concepts relatifs à la gestion environnementale. La seconde permet de mesurer le degré de connaissance et d'utilisation de certains outils de CE parmi les plus cités dans la littérature

#### 2.3.1. Connaissance des concepts relatifs à la gestion environnementale

Les résultats collectés dans la deuxième partie du questionnaire permettent d'avoir une idée générale sur le niveau de connaissances des concepts relatifs à la gestion environnemental. Ces données sont reprises dans le tableau 8 :

**Tableau N° 8** : Connaissances des concepts relatifs à la gestion environnementale

| Concept                       | FAUX <sup>1</sup> | VRAI <sup>2</sup> | % Connaissance |
|-------------------------------|-------------------|-------------------|----------------|
| Développement durable         | 4                 | 4                 | 50,00%         |
| RSE                           | 1                 | 7                 | 87,50%         |
| Gestion environnementale      | 1                 | 7                 | 87,50%         |
| Comptabilité environnementale | 7                 | 1                 | 12,50%         |
| Total réponses                | 13                | 19                | -              |
| Taux de connaissance moyen    |                   |                   | <b>59,38%</b>  |

**Source** : établi sur la base des résultats de l'enquête par questionnaire.

<sup>1</sup> Note attribuée aux enquêtés ayant coché une mauvaise réponse ou n'ayant pas répondu à la question

<sup>2</sup> Note attribuée aux enquêtés ayant coché la bonne réponse parmi celles proposées ou ayant proposé leur propre bonne réponse.

Il ressort du tableau que, dans l'ensemble, les enquêtés sont moyennement informés sur les concepts qui leur ont été présentés (taux moyen des réponses correctes 59.38%). Les concepts de RSE et de gestion environnementale sont les plus connus : sept (07) enquêtés parmi huit (08) ont donné une réponse correcte, soit 87.5% de l'échantillon.

Alors que les trois premiers concepts (DD, RSE et Gestion environnementale) ont été introduits aux enquêtés avec des questions fermées, il leur a été demandé de proposer leur propre définition de la CE via une question ouverte. Une (01) seule personne a réussi à donner une définition acceptable (soit 12.5% de l'échantillon), tandis que quatre (04) personnes se sont abstenues de répondre à la question et trois (03) ont donné une réponse incorrecte.

### 2.3.2. Connaissance et utilisation des outils et techniques de comptabilité environnementale

Au-delà du degré d'information sur les concepts, c'est la connaissance et l'utilisation des comptables pour les outils de comptabilité environnementale qui peut déterminer s'ils peuvent contribuer au management environnemental. Les résultats collectés montrent que les comptables ont une assez bonne connaissance des outils de CE, mais leur utilisation demeure très modeste. Les détails sont présentés dans le tableau suivant :

**Tableau N° 9** : Connaissance et utilisation des outils de CE par les comptables de l'EPB

| Outils / techniques                                | Ne connaît pas | Connait, n'utilise pas | Utilise | % Connaissance | % Utilisation |
|--|----------------|------------------------|---------|----------------|---------------|
| Norme de management environnemental ISO 14001      | 0              | 6                      | 2       | 100%           | 25%           |
| Comptabilité par activités                         | 2              | 4                      | 2       | 75%            | 25%           |
| Comptabilité du coût complet                       | 2              | 5                      | 1       | 75%            | 13%           |
| Tableau de bord environnemental                    | 3              | 4                      | 1       | 63%            | 13%           |
| Techniques d'évaluation des coûts sociaux          | 4              | 3                      | 1       | 50%            | 13%           |
| Techniques d'évaluation des coûts environnementaux | 4              | 3                      | 1       | 50%            | 13%           |
| Budget vert  | 5              | 3                      | 0       | 38%            | 0%            |
| Comptes verts                                      | 5              | 3                      | 0       | 38%            | 0%            |
| Valeur ajoutée négative                            | 3              | 3                      | 2       | 63%            | 25%           |
| Comptabilité des flux physiques et énergétiques    | 4              | 3                      | 1       | 50%            | 13%           |
| Analyse du cycle de vie                            | 3              | 4                      | 1       | 63%            | 13%           |
| Bilan ou rapport environnemental                   | 3              | 4                      | 1       | 63%            | 13%           |
| Total  | 38             | 45                     | 13      | 60%            | 14%           |

**Source** : établi sur la base des résultats de l'enquête par questionnaire.

Il existe une différence significative entre le degré de connaissance des outils et leur utilisation et ce, pour l'ensemble des outils et des techniques les plus cités dans la littérature.

Le taux de connaissance moyen de 60% montre que les comptables de l'EPB ont une assez bonne connaissance des outils de CE (même s'ils n'arrivent pas à définir le concept de CE) ; mais les taux de connaissances varient considérablement selon l'outil ou la technique, allant de 38% pour le budget vert et les comptes verts à 100% pour la norme ISO 14001.

L'utilisation des outils et des techniques de CE demeure très modeste (taux moyen de 14%). Les deux techniques les moins connues (budget vert et comptes verts) ne sont pas du tout utilisées. Les outils et techniques les plus utilisés sont la norme ISO 14001, la comptabilité par activités et la valeur ajoutée négative (utilisés par 25% des enquêtés).

Cela étant, le taux d'utilisation moyen de 14% peut être perçu comme étant très encourageant, car il atteste que la CE est bien présente au sein de l'EPB. De plus, sur douze (12) outils et techniques présentés, dix (10) sont utilisés par au moins un enquêté, soit 83.33% des outils et techniques.

Par ailleurs, quatre (04) enquêtés (soit 50% de l'échantillon) déclarent utiliser au moins deux (02) techniques et/ou outils. Plus encore, l'un des enquêtés déclare qu'il connaît tous les outils présentés et qu'il en utilise six (06), soit un taux d'utilisation de 50%.

## **Conclusion**

L'étude du management environnemental au sein de l'EPB nous a permis de compléter notre travail de recherche. Ainsi, grâce aux entretiens, aux observations et à l'enquête par questionnaire, on a pu récolter les données nécessaires pour conclure et pouvoir répondre à notre problématique et aux questions de recherche, par l'infirmerie et/ou la confirmation des hypothèses de départ.

En effet, en isolant la composante « environnement » du SMI, on a pu déceler les principaux obstacles à la réalisation du PMEn et avons constaté, à travers l'analyse des résultats de l'enquête, que les comptables de l'EPB pouvaient effectivement contribuer au management de l'environnement par l'entremise d'outils d'aide à la décision pour permettre la mesure et le suivi des dépenses environnementales.

Cela dit, bien qu'ils aient globalement une attitude plutôt positive à l'égard des enjeux environnementaux, les comptables ne sont pas tous d'accord sur le fait qu'ils doivent participer activement à des missions qui relèvent du management. Ceci nous amène à penser que certains professionnels de la comptabilité parmi ceux qu'on a interrogés ne sont pas encore prêts à faire le premier pas vers l'adoption de la CE.

# **CONCLUSION GENERALE**

A travers une revue de littérature, on a constaté que l'avancée technologique et la croissance économique du demi-siècle dernier ont certes apporté beaucoup de confort dans le monde, notamment dans les pays occidentaux. Néanmoins, ce progrès s'est fait sans la moindre considération pour l'environnement écologique ni pour les populations les plus démunies, qui sont les premières victimes de ce mode de production et de consommation irresponsable. C'est alors que le développement durable apparaît comme une alternative au modèle économique traditionnel, en proposant un modèle de développement viable, vivable et équitable, porteur d'un nouvel espoir pour l'avenir de l'humanité.

Dès lors, on assiste à une prise de conscience lente mais progressive des enjeux économiques, sociaux et écologiques, liés au développement durable, par les acteurs économiques à travers le monde (Acteurs publiques et financiers, entreprises, ONG et société civile).

Pour les entreprises, l'intégration des principes de développement durable dans leur stratégie se traduit par l'engagement dans une démarche de responsabilité sociale et environnementale et la mise en place d'un système de management environnemental pour gérer l'impact de leur activité sur l'environnement. Le fonctionnement de ce système nécessite un certain nombre d'outils qui relèvent de la comptabilité environnementale.

La comptabilité environnementale est une branche émergente de la comptabilité traditionnelle qui se veut être un outil pour améliorer le management environnemental et inscrire l'entreprise dans une logique de développement durable.

Les éléments cités ci-dessus ont été repris pour servir de cadre théorique à l'étude pratique qu'on a menée au niveau de l'EPB. L'objectif de cette étude était de savoir si la comptabilité environnementale pouvait contribuer à l'amélioration du management environnemental au sein de l'EPB.

A la lumière des résultats obtenus, il est désormais possible d'apporter les éléments de réponses qui vont permettre de confirmer ou d'infirmer les hypothèses de recherche :

- La première hypothèse « *Les limites du management environnemental au sein de l'EPB sont l'absence d'outils permettant d'évaluer l'impact environnemental des différentes activités de façon précise, ainsi que la non contribution de la compétence comptable au développement d'outils permettant d'estimer le coût des actions environnementales* » a été **infirmée**, car l'étude des limites du management de l'environnement a démontré que l'absence d'outils de mesure

n'est que l'une des limites du SME. Les principales limites identifiées sont le positionnement hiérarchique du département QHSE qui dépend de la DMA et du département de contrôle de gestion qui dépend de la DFC, l'absence d'une culture de développement durable, aussi bien au niveau opérationnel qu'au niveau stratégique et l'absence d'outils de mesure et de contrôle pour le management environnemental.

- La deuxième hypothèse « *Les comptables sont sensibles aux enjeux environnementaux et enclins à contribuer à l'amélioration du management environnemental par la mise en place d'une comptabilité environnementale* » a été **infirmée, mais il fut extrêmement difficile de se prononcer tant les résultats sont mitigés, souvent diffus et parfois contradictoires**. En effet, en dépit d'une attitude plutôt positive vis-à-vis des enjeux environnementaux, d'une très forte sensibilité au rôle du contrôle des tiers et d'une opinion favorable à la normalisation de la CE, les comptables ne semblent cependant pas être tout à fait enclins à contribuer activement au management environnemental au sein de l'EPB (item 20, note moyenne de 2.75).
- La troisième hypothèse « *Les comptables de l'EPB peuvent effectivement mettre à profit leurs compétences pour élaborer des indicateurs de mesure de la performance environnementale et des outils pour estimer les coûts environnementaux engagés* » a été **confirmée**. Les résultats montrent que les comptables ont effectivement une assez bonne connaissance des outils de CE. De plus, 83.33% des outils présentés sont utilisés par au moins un enquêté.

Au vue de ce qui a été exposé précédemment, l'hypothèse principale selon laquelle « **La comptabilité environnementale peut contribuer à l'amélioration du management environnemental au sein de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa** » est **confirmée**. Bien que l'utilisation des techniques de CE ne suffise pas, à elle seule, pour remédier à toutes les limites dont souffre le management environnemental de l'EPB, la contribution demeure possible, car l'enquête a démontré qu'il y a, malgré tout, des comptables qui ont non seulement la compétence technique, mais aussi l'envie de contribuer à l'amélioration du management environnemental. Autrement dit, l'hypothèse est confirmée du moment que les enquêtés ne sont pas unanimement opposés à la CE.

Par ailleurs, au regard de ce qu'on a pu observer durant notre stage à l'EPB et en prenant assise sur les connaissances théoriques (modestes) qu'on a acquises dans le cadre de l'élaboration de ce travail, on se permet, en notre qualité d'observateur externe et indépendant, de formuler quelques suggestions pour améliorer le management environnemental au sein de l'entreprise :

- En partant du principe que les dirigeants de l'EPB sont vraisemblablement soucieux de la performance environnementale de l'entreprise, il nous semble qu'il est primordial de revoir la position hiérarchique du département QHSE et du département Contrôle de Gestion : ceux-ci devront être rattachés directement à la direction générale pour disposer de plus de légitimité et ainsi pouvoir exercer leurs fonctions dans des conditions normales.
- Une collaboration entre le département QHSE et la direction des ressources humaines pourrait être envisagée pour élaborer un programme de sensibilisation et de formation du personnel (notamment les dirigeants) aux enjeux environnementaux et contribuer ainsi à asseoir une culture du développement durable.
- Etant donné qu'il y a des comptables au sein de l'EPB qui sont sensibles aux enjeux environnementaux, il serait appréciable de proposer des programmes de formation aux outils de comptabilité environnementale tels que : l'évaluation des risques environnementaux, la rédaction de rapports environnementaux et l'audit environnemental.

En définitive, comme pour tout travail de recherche, cette étude comporte certaines limites notamment liées à l'échantillonnage et à la manière dont les données ont été collectées. Concernant l'échantillon, sa taille (très) modeste est limitée par la population visée par l'étude : les comptables de l'EPB. Une solution à cet aspect serait d'étendre l'étude à plusieurs entreprises publiques et privées, voire même inclure d'autres professionnels de la comptabilité tels que les enseignants, les chercheurs, les commissaires aux comptes, les experts comptables et bien-sûr les étudiants en comptabilité. Il serait en effet intéressant de connaître le point de vue des professionnels comptables algériens vis-à-vis de la comptabilité environnementale. Par ailleurs, on aurait voulu être présents pour accompagner les enquêtés dans la réponse au questionnaire.

## **Bibliographie**

### **I. Ouvrages**

1. ATIL A., **La responsabilité environnementale dans la PME algérienne : Vers une analyse typologique des enjeux et des freins d'intégration**, l'ESDES, Lyon, 2008.
2. AUDOUIN A. et autres, **La communication responsable**, Eyrolles, Paris, 2009.
3. BADDACHE F., **Le développement durable**, Eyrolles, Paris, 2010.
4. CAPROM M. et QUAIREL-LANOIZELEE F., **Mythes et réalités de l'entreprise responsable**, Editions La Découverte, 2004.
5. CHRISTOPHE B. et ANTHEAUME N., **La comptabilité environnementale, des outils pour évaluer la performance écologique**, E-thèque, 2005.
6. GRAY. R, BEBBINGTON. J. et WALTERS. D, **Accounting for environment**, Markus Wiener Publishers, 1993.
7. LIBAERT T. et GUERIN. A.J., **Développement durable**, Dunod, Paris, 2008.
8. WIDLOECHER P. et QUERNE I., **Le guide du développement durable en entreprise**, Eyrolles, Paris, 2009.

### **II. Articles scientifiques**

#### **II.1. En français**

1. ANTHEAUME. N. et TELLER. N, **Quel regard vers d'autres formes de comptabilité : comptabilité sociétale et environnementale**, Faire de la recherche en comptabilité financière, 2001.
2. BOIRAL O., **Entreprise et environnement naturel, vers une nouvelle alliance**, Direction et gestion des entreprises, N° 144, Québec, 1993.
3. CHRISTOPHE. B, **La comptabilité environnementale et ses enjeux**, Revue française de gestion, 1992.
4. DAMAK-AYADI S., **Analyse des facteurs explicatifs de la publication des rapports sociétaux en France**, Comptabilité - Contrôle – Audit, Tome 12, 2006.
5. DAMAK-AYADI S., **Le reporting social et environnemental suite à l'application de la loi NRE en France**, Comptabilité - Contrôle – Audit, Tome 16, 2010.
6. Hoffmann G. et SAULQUIN JY., **Quand la RSE revisite la chaîne de valeur**, Management & avenir, N° 28, 2009.
7. JANICOT L., **Les systèmes d'indicateurs de performance environnementale (IPE), entre communication et contrôle**, Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 13, 2007.
8. LAFONTAINE J.P., **Enseignement et management de l'information : le cas de la comptabilité environnementale**, Comptabilité, Audit et Contrôle, France, 2002.
9. LAFONTAINE J.P., **Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales**, Comptabilité - Contrôle – Audit, 2003.

10. MIKOL. A, **La comptabilité environnementale doit-elle être normalisée ?**, Revue française de comptabilité, n° 272, 1995.
11. MOQUET A.C., **De l'intégration du développement durable dans la stratégie au pilotage et à l'instrumentation de la performance globale**, Revue : Management & Avenir, N°03, 2005.
12. RENAUD A., **Les outils d'évaluation de la performance environnementale : audits et indicateurs environnementaux**, Comptabilité - Contrôle – Audit, Strasbourg, 2009.
13. RICHARD J., **Comptabilités environnementales**, Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Paris, 2009.
14. RIVIERE-GIORDANO G., **Comment crédibiliser le reporting sociétal ?** , Revue : Comptabilité - Contrôle – Audit, Tome 13, 2007.
15. SAGHROUN J., EGLEM J.Y., **À la recherche de la performance globale de l'entreprise : la perception des analystes financiers**, Comptabilité - Contrôle – Audit, Tome 14, 2008.

### **II.1. En anglais**

1. ABRAHAMSON. E, **Managerial fads and fashions: the diffusion and the rejection of innovations**, Academy of Management Journal, vol. 16, n° 3, 1991.
2. BEBBINGTON J. et autres, **Accountants' attitudes and environmentally-sensitive accounting**, Accounting and Business Research, 1994.
3. CAROLL A.B., **A Three Dimensional Conceptual Model of Corporate Social Performance**, Academy of Management Review, Vol. 4, 1979.
4. NILADRI D. et autres, **Assessment of students' perception towards developing a course in environmental accounting**, International Journal of Accounting & Information Management, 2008.
5. WARTICK S., COCHRAN P., **The Evolution of the Corporate Social Performance Model**, Academy of Management Review, Vol. 10, No. 4, 1985.

### **III. Colloques et séminaires**

1. MARTEL L., **La comptabilité environnementale : un outil de prise de décision**, 20<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, France, 1999.

### **IV. Mémoires et thèses**

1. ARAB née HALATA L., **Impact de la certification ISO 14001 sur la performance environnementale d'une entreprise algérienne : cas de l'Entreprise Nationale des Industries de l'Electro-ménager (ENIEM)**. Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de magister en sciences économiques : Option Management des entreprises. Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 2012.
2. HADDADEN M., **Le rôle du management de la qualité dans la mise en place d'une démarche de responsabilité sociétale de l'entreprise : étude comparative entre trois entreprises**. Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences

de gestion spécialité : Organisation et Management des entreprises. Ecole Supérieure de Commerce. 2016.

3. HAMOUCHE O., **Politique environnementale et réalités des entreprises algériennes certifiées ISO 14001, aspects : Managérial, comptable et juridique**. Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de magister en sciences commerciales et financières : Option Comptabilité, Audit et Contrôle. Ecole supérieure de commerce d'Alger, 2014.

4. MICHAUD M., **L'émergence de la comptabilité environnementale : évaluation des pratiques et des perspectives**, Essai présenté au Centre Universitaire de Formation en Environnement en vue de l'obtention du grade de maitre en environnement, Université de Sherbrooke, Montréal, 2008.

5. PERSONNE M., **Contribution à la méthodologie d'intégration de l'environnement dans les PME-PMI : Evaluation des performances environnementales**, Thèse de doctorat en Sciences et techniques du déchet, Saint-Etienne, Ecole Nationale Supérieure des Mines, France, 1998.

## **V. Sites internet**

1. Site officiel d'Apple,

[http://images.apple.com/environment/pdf/Apple\\_Environmental\\_Responsibility\\_Report\\_2015.pdf](http://images.apple.com/environment/pdf/Apple_Environmental_Responsibility_Report_2015.pdf) .

2. Site de la GRI, <https://www.globalreporting.org/>

3. Site de Green Peace,

[www.greenpeace.org/usa/wp-content/uploads/legacy/Global/usa/planet3/PDFs/2015ClickingClean.pdf](http://www.greenpeace.org/usa/wp-content/uploads/legacy/Global/usa/planet3/PDFs/2015ClickingClean.pdf)

4. Site de l'ISO, <https://www.iso.org/fr/home.html>

5. Site de l'EPB, <https://www.portdebejaia.dz/index.php/fr/>

6. RSE Magazine, <http://www.rse-magazine.com/>

7. Site de l'ONU, <http://www.un.org/fr/>

8. Site internet du PNUE, <http://www.unep.org/>

# **ANNEXES**

## **Annexe N° 1 : Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement**

La Conférence des Nations unies sur l'environnement et le développement, Réunie à Rio de Janeiro du 3 au 14 juin 1992, Réaffirmant la Déclaration de la Conférence des Nations unies sur l'environnement adoptée à Stockholm le 16 juin 1972, et cherchant à en assurer le prolongement, dans le but d'établir un partenariat mondial sur une base nouvelle et équitable en créant des niveaux de coopération nouveaux entre les États, les secteurs clefs de la société et les peuples, œuvrant en vue d'accords internationaux qui respectent les intérêts de tous et protègent l'intégrité du système mondial de l'environnement et du développement, reconnaissant que la Terre, foyer de l'humanité, constitue un tout marqué par l'interdépendance, proclame ce qui suit :

### **PRINCIPE 1**

Les êtres humains sont au centre des préoccupations relatives au développement durable. Ils ont droit à une vie saine et productive en harmonie avec la nature.

### **PRINCIPE 2**

Conformément à la Charte des Nations unies et aux principes du droit international, les États ont le droit souverain d'exploiter leurs propres ressources selon leur politique d'environnement et de développement, et ils ont le devoir de faire en sorte que les activités exercées dans les limites de leur juridiction ou sous leur contrôle ne causent pas de dommages à l'environnement dans d'autres États ou dans des zones ne relevant d'aucune juridiction nationale.

### **PRINCIPE 3**

Le droit au développement doit être réalisé de façon à satisfaire équitablement les besoins relatifs au développement et à l'environnement des générations présentes et futures.

### **PRINCIPE 4**

Pour parvenir à un développement durable, la protection de l'environnement doit faire partie intégrante du processus de développement et ne peut être considérée isolément.

### **PRINCIPE 5**

Tous les États et tous les peuples doivent coopérer à la tâche essentielle de l'élimination de la pauvreté, qui constitue une condition indispensable du développement durable, afin de réduire les différences de niveaux de vie et de mieux répondre aux besoins de la majorité des peuples du monde.

### **PRINCIPE 6**

La situation et les besoins particuliers des pays en développement, en particulier des pays les moins avancés et des pays les plus vulnérables sur le plan de l'environnement, doivent se voir accorder une priorité spéciale. Les actions internationales entreprises en matière d'environnement et de

développement devraient également prendre en considération les intérêts et les besoins de tous les pays.

#### PRINCIPE 7

Les États doivent coopérer dans un esprit de partenariat mondial en vue de conserver, de protéger et de rétablir la santé et l'intégrité de l'écosystème terrestre. Étant donné la diversité des rôles joués dans la dégradation de l'environnement mondial, les États ont des responsabilités communes mais différenciées. Les pays développés admettent la responsabilité qui leur incombe dans l'effort international en faveur du développement durable, compte tenu des pressions que leurs sociétés exercent sur l'environnement mondial et des techniques et des ressources financières dont ils disposent.

#### PRINCIPE 8

Afin de parvenir à un développement durable et à une meilleure qualité de vie pour tous les peuples, les États devraient réduire et éliminer les modes de production et de consommation non viables et promouvoir des politiques démographiques appropriées.

#### PRINCIPE 9

Les États devraient coopérer ou intensifier le renforcement des capacités endogènes en matière de développement durable en améliorant la compréhension scientifique par des échanges de connaissances scientifiques et techniques et en facilitant la mise au point, l'adaptation, la diffusion et le transfert de techniques, y compris de techniques nouvelles et novatrices.

#### PRINCIPE 10

La meilleure façon de traiter les questions d'environnement est d'assurer la participation de tous les citoyens concernés, au niveau qui convient. Au niveau national, chaque individu doit avoir dûment accès aux informations relatives à l'environnement que détiennent les autorités publiques, y compris aux informations relatives aux substances et activités dangereuses dans leurs collectivités, et avoir la possibilité de participer aux processus de prise de décision. Les États doivent faciliter et encourager la sensibilisation et la participation du public en mettant les informations à la disposition de celui-ci. Un accès effectif à des actions judiciaires et administratives, notamment des réparations et des recours, doit être assuré.

#### PRINCIPE 11

Les États doivent promulguer des mesures législatives efficaces en matière d'environnement. Les normes écologiques et les objectifs et priorités pour la gestion de l'environnement devraient être adaptés à la situation en matière d'environnement et de développement à laquelle ils s'appliquent. Les normes appliquées par certains pays peuvent ne pas convenir à d'autres pays, en particulier à des pays en développement, et leur imposer un coût économique et social injustifié.

#### PRINCIPE 12

Les États devraient coopérer pour promouvoir un système économique international ouvert et favorable, propre à engendrer une croissance économique et un développement durable dans tous les pays, qui permettrait de mieux lutter contre les problèmes de dégradation de l'environnement. Les mesures de politique commerciale motivées par des considérations relatives à l'environnement ne devraient pas constituer un moyen de discrimination arbitraire ou injustifiable, ni une restriction déguisée aux échanges internationaux. Toute action unilatérale visant à résoudre les grands problèmes écologiques au-delà de la juridiction du pays importateur devrait être évitée. Les mesures de lutte contre les problèmes écologiques transfrontières ou mondiaux devraient, autant que possible, être fondées sur un consensus international.

#### PRINCIPE 13

Les États doivent élaborer une législation nationale concernant la responsabilité de la pollution et d'autres dommages à l'environnement et l'indemnisation de leurs victimes. Ils doivent aussi coopérer diligemment et plus résolument pour développer davantage le droit international concernant la responsabilité et l'indemnisation en cas d'effets néfastes de dommages causés à l'environnement dans des zones situées au-delà des limites de leur juridiction par des activités menées dans les limites de leur juridiction ou sous leur contrôle.

#### PRINCIPE 14

Les États devraient concerter efficacement leurs efforts pour décourager ou prévenir les déplacements et les transferts dans d'autres États de toutes activités et substances qui provoquent une grave détérioration de l'environnement ou dont on a constaté qu'elles étaient nocives pour la santé de l'homme.

#### PRINCIPE 15

Pour protéger l'environnement, des mesures de précaution doivent être largement appliquées par les États selon leurs capacités. En cas de risque de dommages graves ou irréversibles, l'absence de certitude scientifique absolue ne doit pas servir de prétexte pour remettre à plus tard l'adoption de mesures effectives visant à prévenir la dégradation de l'environnement.

#### PRINCIPE 16

Les autorités nationales devraient s'efforcer de promouvoir l'internalisation des coûts de protection de l'environnement et l'utilisation d'instruments économiques, en vertu du principe selon lequel c'est le pollueur qui doit, en principe, assumer le coût de la pollution, dans le souci de l'intérêt public et sans fausser le jeu du commerce international et de l'investissement.

#### PRINCIPE 17

Une étude d'impact sur l'environnement, en tant qu'instrument national, doit être entreprise dans le cas des activités envisagées qui risquent d'avoir des effets nocifs importants sur l'environnement et dépendent de la décision d'une autorité nationale compétente.

#### PRINCIPE 18

Les États doivent notifier immédiatement aux autres États toute catastrophe naturelle ou toute autre situation d'urgence qui risque d'avoir des effets néfastes soudains sur l'environnement de ces derniers. La communauté internationale doit faire tout son possible pour aider les États sinistrés.

#### PRINCIPE 19

Les États doivent prévenir suffisamment à l'avance les États susceptibles d'être affectés et leur communiquer toutes informations pertinentes sur les activités qui peuvent avoir des effets transfrontières sérieusement nocifs sur l'environnement et mener des consultations avec ces États rapidement et de bonne foi.

#### PRINCIPE 20

Les femmes ont un rôle vital dans la gestion de l'environnement et le développement. Leur pleine participation est donc essentielle à la réalisation d'un développement durable.

#### PRINCIPE 21

Il faut mobiliser la créativité, les idéaux et le courage des jeunes du monde entier afin de forger un partenariat mondial, de manière à assurer un développement durable et à garantir à chacun un avenir meilleur.

#### PRINCIPE 22

Les populations et communautés autochtones et les autres collectivités locales ont un rôle vital à jouer dans la gestion de l'environnement et le développement du fait de leurs connaissances du milieu et de leurs pratiques traditionnelles. Les États devraient reconnaître leur identité, leur culture et leurs intérêts, leur accorder tout l'appui nécessaire et leur permettre de participer efficacement à la réalisation d'un développement durable.

#### PRINCIPE 23

L'environnement et les ressources naturelles des peuples soumis à oppression, domination et occupation doivent être protégés.

#### PRINCIPE 24

La guerre exerce une action intrinsèquement destructrice sur le développement durable. Les États doivent donc respecter le droit international relatif à la protection de l'environnement en temps de conflit armé et participer à son développement, selon que de besoin.

#### PRINCIPE 25

La paix, le développement et la protection de l'environnement sont interdépendants et indissociables.

#### PRINCIPE 26

Les États doivent résoudre pacifiquement tous leurs différends en matière d'environnement, en employant des moyens appropriés conformément à la Charte des Nations unies.

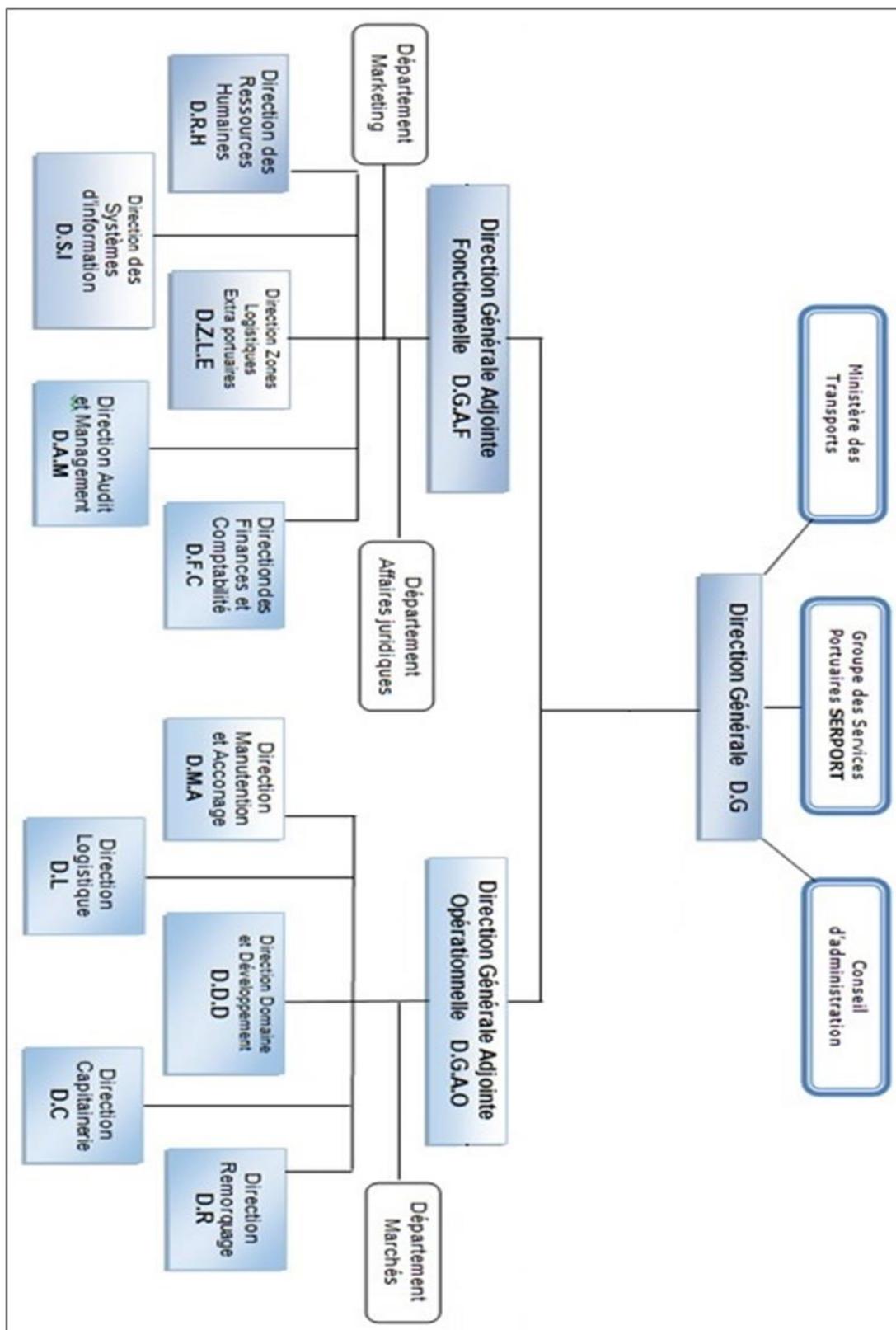
**PRINCIPE 27**

Les États et les peuples doivent coopérer de bonne foi et dans un esprit de solidarité à l'application des principes consacrés dans la présente Déclaration et au développement du droit international dans le domaine du développement durable.

**Déclaration de principes, non juridiquement contraignante mais faisant autorité, pour un consensus mondial sur la gestion, la conservation et l'exploitation écologiquement viable de tous les types de forêts.**

**Source :** WIDLOECHER P. et QUERNE I., **Le guide du développement durable en entreprise**, Eyrolles, Paris, 2009.

## ANNEXE N° 2 : Organigramme de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa



**Source :** Direction Audit et Management

## Annexe N° 3 : Questionnaire : étude sur la contribution des comptables au management de l'environnement au sein de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa.

### Etude sur la contribution des comptables au management de l'environnement au sein de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa.

Le présent questionnaire a été élaboré dans le but de réaliser une étude sur la possibilité d'améliorer le management environnemental de l'EPB par la mise en place d'une comptabilité environnementale. Ceci en vue de l'obtention d'un diplôme de master en sciences commerciales et financières, option Comptabilité et finances à l'Ecole Supérieure de Commerce d'Alger.

On vous remercie de bien vouloir prendre un peu de votre temps pour répondre à quelques questions.

#### **Partie I : Identification**

**Question n° 1.** Vous êtes

- Une femme  
 Un homme

**Question n° 2.** Vous êtes âgé de

- Moins de 30 ans  
 30 à 39 ans  
 40 à 50 ans  
 Plus de 50 ans.

**Question n° 3.** Veuillez indiquer l'intitulé de votre poste au sein de l'organisation de l'EPB

.....

**Question n° 4.** Depuis combien d'années êtes-vous professionnel de la comptabilité ?

- Moins de 3 ans  
 Entre 3 et 5 ans  
 Entre 5 et 10 ans  
 Entre 10 et 20 ans  
 Plus de 20 ans

#### **Partie II : Connaissance des concepts et outils relatifs à la gestion environnementale**

**1.** Pour chacun des concepts suivants, veuillez indiquer la définition qui vous semble la mieux adéquate. Si aucune des définitions proposées ne vous satisfait, vous pouvez proposer votre propre définition dans l'espace « Autre ».

**a.** Qu'est-ce que le développement durable ?

- Un développement qui dure longtemps  
 Un développement respectueux de la nature et des droits de l'homme  
 Une croissance économique en perpétuelle hausse  
 Autre : .....
- .....

**b. La responsabilité sociale (ou sociétale) des entreprises c'est**

- La prise en compte des enjeux sociaux internes (droits des travailleurs, santé, sécurité, assurance sociale,...) dans la politique de l'entreprise
- La prise en compte des enjeux sociaux externes (droits du consommateur, qualité des produits, pollution de l'environnement...) dans la politique de l'entreprise
- La prise en compte des enjeux sociaux internes et externes dans la politique de l'entreprise
- L'obligation pour une entreprise de payer des charges sociales
- Autre : .....
- .....

**c. La gestion environnementale c'est**

- La gestion des relations vis-à-vis de l'environnement d'affaires (clients, fournisseurs, établissements financiers, administration fiscale...)
- La gestion de l'impact des activités de l'entreprise sur l'environnement naturel (pollution, déchets, consommation d'énergie...)
- Autre : .....
- .....

**d. Selon vous, qu'est-ce que la « Comptabilité environnementale » ?**

.....

.....

.....

.....

.....

**2. Veuillez remplir le tableau suivant en dessinant une croix (X) dans la case qui correspond le mieux à votre réponse.**

| Outils / techniques                                | Je ne connais pas cet outil / cette technique | Je connais mais n'utilise pas cet outil / cette technique | Je connais et utilise cet outil / cette technique |
|--|---|---|---|
| Norme de management environnemental ISO 14001      |   |   |   |
| Comptabilité par activités                         |   |   |   |
| Comptabilité du coût complet                       |   |   |   |
| Tableau de bord environnemental                    |   |   |   |
| Techniques d'évaluation des coûts sociaux          |   |   |   |
| Techniques d'évaluation des coûts environnementaux |   |   |   |
| Budget vert  |   |   |   |
| Comptes verts                                      |   |   |   |
| Valeur ajoutée négative                            |   |   |   |
| Comptabilité des flux physiques et énergétiques    |   |   |   |
| Analyse du cycle de vie                            |   |   |   |
| Bilan ou rapport environnemental                   |   |   |   |

**Partie III : Attitudes face aux enjeux environnementaux**

Veillez remplir le tableau suivant en dessinant une croix (X) dans la case qui correspond le mieux à votre réponse.

| N° | Assertion   | Pas du tout d'accord | Pas vraiment d'accord | Ne sais pas | Plutôt d'accord | Tout à fait d'accord |
|----|---|----------------------|-----------------------|-------------|-----------------|----------------------|
| 1  | Le comptable devrait limiter son rôle à la collecte et au traitement des données économiques et financières   |                      |                       |             |                 |                      |
| 2  | Les organisations ne peuvent pas supporter le coût de la production et de la diffusion d'informations environnementales   |                      |                       |             |                 |                      |
| 3  | Les enjeux environnementaux ne concernent pas les comptables  |                      |                       |             |                 |                      |
| 4  | Il y a déjà beaucoup de changements dans la réglementation comptable  |                      |                       |             |                 |                      |
| 5  | Le métier de comptable est déjà très preneur sans les obligations environnementales   |                      |                       |             |                 |                      |
| 6  | L'une des finalités du comptable est d'innover et de développer de nouveaux systèmes d'information économique et financière   |                      |                       |             |                 |                      |
| 7  | Les comptables devraient contribuer à la politique environnementale de leurs organisations  |                      |                       |             |                 |                      |
| 8  | Le comptable devrait être impliqué dans la préparation de rapports environnementaux pour les dirigeants   |                      |                       |             |                 |                      |
| 9  | Le comptable devrait être impliqué dans la préparation de rapports environnementaux pour les tiers  |                      |                       |             |                 |                      |
| 10 | La diffusion d'informations environnementales est un sujet qui m'intéresse  |                      |                       |             |                 |                      |
| 11 | La production de rapports environnementaux deviendra bientôt une pratique courante dans les organisations   |                      |                       |             |                 |                      |
| 12 | Si la production d'informations environnementales est inévitable, le comptable devrait être un leader en la matière   |                      |                       |             |                 |                      |
| 13 | Les tiers (employés, clients, fournisseurs...) ont le droit fondamental d'être mis au courant des informations relatives à l'impact environnemental des organisations |                      |                       |             |                 |                      |
| 14 | Les actionnaires ont besoin d'informations relatives à l'impact environnemental de l'organisation   |                      |                       |             |                 |                      |

|    |   |  |  |  |  |  |
|----|---|--|--|--|--|--|
| 15 | L'environnement économique serait meilleur si les organisations diffusent des informations sur leur impact environnemental  |  |  |  |  |  |
| 16 | L'ordre des experts comptables devrait rendre obligatoire la publication de données environnementales par les organisations |  |  |  |  |  |
| 17 | L'Etat devrait rendre obligatoire la publication de données environnementales par les organisations                         |  |  |  |  |  |
| 18 | La diffusion de rapports environnementaux devrait être une obligation légale  |  |  |  |  |  |
| 19 | L'Etat amplifiera les obligations des organisations dans le domaine environnemental   |  |  |  |  |  |
| 20 | La compétence comptable devrait contribuer à l'amélioration de la gestion environnementale au sein de l'EPB                 |  |  |  |  |  |

Merci d'avoir pris le temps de répondre à ce questionnaire. Si vous avez une quelconque remarque en rapport avec cette étude et que vous désirez soumettre, veuillez l'indiquer ci-dessous :

.....

.....

.....

.....

.....

# Table des matières

|  |      |
|--|------|
| Dédicace   |      |
| Remerciements  |      |
| Sommaire   |      |
| Liste des tableaux   | V    |
| Liste des figures  | VI   |
| Liste des abréviations   | VII  |
| Résumé   | VIII |
| <b>Introduction générale</b>   | A-D  |
| <b>Chapitre I : Développement durable et politique environnementale</b>                                      | 1    |
| <b>Section 1 : Notion de développement durable</b>   | 2    |
| 1. Définition et dates clés du développement durable   | 2    |
| 1.1. Définition du développement durable   | 2    |
| 1.1.1. Définition officielle   | 2    |
| 1.1.2. Définition plus pratique  | 4    |
| 1.2. Dates clés du développement durable   | 4    |
| 2. Enjeux et acteurs du développement durable  | 7    |
| 2.1. Enjeux du développement durable   | 8    |
| 2.1.1. Enjeux économiques  | 8    |
| 2.1.2. Enjeux sociaux  | 8    |
| 2.1.3. Enjeux écologiques  | 9    |
| 2.2. Acteurs du développement durable  | 12   |
| 2.2.1. Acteurs publics   | 12   |
| 2.2.2. Acteurs financiers (banques et assurances)  | 13   |
| 2.2.3. Acteurs économiques   | 14   |
| 2.2.4. Organisations non gouvernementales  | 15   |
| 2.2.5. Société civile  | 15   |
| <b>Section 2 : Responsabilité Sociétale des Entreprises et politique environnementale</b>                    | 17   |
| 1. Concept de responsabilité sociétale des entreprises   | 17   |
| 1.1. Définition et origines de la responsabilité sociétale des entreprises                                   | 17   |
| 1.1.1. Définition  | 17   |
| 1.1.2. Origines  | 18   |
| 1.2. Approches de la RSE   | 18   |
| 1.2.1. Approche académique   | 19   |
| 1.2.2. Approche institutionnelle   | 19   |
| 1.2.3. Approche praticienne  | 20   |
| 2. Politiques environnementale   | 20   |
| 2.1. Motivations et freins de l'intégration environnementale dans la stratégie                               | 21   |
| 2.1.1. Motivations de l'intégration environnementale dans la stratégie                                       | 21   |
| 2.1.2. Freins de l'intégration environnementale dans la stratégie  | 22   |
| 2.2. Mise en place d'une politique environnementale  | 23   |
| 2.3. Système de management environnemental   | 24   |
| 2.3.1. Roue de Deming  | 25   |
| 2.3.2. Mise en œuvre d'un système de management environnemental  | 26   |
| <b>Chapitre II : Comptabilité environnementale : des outils pour améliorer le management environnemental</b> | 29   |
| <b>Section 1 : Emergence et définition de la comptabilité environnementale</b>                               | 30   |
| 1. Emergence de la comptabilité environnementale   | 30   |

|  |           |
|--|-----------|
| 1.1. Réalités inhérentes à l'émergence de la comptabilité environnementale.....  | 31        |
| 1.1.1. Limites de la comptabilité traditionnelle.....  | 31        |
| 1.1.2. Facteurs légaux et socio-économiques.....   | 32        |
| 1.2. Evolution de l'intégration des aspects environnementaux dans la comptabilité.....   | 33        |
| 1.2.1. Environnement et comptabilité de gestion.....   | 33        |
| 1.2.2. Environnement et comptabilité financière.....   | 34        |
| 2. Eléments de définition de la comptabilité environnementale.....   | 34        |
| 2.1. Rôle de la comptabilité environnementale.....   | 34        |
| 2.1.1. Vision limitée.....   | 35        |
| 2.1.2. Vision technique.....   | 35        |
| 2.1.3. Vision élargie.....   | 35        |
| 2.2. Nature de la comptabilité environnementale.....   | 36        |
| 2.2.1. La comptabilité environnementale comme innovation managériale.....  | 36        |
| 2.2.2. La comptabilité environnementale comme innovation comptable.....  | 37        |
| <b>Section 2 : Techniques de la comptabilité environnementale.....</b>   | <b>38</b> |
| 1. Techniques comptables.....  | 38        |
| 1.1. Comptes verts.....  | 38        |
| 1.1.1. Comptabilisation des coûts environnementaux : actifs ou passif ?.....   | 38        |
| 1.1.2. Comptabilisation des passifs environnementaux.....  | 40        |
| 1.2. Valeur ajoutée négative.....  | 40        |
| 1.3. Rapport environnemental.....  | 40        |
| 1.3.1. Motivations pour divulguer l'information environnementale.....  | 41        |
| 1.3.2. Motivations pour ne pas divulguer l'information environnementale.....   | 41        |
| 2. Techniques managériales.....  | 41        |
| 2.1. Comptabilité par activités.....   | 42        |
| 2.2. Comptabilité du coût complet.....   | 43        |
| 2.3. Analyse du cycle de vie (ACV).....  | 45        |
| 2.4. Eco-contrôle.....   | 46        |
| <b>Chapitre III : Etude pratique sur la contribution de la comptabilité environnementale au management environnemental au sein de l'EPB.....</b> | <b>50</b> |
| <b>Section 1 : Cadre de l'étude.....</b>   | <b>51</b> |
| 1. Présentation de l'EPB.....  | 51        |
| 1.1. Historique.....   | 51        |
| 1.2. Missions et activités.....  | 52        |
| 1.3. Organisation structurelle.....  | 53        |
| 1.3.1. Direction audit et management.....  | 54        |
| 1.3.2. Direction des finances et de la comptabilité.....   | 54        |
| 1.4. Marché de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa : clients et zones géographiques.....  | 54        |
| 1.4.1. Clients.....  | 55        |
| 1.4.2. Zones géographiques.....  | 55        |
| 2. Méthodologie de la recherche.....   | 55        |
| <b>Section 2 : Résultats de l'étude empirique.....</b>   | <b>58</b> |
| 1. Isolation des aspects environnementaux et identification des limites du SME.....  | 58        |
| 1.1. Isolation des aspects environnementaux du management.....   | 58        |
| 1.1.1. Identification des risques et des impacts environnementaux.....   | 59        |
| 1.1.2. Actions et objectifs environnementaux.....  | 60        |
| 1.1.3. Taux de réalisation du programme de management environnemental.....   | 62        |
| 1.2. Limites du système de management environnemental.....   | 63        |
| 1.2.1. Positionnement hiérarchique.....  | 63        |
| 1.2.2. Absence d'une culture de développement durable.....   | 64        |

|  |           |
|--|-----------|
| 1.2.3. Absence d'outils de mesure et de contrôle.....  | 64        |
| 2. Utilisation des outils de CE et attitude des comptables de l'EPB face aux enjeux<br>environnementaux..... | 64        |
| 2.1. Caractéristiques de l'échantillon.....  | 65        |
| 2.2. Attitudes face aux enjeux environnementaux.....   | 65        |
| 2.2.1. Excuses pour ne pas s'impliquer dans les enjeux environnementaux.....                                 | 67        |
| 2.2.2. Attitude positive concernant la comptabilité environnementale.....                                    | 67        |
| 2.2.3. Attitude face au rôle du contrôle des tiers.....  | 67        |
| 2.2.4. Attitude face à la normalisation de la comptabilité environnementale.....                             | 68        |
| 2.3. Connaissance des concepts et utilisation des outils de gestion environnementale.....                    | 68        |
| 2.3.1. Connaissance des concepts relatifs à la gestion environnementale.....                                 | 68        |
| 2.3.2. Connaissance et utilisation des outils et techniques de CE.....                                       | 69        |
| <b>Conclusion générale.....</b>  | <b>72</b> |
| Bibliographie.....   | 75        |
| Annexe .....   | i-x       |
| Table des matières.  |           |