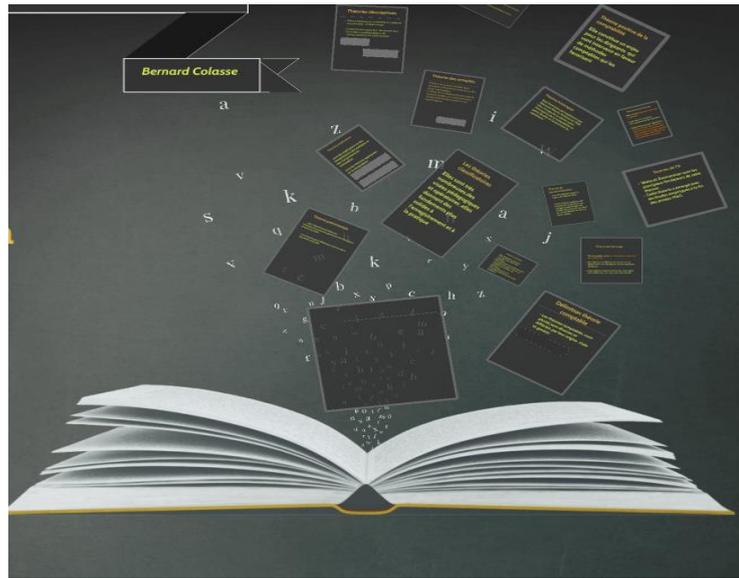


**Pôle Universitaire Koléa –Tipaza-
Ecole Supérieure de Commerce d'Alger
(ESC d'Alger)**



Théorie comptable

Support

Destiné aux étudiants de la troisième année Master

(Options : Comptabilité et finance / Contrôle de gestion) à l'ESC d'Alger

Dr. HAMOUCHE Ouehchia

Maitre de conférences « A » à l'ESC d'Alger

2022/2023

AVANT-PROPOS

Ce support s'adresse aux étudiants de la troisième année master (Option : Comptabilité et finance / Contrôle de gestion) de l'Ecole Supérieure de Commerce d'Alger.

Au cours de mes neuf (09) ans d'enseignement de ce module «Théorie comptable» au sein de la même institution, j'ai perçu le besoin d'un support de cours pouvant aider l'étudiant à s'initier au monde de la recherche, dans le domaine comptable, et ce en lui permettant de/d' :

- Etudier l'évolution de la pensée comptable ;
- Connaitre la typologie des théories comptables existante et les modes de raisonnement empruntés par ces dernières ;
- Apprendre à réfléchir, à analyser et à s'ouvrir sur le monde ;
- S'ouvrir sur les portées futures de la comptabilité ;
- Aller au-delà du stéréotype « la comptabilité ne peut prendre que la forme d'une comptabilité financière (une comptabilité qualifiée de rigide). » ;
- Rédiger des écrits scientifiques et procéder à une présentation orale de leurs contenus ;
- Traiter des thématiques d'actualité débattues sur la scène internationale ;
- Maitriser l'art de la communication et de l'argumentation.

Le contenu de ce support, présenté sous de forme de texte, de tableaux, de figures et d'encadrés explicatifs et récapitulatifs, est exposé dans le tableau ci-dessous :

Dr HAMOUCHE Ouehchia
Maitre de conférences « A » à l'ESC d'Alger

Plan du cours

AVANT-PROPOS	
Plan	01
Liste des tableaux	03
Liste des figures	03
Liste des encadrés	04
Liste des annexes	04
PARTIE I : COMPTABILITE, THEORIE ET THEORIES COMPTABLES	05
Chapitre 01 : Différentes images de la comptabilité	06
1. La comptabilité comme idéologie	06
2. La comptabilité comme langage	07
3. La comptabilité comme enregistrement historique	07
4. La comptabilité comme réalité économique actuelle	08
5. La comptabilité comme système d'information	08
6. La comptabilité comme produit	08
7. La comptabilité comme résultat d'un choix d'une fonction objective	08
Chapitre 02 : Définitions et intérêts d'une théorie comptable	10
1. Définitions d'une théorie comptable	10
2. Intérêts d'une théorie comptable	13
Chapitre 03 : Typologies des théories comptables	14
1. Théories descriptives	15
2. Théories normatives	17
3. Théories explicatives	18
Chapitre 04 : Différentes approches pour la formulation d'une théorie comptable	21
1. Approche déductive	21
2. Approche inductive	22
3. Approche morale	22
4. Approche psychologique	22
5. Approche sociologique	23
6. Approche macro-économique	23
7. Approche de la théorie de la communication	23
8. Approches de l'événement	24
9. Approches prédictives	25

Plan du cours

Chapitre 05 : Normalisation comptable internationale	27
1. Qu'est ce qu'un cadre conceptuel ?	27
2. Normalisation et normes : Définition et intérêts	28
3. Quelques principaux systèmes de normalisation	28
4. Qui devrait établir les normes comptables ?	29
5. Fiche de lecture N° 01	32
PARTIE II : PORTEES FUTURES DE LA COMPTABILITE	37
Chapitre 01 : Comptabilité et TIC	38
1. Présentation de la technologie Blockchain	38
2. Synthèse du second article et complément d'information	39
Chapitre 02 : Comptabilité et écologie	44
1. Présentation du concept « Développement durable »	45
2. Mesure du développement durable	49
3. Regard sur les différentes définitions de la RSE	57
4. Présentation des concepts de stratégie environnementale et de SME	59
5. Comptabilité environnementale au niveau micro-économique	61
6. Contrôle de gestion environnementale	77
PARTIE III : S'EXERCER ...	88
Chapitre 01 : Enoncés	89
1. Sujet 01	90
2. Sujet 02	94
Chapitre 02 : Corrigés	98
1. Sujet 01	99
2. Sujet 02	102
Bibliographie	106
Annexes	111

Liste des tableaux

N°	Intitulé	Page
01	Catégories de principes pour le développement durable	48
02	Indicateurs synthétiques pour la mesure de la durabilité	52
03	Organisation de la publication du cadre central du SEEA 2012	54
04	Définitions de la RSE	58
05	Comptabilité conventionnelle et comptabilité environnementale	63
06	Normes IAS/IFRS concernées par le volet environnement	84
07	Exemples de contenu des rapports environnementaux	87

Liste des figures

N°	Intitulé	Page
01	Typologie des théories comptables	14
02	Typologie des théories descriptives	15
03	Typologie des théories explicatives	18
04	Récapitulatif du lien Développement durable et Comptabilité environnementale	44
05	Trois (03) piliers classiques du développement durable	46
06	Acteurs du développement durable	49
07	Démarche du SME	61
08	Place de la comptabilité environnementale entre le SIE et le SIC	66
09	Différentes techniques du contrôle de gestion environnementale	83

Liste des encadrés

N°	Intitulé	Page
01	A retenir ...	10
02	Origines de la théorie positive	20
03	Aperçu sur le contenu du SEEA	54
04	Présentation du concept de l'économie de l'environnement	56
05	RSE, confusion entre responsabilité sociale et responsabilité sociétale de l'entreprise	58

Liste des annexes

N°	Intitulé
01	<p>LES ACTEURS DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE : <u>UNE COMMUNAUTÉ ÉPISTÉMIQUE</u> ? Association Francophone de Comptabilité «CCA » 2012/1 Tome 18 pages 9 à 37</p> <p>Rouba CHANTIRI-CHAUDEMANCE, Université Paris-Dauphine Anouar KAHLOUL, Université Paris-Dauphine et l'IHEC-Sousse</p>
02	<p>COMPRENDRE LA BLOCKCHAIN : QUELS IMPACTS POUR LA COMPTABILITÉ ET SES MÉTIERS ? Association Francophone de Comptabilité « ACCRA » 2019/2 N° 5 pages 5 à 23</p> <p>Olivier Desplebin. Université de Rouen Gulliver Lux. IGR – IAE de Rennes Nicolas Petit. Institut franco-chinois de l'Université Renmin de Chine (Suzhou)</p>
03	<p>TENTATIVE D'UNE « COMPTABILITÉ ÉLARGIE » À LA RESPONSABILITÉ SOCIÉTALE DE L'ENTREPRISE OU COMMENT CONCILIER BUSINESS ET INTÉRÊT GÉNÉRAL ? Recherches en Sciences de Gestion 2013/1 N° 94 pages 29 à 51</p> <p>François Petit Enseignant chercheur Groupe Sup de Co La Rochelle Daniel Belet Enseignant chercheur en management Groupe Sup de Co La Rochelle Jacques De Saint Front Expert-comptable SAS Figuris, Toulouse</p>
04	<p>LE CONTRÔLE DE GESTION ENVIRONNEMENTAL : QUELS RÔLES POUR LE CONTRÔLEUR DE GESTION ? Comptabilité Contrôle Audit 2014/2 Tome 20 pages 67 à 94</p> <p>Angèle RENAUD Maître de conférences, Université de Bourgogne, IAE Dijon.</p>

COMPTABILITE, THEORIE ET THEORIES COMPTABLES

PARTIE I

Chapitre 01 : Différentes images de la comptabilité

Chapitre 02 : Définitions et intérêts d'une théorie comptable

Chapitre 03 : Typologies des théories comptables

Chapitre 04 : Différentes approches pour la formulation d'une théorie comptable

Chapitre 05 : Normalisation comptable internationale

Dans la présente partie, nous allons donner un aperçu sur, à travers les cinq (05) chapitres exposés ci-dessus, l'évolution de la pensée comptable et la typologie des théories comptables existante ainsi que les modes de raisonnement empruntés par ces dernières.

Chapitre 01 : Différentes images de la comptabilité

Dans ce présent chapitre et avant de traiter le concept de théorie comptable, nous avons jugé utile d'exposer d'abord les différentes images que pouvait prendre la comptabilité. La revue de littérature relève ainsi six (06) images que nous pouvons exposer ainsi :

1. La comptabilité comme idéologie
2. La comptabilité comme langage
3. La comptabilité comme enregistrement historique
4. La comptabilité comme réalité économique actuelle
5. La comptabilité comme système d'information
6. La comptabilité comme produit
7. La comptabilité comme résultat d'un choix d'une fonction objective

Les gestionnaires ont besoin d'informations concernant les effets de leurs décisions sur le profit et les mouvements de trésorerie. Les actionnaires soucieux de maximaliser la rentabilité de leurs investissements utilisent l'information pour évaluer l'efficacité des méthodes de gestion de l'entreprise. Les créiteurs cherchent, dans l'information divulguée, un indicateur de la capacité qu'a l'entreprise pour payer ses dettes, La comptabilité financière intervient justement pour fournir la plupart de ces informations. Elle a un but d'informer de façon pertinente les divers lecteurs. Pour accomplir cette tâche, elle dispose d'un ensemble de techniques de collecte, de classification, d'enregistrement et de communication.

La comptabilité est généralement définie comme étant l'art de la mesure, du classement et de l'enregistrement des données ayant trait à des transactions et événements économiques affectant l'entreprise, et de l'interprétation des résultats périodiques. Et elle résulte de l'application d'un certain nombre de techniques, de pratiques et de principes bien déterminés.

Cette définition de la comptabilité n'est qu'une perception parmi d'autres que la littérature propose. Dans ce qui suit, on va exposer les différentes perceptions et images que peut avoir la comptabilité :

1. La comptabilité comme idéologie

La comptabilité peut être perçue comme un phénomène idéologique. Dans le sens où elle peut engendrer une forme de fausse conscience et crée un moyen de mystifier plutôt que de révéler la vraie nature des relations sociales que constituent les activités de l'entreprise. Ce qui peut conduire ainsi à parler d'euphémisme et de comptabilité créative (BURCHELL, S. & All, 1980, p19).

2. La comptabilité comme langage

La comptabilité peut être perçue comme le langage des affaires. C'est l'un des moyens de communiquer toute information sur une entreprise. La perception de la comptabilité comme langage est bien acceptée dans les milieux académiques.

Les différentes activités de l'entreprise sont enregistrées dans les états financiers sur la base du langage comptable, tout comme les nouvelles sont enregistrées dans les journaux sur la base d'un langage.

Pour exprimer un événement en comptabilité, on doit suivre certaines règles. Sans ces règles, on court le risque d'être pénalisé pour avoir présenté un faux rapport, un mensonge ou un faux témoignage. En même temps, tout langage doit être flexible afin de s'adapter à un environnement qui change constamment.

Ainsi, la question qui se pose : Qu'est-ce qui fait que la comptabilité peut être perçue comme un langage?

La réponse est la suivante : tout langage a deux dimensions qui sont les symboles et les règles de grammaire. La reconnaissance de la comptabilité comme un langage repose donc sur l'identification de ces deux dimensions. Ceci peut être expliqué de la façon suivante (JAIN, T.N., 1979, p 101):

- a) *Les symboles ou caractéristiques lexicales* d'un langage sont les mots identifiables dans tout langage. Ces représentations symboliques existent aussi en comptabilité. Par exemple, on retrouve les symboles : débits, crédits, qui sont uniques à la discipline comptable.
- b) *Les règles de grammaire* d'un langage ont trait à la syntaxe existant dans tout langage. De telles règles existent en comptabilité. Elles ont trait à l'ensemble des procédures utilisées dans la création de données financières de l'entreprise. Par exemple, le commissaire aux comptes certifie l'exactitude de l'application des règles de comptabilité de la même façon qu'on vérifie la bonne grammaire d'une phrase.

3. La comptabilité comme enregistrement historique

La comptabilité a été généralement perçue comme un moyen de fournir l'histoire de l'organisation et de ses transactions avec son environnement. Pour le propriétaire ou les actionnaires, la comptabilité fournit un aperçu sur la gestion et la sauvegarde des ressources des actionnaires par la direction à travers les différents documents comptables et états financiers (BRINBERG, J.C., 1980, p. 73).

4. La comptabilité comme réalité économique actuelle

La comptabilité a également été perçue comme un reflet de la réalité économique actuelle. La thèse principale supportant cette perception est le recours au principe de l'image fidèle et à l'évaluation selon la juste valeur afin d'avoir plus de représentativité de la réalité économique. L'objectif principal de cette image de la comptabilité est la détermination d'une valeur qui reflète le changement de richesse d'une entreprise pour une période donnée.

5. La comptabilité comme système d'information

La comptabilité peut être perçue comme un système d'information. Elle constitue un processus qui relie une source d'information (généralement le comptable), un canal de communication et un ensemble de récepteurs (les usagers externes).

Ce point de vue de la comptabilité a des ramifications théoriques et empiriques. Premièrement, cela implique que le système comptable est le seul système formel de mesure dans l'entreprise. Deuxièmement, cela implique la possibilité de construire un système optimal de comptabilité, capable de fournir des informations pertinentes à tous les usagers. Troisièmement, cela suppose que le transmetteur de l'information (le comptable) est aussi important que le récepteur de l'information (l'utilisateur). Le comportement du transmetteur est important pour le choix de l'information et la manière dont elle est communiquée. Le comportement du récepteur est important en termes de réaction engendrée par l'information, et d'utilisation finale de cette information. Le fait de s'intéresser à ces comportements donne naissance à la « Comptabilité comportementale » (BELKAOUI, A., 1978, pp. 97-104).

6. La comptabilité comme produit

La comptabilité peut aussi être perçue comme un produit résultant d'une activité économique. Ce produit existe du fait de l'existence d'une demande pour des informations données et de la bonne volonté et de l'aptitude des comptables à les produire (loi de l'offre et de la demande). En tant que produit, l'utilité de la comptabilité peut être évaluée sur une base de coût-avantage. De ce fait, elle deviendra aussi une candidate idéale à la réglementation et à la supervision (BELKAOUI, A., 2016, p17).

7. La comptabilité comme résultat d'un choix d'une fonction objective

L'objectif principal de la comptabilité est d'orienter le comportement des individus dans des directions favorables à une gestion optimale de l'organisation. Pour réaliser cet objectif, elle doit s'adapter aux différentes dimensions qui composent la personnalité des individus dans l'organisation et qui influencent aussi leur rendement. Une des dimensions concerne le choix de la fonction objective en comptabilité.

Ce choix affecte le comportement de l'organisation, la conduite de la comptabilité et la construction d'un système d'information. Un choix optimal conduit nécessairement à une bonne performance. Les alternatives présentées dans la littérature et dans la pratique comptable se résument à trois (03) fonctions objectives: la maximalisation de la richesse des actionnaires, la maximalisation du bien-être des gestionnaires et la maximalisation du bien-être social (BELKAOUI, A., 2016, pp 16-17).

- a) *Selon le modèle de la maximalisation de la richesse des actionnaires*, le but principal de la gestion est de maximaliser le bien-être des actionnaires. Ainsi, l'entreprise accepte tous les projets dont le taux de rentabilité est supérieur au coût du capital et préfère investir ses bénéfices plutôt qu'émettre de nouvelles actions. Le modèle implique le choix de techniques comptables qui sont dans le meilleur intérêt des propriétaires. Dans le cas où les gestionnaires ne respectent pas ces règles, les droits de gestion sont soit mis en question, soit révoqués, étant donné que l'entreprise appartient aux actionnaires qui, en fin de compte, élisent aussi les gestionnaires. Conduisant ainsi à une comptabilité financière.
- b) *Selon le modèle de la maximalisation du bien-être des gestionnaires*, le but principal des gestionnaires est de gérer les entreprises pour leurs propres avantages. Ainsi, plutôt que de maximaliser les profits, les gestionnaires peuvent maximaliser les ventes ou les actifs, le taux de croissance ou encore leurs propres utilités. Dans le contexte comptable, le modèle de la maximalisation du bien-être des gestionnaires implique une acceptation peu enthousiaste des normes du budget et du contrôle, une tentation de manipuler la publication des informations afin de présenter des résultats favorables, et finalement l'adoption de techniques comptables qui soient dans le meilleur intérêt des gestionnaires. Conduisant ainsi à une comptabilité créative.
- c) *Selon le modèle de la maximalisation du bien-être sociétal*, l'entreprise accepte tous les projets qui, en plus de répondre au critère de rentabilité, permettent de minimiser les coûts sociétaux et de maximaliser les bénéfices sociétaux créés par les opérations de l'entreprise. Ainsi, selon ce modèle, l'entreprise est non seulement responsable vis-à-vis des actionnaires et des gestionnaires, mais aussi vis-à-vis de la société en général. Le modèle de la maximalisation du bien-être sociétal implique le développement d'un système de comptabilité sociétale (intégrée, ...) orienté vers la mesure de la performance globale.

Chapitre 02 : Définitions et intérêts d'une théorie comptable

Ce second chapitre sera consacré à la définition du concept de théorie de manière générale puis à celui d'une théorie comptable. Pour conclure avec la présentation des différents intérêts que peut présenter l'adoption d'une théorie comptable.

1. Définitions d'une théorie comptable
2. Intérêts d'une théorie comptable

1. Définitions d'une théorie comptable

Une théorie est définie, selon Gauthier (2010), comme un ensemble de propositions logiquement reliées, encadrant un plus ou moins grand nombre de faits observés et formant un réseau de généralisations dont on peut dériver des explications pour un certain nombre de phénomènes sociaux.

La théorie est un essai d'explication des phénomènes sociaux ou une explication des relations qui unissent des faits. C'est donc une formulation du savoir acquis, de la réalité observée ou observable.

Ainsi, on peut dire que pour établir une théorie, il faut donc observer des faits sociaux et humains et en faire une généralisation ou une formulation d'explication, pouvant servir de vérification par la suite.

La recherche scientifique permet, justement, la tenue de ce processus d'élaboration de théories (approche inductive) et celui de la vérification des théories existantes (approche déductive ou hypothético-déductive).

Encadré N°01 : A retenir ...

Conséquemment, il faut qu'il y ait existence de phénomènes ou d'activités sociales (objet d'étude) pour envisager une théorisation de tels phénomènes, exception faite de théories élaborées dans les sciences pures et dures (telles que les mathématiques) où il n'y a pas souvent d'observation de faits, mais plutôt d'élaboration de propositions logiques (lois, axiomes) qui sont démontrables.

Selon cette logique, un cadre normatif ne peut donc pas être considéré comme une théorie, puisqu'il n'y a pas ou peu d'observation de phénomènes ou d'activités sociales, mais plutôt des décisions (des choix politiques) qui vont orienter la normalisation. C'est dans ce sens que le cadre conceptuel de la comptabilité ou « théorie normative » n'est pas une véritable théorie.

Ce concept de théorie peut surprendre dans un domaine du savoir considéré traditionnellement comme technique. Pourtant, la théorie comptable est indispensable pour identifier et analyser le fonctionnement des modèles comptables. Les auteurs comme RICHARD J. ou encore COLETTE C. affirment que sans théorie de la comptabilité, il est absolument impossible de comprendre la nature et la pratique des comptabilités (BELHADJ AHMED, N., 2018, p 508).

COLASSE. B, en 2000, p52, propose la définition suivante pour la notion : « la théorie comptable est un ensemble d'idées et de concepts appliqués à la pratique comptable ».

D'autres auteurs ont essayé de définir la notion de théorie comptable, ils proposent le fait que la comptabilité soit un cadre de référence, un ensemble de représentation symbolique ou encore une science sociale. Les arguments présentés par chaque courant peuvent être exposés comme suit :

a) La théorie est un cadre de référence

Selon Hendriksen, une théorie représente un ensemble cohérent de principes hypothétiques, conceptuels et pragmatiques, formant un cadre de référence pour un champ d'intérêt. Selon le même auteur, la théorie comptable pourrait être définie comme étant un raisonnement logique, exprimé par un ensemble de principes, et qui (HENDRIKSEN. E., 1977, p. 01):

- fournit un cadre de référence pour l'évaluation des techniques comptables existantes;
- sert de guide pour le développement de nouvelles techniques comptables.

Cette définition permet de concevoir la théorie comptable comme un outil d'explication et de prédiction.

b) La théorie est un ensemble de représentations symboliques

Selon l'auteur McDonald, une théorie est un ensemble de représentations symboliques assorties de règles de traduction et d'association permettant de faire des prédictions. On peut donc, d'après cette définition, distinguer trois (03) éléments dans une théorie (McDONALD. D., 1972, p 04) :

- Des représentations symboliques : les chiffres et les lettres sont des exemples de symboles. Pour que ces symboles puissent être identifiés à une théorie, ils doivent avant tout être acceptés et uniques. La comptabilité utilise beaucoup de symboles acceptés par la profession et uniques à la discipline (le débit, le crédit, etc).
- Des règles de traduction : le processus de codification des différents événements et transactions par des symboles ne peut se faire sans règles de traduction identifiées. Ces règles de traduction existent en comptabilité. Par exemple, les termes comptables ont une signification unique, comme les postes d'actif ou de passif, etc.

- Des règles d'association et de manipulation : ce sont des règles qui permettent d'exprimer des relations, propositions ou hypothèses propres à la discipline. La comptabilité comporte de telles règles; par exemple, les techniques de tenue des livres, de détermination du profit comptable, etc.; ou encore, le profit comptable qui est exprimé par une relation de postes de revenus et de dépenses correspondant spécifiquement à la différence entre les revenus réalisés de la période et les dépenses correspondantes.

c) *La théorie est une science sociale*

La comptabilité est d'abord une profession. Les comptables offrent différents services aux entités économiques qui composent le marché. Cependant, le côté conceptuel et académique de la comptabilité peut nous amener à la percevoir comme une science sociale. Cependant, est-ce que la comptabilité peut être considérée comme une science sociale? (MAUTZ, R.K., 1963, pp 317-325).

La réponse à cette question repose sur la détermination du degré de correspondance entre les critères qui définissent une science comme étant « sociale » et les caractéristiques de la comptabilité.

L'auteur Herring, 1958, pour sa part, a tenté de découvrir un dénominateur commun aux sciences sociales, en disant que :

<<Les scientifiques sociaux partagent un souci commun dans le développement et l'emploi de méthodes permettant de classifier les données de manière systématique et analytique, et interpréter les résultats le plus objectivement possible >>¹⁷.

Et si on examine cette définition, il devient facile de percevoir la comptabilité comme une science sociale.

D'autres auteurs, comme MAUTZ, stipulent qu'avant que la comptabilité puisse vraiment être qualifiée de science sociale, d'importants changements devront survenir dans la discipline comptable. Le point de vue suivant en témoigne (MAUTZ, R.K., 1963, p 324). :

<<Nous avons besoin d'enseignants qui soient plutôt des sociologues que des praticiens. Il faut aussi améliorer notre système d'éducation. Il faudrait une approche qui reconnaîtrait la comptabilité comme une méthode d'analyse plutôt que de la considérer comme un art, une façon de faire, ou une série de procédures et techniques >>¹⁸.

2. Intérêts d'une théorie comptable

En s'appuyant sur qui a été précédemment cité, on pourrait dire que les rôles potentiels attribués à la théorie comptable apparaissent comme suit (COLASSE. B, 2000, p52):

- a) Un rôle explicatif : la théorie comptable devrait permettre d'expliquer mais aussi d'enseigner les différents aspects de la pratique comptable.
- b) Un rôle normatif : la théorie comptable doit permettre d'évaluer en cas de besoin la qualité de la pratique comptable.
- c) Un rôle prédictif: la théorie comptable devrait permettre de prédire la solution aux problèmes potentiels rencontrés dans la pratique comptable.

Il apparait donc que la théorie comptable est aussi utile à tout chercheur ou pédagogue de la comptabilité car elle définit un cadre de concepts utile à la pratique et à l'enseignement comptable.

Ces trois (03) rôles, exposés ci-dessus, conduisent vers la constatation des différentes typologies de théories comptables. Un point qui sera développé dans le prochain titre.

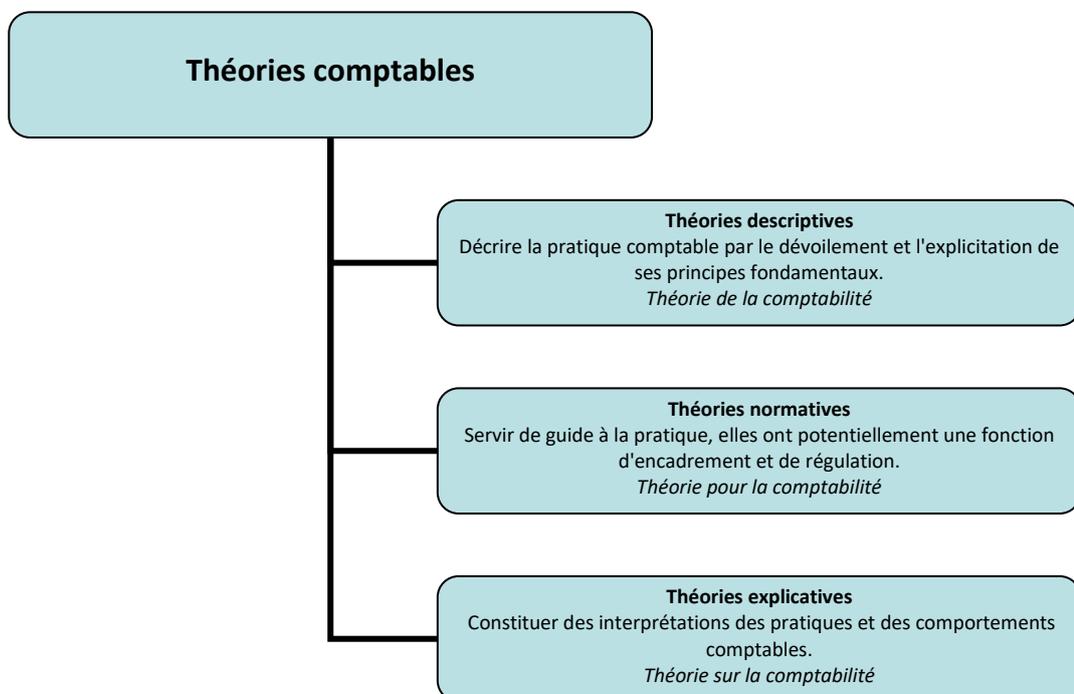
Chapitre 03 : Typologies des théories comptables

Ce troisième chapitre sera consacré à la présentation des différents types de théories comptables existants, à savoir les :

1. Théories descriptives
2. Théories normatives
3. Théories explicatives

En se basant sur ce qui a été précédemment présenté, on pourrait dire que les théories comptables désignent des constructions intellectuelles très variées. La littérature soulève que ces théories diffèrent aussi bien par leurs visées que par leurs origines et leurs genèses. Cette pluralité dans les courants de pensée en comptabilité nécessite ainsi un effort de classification. L'auteur Colasse (2000) propose une classification fondée sur trois (03) courants de théories comptables et distingue des : théories descriptives, normatives et explicatives, comme le montre la figure ci-dessous :

Figure N°01 : Typologie des théories comptables



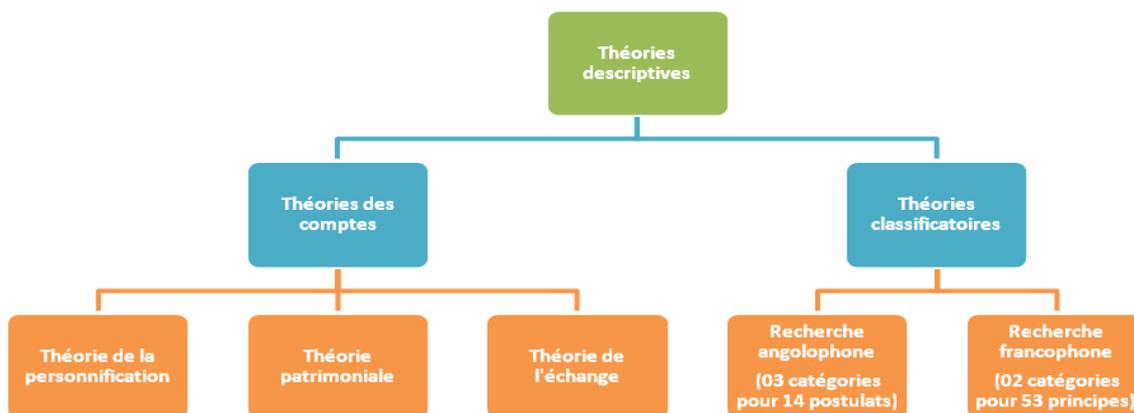
Source : Elaboré sur la base de : (BELHADJ AHMED, N., 2018, pp 512-517).

1. Théories descriptives

La comptabilité moderne a été le sujet de très nombreux écrits destinés le plus souvent à son apprentissage. Ces travaux étaient destinés à trouver des formulations pédagogiques de l'enregistrement de la partie double, appelées « théories des comptes » ou « théories de la partie double », qui permettent un entraînement efficace à la tenue des livres comptables. A partir de la fin du 19^{ème} siècle, notamment dans les pays anglo-saxons, l'effort de description de la comptabilité s'élargit et se déplace du principe de la partie double vers ses autres principes fondamentaux pour lesquels on a proposé des énoncés et des classifications. Conduisant ainsi vers un effort de théorisation classificatoire.

Dans ce qui suit, on va présenter les deux (02) typologies de cette première classe, à savoir : les théories des comptes et les théories classificatoires. Afin de faciliter la visualisation de ces contenus, on expose la figure ci-dessous :

Figure N°02 : Typologie des théories descriptives



Source : Elaboré sur la base de : (BELHADJ AHMED, N., 2018, pp 512-514).

1.1. Théories des comptes

Ces théories, appelé également théorie du fonctionnement des comptes, portent une vision de l'entreprise comme un lieu de relations entre agents économiques et un patrimoine. Ces théories représentent des artifices pédagogiques et reflètent des représentations du réel à travers l'enregistrement comptable. Colasse stipule qu'il existe un fort nombre de théories portant sur le fonctionnement des comptes et qu'on peut citer trois (03) qui sont principales : la théorie de personnification des comptes, la théorie patrimoniale et la théorie de l'échange.

- a) *Théorie de la personnification des comptes*: Cette théorie remontrait au 15^e siècle, elle consiste à voir une personne derrière chaque compte, qu'il s'agisse effectivement d'un compte de personne ou tout autre compte. Cette vision se réfère au raisonnement de Luca Pacioli (1494) pour enregistrer les relations entre personnes à l'enregistrement de toutes les relations découlant de l'activité de l'entreprise.
- b) *Théorie patrimoniale* : Cette théorie assigne comme objet premier à la comptabilité l'analyse et la mesure du patrimoine de l'entreprise. Cet objectif est atteint à travers l'élaboration du bilan. Le patrimoine de l'entreprise est composé d'une part par l'ensemble des biens et des droits qu'elle détient (les actifs) et, d'autre part, par l'ensemble de ses dettes (les passifs exigibles). A une date quelconque, il se mesure par la différence entre la valeur de cet actif et la valeur de ces dettes. Cette relation vérifiée par le bilan est valable à tout instant et doit être conservé par l'enregistrement comptable.
- c) *Théorie de l'échange*: Appelée également théorie « des emplois et des ressources ». Cette théorie assigne comme objet premier à la comptabilité la mémorisation des différents flux économiques nés des opérations d'échange dans lesquelles l'entreprise est engagée. La relation d'échange consiste à utiliser une ressource qu'on détient pour s'en procurer une autre dénommée emploi. L'enregistrement en partie double, consiste à noter d'une part la ressource acquise ou l'emploi et d'autre part la ressource utilisée. Ce mode de raisonnement est généralisé à l'ensemble des opérations de l'entreprise, y compris les relations purement internes.

1.2. Théories classificatoires

Ces théories plus récentes, en comparaison avec les théories du fonctionnement des comptes, sont apparues la plupart d'entre elles au 20^{ème} siècle. Elles ont pour objet de classer les grands principes ou les grands postulats (la terminologie est très fluctuante) de la comptabilité et ont une visée à la fois pédagogique et opératoire.

Aux Etats- Unies de nombreuses classifications des principes comptables fondamentaux sont apparus depuis la fin des années 1930 au début des années 1970. L'ordre américain des experts comptables, Accounting Institute Of Certified Public Accountants (AICPA) propose une classification, intitulée the basic postulates of accounting traduit par les postulats fondamentaux de la comptabilité, a été confectionnée par l'auteur Moonitz (1961) qui identifie quatorze (14) postulats fondamentaux qu'il classe en trois (03) catégories :

- Des postulats relatifs à l'environnement des entreprises : économie fondée sur des échanges;

- Des postulats définissant l'objet et le domaine de la comptabilité : production périodique des états financiers;
- Des postulats exprimant des hypothèses ou des contraintes opératoires : continuité d'exploitation, objectivité, permanence des méthodes, stabilité de la monnaie.

La littérature française, quant à elle, identifie cinquante-trois (53) principes et postulats qu'elle regroupe en deux (02) classes. La première relative à la forme et la seconde au fond.

Les tentatives de classification montrent les difficultés d'élaboration que posent les théories classificatoires et qui sont liées à l'existence d'une multitude de critères de classification des principes comptables retenus. Ces difficultés rendent impossible la diffusion d'une classification universelle des principes comptables et par conséquent d'une théorie générale qui rendrait compte de tout les aspects de la pratique. Cependant leur rôle de rationalisation constitue des constructions intellectuelles qui méritent sans doute de les qualifier de théories (essentiellement pédagogiques).

2. Théories normatives

Dans les pays anglo-saxons, tout au long du 20^{ème} siècle, certains chercheurs orientaient leurs travaux vers l'explication et le classement des principes fondamentaux de la pratique (comme dans le cadre des théories descriptives), d'autres confrontaient les concepts comptables à ceux de l'économie et du droit. Cette confrontation souligne les limites de la pratique raisonnée, c'est-à-dire d'une démarche de recherche partant des usages et visant à découvrir par induction les principes fondamentaux sous jacents. Selon ce deuxième courant, une telle démarche ne peut déboucher sur une théorie de la comptabilité parfaitement cohérente.

En 1955, le chercheur australien Chambers, a porté dans ce sens une critique de la pratique théorisée et présentait l'idée qu'il fallait construire une théorie pour la pratique comptable sans faire références aux usages, et donc rompre avec une approche théorique inductive. Cette approche, devait se déduire à partir de plusieurs hypothèses relatives à l'entreprise et notamment à ses objectifs en matière d'information financière, à ses relations avec son environnement, ainsi qu'aux caractéristiques socio-économiques et à l'état de cet environnement, hypothèses posées a priori. Une telle théorie serait offerte comme norme générale pour la pratique, d'où le qualificatif de normative ou de perspective.

A la fin des années 50 et durant les années 60, de nombreux chercheurs produisaient des théories ou des modèles pour la comptabilité. Cette période a été qualifiée de l'âge d'or de la recherche comptable dans les pays anglo-saxons (on voyait se développer, par exemple, des modèles adaptés au contexte inflationniste présent à cette même période, comme celui d'Edwards et Bell en 1961).

L'organisme américain de normalisation (FASB : Financial Accounting Standard Board), créé en 1972, va dans le même sens sans pour autant abandonner la pratique raisonnée. Il adopte une approche plus déductive pour l'élaboration de ses normes en se dotant d'un cadre conceptuel, c'est-à-dire d'une théorie pour la comptabilité.

Cette théorie postule un environnement où les marchés financiers jouent un rôle majeur en matière de financement des entreprises et où les investisseurs sont les principaux destinataires de l'information comptable produites.

Ces théories lorsqu'elles sont officialisées en les adoptants dans un cadre conceptuel, elles jouent un triple rôle. Elles peuvent être :

- des instruments d'encadrement et, plus généralement, de régulation de la pratique comptable ;
- des instruments d'analyse pour le traitement de problèmes comptables peu fréquents ;
- utilisées à des fins pédagogiques.

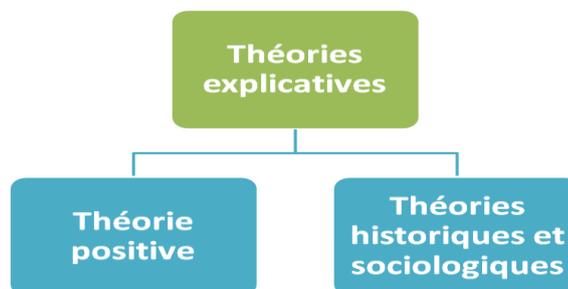
Les promoteurs des théories normatives ont souvent opposé ces théories aux théories descriptives, bien que leurs visées soient différentes, les unes sont des théories de la pratique comptable et les autres des théories pour la pratique comptable.

3. Théories explicatives

D'un point de vue strictement scientifique, seules les théories explicatives méritent la qualité et la caractéristique «scientifique» (Colasse, 2000), car leur visées est avant tout cognitive, explicative et prédictive. Contrairement aux autres théories précédemment citées et qui sont considérées comme des pseudo- théories.

On retrouve ainsi dans cette rubrique des théories explicatives : la théorie positive et les théories historiques et sociologiques. Pour mieux faciliter la visualisation de ces contenus, on expose la figure ci-dessous :

Figure N°03: Typologie des théories explicatives



Source : Elaboré sur la base de : (BELHADJ AHMED, N., 2018, pp 515-517).

3.1. *Théorie positive de la comptabilité*

Pour les deux économistes Watt et Zimmerman, auteurs célèbres de la théorie positive, la science a pour objet de décrire, d'expliquer et de prédire et non d'apporter une aide directe à l'action. C'est à partir de ce raisonnement qu'ils se sont opposés à la théorie normative et ont proposé une autre dénommée positive.

L'émergence de l'approche positive, dans les années soixante (1960), se caractérise par l'exigence d'une validation empirique de toute proposition théorique. Cette orientation traduisait une volonté de donner des assises scientifiques à la recherche comptable, car elle est fondée sur l'observation des phénomènes.

Les trois principales hypothèses testées dans le programme de recherche de Watts et Zimmermann découlent d'une part de l'analyse du comportement des dirigeants des entreprises (les choix comptables de l'entreprise) dans le contexte de la théorie de l'agence et d'autre part de la théorie de la réglementation :

- a) *La première hypothèse* veut qu'un dirigeant, lié à une entreprise par un contrat d'intéressement à ses bénéfices opte pour des méthodes comptables qui tendent à accroître les bénéfices présents aux dépens des bénéfices futures ;
- b) *La seconde hypothèse* veut que les dirigeants des entreprises dont les ratios d'endettement approchent du seuil toléré par les prêteurs choisissent encore des méthodes comptables qui tendent à accroître les bénéfices présents aux dépens des bénéfices futures ;
- c) *La troisième hypothèse* veut que face au danger représenté par une éventuelle réglementation étatique, les dirigeants d'entreprises choisissent des méthodes comptables qui diffèrent dans le temps dans l'apparition des bénéfices.

Les hypothèses ainsi formulées, la phase empirique du travail de recherche peut commencer pour tester les hypothèses formulées. Pour être testées, elles sont mises sous la forme de relations fonctionnelles susceptible d'être traitées par l'économétrie.

Cette méthodologie est typique de la recherche économique empirique et fait de la théorie positive un produit de la science économique. En plus qu'elle ait donné de très nombreux résultats sur les comportements comptables des entreprises, cette théorie est considérée comme une théorie économique de la comptabilité que qu'une théorie comptable au sens stricte (ses promoteurs sont d'ailleurs des économistes).

Encadré N°02 : Origines de la théorie positive

Watts et Zimmerman empruntent leur conception théorique à Jensens (auteurs américains). Celui-ci (1976) a défini une théorie positive de la comptabilité comme une théorie capable d'expliquer : « ... pourquoi la comptabilité est ce qu'elle est, pourquoi les comptables font ce qu'ils font, et quels effets ces phénomènes ont sur les gens et sur l'allocation des ressources. »

3.2. Théories historiques et sociologiques

Ces théories ont en commun de traiter les pratiques organisationnelles et sociales qui soutiennent le comptage. Elles visent à interpréter, par référence à des variables historiques, sociales, économiques, juridiques, techniques et culturelles, l'émergence, le développement et l'actualisation de ces pratiques. On peut ainsi expliquer le contenu de chacune d'entre elles comme suit :

- a) Théories historiques : ces théories ambitionnent d'expliquer et de comprendre l'origine des institutions et des pratiques actuelles de la comptabilité. Les travaux les plus connus dans ce courant sont ceux de l'économiste Warner Sombart (1928). Ils ont trait à la relation entre l'émergence de la comptabilité en partie double et l'avènement du capitalisme (les deux phénomènes sont considérés comme indissociables).
- b) Théories sociologiques: Ces théories cherchent à situer la comptabilité dans son contexte socio-économique et intentionnel et à analyser son évolution pour comprendre son utilité et ses orientations futures. Elles visent en effet à:
 - Développer un esprit critique concernant la comptabilité et son développement ;
 - Comprendre les liens existants entre la comptabilité et les marchés nationaux et internationaux ;
 - Etudier la profession comptable comme une institution sociale avec ses droits et ses responsabilités ;
 - Comprendre les déterminants culturels des pratiques comptables et d'affaires au niveau international.

L'existence de théories comptables aussi diverses est, d'une certaine façon, révélatrice des liens plus ou moins étroits qui, avec le temps, se tissent entre la technique et la science. La technique comptable a tout au long de son histoire produit les savoirs théoriques nécessaires à sa mise en œuvre, à sa transmission et à son encadrement (Colasse, 1996). La science, ou plutôt les sciences, lui apportent aujourd'hui des informations sur elle-même qui la font sans doute devenir plus « savante ». Technique et science s'épaulent mutuellement pour donner naissance à une *technoscience comptable*.

Chapitre 04 : Différentes approches pour la formulation d'une théorie comptable

Ce quatrième chapitre sera dédié à la présentation des diverses approches pouvant être empruntées pour la formulation d'une théorie comptable, à savoir :

1. Approche déductive
2. Approche inductive
3. Approche morale
4. Approche psychologique
5. Approche sociologique
6. Approche macro-économique
7. Approche de la théorie de la communication
8. Approches de l'événement
9. Approches prédictives

Au vue de ce qui a été précédemment présenté, on peut dire qu'il existe plusieurs approches pour la formulation d'une théorie comptable. Les modes de raisonnement de celles-ci peuvent être présentés comme suit :

1. Approche déductive

La formulation d'une théorie comptable par voie de raisonnement déductif consiste à aller du général au particulier. On peut identifier les étapes suivantes dans le processus de déduction (PATON, W.A., 1922, p 25).:

- Formuler les objectifs généraux et spécifiques des états financiers ;
- Développer des axiomes ou postulats de la comptabilité qui décrivent l'environnement économique, politique, psychologique ou sociologique du processus comptable ;
- Développer des principes sur lesquels serait basé le développement de techniques comptables ;
- Choisir un ensemble de symboles ou une terminologie adéquate pour permettre aux idées d'être exprimées et résumées dans un contexte propre à la discipline comptable ;
- Appliquer les objectifs, postulats et principes à des situations spécifiques (comme des événements économiques) pour établir des règles et méthodes procédurales.

Cette approche déductive, adoptée par les théories normatives et qualifiée également d'approche axiomatique, repose principalement sur une définition logique des objectifs des états financiers, ce qui est fondamental pour les autres étapes du processus de déduction.

2. Approche inductive

L'approche inductive consiste à dériver une structure logique de la comptabilité à partir d'observations particulières, c'est-à-dire à développer des généralisations sur la comptabilité à partir d'un ensemble d'observations prises dans la pratique comptable. Cette approche va donc du particulier au général. Les généralisations font souvent l'objet de vérification et d'expérimentation avant d'être acceptées (LITTELTON, A.C., 1953, p26).

L'approche inductive souffre elle aussi d'un élément de subjectivité. Les observations utilisées dépendent beaucoup du jugement de l'observateur, de son système de valeurs, de son biais. Ce qui est pertinent pour l'observateur n'est pas nécessairement pertinent pour la formulation d'une théorie comptable. Les différences entre ces données comptables risquent de conduire à de fausses généralisations.

3. Approche morale

L'approche morale met l'accent sur les concepts de justice, vérité et impartialité comme critères principaux dans la formulation d'une théorie comptable. Ces critères peuvent être définis comme suit (SCOTT, D.R., 1941, p 341) :

- La justice : Les procédures comptables doivent fournir un traitement juste pour toutes les parties intéressées et serviront équitablement tous les groupes de lecteurs;
- La vérité : Les rapports financiers doivent présenter une image vraie, exacte et sans biais de l'entreprise soit une conformité à des faits réels.
- L'impartialité : Les données comptables doivent être fidèles et ne servir aucun intérêt spécial.

4. Approche psychologique

L'approche psychologique est le résultat de l'application des sciences du comportement à la comptabilité. Elle insiste sur la pertinence de l'information communiquée pour la prise de décision, et la nature du comportement des individus et groupes qui résulte de la divulgation de l'information comptable (PRINCE, T., 1963, p28).

Une procédure comptable est jugée sur la base de la réaction qu'elle engendre chez les lecteurs. Cette approche a soulevé un certain enthousiasme et a généré un nouvel effort de recherche auquel on a donné le nom de « comptabilité comportementale ou behaviorale ».

Dans le cadre de cette approche, trois (03) questions majeures peuvent être posées :

- Quels sont les utilisateurs de l'information comptable ?
- Quels sont les besoins informationnels des lecteurs des états financiers ?
- Faut-il baser la formulation de la théorie comptable sur le comportement parfois incompris du lecteur ?

5. Approche sociologique

L'approche sociologique met l'accent sur le comportement social face à l'information comptable plutôt que sur le comportement individuel. La formulation d'une théorie comptable s'intéresse au bien-être de la société en général plutôt qu'à celui de certains individus ou groupes.

Selon cette approche, une technique comptable donnée serait évaluée à l'aide de la réaction de la société en général. En d'autres termes, les données comptables sont censées servir de guide à la formulation de politiques ou décisions portant sur le bien-être sociétal (c'est-à-dire allant dans une vision RSE) (LINOWES, D., 1968, p 37).

L'approche sociologique à la formulation d'une théorie comptable a contribué au développement d'une sous-discipline de la comptabilité appelée « comptabilité socio-économique » dont le but est de permettre aux entités économiques fonctionnant dans une économie de marché de tenir compte de l'impact de leurs activités sur l'environnement sociétal par une intégration, une mesure et une divulgation dans les états financiers.

Le seul désavantage de cette approche réside dans le manque de techniques de mesure nécessaires à l'évaluation des coûts et bénéfices sociétaux.

6. Approche macro-économique

L'approche macro-économique s'intéresse au contrôle du comportement des indicateurs macro-économiques de la nation qui résultent de l'utilisation de techniques comptables données et de la divulgation de certaines informations comptables. Elle se soucie de l'économie en général par le contrôle et le choix judicieux de méthodes comptables appropriées à la situation macro-économique désirée (MUELLER, G., 1967, p30). Ainsi, selon cette approche, les méthodes comptables requises varieraient selon la situation économique.

7. Approche de la théorie de la communication

L'approche de la théorie de communication cherche à démontrer l'utilité de la théorie de la communication pour la comptabilité. Elle considère la comptabilité comme un processus de communication de données comptables utiles à un ensemble de lecteurs. Il s'ensuit donc que les concepts et techniques de la théorie de la communication sont applicables à la comptabilité (information comptable, moyen de divulgation et de communication aux lecteurs, ...) (BEDFORD, N et BALADOUNI, V., 1962, p 650).

La formulation d'une théorie comptable réside donc dans la recherche de méthodes optimales de communication de l'information comptable.

8. Approches de l'événement

L'approche de l'événement stipule que le but principal de la comptabilité est de fournir des informations sur les événements économiques pertinents qui pourraient être utiles à un grand nombre de modèles de décisions. Il s'ensuit que la fonction du comptable est de divulguer l'événement en laissant au lecteur le soin de l'interpréter. Ce sera donc au lecteur de procéder, à partir de la connaissance de l'événement en question, à l'agrégation, la pondération et l'estimation des données de façon compatible avec ses prévisions et sa fonction d'utilité. La méthode de l'événement conduit à un transfert, du comptable au lecteur, des fonctions de transformation de l'événement en informations. Cette notion de transfert est basée sur l'hypothèse que l'intervention du comptable dans le processus de production de l'information entraîne un biais ou perte d'information qui dépasse sa contribution et que c'est au lecteur que reviendra le soin de transformer ces données à des fins utiles. Ainsi, le lecteur serait plus favorisé en ayant à sa disposition toutes les données possibles sur un événement, de façon à pouvoir faire un choix d'informations pertinentes pour sa propre fonction d'utilité. Seul le lecteur peut décider de ce qui est utile ou non (SORTER, G., 1969, p 12).

Le concept d'événement, dans le cadre de cette approche, porte sur la plupart des attributs, caractéristiques ou propriétés d'un événement au lieu d'être limitées seulement aux valeurs monétaires de la transaction.

Cette approche voit dans les états financiers une communication de tous les événements comptables connus par l'entreprise et une facilitation de la prédiction du même événement dans une période future malgré l'existence de changements exogènes (par exemple : le stock de marchandise n'indique pas uniquement la valeur au coût mais décrit aussi le résultat des événements encourus, qu'il s'agisse d'achat et de consommation ou d'utilisation des marchandises).

Pour atteindre les objectifs de cette approche, on a besoin d'un système d'informations à base d'événements, qui permettrait la divulgation des événements utiles à la prise des décisions à tous les niveaux de gestion. Un tel système serait constitué des éléments suivants (LIEBERMAN, A et WHINSTON, A., 1975, p 249):

- une banque générale de données contenant une description globale de tous les événements ;
- une structure d'informations centrée sur l'utilisateur, fournissant à chaque utilisateur sa propre structure conceptuelle des événements;
- des opérations propres à l'utilisateur pour ce qui est de la manipulation des données.

La méthode de l'événement possède aussi quelques limites, on peut citer :

- la surcharge d'information qui peut subvenir si on tente de mesurer les événements affectant l'entreprise.
- le critère de sélection des événements à mesurer qui reste à développer.

9. Approches prédictives

Selon l'approche prédictive, les techniques comptables sont évaluées d'après leur capacité à prédire les événements économiques intéressant les preneurs de décisions. La technique qui a la plus grande capacité de prédiction est considérée comme la meilleure pour le contexte envisagé.

Ce critère de pouvoir de prédiction consiste en une relation probabilistique entre des événements économiques d'intérêt pour les preneurs de décision et des variables pertinentes de prédiction obtenues en partie d'informations comptables.(BELKAOUI, A., 2008, pp 83,94) La prédiction et la décision représentent donc deux actions distinctes. On peut prédire sans pour cela prendre une décision, mais on ne peut prendre une décision sans prédire.

Cette approche de prédiction compte certaines utilisations considérées comme pertinentes, on peut citer à titre d'exemple.(BELKAOUI, A., 2008, pp 83,94):

- a) *La prédiction de la faillite des entreprises* : des modèles utilisant une ou plusieurs variables ont été utilisés pour aider un comptable à déterminer si l'entreprise risque de déclarer banqueroute. Parmi ces modèles, on retrouve :
- Le modèle de Beaver : proposant les ratios : autofinancement/dettes totales et profit net/actif total.
 - Le modèle d'Altman : reposant sur les ratios : fonds de roulement net/actif total, surplus d'exploitation/actif total, profits avant intérêts et taxes/actif total, la valeur marchande des actions/valeur comptable des dettes, et les ventes/actif total (ce modèle a put classifier correctement plus de 90% des entreprises parmi l'échantillon de son étude).
 - L'étude d'Ohlson vient compléter les précédents modèles en concluant que la taille, la disponibilité de ressources, la performance et la structure financière constituent des variables significatives de prédiction de la banqueroute.
- b) *La prédiction de la fusion des entreprises* : La croissance est indispensable au bien-être d'une entreprise. En plus de la croissance interne, la croissance externe sous forme de fusion a joué un grand rôle dans le développement des sociétés. La fusion est préférée à la croissance interne en considération de la rapidité, de frais, de financement, de risques, d'effets stabilisants, d'impôts et d'avantages compétitifs. Considérant leur importance, plusieurs études ont tenté d'identifier les fusions utilisant les modèles de variables comptables ou financières. Chambers a considéré l'application du principe de la prudence comme un facteur important pour la prédiction des entreprises qui risquent d'être absorbées par d'autres entreprises...

- c) La prédiction des décisions d'octroi de crédit : La décision bancaire d'octroi de crédit aux entreprises constitue un autre exemple d'événement économique qui pourrait être défini à l'aide d'informations comptables et financières. Dans ce cadre, l'analyse consiste à déterminer le modèle des variables comptables ou financières qui pourrait prédire la nature de la décision d'octroi de crédit par les banques aux entreprises.
- d) La prédiction de la réaction des marchés des capitaux : Le rôle du marché des capitaux est de fournir un marché ordonné où les investisseurs peuvent échanger des ressources d'une façon continue. Par ailleurs, le rôle de l'information est double: établir un système de prix des actions de façon à faciliter une répartition optimale des actions parmi les investisseurs, et aider l'investisseur confronté avec un ensemble de prix à choisir le portefeuille optimal des actions. Pour cette raison, la pertinence de l'information comptable et du choix des alternatives comptables peut être évaluée d'après la réaction du marché des capitaux.

Bien que présentant des avantages évidents pour la recherche en comptabilité et la formulation d'une théorie comptable, la méthode du pouvoir de prédiction connaît quelques limites telles que les difficultés dans l'identification des événements susceptibles d'être prédits et de présenter un intérêt pour les preneurs de décisions.

En guise de conclusion, pour ce point des approches pour la formulation d'une théorie comptable, on peut dire que la pratique comptable contient une grande diversité de techniques appliquées à la comptabilisation des événements économiques. Les comptables ont donc besoin d'un ensemble théorique qui les guide dans l'établissement et le choix de ces techniques. Cette théorie doit être facilement adaptable à la pratique et ce afin de permettre une certaine souplesse d'adaptation à un monde économique dont la principale caractéristique est d'être sans cesse en mouvement.

L'ensemble des approches exposées, dans cette partie, présentent des avantages et des désavantages certains. Ainsi, un effort rationnel d'élaboration d'une théorie comptable devrait reposer sur *une approche éclectique*.

Chapitre 05 : Normalisation comptable internationale

Ce cinquième chapitre sera dédié à la présentation de l'un des produits d'une théorie comptable, à savoir : la norme et la normalisation. Ainsi, les éléments suivants seront développés :

1. Qu'est ce qu'un cadre conceptuel ?
2. Normalisation et normes : Définition et intérêts
3. Quelques principaux systèmes de normalisation
4. Qui devrait établir les normes comptables ?
5. Fiche de lecture N° 01

L'établissement et le renforcement des normes comptables constituent des problèmes importants pour la profession comptable et les usagers de l'information. La détermination du meilleur mécanisme pour établir et renforcer les normes comptables peut être essentielle à l'acceptabilité et à l'utilité des normes.

Ainsi dans cette partie, on va donner un aperçu sur la notion du cadre conceptuel qui donne naissance à la normalisation et aux normes puis s'intéresser à quelques entités normalisatrice de part le monde avant de conclure avec la question à qui devrait-t-on confier cette tâche de normalisation ?

1. Qu'est ce qu'un cadre conceptuel ?

Le cadre conceptuel de la comptabilité financière constitue la structure de référence théorique qui sert de support et de guide à l'élaboration des normes comptables. C'est un ensemble d'objectifs, de concepts fondamentaux et d'éléments qui entretiennent entre eux, des liens de cohérence et de complémentarité.

Il a pour objectif d'aider à (OULD AMER, S., 2010, p30) :

- l'élaboration de normes cohérentes pouvant faciliter la production de données et d'états financiers;
- l'arbitrage en cas de divergences d'appréhension ou d'oppositions d'intérêts et la recherche de solutions appropriées ;
- l'interprétation des états financiers ;
- la résolution des questions comptables n'ayant pas été traitées par les normes.

Ainsi, on peut dire que le cadre conceptuel permet essentiellement de :

- expliquer les situations comptables ;
- standardiser les concepts comptables ;
- comprendre la logique comptable dans le but de la diffuser.

2. Normalisation et normes : Définition et intérêts

La normalisation peut être définie comme l'adoption d'une terminologie et de règles communes et la production d'états financiers identiques d'une entreprise à l'autre. Chaque pays possède son propre système de normalisation et de réglementation comptable.

La normalisation offre l'intérêt de permettre les comparaisons dans le temps (normalisation temporelle) et d'une entreprise à l'autre (normalisation spatiale), l'harmonisation et à l'amélioration des pratiques comptables, ...

Le produit d'un processus de normalisation est la norme ainsi celle-ci se définit comme étant des règles pratiques guidant la conduite du travail du comptable. Elles sont généralement acceptées comme des règles d'importance avec des sanctions imposées pour toute non-conformité à ces règles.

En général, les normes comptables sont composées de (03) parties (BELKAOUI, A., 2008, pp37-38) :

- une description du problème à résoudre;
- une discussion logique, préférablement basée sur une théorie, des moyens à résoudre le problème;
- une solution choisie préférablement sur la base d'une théorie.

Les normes comptables dominent le travail du comptable. Ces normes sont constamment changées, éliminées ou améliorées. Elles présentent plusieurs intérêts qu'on peut résumer comme suit (BELKAOUI, A., 2008, pp 38-39) :

- Elles fournissent aux usagers des informations sur la position, la performance et la conduite financière de l'entreprise. Ces informations sont supposées être claires, fidèles, fiables et comparables.
- Elles servent de guides et de règles aux comptables pour s'assurer, d'une façon prudente et indépendante, de leur expertise et de leur intégrité en vérifiant les rapports des entreprises et en testant leur validité.
- Elles fournissent au gouvernement des données de base sur différentes variables considérées essentielles à la conduite de l'imposition, à la réglementation des entreprises, à la planification et réglementation de l'économie, et à l'amélioration de l'efficacité économique et autres buts sociaux.

3. Quelques principaux systèmes de normalisation

Les principaux systèmes nationaux de normalisation et de réglementation comptable montrent que le rôle joué par l'Etat est un facteur discriminant entre le modèle anglo-saxon et le modèle européen (OULD AMER, S., 2010, p28).

Dans certains pays l'Etat joue un rôle important tant au niveau de l'élaboration des normes que de leur mise en application (France, Algérie ...).

Dans d'autres pays l'Etat n'intervient pas dans leur élaboration mais participe à leur mise en application (Etats-Unis...).

Dans d'autres pays encore, l'Etat n'intervient ni pas dans leur élaboration ni dans leur applications (Grande Bretagne, ...).

Il est courant d'opposer le modèle des Etats unis à celui de la France .Chacun de ces deux (02) pays cherche à asseoir son influence dans le choix et la construction de système comptable dans les pays en voie de développement. On peut exposer le contenu de ces modèles de normalisation comme suit (OULD AMER, S., 2010, pp 28-29):

- a) Modèle américain : se caractérise par l'existence d'un normalisateur national le FASB (Financial Accounting Standards Board), d'un ensemble de normes comptables appelées US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), et une profession comptable, l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) qui joue un rôle important dans la normalisation comptable aux Etat Unis.
- b) Modèle français : se définit par un plan comptable (PCG), l'existence d'un normalisateur national CNC (Conseil National de la Comptabilité), d'un droit comptable (règles et lois) et l'Etat joue un rôle important malgré l'influence de la profession comptable l'OEC (l'Ordre des Experts Comptables) et la CNCC (la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes).
- c) Modèle Algérien : l'Algérie a adopté un nouveau plan comptable dit Système Comptable et Financier (S.C.F.), cohérent avec les normes comptables internationales (IFRS) qui se substitut au Plan Comptable National (PCN). L'élaboration du nouveau plan comptable s'est faite avec l'assistance d'un groupe d'experts français.

Cette diversité des systèmes de normalisation comptable rend nécessaire une harmonisation comptable à l'échelle internationale. L'IASC (International Accounting Standard Comitee) et puis L'IASB (l'International Accounting Standard Board) sont des organismes dont la mission était de produire et de publier des normes comptables pour la présentation des états financiers et d'œuvrer pour leur diffusion dans le monde. Les normes élaborées par l'IASB sont appelées les IFRS (international financial reporting standards/normes internationales d'informations financières). Et c'est dans cette perspective, que les normes algériennes du SCF ont été mise en place.

4. Qui devrait établir les normes comptables ?

La littérature relève trois (03) courants pouvant agir dans l'établissement des normes comptables : la théorie de du marché libre, le secteur privé ainsi que le secteur public. Chaque courant a présenté ses propres arguments comme on peut le constater ci-dessous :

- a) *Théorie du marché libre* : L'approche du marché libre à la formulation de normes comptables repose sur l'hypothèse de base que l'information comptable est un produit économique au même rang que les autres produits ou services. Ainsi, l'information comptable sera sujette aux forces des demandes par les usagers et des offres pour les producteurs d'information. Il en résulte un montant optimal d'information produit à un prix optimal. Chaque fois qu'une information est requise à un bon prix, le marché produira la dite information si le prix est supérieur au coût de l'information. Le marché constitue donc le mécanisme idéal pour décider des types d'information à divulguer, des usagers de l'information et des normes comptables à utiliser pour produire la dite information. Certaines critiques sont cependant soulevées à l'égard de l'approche du marché libre. Ces critiques ont trait particulièrement à l'échec ou défaillance du marché : l'exercice d'un monopole sur l'information par les dirigeants d'entreprises, la présence d'investisseurs naïfs, la distorsion des chiffres comptables, la flexibilité dans le choix des techniques comptables, le manque d'objectivité. Chacune de ces défaillances résulte en un échec du marché libre d'information de produire une information optimale (LEFTWICH, R., 1980, p 200).
- b) *Réglementation des normes comptables par le secteur privé* : celle-ci repose sur l'hypothèse principale que l'intérêt public en comptabilité est mieux servi par le secteur privé. Les défenseurs de ce courant mentionnent les arguments suivants pour soutenir leur position: on est concernés par les intérêts de tous leurs électeurs, on attire comme membres ou comme employés, des gens qui possèdent les connaissances techniques nécessaires pour développer et rendre effectifs différents systèmes de mesure et de publication. Quant aux détracteurs de cette idée, ils utilisent les arguments suivants: le secteur privé n'a pas le pouvoir et l'autorité du secteur public pour rendre effective la réglementation comptable. Et les normalisateurs souffrent du manque d'indépendance des cabinets d'experts-comptables et des entreprises (U.S. Senate, 1976, p55).
- c) *Réglementation des normes comptables par le secteur public* : celle-ci repose sur l'hypothèse principale que l'intérêt public en comptabilité est mieux servi par le secteur public. Les défenseurs de cette approche avancent les arguments suivants : la réglementation des normes comptables par le secteur public est aussi motivée par le désir de créer un niveau de divulgation estimé nécessaire et adéquat à la prise de décision. Quant aux détracteurs de cette approche, ils avancent le fait que : le processus de formulation des normes comptables risque de devenir politique. Ainsi, les groupes d'intérêt peuvent être amenés à formuler et négocier des demandes en faveur de leur position favorite, et cette réglementation par le secteur public risque de décourager toute recherche et expérimentation en comptabilité (ELLIOT, R. et SCHUETZE, W., 1980, pp. 109-110).

Pour la formulation des normes comptables, on peut faire recours à un des mécanismes suivants: le marché libre, le secteur privé ou le secteur public. Chacune de ces approches présente certains avantages et certaines limitations. Pour le moment, la réglementation des normes comptables par le secteur privé semble l'emporter sur les autres, spécialement dans le monde anglo-saxon.

Afin de mieux apprécier le processus de normalisation comptable internationale ainsi que ses acteurs, l'article exposé dans l'annexe N°01 a été remis aux étudiants et a fait l'objet d'une analyse à travers l'élaboration d'une fiche de lecture et son exposé en classe. La synthèse de cet article se présente comme suit :

Fiche de lecture N° 01

LES ACTEURS DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE : UNE COMMUNAUTÉ ÉPISTÉMIQUE ?

Association Francophone de Comptabilité | «CCA »

2012/1 Tome 18 | pages 9 à 37

Rouba CHANTIRI-CHAUDEMANCE, Université Paris-Dauphine
Anouar KAHLOUL, Université Paris-Dauphine et l'IHEC-Sousse

Contexte de l'étude

Depuis plusieurs années, les normes comptables font débat au-delà des cercles comptables :

- La série de scandales ayant secoué plusieurs grands groupes dans le début des années 2000 (Enron, WorldCom, Parmalat...);
- l'internationalisation des normes comptables avec la généralisation des normes IAS/IFRS;
- la crise financière et les conséquences néfastes supposées de conventions comptables telles que la juste valeur.

Ce qui amène à s'interroger sur la pertinence des normes qui régissent le contenu et la présentation de l'information comptable mais également sur leur mode d'élaboration (considéré comme un processus conduit par des hommes et femmes qui rédigent, réfléchissent, ... dans un contexte pouvant être influencé par des personnalités et diverses situations).

Objectif de l'étude

L'objet de cet article est de contribuer à une meilleure connaissance et de caractériser ceux qui élaborent les normes comptables internationales (ce qui les rapproche ou oppose). S'intéresser aux individus qui façonnent la norme est une manière de s'interroger sur les structures institutionnelles, les intérêts qu'elles servent à travers les hommes qui y officient et, finalement, sur la localisation du pouvoir.

Démarche de l'auteur

L'étude a été menée sur la population qui participe à la normalisation internationale sous l'égide de l'IFRS Foundation tel qu'il fonctionne depuis la réforme de 2001.

Principales questions soulevées par l'étude

- L'élaboration des normes et des règles comptables internationales, se fait-elle par un processus d'expertise ou de représentation dans un contexte de mondialisation ?
- Qu'est ce qu'on entend par Expertise et Experts ?
- Quels nouveaux modes de gouvernance pour l'élaboration des normes dans un contexte international ?
- Qu'est ce qu'une communauté épistémique ?
- Qui sont les normalisateurs internationaux ? (une réponse par les statuts)
- Dans quelle mesure les normalisateurs internationaux constituent-ils une communauté épistémique ?

Fiche de lecture N° 01 (Suite)

Résultats de l'étude

- ***L'élaboration des normes et des règles comptables internationales, se fait-elle par un processus d'expertise ou de représentation dans un contexte de mondialisation ?***

Les normes sont élaborées par:

1. Les experts (expertise) selon le modèle anglo-saxon, ce qui donne une légitimité technique. Parce qu'ils sont confrontés aux problèmes comptables dans leur activité quotidienne, les comptables, qu'ils soient salariés, libéraux ou universitaires, sont les mieux placés pour élaborer les normes et faire face à la complexité croissante des questions à traiter.

2. Les représentants (représentation) selon le modèle continental (français), on parle alors de légitimité politique.

Les normes sont élaborées par un organisme qui regroupe les représentants des différentes parties concernées par la comptabilité et ce dans une conception partenariale.

En principe, il y a nécessité de combiner entre les deux modèles pour assurer une bonne mise en place des normes. Mais l'IASB, malgré son caractère international, il suit le modèle anglo-saxon et privilégie l'expertise.

- ***Qu'est ce qu'on entend par Expertise et Experts ?***

L'expertise est un concept complexe, difficile à définir et à opérationnaliser. Les statuts des organismes de normalisation anglo-saxons y font référence dans le sens de la détention de compétences, de la maîtrise des problèmes comptables ainsi que d'une expérience significative de la vie économique et des marchés financiers au plan international.

« Les experts sont des individus bien informés détenant des compétences spécialisées qui leur donnent la possibilité de tirer des conclusions générales. Ces compétences spécialisées peuvent être des connaissances scientifiquement définies, une expertise acquise à travers une expérience sur le terrain ou une combinaison des deux »

- ***Quels nouveaux modes de gouvernance pour l'élaboration des normes dans un contexte international ?***

Le contexte international présente les spécificités suivantes :

- ✓ une accentuation de la technicité et de la complexité des problèmes,
- ✓ une amplification de l'incertitude,
- ✓ une plus grande difficulté à trouver des compromis.

Afin de répondre à ce contexte, il faut aller vers une gouvernance hybride (gouvernance de réseau) où l'État participe à la régulation de la vie économique en coordination avec d'autres acteurs. Il y a multiplication et enchevêtrement d'agences et d'organismes et participation de plus en plus importante d'acteurs privés aux côtés des acteurs publics.

Fiche de lecture N° 01 (Suite)

• ***Qu'est ce qu'une communauté épistémique ?***

Une communauté épistémique est « un réseau de professionnels détenant une expertise et des compétences reconnues dans un domaine particulier et revendiquant, d'une manière qui fait autorité, des connaissances quant à l'élaboration de règles dans ce domaine ».

Les propriétés d'une communauté épistémique :

- ✓ L'expertise,
- ✓ Partage d'un même paradigme (valeurs partagées, croyances communes, une même vision des choses,
- ✓ Présence d'une autorité procédurale (un ensemble de règles ou d'un "code de conduite" définissant les objectifs de la communauté et les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre et régissant les comportements collectifs au sein de la communauté).

• ***Qui sont les normalisateurs internationaux ? (une réponse par les statuts)***

Qui est l'IASC ?

Un comité de représentants de la profession comptable première génération d'organismes de normalisation anglo-saxons

- ✓ L'IASC a vu le jour en 1973 à l'initiative de Henry Benson, associé d'un grand cabinet londonien.
- ✓ Sa mise en place se situe dans le contexte d'une demande croissante pour davantage d'harmonisation au niveau mondial. Il constitue, à l'époque, une initiative parmi d'autres.
- ✓ À l'origine, il regroupait les organisations professionnelles de neuf pays (Allemagne, Australie, Canada, États-Unis, France, Japon, Mexique, Pays-bas, Royaume-Uni et Irlande) mais, avec le temps, des organisations professionnelles d'autres pays ont rejoint le mouvement, soit quelque 150 organisations issues de 110 pays en 2001.
- ✓ À partir de 1983, des contacts étroits ont été établis avec l'IFAC (International Federation of Accountants). Désormais, tous les membres de l'IFAC devenaient automatiquement membres de l'IASC et l'IFAC participait au financement du dispositif de normalisation.
- ✓ L'IASC s'est progressivement imposé comme le normalisateur au niveau mondial grâce aux différentes alliances qu'il avait fait. Parmi les soutiens qui ont contribué à sa montée en puissance, celui de l'Union européenne qui, abandonnant l'idée d'une normalisation propre, a imposé l'application des normes de l'IASC aux comptes consolidés des sociétés cotées européennes.
- ✓ En 2001, un comité a été chargé de réfléchir à une refonte des institutions afin de lui donner les moyens de remplir son rôle de normalisateur international et de renforcer sa légitimité et sa professionnalisation.

Fiche de lecture N° 01 (Suite)

Mode de fonctionnement de l'IASC

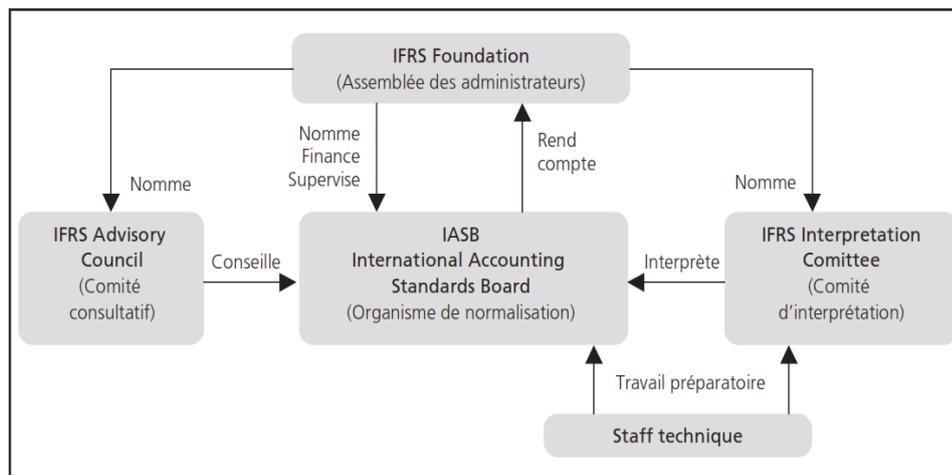
- Un comité décideur, le Board, a été mis en place en 1983. Il pouvait comprendre jusqu'à 17 membres provenant de pays développés et en développement.
- Les membres sont des organisations professionnelles ou représentatives, nationales ou internationales, chaque membre pouvant nommer jusqu'à trois individus pour assister aux réunions et voter au nom de l'organisation représentée.
- Les normes étaient élaborées par des groupes de travail réunissant des spécialistes dans le domaine, constitués essentiellement d'auditeurs associés de grands cabinets. Un secrétaire général dirigeait les opérations.

Ce sont de toutes autres bases qui vont être mises en place à partir de 2001.

L'avènement de l'IASB et des experts indépendants en 2001

La structure retenue est calquée sur le dispositif américain mis en place en 1973.

Le dispositif de normalisation international (depuis 2001)



Pour plus de détails par rapport aux caractéristiques et fonctions de chaque structure de ce dispositif, vous pouvez consulter l'article

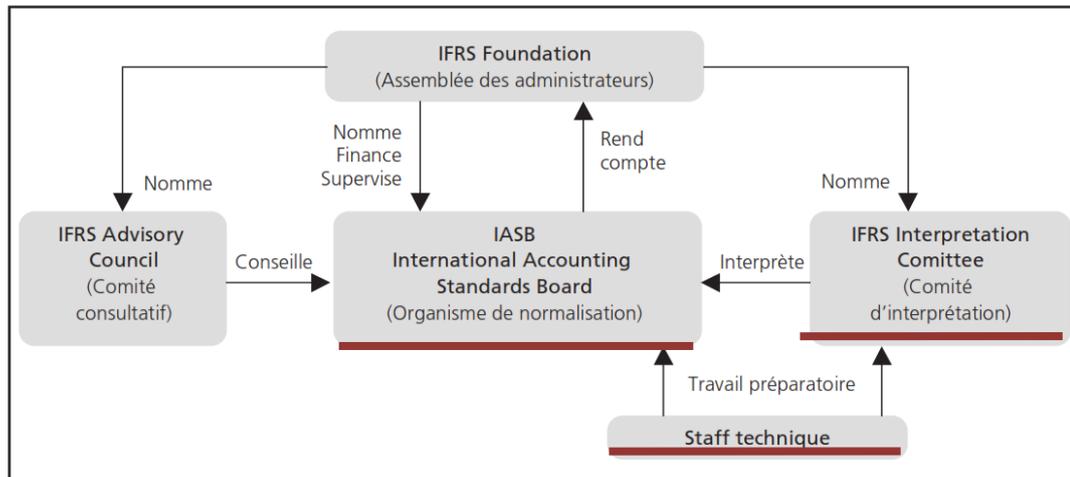
- ***Dans quelle mesure les normalisateurs internationaux constituent-ils une communauté épistémique ?***

Résultats de l'étude empirique

- ✓ L'objet est d'apprécier dans quelle mesure ces participants constituent une communauté épistémique (existence de l'expertise, d'un même paradigme et d'une autorité procédurale).
- ✓ L'étude de la composition des organes du dispositif, du parcours de leurs membres et de leurs origines géographiques de 2001 à 2009.

Fiche de lecture N° 01 (Suite)

Le dispositif de normalisation international (depuis 2001)



Le choix de ces organes permet de raisonner sur une population homogène, celle qui s'implique dans le travail technique de préparation et d'adoption des normes et interprétations.

- ✓ L'expertise se définit, pour les membres de l'IASB et de l'IFRS-IC, par le fait d'avoir occupé des responsabilités de haut niveau dans les différents métiers de la comptabilité. Pour le staff, l'expertise s'est généralement déroulée dans les cabinets d'audit ou les organismes de normalisation. Première propriété « Expertise » : Validée
- ✓ Grâce à un background professionnel très ancré dans la profession comptable et à une forte présence anglo-saxonne, le paradigme anglo-saxon s'avère être dominant. Deuxième propriété « Valeurs partagées » : Validée
- ✓ Grâce au « savoir-faire : intériorisé une certaine façon de produire les normes », on peut postuler que les normalisateurs ont acquis une forme d'autorité procédurale. Troisième propriété « Autorité procédurale » : Validée

• **Conclusion**

L'étude conclut à l'existence d'une communauté épistémique, cette conclusion n'est pas figée et connaît des évolutions.

- ✓ En termes de représentativité géographique, la place des Anglo- Saxons, même si elle reste importante, tend à diminuer au profit de membres provenant des pays émergents.
- ✓ En termes d'expérience dans la normalisation, nous avons noté un recours moins important avec le temps à des personnes ayant travaillé pour le normalisateur américain.

PORTEES FUTURES DE LA COMPTABILITE	PARTIE II
Chapitre 01 : Comptabilité et TIC	
Chapitre 02 : Comptabilité et écologie	

Cette deuxième partie du cours est axées autours des portées futures de la comptabilité (à titre illustratif non exhaustif). A cet effet, deux (02) branches seront associées à la comptabilité, à savoir : les TIC et l'écologie.

Chapitre 01 : Comptabilité et TIC

Dans ce présent chapitre, nous traiterons l'impact des Technologies de l'Information et de la Communication et plus particulièrement de la technologie Blockchain sur les métiers de la comptabilité. Pour ce faire, les éléments suivants seront abordés :

1. Présentation de la technologie Blockchain
 2. Synthèse du second article et complément d'information
-

Les TIC font partie des sujets d'actualité en terme de recherche et leurs impacts sur la comptabilité est inévitable. Ainsi, on a opté pour la présentation de l'un des types de TIC les plus performants, à savoir : la blockchain et l'analyse de ses conséquences sur les métiers de la comptabilité.

Par conséquent, dans un premier lieu, un aperçu sera donné sur le concept de la Blockchain. Puis, ses conséquences seront analysées à travers un second article (exposé dans l'annexe N°02) qui a été attribué aux étudiants et qui a fait objet d'une analyse à travers l'élaboration d'une fiche de lecture et son exposé en classe.

1. Présentation de la technologie Blockchain

Développée à partir de 2008, la Blockchain est, en premier lieu, une technologie de stockage et de transmission d'informations. Cette technologie offre de hauts standards de transparence et de sécurité car elle fonctionne sans organe central de contrôle. Plus concrètement, la Blockchain permet à ses utilisateurs - connectés en réseau - de partager des données sans intermédiaire.

Dans son rapport publié en décembre 2018, la [mission d'information commune de l'Assemblée nationale française sur les usages des chaînes de blocs et autres technologies de certification de registre](#) donne la définition suivante de la Blockchain : « Une blockchain est un registre, une grande base de données qui a la particularité d'être partagée simultanément avec tous ses utilisateurs, tous également détenteurs de ce registre, et qui ont également tous la capacité d'y inscrire des données, selon des règles spécifiques fixées par un protocole informatique très bien sécurisé grâce à la cryptographie » (Assemblée nationale, 2019).

Ainsi, on peut dire que la technologie Blockchain est une technologie qui permet de garder la trace d'un ensemble de transactions, de manière décentralisée, sécurisée et transparente, sous forme d'une chaîne de blocs. Elle présente de ce fait les caractéristiques suivantes :

- c'est une technologie de stockage et de transmission d'informations, prenant la forme d'une base de données ;
- la particularité d'être partagée simultanément avec tous ses utilisateurs et ne dépend d'aucun organe central ;
- a pour avantage d'être rapide et sécurisée ;
- et dont le champ d'application est bien plus large que celui des cryptomonnaies (assurance, logistique, énergie, industrie, santé, etc.).

2. Synthèse du second article et complément d'information

La synthèse, du second article figurant dans l'annexe N°02 et communiqué aux étudiants, se présente comme suit :

Fiche de lecture N° 02

**COMPRENDRE LA BLOCKCHAIN : QUELS IMPACTS POUR LA
COMPTABILITÉ ET SES MÉTIERS ?**

Association Francophone de Comptabilité | « ACCRA »

2019/2 N° 5 | pages 5 à 23

Olivier Desplebin. Université de Rouen

Gulliver Lux. IGR – IAE de Rennes

Nicolas Petit. Institut franco-chinois de l'Université Renmin de Chine (Suzhou)

Contexte de l'étude

La parution en 2018 pour la quatrième année consécutive d'un « Baromètre de la Transformation Numérique des cabinets d'expertise comptable » montre l'importance que les professionnels comptables accordent aux transformations numériques de leur métier. Le terme de « chantier numérique » est d'ailleurs utilisé. Mais quant est-il de la technologie Blockchain ?

Cette technologie qui se diffuse très récemment à des champs d'application autres que ceux de la finance et de la banque. Et dont le fonctionnement et les potentialités sont encore méconnues dans le champ de la CCA.

Objectif de l'étude

Cet article a pour objet de faire un point de connaissance sur cette technologie et sur les enjeux et perspectives pour la comptabilité les métiers du champ CCA, dans une approche prospective (anticipative).

Principales questions soulevées par l'étude

La Blockchain peut-elle servir de nouvelle technologie comptable ?

L'application de la Blockchain sur la comptabilité donne naissance à quoi ?

Quels impacts pour les auditeurs et pour les cabinets d'audit ?

Quels impacts pour les comptables, financiers et contrôleurs de gestion en entreprise ?

Plan de l'étude

Partie 1 : Présentation de ce qu'est la technologie Blockchain et de son mode de fonctionnement.

Partie 2 : Transformations comptables.

Partie 3 : Impacts sur les métiers d'auditeurs externes et de comptables d'entreprise.

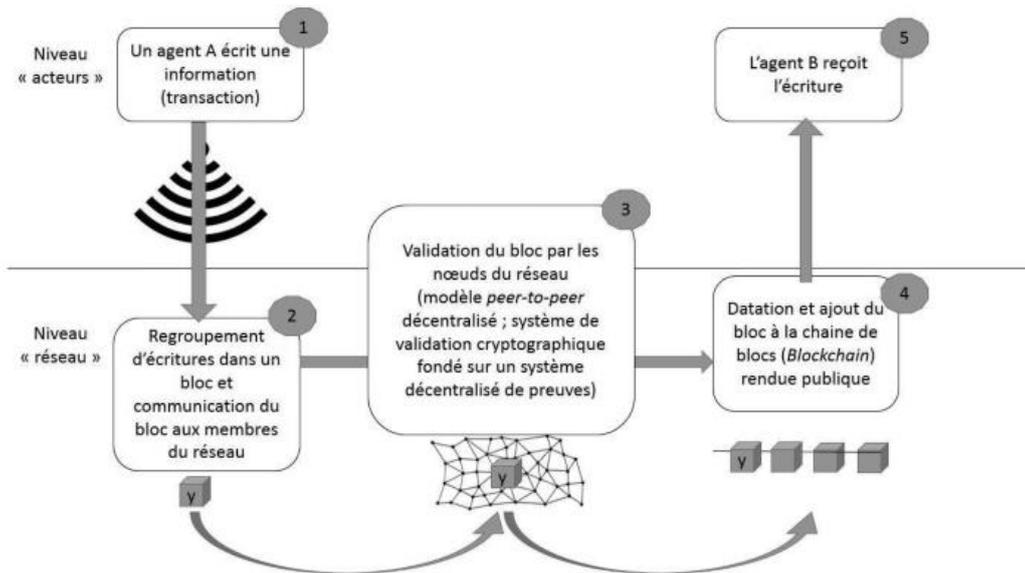
Résultats de la recherche

Présentation de la technologie Blockchain

La technologie Blockchain permet la tenue d'un registre public de transactions, organisées par ordre chronologique, et s'appuie sur un réseau décentralisé d'utilisateurs, par exemple Internet. Il faut imaginer « un très grand cahier, que tout le monde peut lire librement et gratuitement, sur lequel tout le monde peut écrire, mais qui est impossible à effacer et indestructible ».

La Blockchain est caractérisée par trois principes : *transparence* (l'information est « publique », c'est-à-dire partagée entre les utilisateurs) ; *protection des données* (non falsification, vérification des informations par les nœuds du réseau, absence d'effacement des données, anonymisation) ; *décentralisation* (fonctionnement sans organe central de confiance chargé de l'administration, du contrôle, et plus généralement de la gouvernance du système).

Fiche de lecture N° 02 (Suite)



La Blockchain peut-elle servir de nouvelle technologie comptable ?

Les supports de la comptabilité ont déjà maintes fois évolué pour s'adapter à la technologie disponible et à la vie économique (tablettes d'argile, parchemin, papier, enregistrements magnétiques, Cloud...). À l'ère numérique actuelle, ces registres prennent la forme de bases de données et différentes solutions.

Ce que la Blockchain pourrait apporter :

- est une solution de contrôle et de sécurisation des données. « toute tentative de manipulation d'une transaction antérieure nécessite un retraitement de tous les blocs suivants de la chaîne. Cette activité aurait besoin de dépasser la vitesse à laquelle de nouveaux blocs sont ajoutés à la chaîne. En conséquence, beaucoup considèrent la Blockchain comme immunisée contre la manipulation ».
- le passage vers une comptabilité en partie triple. « La comptabilité à trois entrées fait référence à l'idée que les transactions sur la Blockchain sont essentiellement des entrées comptables qui sont cryptographiquement scellées, empêchant la falsification et permettant l'audit en temps quasi-réel ».

Ce qui pourrait empêcher son application, c'est la volonté de la non transparence.

Quand la Blockchain s'applique à la comptabilité, ...

L'utilisation de la Blockchain dans le cadre de la comptabilité donnerait naissance à une Real-Time Accounting, smart accounting ou comptabilité intelligente (où on passerait alors d'une situation d'échange à une situation de partage d'informations en temps réel). Pour mieux apprécier ces avantages l'exemple de la société Postme et donné au niveau de la page 11.

Le concept de smart accounting est bâti sur celui de smart contracts. Ces derniers sont des programmes informatisés qui sont en mesure de fonctionner de manière autonome afin de vérifier les conditions de leur réalisation et de s'auto-déclencher le cas échéant.

Fiche de lecture N° 02 (Suite)

Le Smart Accounting permet donc :

- une automatisation des opérations comptables, des procédures de contrôles et une sécurisation des procédures.
- une diffusion instantanée des informations comptables aux parties prenantes intéressées telles que les managers mais également les experts-comptables ou encore les actionnaires de l'organisation. Ces dernières seraient alors en capacité de gérer la performance financière de l'entreprise en continue, d'en analyser les évolutions, d'obtenir des alertes correspondantes à l'atteinte de seuils et d'observer les conséquences d'opérations spécifiques.

Quels impacts pour les auditeurs et pour les cabinets d'audit ?

Des auteurs vont jusqu'à annoncer que les développements récents de la Blockchain laissent présager la disparition de la fonction d'audit, notamment du fait de la garantie d'intégrité des données au sein de cette technologie.

Pour d'autres auteurs, cela est peu probable, au regard notamment de la diversité des tâches réalisées par les auditeurs, dont certaines non-automatisables via la Blockchain (comme le conseil).

Pour autant, cette fonction va connaître de profonds changements par la modification de la réalisation de certaines tâches : l'allègement partiel de l'audit des états financiers et l'uniformisation des états financiers avec un accès en temps réel.

Ainsi, l'auditeur doit accroître ses compétences sur la Blockchain de façon à bien comprendre cette nouvelle source d'informations. Il sera amené à créer, vendre, auditer et certifier des smart contracts (seulement, il y aura conflit. Pour y remédier, il faudrait que l'auditeur administrateur diffère de l'auditeur certificateur).

Quels impacts pour les comptables, financiers et contrôleurs de gestion en entreprise ?

Le travail du comptable, du financier ou du contrôleur de gestion sera amené, au moins partiellement, à évoluer conduisant à des gains de temps significatifs :

- Réduction des saisies au long cours pour le comptable et financier d'entreprise et suppression du travail préparatoire annuel des audits,
- Suivi facilité de l'origine et de l'historique des opérations et la suppression d'une partie du contrôle interne et facilitation du reporting pour le contrôleur de gestion.

Les compétences liées à la Blockchain sont aujourd'hui facilement identifiables : la connaissance des langages informatiques et des systèmes de sécurité informatique. Une question découle de ce constat: les comptables, contrôleurs de gestion et auditeurs doivent-ils être formés à ces techniques ou doit-on envisager de leur associer un expert en algorithmes et développement informatique ? Si la réponse est aujourd'hui délicate et dépend de l'importance que pourra prendre la Blockchain dans les pratiques des entreprises, il semble a minima inévitable que ces fonctions soient capables de lire et comprendre le code d'une Blockchain, ce qui suppose une modification des formations initiales et la création de nouvelles offres de formation continue.

Fiche de lecture N° 02 (Suite)

Ce point implique un second : une réorganisation des services comptables et des cabinets d'audit. En effet, cette réorganisation repose en premier lieu sur l'arrivée d'une nouvelle compétence indispensable à la réalisation de l'activité dans ces services. On peut ainsi tout à fait imaginer que les cabinets d'audit et les services comptables d'entreprise voient une bonne partie de leurs collaborateurs devenir « informaticien-comptable » ou « comptable-informaticien ». Aujourd'hui de telles fonctions à la limite de l'informatique et de la gestion existent déjà en partie. Par exemple les experts progiciels de gestion (ERP, SAP etc.) naviguent entre ces deux univers.

Conclusion

- *S'agira-t-il d'une transformation des métiers ou de la création de métiers très différents mais s'y substituant ?*
- La technologie, déployée de manière extensive, risque de modifier très fortement l'organisation des cabinets comptables et d'audit. Se posera alors très certainement la question de la résistance au changement, phénomène observé dans les démarches de conduite d'un changement.
- En dehors des défis techniques, l'incertitude réglementaire constitue aujourd'hui le principal obstacle à l'adoption de la blockchain car le cadre réglementaire est incertain.

Chapitre 02 : Comptabilité et écologie

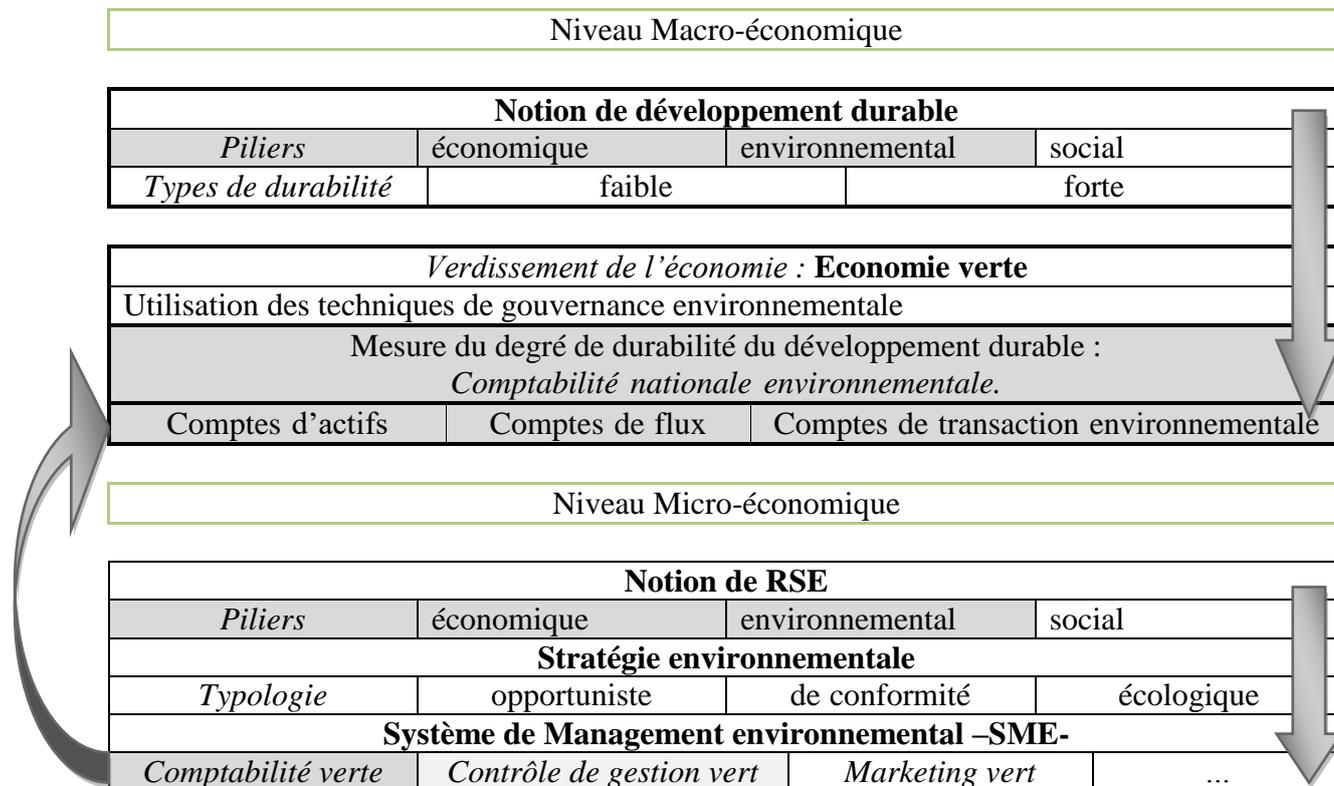
Avec les crises de pénuries et de pollution que connaît le monde, il est devenu primordial d'associer la comptabilité à l'écologie et ce afin de donner un outil de mesure permettant une prise de décisions saines pour les gestionnaires. Cette association entre ces deux (02) disciplines donne naissance à la comptabilité environnementale.

Cette dernière sera présentée, dans ce chapitre, à travers les points suivants :

1. Présentation de la technologie Blockchain
2. Synthèse du second article et complément d'information

Avant de présenter cette discipline, qui est la comptabilité environnementale, il est primordial de donner un aperçu sur un ensemble de concepts qui sont des préalables à connaître si on veut sa bonne compréhension et maîtrise. Ces concepts apparaissant à travers la figure ci-dessous sont également à l'origine de la comptabilité environnementale aux niveaux macro-économique et micro-économique :

Figure N°04 : Récapitulatif du lien Développement durable et Comptabilité environnementale



Source : Elaboré par nos soins.

Afin d'éclaircir les liens entre ces différents concepts, on peut attribuer les commentaires ci-dessous :

Au niveau Macro-économique

Présentation de la notion de développement durable

Piliers : économique, social et environnemental

Durabilité faible et forte

Prise en compte du pilier économique et environnemental donne naissance à l'économie verte

Verdissement de l'économie classique conduit à l'économie verte

Présentation de l'économie verte

L'économie verte utilise des techniques de gouvernance environnementale

Parmi ces techniques, nous avons la comptabilité nationale environnementale. Celle-ci permettra de mesurer le degré de durabilité du développement durable.

Présentation de la notion de comptabilité nationale environnementale

C'est une technique qui intervient sur le niveau macro-économique et qui prend en compte l'aspect environnemental. Pour ce faire, elle utilise trois (03) types de comptes : Comptes d'actifs, comptes de flux et comptes de transaction environnementale (comptes de dépenses de protection de l'environnement : Ménages ou les entreprises)

Au niveau Micro-économique

Présentation de la notion de RSE

La notion de DD calquée au niveau micro-économique, c'est-à-dire au niveau entreprise, donne naissance à la RSE

Se baser uniquement sur deux aspects de cette notion, à savoir : l'aspect économique et l'aspect environnemental conduit à l'adoption d'une stratégie environnementale.

Présentation du concept de stratégie environnementale

Celle-ci peut prendre différentes formes selon le degré d'engagement de l'entreprise dans la thématique environnementale : opportuniste, de conformité et écologique

Présentation de la notion de management environnemental

Pour déployer ou exécuter la stratégie environnementale de l'entreprise, il faudrait que cette dernière donne une lecture ou une vision environnementale à son système de management.

Ainsi, nous allons parler de Système de Management Environnemental (SME) ISO 14001

Présentation des notions de comptabilité environnementale et de contrôle de gestion environnementale

Le raisonnement et l'action sous SME nous conduit à revoir et à donner une vision environnementale au diverses fonctions de l'entreprise. Telles que : la comptabilité (comptabilité verte), le contrôle de gestion (contrôle de gestion environnemental), les finances (finances responsables), le marketing (marketing vert), ...

Dans ce qui suit, on essaie de présenter ces différents concepts :

1. Présentation du concept « Développement durable »

La notion de Développement durable a soulevé un certain nombre de réflexions et de questionnements et a connu bien des définitions. Dans ce qui suit, nous exposons les piliers et caractéristiques de ce concept, aperçu sur ses objectifs, la définition la plus répandue dans la littérature, ses principes et ses acteurs.

1.1. Piliers et caractéristiques du développement durable

Selon la définition de la notion de développement durable provenant du rapport Brundtland (le développement durable est un développement qui s'efforce de répondre aux besoins du présent sans compromettre l'avenir des générations futures) et qui est la plus citée et la plus reprise dans les divers discours et publications sur ce sujet, « deux (02) concepts sont inhérents à cette notion, le concept de besoin et plus particulièrement des besoins essentiels des plus démunis, à qui il convient d'accorder la plus grande priorité, et l'idée des limitations que l'état de nos techniques et de notre organisation sociale imposent sur la capacité de l'environnement à répondre aux besoins actuels et à venir » (Jounot, A., 2010, pp 03-04).

Suivant cette définition le développement durable associe trois (03) sphères: efficacité économique, équité sociale et préservation de l'environnement, résumées à travers la figure ci-dessous:

Figure N°05 : Trois (03) piliers classiques du développement durable



Source: (VEYRET.Y, 2005, p49).

Le développement durable nécessite la prise en compte de façon harmonieuse de ces trois (03) piliers: Le pilier économique recherche pour chaque action les pratiques et les produits apportant un bon rapport qualité/Prix, une création de richesse et une amélioration des conditions de vie matérielles (on vise ainsi une attache viable avec le pilier environnemental). Le pilier social s'exprime lorsqu'on veille à adopter des pratiques propices au développement de l'emploi et respectueuses de l'intégrité et de la culture des personnes (ambitionnant un lien avec le pilier économique devant être équitable). Et enfin sur le plan environnemental, le choix des actions doit se faire sur la base des pratiques, des produits et des processus de production favorables au respect de la planète (visant ainsi une relation vivable avec le pilier social).

D'autres auteurs pensent que le nombre de piliers arrêtés à trois (03) par l'approche précédente n'est pas suffisant pour assurer un développement durable. Ci-dessous, on a résumé deux (02) réflexions visant à intégrer au développement durable d'autres dimensions afin de le rendre plus clair et plus pratique pour la population :

- Selon l'auteur BALTHAZARD.B, il est primordial d'intégrer la culture comme quatrième pilier. Dans ce contexte, le développement durable est considéré comme un projet d'épanouissement humain plutôt que de croissance compétitive (Balthazard, B. 2006, pp 66-69).

PARTIE II : PORTEES FUTURES DE LA COMPTABILITE

- Une autre approche du développement durable, reposant sur six (06) piliers, a fait l'objet de plusieurs écrits notamment par Yves SANQUER (Responsable RSE au Crédit Mutuel). Ce dernier a suggéré l'ajout de trois (03) autres piliers: le citoyen, le territoire et la gouvernance, le tout sous une logique de « Réflexion locale et d'action globale » (J2-Reliance., 2009).

Les réflexions développées, précédemment, exposent la diversité des dimensions qui pourraient être associées au « développement durable » ainsi que la complexité de leur articulation. À travers cette diversité, on peut dégager quelques traits communs, qui constitueront les caractéristiques du développement durable, à savoir (Lasida, E., 2009, pp. 15-16):

- Le développement durable met en avant la capacité créative de l'humain sur sa capacité acquisitive. Plutôt que d'assurer à toute personne l'accès aux biens nécessaires pour vivre, il s'agit de lui assurer sa participation dans la définition d'un projet de vie pour tous ;
- Le développement durable remet en valeur les dimensions qualitatives de la vie: la dimension esthétique, le bien-être, le bonheur... C'est la qualité de présence plutôt que la quantité de biens qui donne de la valeur à la vie ;
- Le développement durable ne peut pas être conçu de manière isolée pour une localité ou un pays: plus que jamais il exige une action collective et concertée.

1.2. Objectifs du développement durable

Les objectifs du développement durable sont au nombre de dix-sept (17) comme le montre la figure ci-dessous :

Figure N°06: Objectifs du développement durable



Source : (17 Objectifs de développement durable, 2021)

Afin d'atteindre ses objectifs, faire fonctionner ses piliers (trois, quatre ou six) dans le même sens que ses objectifs, le développement durable s'est vu doter d'un certain nombre de principes (par la déclaration de Rio en 1992) qui vont illustrer les valeurs à partager par les nations s'engageant sur sa voie. Ceux-là sont au nombre de vingt-sept (27) résumés, par famille, dans le point qui suit.

1.3. Pratique du développement durable

Pour pratiquer le développement durable, il faut avoir un certain nombre de préalables. En rajoutant à ceux présentés lors du premier point de cette partie, des principes et des acteurs, cela devient possible, mais à condition que ces acteurs aient en tête, maîtrisent les différents principes de la notion et empruntent une démarche coopérative entre eux. Dans ce qui suit, ces différents éléments vont être présentés.

1.3.1. Principes du développement durable

Les principes du développement durable sont présentés par famille comme suit :

Tableau N°01 : Catégories de principes pour le développement durable

Principe	Ce qu'il stipule
Santé et qualité de vie	Le développement durable se préoccupe des personnes, de la protection de leur santé et de l'amélioration de leur qualité de vie.
Responsabilité	Une nation est dans l'obligation d'élaborer une législation nationale afin d'assumer la responsabilité face à la pollution et aux autres dommages causés à l'environnement.
Solidarité	La protection de l'environnement et la lutte contre la pauvreté sont une responsabilité commune à tous les pays que ce soit entre les Etats ou entre les générations.
Protection de l'environnement	Afin d'obtenir un développement durable, la protection de l'environnement doit être une composante du processus de développement.
Participation et engagement	La durabilité du développement est assurée par l'engagement, la participation et le partenariat de tous les groupes à tous les niveaux de décisions.
Production et consommation responsables	Les modes de production et de consommation doivent évoluer en vue de réduire au minimum leurs répercussions défavorables sur les plans social et environnemental.
Subsidiarité	Afin d'intégrer le développement durable dans la vie des citoyens, les pouvoirs et les responsabilités doivent être délégués au niveau approprié d'autorité.
Précaution	Afin de protéger l'environnement, un ensemble de mesures de précaution doit être appliqué par les différents décideurs.
Pollueur-payeur	Ce principe vise à faire prendre en compte, par les acteurs économiques, les coûts «externes» des atteintes à l'environnement générées par leurs activités.
Prévention	Ce principe s'applique pour toute situation à risque comportant des dommages prévisibles, il vise à minimiser et si possible, à éliminer les rejets nocives.
Protection du patrimoine culturel	Assurer et mettre en valeur le patrimoine culturel car il reflète l'identité d'une société et transmet ses valeurs de génération en génération.
Préservation de la biodiversité	Le maintien des espèces, des écosystèmes et des processus naturels qui entretiennent la vie est essentiel pour assurer la qualité de vie des citoyens.
Respect de la capacité de support des écosystèmes	Les activités humaines doivent être respectueuses de la capacité de support des écosystèmes et en assurer la pérennité.
Droit à l'information	Ce principe considère que la participation citoyenne «éclairée» est une des conditions de la construction d'un développement durable.

Source : (JOUNOT.A, 2004, pp 145-146).

1.3.2. Acteurs du développement durable

Afin de remédier aux impacts environnementaux et sociaux de l'activité humaine, le développement durable fait appel à divers acteurs internationaux, régionaux ou locaux, qu'ils soient privés, publics ou associatifs, travaillant sous une démarche partenariale nécessitant la mobilisation et l'engagement de tous. Cette diversité d'acteurs est présentée par la figure ci-après :

Figure N°06 : Acteurs du développement durable

Acteurs publics	Acteurs financiers	Agences de notations extra-financières	Normalisateurs
<p><i>Au niveau international :</i> Programme des Nations Unies pour l'Environnement, ...</p> <p><i>Au niveau national :</i> Les Etats</p> <p><i>Au niveau local :</i> Collectivités territoriales</p> <p>Ces acteurs devront afficher une démarche « Développement durable » en empruntant un système coopératif.</p>	<p>Banques et assurances devront servir de levier de financement pour les entreprises afin de réduire les externalités avec des accords donnés seulement pour des activités respectueuses de l'environnement, ce type de financement est appelé: Investissement Socialement Responsable (ISR).</p>	<p>Ces agences (agences de rating) sont spécialisées dans la notation des entreprises, à partir des informations sociales et environnementales qu'elles communiquent pour aider les investisseurs à sélectionner celles à intégrer dans leur portefeuille.</p>	<p>Le développement durable recouvre un nombre croissant d'initiatives pour aider les entreprises à intégrer la notion DD dans leur stratégie et mode de management : la Global Reporting Initiative (GRI), la Social Accountability 8000 (SA 8000), l'International Organization for Standardization (ISO),</p>
Acteurs économiques	Médias	Société civile	
<p>Les acteurs économiques sont représentés par les entreprises, qu'elles soient de grande, moyenne ou petite taille, cotées en bourse ou non.</p>	<p>Le travail des intellectuels serait vain s'il n'était relayé par les médias qui le font connaître par l'enseignement qu'ils transmettent aux classes montantes.</p>	<p>Actes, d'une part menées par les citoyens et d'autre part par le monde associatifs.</p>	

Source : (LIBAERT.T et GUERIN.A, 2008, pp 89-121).

2. Mesure du développement durable

Se poser la question de la préservation des possibilités de développement futur nécessite de mettre l'accent sur les stocks de ressources épuisables qu'il faut préserver ainsi que sur les stocks des autres capitaux.

Avant d'afficher les différents outils et indicateurs à utiliser pour mesurer et évaluer le développement durable d'une nation (plus précisément les aspects économique et écologique), il y a lieu de mentionner les divers types de capitaux utilisés par ce développement et les relations qu'ils entretiennent entre eux pour l'assurer.

2.1. Types de durabilité

Un ensemble de capitaux est utilisé pour atteindre un développement durable. La manière de combiner entre ces capitaux diffère selon deux (02) approches: une approche de durabilité faible et une autre forte.

Dans ce qui suit, on va d'abord afficher les différents capitaux puis les divers types de durabilité qui en découlent de la manière de leur utilisation.

2.1.1. Types de capitaux requis pour un développement durable

Afin d'assurer un développement durable, il nous faut un stock de ressources, appelé capital, dans lequel il est possible de puiser. Ce stock de capital, qui varie au cours du temps et qualifié de total comporte un capital naturel et des capitaux résultants de l'activité humaine. Ces capitaux peuvent être détaillés de la manière suivante (Beaumais, O., 2005, p72) :

a) Capital naturel

Le capital naturel joue deux (02) rôles: le rôle de source et le rôle de puits. En tant que source, il regroupe tous les stocks de ressources présents naturellement dans l'environnement et susceptibles de perdre de la valeur par leur utilisation. En tant que puits, il absorbe les différents types de pollutions.

b) Capitaux résultants de l'activité humaine

De l'activité humaine résultent cinq (05) types de capitaux: *Capital financier* (incluant toutes formes d'actifs pour lesquelles existe une contrepartie en passif), *capital humain* (masse de connaissance et d'expériences accumulées au niveau de chaque individu), *capital social* (la société dans son ensemble, sa culture et les relations qui se tissent entre ses membres.), *capital institutionnel* (contraintes que les hommes ont volontairement mis en place afin d'organiser leurs relations, réduire l'incertitude et rendre les comportements des uns et des autres plus prévisibles), *capital physique ou manufacturé* (ensemble des biens et services manufacturés).

2.1.2. Problématique de substitution entre les types de capitaux

La combinaison entre les différents types de capitaux autorise la production de biens et de services, qu'ils soient marchands ou non. Pour une production donnée, il existe deux (02) combinaisons possibles. La première soutient le principe de substitution entre les capitaux et donne de ce fait naissance à une durabilité faible. La seconde, au contraire, défend le principe de complémentarité pour mettre en évidence l'approche d'une durabilité forte.

a) Durabilité faible

Les partisans de la durabilité faible considèrent que les possibilités de substitution entre les différentes formes de capitaux sont importantes (car les capitaux sont tous considérés comme des moyens de production que l'on peut remplacer l'un par l'autre), et que la durabilité sur le long terme requiert la non-décroissance du stock de capital total. Par exemple, la disparition des ressources naturelles peut être compensée par la mise au point de solutions nouvelles, cela veut dire qu'un capital peut diminuer à condition que l'autre augmente au moins d'autant afin de maintenir l'agrégat constant ou en croissance (D'Humieres, P., 2005, p113).

Cette approche de durabilité faible soulève un certain nombre de difficultés, celles-ci sont présentées comme suit :

- Le capital naturel remplit certaines fonctions vitales non substituables par le capital manufacturé en l'état actuel de la technologie (couche d'ozone, par exemple) ;

- Les composantes du capital naturel peuvent subir des atteintes irréversibles affectant la capacité à produire du capital manufacturé;
- Les valeurs des composants du capital naturel ne sont pas complètement évaluables et il devient difficile d'arbitrer entre l'utilité des différents composants.

Ces difficultés ont poussé les chercheurs à penser sur une autre manière de concevoir la durabilité, d'où l'apparition du concept de « Durabilité forte ».

b) Durabilité forte

Selon l'hypothèse de la durabilité forte, les différents types de capitaux ne sont pas substituables, mais complémentaires. On ne peut donc en remplacer un par un autre. En conséquence, les générations présentes ne doivent pas amoindrir les stocks de capital, quels qu'ils soient. Il faut notamment léguer aux générations futures un stock de capital naturel qui ne soit pas inférieur au stock présent. La durabilité est alors appréhendée comme la non-décroissance du capital naturel.

Deux (02) idées se cachent derrière cette conception de durabilité forte (Sikod , F., Djal-Gadom, & Fotué Totouom, 2013, p 346) :

- **Une idée conversationniste:** où les préoccupations sociales et économiques peuvent être reléguées au second plan, au nom de la préservation des ressources naturelles existantes. L'idée est que certains services ou systèmes environnementaux sont irremplaçables, en tant qu'inputs dans certains processus de production, en tant que symboles du bien-être ou de l'identité d'un groupe social.
- **Une idée visant le maintien du capital naturel critique:** dans ce contexte, la durabilité commande l'introduction de normes ou de règles d'usage pour chaque ressource. Il s'agit de préserver le capital naturel critique, c'est-à-dire l'ensemble des actifs naturels qui, à une échelle géographique donnée, remplit des fonctions vitales et pour lesquelles aucun substitut, en termes de capital humain ou manufacturé, n'existe.

Une fois que les types de capitaux intervenants dans la réalisation du développement durable et la manière de les combiner ont été mis en exergue, il y a lieu d'afficher dans ce qui suit quelques outils permettant sa mesure.

2.2. Mesure de la durabilité

S'entendre sur les meilleurs mécanismes pour mesurer la durabilité ou les progrès vers le développement durable est un véritable défi. Le problème est d'autant plus difficile à résoudre car le concept est multidimensionnel, ce qui oblige à jongler avec de nombreux paramètres.

Selon l'ONU, ces indicateurs sont classés en quatre (04) thèmes (social, institutionnel, environnemental et économique). Etant donné nos domaines scientifiques d'intérêts qui se sont concentrés dès le début sur les aspects économiques et environnementaux du développement durable, on va exposer uniquement des éléments permettant d'évaluer la durabilité de ces deux (02) piliers.

Ces éléments prennent la forme d'indicateurs synthétiques comportant des aspects monétaires et autres biophysiques, et de comptes environnementaux. Ils se présentent comme suit:

2.2.1. Indicateurs synthétiques

La communication autour des objectifs du développement durable en direction des citoyens requiert la présentation d'informations intelligibles par tous et susceptibles d'apporter l'adhésion du plus grand nombre afin d'influer sur les comportements individuels et de démultiplier ainsi les effets des mesures incitatives. Sont classiquement utilisés comme indicateurs synthétiques: des indicateurs monétaires comme le Produit Intérieur Brut (PIB) par tête corrigé de la dépréciation du capital naturel, l'Epargne Nette Ajustée (ENA), Des indicateurs biophysiques comme: l'empreinte écologique, en eau, Le tableau ci-dessous en donne un aperçu sur leur contenu :

Tableau N°02 : Indicateurs synthétiques pour la mesure de la durabilité

Indicateurs synthétiques				
Indicateurs monétaires		Indicateurs biophysiques		
présentent de nombreux attraits: ils permettent d'intégrer les dimensions sociales, environnementales et économiques dans une vision unifiée du développement de la société. Ils se prêtent facilement aux comparaisons dans le temps et dans l'espace, aux analyses coûts-avantages et donc à l'aide à l'allocation rationnelle des ressources budgétaires.		présentent la pression exercée par nos modes de vie sur les ressources renouvelables, à ce titre on peut citer: l'empreinte écologique, en eau, en carbone, en matières, Ils appliquent le même principe, celui d'une évaluation des flux du point de vue de la consommation.		
PIB vert	Epargne Nette Ajustée	...	Empreinte écologique	Empreinte en eau
Il modère les chiffres de la croissance en mettant en évidence que dernière se paie d'une dégradation des ressources naturelles par habitant, cette dégradation se calcule et s'extrait du PIB classique. (prise en considération de l'aspect non marchand, des externalités négatives provenant d'activités de production, ...).	A partir de l'épargne brute d'une nation, l'ENA procède à quatre types d'ajustements: prise en compte de la dépréciation du capital fixe, ajout des investissements en capital humain, déduction de la baisse des stocks de ressources naturelles et des dommages causés par la pollution.		Elle mesure les surfaces terrestres et maritimes biologiquement productives (biocapacité) nécessaires à la fois pour produire les ressources et absorber les déchets.	Elle mesure l'impact des activités humaines sur l'eau. Elle se définit comme le volume total d'eau douce utilisé pour produire les biens et services consommés par l'individu, le territoire ou l'entreprise.

Source : Elaboré sur la base des lectures effectuées (Lennep, F., 2015, p 222). (Marcus, V., 2010, p27). (Roman, P.,2016, p 49).

2.2.2. Comptabilité environnementale au niveau macro-économique

Pour coller aux principes de la comptabilité environnementale, la comptabilité nationale devrait modifier ses comptes en enregistrant tous les éléments naturels, ressources renouvelables et non renouvelables, en les évaluant monétairement. Pour ce faire, il existe des voies pour son «verdissement». Plusieurs initiatives en matière de comptabilité environnementale existent à travers le monde, nous allons afficher ci-dessous une initiative nationale, néerlandaise, en raison de sa popularité et une autre internationale (Desbois, D., 2009, p 152):

La méthodologie NAMEA (National Accounting Matrix including Environmental Accounts), développée par Statistics Netherlands à la fin des années 80, est basée sur les tableaux entrées-sorties de la comptabilité nationale augmentés de comptes environnementaux exprimés en unités physiques. La comptabilité des flux de matières recense l'intégralité des flux de matières entrant et sortant de l'économie. Rapprochés d'agrégats économiques tels que le PIB, les comptes de flux de matières renseignent sur la productivité des ressources mobilisées pour le fonctionnement de l'économie.

L'apport du système international de la comptabilité environnementale (SEEA: System of Environmental-Economic Accounting) est tout au tant important, il vise à fournir un cadre intégré et cohérent des relations entre économie et environnement, en rapprochant les données physiques et monétaires et en reliant les flux aux stocks. Dans ce contexte, un certain nombre d'outils ont été mis au point selon les pays pour tenter de relier activités économiques et pressions environnementales, parmi lesquels figure l'élaboration de comptes nationaux augmentés de comptes environnementaux rapprochant les données économiques des données physiques par branche d'activité. L'encadré N° présenté ci-dessous donne un meilleur aperçu sur le contenu de ce système :

Encadré N°03 : Aperçu sur le contenu du SEEA

L'apport du SEEA, mis en place par l'ONU, est tout au tant important. Il vise à fournir via sa version de 2012 un standard international flexible et un cadre intégré et cohérent des relations entre économie et environnement, en rapprochant les données physiques et monétaires et en reliant les flux aux stocks. Dans ce contexte, un certain nombre d'outils ont été mis au point selon les pays pour tenter de relier activités économiques et pressions environnementales, parmi lesquels figure l'élaboration de comptes nationaux augmentés de comptes environnementaux (comptes satellites) rapprochant les données économiques des données physiques par branche d'activité.

Le cadre central du SEEA 2012 apparaît sous forme d'un ensemble de chapitres s'étalant du premier au sixième, chacun traitant une partie bien déterminée. On peut résumer le contenu de ces chapitres dans le tableau ci-dessous :

Tableau N° 03: Organisation de la publication du cadre central du SEEA 2012

N°Chapitre	Intitulé du chapitre	Contenu du chapitre
Chapitre I	Introduction au cadre central du SEEA	Donne un aperçu général sur le cadre central (historique, objet, objectifs, approches,...) ainsi que sur ses principales caractéristiques.
Chapitre II	Structure comptable	Décrit les principaux éléments du cadre central et l'approche comptable retenue : il explique les différents types de comptes et de tableaux à utiliser et les principes de base de la comptabilité des stocks et des flux ; il donne aussi la définition des unités économiques et les principes d'enregistrement et de valorisation.
Chapitre III	Comptes des flux physiques	Explique la manière dont les flux physiques devraient être placés dans les tableaux de ressources et d'emplois physiques et décrit la structure de ces tableaux, notamment pour : l'énergie, l'eau et les différents flux de matières y compris les émissions : dans l'atmosphère, l'eau et les déchets solides.
Chapitre IV	Comptes de l'activité environnementale et flux correspondants	Recense, d'un côté, les opérations économiques pouvant être considérées comme environnementales, c'est-à-dire celles qui visent principalement à réduire ou à éliminer les pressions sur l'environnement ou à utiliser de façon plus rationnelle les ressources naturelles. D'un autre côté, il traite les taxes, les subventions environnementales, les transferts et les divers paiements et opérations liés à l'environnement.
Chapitre V	Comptes d'actifs	Porte sur l'enregistrement des stocks et des flux, en termes physiques et monétaires, associés aux actifs environnementaux. Ces actifs environnementaux visés par le cadre central sont valorisés en utilisant la méthode de la valeur actuelle dont la technique est expliquée dans le cadre de ce chapitre.
Chapitre VI	Intégration et présentation des comptes	Etablit un lien entre les directives de mesure détaillées dans les chapitres III à V et la présentation de l'information à l'intention des utilisateurs. Il explique les présentations combinées des données physiques et monétaires (à travers une série d'exemples) et présente les divers types d'indicateurs qui peuvent être compilés à partir de ces données. Mettant, ainsi, en évidence le caractère intégré du Cadre central.

Source : Elaboré sur la base : (Nations Unies, 2016).

Encadré N°03 (Suite) : Aperçu sur le contenu du SEEA

La norme SEEA 2012 a pour objectifs la/l' :

- Séparation de tous les flux et stocks liés à l'environnement des actifs des comptes traditionnels,
- Liaison entre la comptabilité des ressources physiques et monétaire de l'environnement,
- Évaluation des coûts et avantages environnementaux,
- Elaboration et mesure des indicateurs de l'environnement.

Pour constater les écritures comptables, le Cadre central unit entre un grand nombre de disciplines (l'économie, la statistique, l'hydrologie, la sylviculture, ...), dont les concepts et structures diffèrent, en intégrant entre leurs approches afin de fournir à l'analyse environnementale et économique un ensemble d'informations améliorées. Ces enregistrements comptables apparaissent dans une panoplie de comptes résumée comme suit:

- **les comptes d'actifs environnementaux** en termes physiques et monétaires faisant apparaître le stock d'actifs au début et à la fin de chaque exercice comptable et les variations de ce stock,
- **les comptes de flux** regroupant les tableaux des ressources et des emplois en termes physiques et monétaires faisant apparaître les flux de matières naturelles, de produits et de résidus entre l'environnement et l'économie,
- **les comptes de l'activité environnementale visent à comprendre** les mesures prises par la société pour relever le défi de la dégradation de l'environnement et de l'épuisement des ressources naturelles, et les possibilités existantes de fonder l'activité économique sur des actions respectueuses de l'environnement et une utilisation plus efficace des ressources, la norme SCEE 2012 a proposé les statistiques des dépenses de protection de l'environnement, des éco-activités et des dépenses de gestion des ressources naturelles.

La tenue de ces outils de mesure, et plus particulièrement de la comptabilité environnementale, ne peut se faire sans le verdissement de l'économie, c'est-à-dire sans l'adoption des principes de l'économie de l'environnement (économie verte).

Afin de mieux assimiler le contenu de ce dernier concept qui est l'économie verte l'encadré ci-dessous est présenté.

Encadré N°04: Présentation du concept de l'économie de l'environnement

Dans cet encadré, on va présenter la notion d'économie de l'environnement, en exposant : le contexte dont elle a émergé, sa définition, ses objectifs et ses fondements.

a) Contexte et définition

Face aux défaillances du marché (une production économique qui utilise un ensemble de ressources naturelles considérées comme des biens communs et collectifs non pourvus de prix, une production qui induit des pollutions soit des externalités qui ne sont pas intégrées dans les différents calculs) qui peuvent impacter sur le bien-être et l'efficacité économique, les théoriciens de l'économie de l'environnement ont proposé de faire entrer dans le calcul économique des agents ce qui était resté jusqu'alors à l'extérieur, par le biais d'un « signal-prix » permettant d'inclure les informations « cachées ». L'environnement devra alors être considéré comme un bien économique afin de le reconnaître à sa juste valeur.

L'économie de l'environnement élargit donc le cadre d'analyse en intégrant les effets externes au marché (il s'agit de supporter un coût social) à travers des mesures réglementaires ou incitatives qui doivent être instaurées. Ainsi, les principaux concepts économiques suivants sont mobilisés : bien public, droit de propriété, ressources naturelles ou encore externalités.

Ainsi, l'économie de l'environnement peut être définie comme une science de l'internalisation des « externalités environnementales ». D'un côté, elle propose d'identifier les pollutions, de les quantifier et de les évaluer monétairement. D'un autre côté, elle étudie les outils économiques permettant de refléter le coût social de ces pollutions. Il s'agit ainsi de trouver les outils les plus efficaces pour internaliser les externalités, ce qui revient à trouver le meilleur moyen d'appliquer le principe du pollueur-payeur (Roman, 2015).

Dans ce qui suit, on va voir que l'économie de l'environnement est bâtie sur le principe de la durabilité faible et la méthode d'analyse coûts/avantages pour la prise de décision.

b) Type de durabilité défendu

Les économistes du courant de l'économie de l'environnement estiment que si les relations avec l'environnement sont correctement appréhendées à travers les prix, qu'ils soient marchands ou administrés, les calculs des agents ne seront plus faussés et l'allocation des ressources, même celles fournies par l'environnement, deviendra optimale. De ce fait, un système de prix correctement établi permet à une ressource de se substituer à une autre défendant ainsi le raisonnement d'une durabilité faible.

c) Méthode de prise de décision adoptée

L'économie de l'environnement justifie une décision si la somme des avantages qu'elle engendre est supérieure à celle de ses coûts (méthode d'analyse coûts/avantages). Cela suppose l'identification de ses effets socioéconomiques et environnementaux et leur expression en termes monétaires pour pouvoir les agréger sous la forme d'un gain net (avantages moins coûts).

NB. Cette perspective de l'économie de l'environnement a été remise en cause par l'économie écologique. Celle-ci avance la nécessité de donner une place à l'analyse des flux physiques pour objectiver les relations sociales à la biosphère.

Encadré N°04 (Suite): Présentation du concept de l'économie de l'environnement

Ainsi, on peut dire que l'économie de l'environnement vise à donner une évaluation du capital naturel, à travers différentes méthodes, afin de prendre des décisions saines. Pour instaurer ces méthodes d'évaluation et pouvoir les alimenter avec des chiffres, il faut adopter, au sein d'une nation, une gouvernance environnementale qui, à travers ses différentes politiques environnementales, contribuera à une prise de conscience des problématiques environnementales et à l'instauration de comportements plus responsables et respectueux de l'environnement.

Les instruments de cette gouvernance environnementale se présentent comme suit :

- *Instruments économiques* : fiscalité écologique, système de subventions, système de consignes ou encore marché de droit à polluer ;
- *Instruments informationnels* : système d'informations environnementales, écolabel, éco-audit ou encore campagne de sensibilisation dans les programmes de l'éducation ;
- *Instruments réglementaires* : normes d'émission, normes techniques ou encore autorisations administratives d'exploitations ;
- *Instruments volontaires* : certification environnementale et accords négociés ;
- et enfin les instruments institutionnels : tout organisme œuvrant à la protection de l'environnement.

La tenue et le degré d'engagement dans une comptabilité environnementale au niveau des entreprises est tributaire de l'adoption d'une démarche RSE et d'une stratégie environnementale au niveau de ces dernières.

Ainsi, les concepts : RSE, stratégie environnementale ou encore SME seront développées avant de présenter le contenu de la comptabilité environnementale au niveau micro-économique.

3. Regard sur les différentes définitions de la RSE

La définition du concept de RSE a évolué au cours de différentes périodes. Jusqu'à nos jours, la RSE a éprouvé la difficulté d'une absence de définition susceptible de faire consensus auprès de l'ensemble des acteurs dans le monde. Le tableau ci-après présente les définitions de quelques auteurs:

Tableau N°04 : Définitions de la RSE

Références	Définitions
Bowen (1953)	La RSE est l'obligation des hommes d'affaires, de mettre en œuvre les politiques, de prendre des décisions et de suivre des lignes de conduite qui répondent aux objectifs et aux valeurs considérées comme désirables par la société.
Johnson (1971)	La RSE est la mise sur pieds d'objectifs socioéconomiques à travers l'élaboration de normes sociales particulières permettant au monde des affaires de répondre à des situations spécifiques.
Frederick (1978)	La RSE renvoie à l'obligation des entreprises d'œuvrer pour l'accroissement du bien-être de la société.
Caroll (1979)	La RSE regroupe l'ensemble des obligations que l'entreprise a vis-à-vis de la société en intégrant les catégories économiques, légales, éthiques et discrétionnaires.
Wood (1991)	La RSE est perçue à travers l'interaction de trois principes : la légitimité, la responsabilité publique et la discrétion managériale ; ces principes résultant de trois niveaux d'analyse : institutionnel, organisationnel et individuel.
Commission des Communautés Européennes (2001)	La RSE est l'intégration volontaire des préoccupations sociales et écologiques des entreprises à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes.
Capron et Quairel-Lanoizelée (2007)	La RSE est relative aux modalités de réponse de l'entreprise aux interpellations sociétales en procurant des stratégies, des dispositifs de management, de conduite de changement et des méthodes de pilotage, de contrôle, d'évaluation et de reddition.
Jenkins (2009)	La RSE concerne les activités qui contribuent au DD par l'intégration des aspects économiques, sociaux et environnementaux aux modèles de gestion pour assurer la pérennité de l'entreprise.
ISO 26000 (2010)*	La RSE renvoie aux principes de la responsabilité sociétale engageant l'ensemble des parties prenantes quant aux préoccupations relevant des activités sociétales et environnementales et à un comportement transparent et éthique, contribuant de ce fait au DD et au bien-être de la société.

Source : (Moskolai. D-D, Tsapi. V et Feudjo. J-R, 2016, pp 139-162).

* La notion de RSE s'est vue transformée en RSO (Responsabilité Sociétale des Organisations) dans le cadre de la norme ISO 26000. Celle-ci a préféré le terme Organisation à celui d'Entreprise pour pouvoir englober les activités marchandes et non marchandes des économies dans le champ d'application de la responsabilité sociétale. Et le concept Sociétale à celui de sociale. L'encadré ci-dessous en expose la différence :

Encadré N°05 : RSE, confusion entre responsabilité sociale et responsabilité sociétale de l'entreprise

Une entreprise socialement responsable est une entreprise consciente des conséquences de ses actions dans le domaine social, c'est-à-dire vis à vis de ses salariés. Ce genre de responsabilité est un processus participatif impliquant la considération des valeurs, des buts et des motivations des personnes impliquées dans la formulation de la stratégie de l'entreprise et la prise de décisions.

Par contre, parler de responsabilité sociétale de l'entreprise suppose d'élargir davantage la sphère des acteurs auprès desquels l'entreprise doit rendre des comptes. Il ne s'agit plus seulement des salariés mais de l'ensemble de la société civile.

Pour conclure ce point, on peut dire que la RSE est la prise en compte, par l'entreprise, de façon volontaire des préoccupations sociales et environnementales en tenant compte de l'ensemble des parties prenantes.

Les bonnes pratiques liées à ces préoccupations se résument comme suit : les bonnes pratiques économiques concernent la performance financière et sont matérialisées, principalement, par le respect de l'intégration de l'éthique dans les actions commerciales ainsi que la capacité de l'entreprise à contribuer au développement économique de sa zone d'implantation ; les bonnes pratiques environnementales sont relatives à la préservation de l'environnement naturel ; et enfin, les bonnes pratiques sociales ont trait aux répercussions de l'activité de l'entreprise sur l'ensemble de ses parties prenantes.

A travers ce qui a été exposé, il apparaît que le rôle de l'entreprise s'est élargi en se montrant actrice et contributrice dans son environnement. Ainsi, nous pouvons dire qu'à travers ses différentes actions de RSE, l'entreprise cherche à atteindre une performance globale.

Le fait qu'une entreprise se concentre sur les piliers économique et environnemental la conduit à instaurer une stratégie environnementale. Celle-ci sera présentée dans le point qui suit.

4. Présentation des concepts de stratégie environnementale et de SME

Dans un premier temps, le concept de stratégie environnementale sera présenté à travers sa définition et ses typologies. Puis, dans un second temps, un aperçu sera donné sur la notion de Système de Management Environnemental (SME) qui est primordiale pour le déploiement d'une stratégie environnementale au sein de l'entreprise.

4.1. Stratégie environnementale : Définition et typologies

La stratégie environnementale peut être présentée comme un ensemble de lignes directrices que les entreprises définissent afin de répondre à des pressions courantes internes et/ou externes et/ou anticiper l'évolution de l'environnement concurrentiel, des réglementations et de la demande.

Le processus de formation de ces lignes directrices est influencé par le contexte externe dans lequel évolue l'entreprise, la configuration interne de cette dernière qui est représentée par sa culture environnementale, les ressources financières disponibles et les compétences vertes du personnel, et enfin l'orientation stratégique générale de l'entreprise.

On peut répertorier principalement trois (03) catégories de stratégies environnementales et ce selon le degré d'engagement de l'entreprise dans la thématique environnementale (MORONCINI, A., 1998, p 42) :

- **La stratégie de conformité:** Les entreprises adoptant ce type de stratégie poursuivent un niveau de performance environnementale minimaliste puisque le but recherché est d'éviter les poursuites légales éventuelles et/ou la perte de parts de marché.

- **La stratégie de l'opportunité:** Cette stratégie veut prendre la crise environnementale comme une opportunité pour avoir un avantage concurrentiel, accroître les parts de marché, etc.

- **La stratégie écologique:** S'engager dans une telle stratégie c'est avoir une responsabilité en matière de dégradation de l'environnement et être en mesure d'agir en vue de réduire les nuisances environnementales induites par les activités de l'entreprise.

Le déploiement de la stratégie environnementale (quelque soit son type) nécessite la mise en place d'un SME au sein de l'entreprise. Le concept de SME est présenté ci-dessous.

4.2. SME : Définition et démarche de mise en place

Selon la norme ISO 14001, le SME est la composante du système de management d'un organisme utilisée pour développer et mettre en œuvre sa politique environnementale et gérer ses aspects environnementaux.

Les actions entreprises dans le cadre d'un SME peuvent être un écobilan des activités, l'éco-conception des produits, la prévention de la pollution, la diminution de la consommation des ressources naturelles, la diminution de la consommation d'énergie, la réduction des déchets, l'éducation à l'environnement, etc. Ces actions procurent les avantages suivants (PINET, C., 2011, pp 29, 33) :

- **Avantages économiques :** Si la mise en place d'un SME représente un investissement financier, cet investissement est compensé par la maîtrise des coûts induite par la démarche grâce à la rationalisation des pratiques.

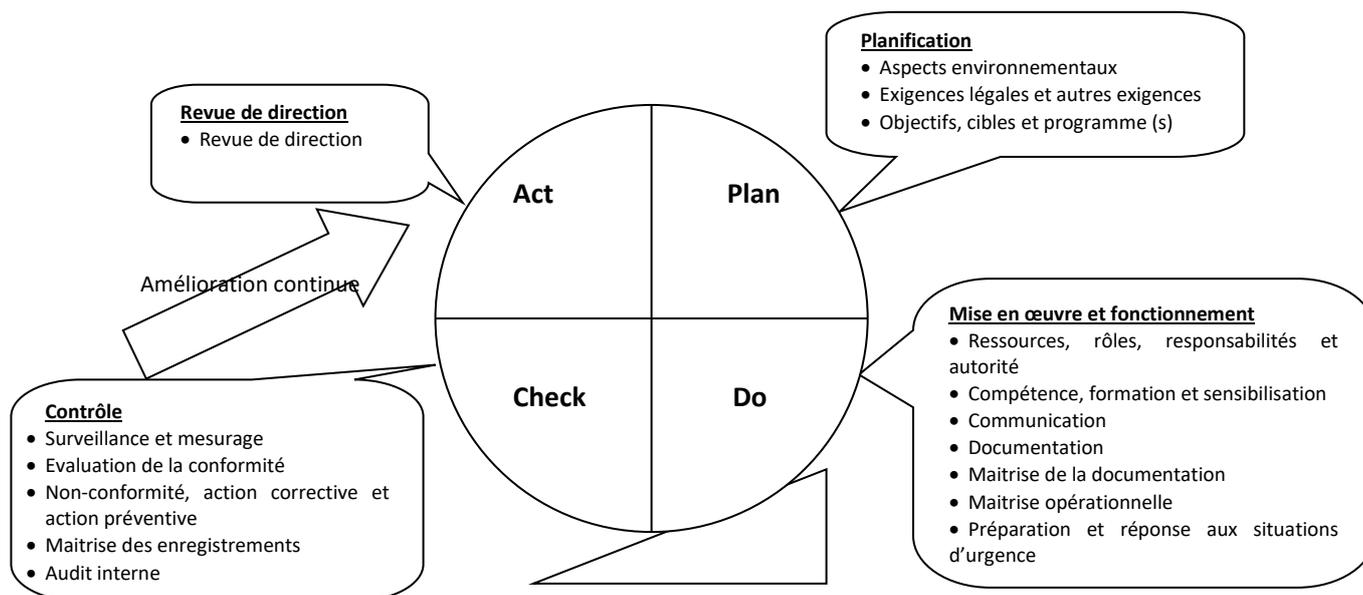
- **Avantages organisationnels :** Sur le plan du fonctionnement interne, le SME apporte une méthode de gestion qui a pour principal avantage d'instaurer une structure au sein de l'organisme qui tend à décloisonner les différents services, à mettre en place des méthodes de travail transversales, à donner un sens et une cohérence aux actions entreprises, ceci permet d'engendrer des gains de temps, de rendement, de compétitivité,

- **Avantages administratifs :** Le SME implique la prise en compte des exigences législatives réglementaires et des actions de communication. C'est donc une réponse aux exigences des pouvoirs publics en matière d'impact environnemental.

- **Un gain en termes d'image :** Un SME va au-delà du strict respect des textes législatifs: en menant une politique environnementale volontariste, l'entreprise peut bénéficier d'un retour d'opinion positif de la part de ses parties prenantes externes.

Pour ce qui est de la démarche à entreprendre pour les étapes de mise en œuvre d'un SME, elle est basée sur le principe de la Roue de Deming. Celle-ci apparaît comme suit :

Figure N°07 : Démarche du SME



Source: Etablie sur la base de la Roue de Deming et des lectures effectuées.

La démarche illustrée par cette figure montre que la mise en place d'un SME passe par les étapes suivantes: la planification et la fixation d'un programme environnemental sur la base de la politique environnementale (qui est primordiale pour la suite de la démarche), la mise en œuvre des actions, le contrôle et la revue de direction.

Ainsi, l'adoption d'un SME conduit à des outils de gestion raisonnant autrement c'est-à-dire de manière verte et responsable. On parlera, alors, de marketing vert, ... ou encore de Comptabilité verte ou de contrôle de gestion vert.

5. Comptabilité environnementale au niveau micro-économique

C'est au début des années 1970 que les tous premiers travaux de comptabilité environnementale apparaissent; en comptabilité nationale, les Américains Nordhaus et Tobin avec leur ouvrage « Is growth obsolete ? (la croissance est-elle obsolète ? » en 1971 marquent le point de départ d'une série de tentatives de réforme des indicateurs du PIB; en comptabilité d'entreprise, le Suisse Müller-Wenk avec son essai « Ökologische Buchhaltung, eine Einführung » (Comptabilité écologique, une introduction), publié en 1972, peut être considéré comme le pionnier de la littérature mondiale en ce domaine. C'est que, par la suite que cette comptabilité s'est développée en Europe (et tout particulièrement en Europe continentale) avec les publications des Français Labouze, Christophe, Antheaume, du Suisse Schaltegger et des Anglais Gray et Bebbington. Il faut toutefois souligner qu'une littérature très importante a également émergé au Japon et aux Indes mais la barrière de la langue joue un rôle dissuasif.

Ceci pousse le lecteur à se poser les questions suivantes: *Qu'est ce qui a contribué à l'émergence de cette comptabilité et quels sont ses fondements théoriques et ses apports ?*

5.1. Emergence de la comptabilité environnementale

Suite aux limites constatées au niveau de la comptabilité traditionnelle concernant la prise en compte de l'environnement écologique dans la gestion des Etats et des entreprises, et l'apparition de quelques facteurs qui ont provoqué le changement de la vision qu'il faut avoir de la comptabilité, la comptabilité environnementale est apparue. On peut exposer les facteurs qui ont contribué à son émergence comme suit (Michaud, 2008) :

- **Désir de traiter les externalités**

La notion d'externalité est exclue depuis toujours du système comptable traditionnel. Ceci est dû tout d'abord aux fondements de la comptabilité financière reposant sur le postulat de la personnalité de l'entreprise qui délimite les frontières de l'information comptable et exclue les coûts sociaux engagés par celle-ci. Et ensuite, à la difficulté d'établir une valeur monétaire aux coûts sociaux, et ce malgré l'existence de nombreuses méthodes d'évaluation développées.

- **Avoir une allocation efficace des coûts**

Les outils traditionnels de la comptabilité n'offrent pas une information adaptée aux besoins spécifiques liés aux enjeux environnementaux. 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 ce domaine, ce qui complexifie le processus de prise de décision.

- **Cadre législatif plus stricte**

Le contexte législatif actuel en matière d'environnement a été initié, dans les années 1970, par la prolifération des ententes internationales (représentées par des déclarations, des conventions, des chartes et d'accords) signées par les Etats les plus industrialisés. Ceci a conduit les entreprises à mettre en place des mécanismes assurant une conformité réglementaire. Ce qui conduira leur système de comptabilité à prendre des décisions plus éclairées face aux enjeux environnementaux légiférés, et de démontrer par cette initiative les efforts mis de l'avant par les entreprises en termes de prévention et de protection de l'environnement.

- **Pression des parties prenantes**

Les législateurs ne représentent qu'un pôle de pression sur l'entreprise qui est influencée par un ensemble de parties prenantes internes (employés, gestionnaires, administrateurs) et externes (groupes de pression, agences de régulation, actionnaires, fournisseurs, clients, communauté, public) avec une tendance assez rapide et des exigences assez pointues durant ces dernières décennies. Ces pressions ont créé un engouement pour l'investissement vert et éthique sur les marchés financiers et ont contribué aussi à la mise en place d'instruments d'économie politique, tels que: les taxes vertes, les normes, les subventions et les permis négociables.

5.2. Fondements de la comptabilité environnementale

Dans ce qui suit, la présentation des fondements de la comptabilité environnementale se fera par la mise en évidence des apports de cette dernière par rapport à la comptabilité conventionnelle, l'exposé des divers types de données qu'elle transmet et des différentes manières avec lesquelles on l'aperçoit ou en la définit.

5.2.1. Apports d'une comptabilité environnementale

La comptabilité environnementale remet en question un bon nombre d'hypothèses sous-jacentes du modèle conventionnel. Elle se pose la question sur le rôle de la comptabilité conventionnelle dans la société et sur le degré d'adéquation de ses exigences pour le traitement des problèmes environnementaux. A travers le tableau ci-dessous, on peut illustrer les apports de la comptabilité environnementale (en termes de raisonnement) par rapport à la comptabilité conventionnelle :

Tableau N° 05 : Comptabilité conventionnelle et comptabilité environnementale

	Comptabilité conventionnelle	Comptabilité environnementale
Hypothèses d'analyse	<ul style="list-style-type: none"> • Économie néoclassique • Système de libre marché • Pollution considérée comme une externalité 	<ul style="list-style-type: none"> • Economie de l'environnement • Système de marché inadéquat pour la protection environnementale • Prise en compte, dans la gestion, des problèmes : économique, moral et environnemental (internalisation des externalités)
Objectifs	<ul style="list-style-type: none"> • Se référer au cadre conceptuel d'une comptabilité financière • Comptabiliser les opérations contribuant à la maximisation de la richesse des actionnaires • Transparence dans les rapports d'activité émis 	<ul style="list-style-type: none"> • Cadre conceptuel modifié pour prendre en compte la protection de l'environnement • Comptabilisation des ressources naturelles utilisées gratuitement ainsi que des dégradations de l'écosystème • Respect des principes du développement durable • Transparence dans les rapports environnementaux communiqués
Parties prenantes	Agents à but lucratif	Agents à but lucratif et non lucratif

Source : Elaboré sur la base de : (LOCKHART. J et MATHEWS. M, 2015).

En se référant au tableau ci-dessus, on constate que la comptabilité conventionnelle est basée sur le modèle économique néoclassique, dont l'objectif dominant est la maximisation de la richesse des actionnaires dans la conviction que la société, dans son ensemble, en bénéficiera également. Ce modèle est basé sur le système du libre marché, où l'utilisation des biens environnementaux (non commercialisés sur un marché) est gratuite et les effets de la pollution considérés comme des externalités. Ce qui ramène à la constatation de la non-divulgaration des informations environnementales de la part de la comptabilité conventionnelle.

Cette situation a quelque peu changé ces dernières années, grâce aux efforts fournis par les gouvernements en instaurant des lois et réglementations pour contrôler les dommages environnementaux. Et en attribuant un prix aux externalités grâce au principe du pollueur/payeur.

On peut dire ainsi, que la comptabilité conventionnelle est basée sur les concepts de propriété privée et d'intendance pour les intérêts des actionnaires. Par contre, la comptabilité environnementale exige la comptabilisation des biens à usage commun ou des ressources partagées (d'où la considération de l'environnement comme bien public) et s'occupe de la gérance des parties prenantes (impliquant droits et obligations des : actionnaires, clients, communautés locales, ..., ainsi que la reconnaissance des droits «d'être» des autres espèces).

De ce fait, la comptabilité environnementale est compatible avec la nécessité de traiter les problèmes environnementaux différemment, car elle prend en compte, dans son analyse, la société et le système écologique.

Pour terminer avec l'interprétation du tableau, on remarque que la comptabilité environnementale juge que le système du libre marché est inadéquat pour la protection de l'environnement, car le «prix» attribué aux dommages environnementaux ne reflète pas le coût réel subi par l'environnement. Pour refléter cette réalité, les bénéfices réalisés devraient prendre en compte les externalités et la notion de durabilité.

La prémisses fondamentale de la comptabilité environnementale est donc, la recherche de l'internalisation des coûts environnementaux (quand on est rendu responsable des coûts de son comportement défavorable envers l'environnement, ceci conduira à la minimisation des effets négatifs de son activité et de ce fait à une gestion plus appropriée). Cette nouvelle discipline plus élargie (comptabilité environnementale) permet ainsi la divulgation de l'information environnementale relative à un contexte économique donné.

5.2.2. Données communiquées par la comptabilité environnementale

Selon L'Institute of Management Accountants aux États-Unis, la comptabilité environnementale est définie comme «un système d'identification, de mesure et de répartition des coûts environnementaux afin d'assurer leur intégration dans le processus de prise de décisions et de garantir une communication intégrée de l'information aux parties prenantes» (Jahamani, 2003).

D'après cette définition, on constate que les compétences du comptable exerçant dans le cadre d'une comptabilité environnementale comprennent celles de la surveillance, de la vérification, de l'enregistrement et de la divulgation des informations pouvant aider à l'identification des stratégies les plus pertinentes. De par ces compétences, il contribue ainsi à la planification et au contrôle des opérations.

De ce fait, on peut dire que le rôle du comptable est perçu comme bidimensionnel. Il est impliqué : d'une part, dans une dimension interne en mettant l'accent sur les problèmes confrontés et la performance des actions engagée ; et d'autre part, dans une dimension externe relative à la divulgation de l'information (Mistry Umesh & Low, 2014).

La comptabilité environnementale traite et s'exprime en termes de données/informations quantitatives de types monétaire/physique et qualitatives (Martel, 1999).

- **Les données quantitatives financières**

Ce type de données correspond essentiellement à des coûts ou à des produits. Certains coûts sont directs et faciles à identifier telle qu'une mesure corrective pour se conformer à une exigence réglementaire. Certains sont des coûts cachés qu'on oublie de relier à une activité ou un produit spécifique, lesquels se retrouvent dans les frais généraux tels les coûts d'élimination des matières résiduelles ou les coûts des contrôles et des tests environnementaux. D'autres sont reliés à des coûts futurs comme la restauration d'un site après l'exploitation et enfin, certains sont reliés à des coûts éventuels, par exemple, à la réclamation d'un tiers suite à un déversement.

- **Les données quantitatives non financières**

Les données quantitatives non financières portent sur les intrants comme les ressources énergétiques, etc. et les extrants représentés par les produits finis, les sous-produits et les impacts que les activités, les produits ou les services de l'entité peuvent produire sur l'environnement.

- **Les données qualitatives**

Bien que la plupart des données divulguées en matière d'environnement soient de nature quantitative, il arrive, surtout faute d'outils de mesure précis et d'objectifs, que l'on retienne certaines données ou informations de nature qualitative à l'exemple de la mesure de satisfaction ou encore le niveau du risque environnemental de l'organisation.

5.2.3. Définitions attribuées à la comptabilité environnementale

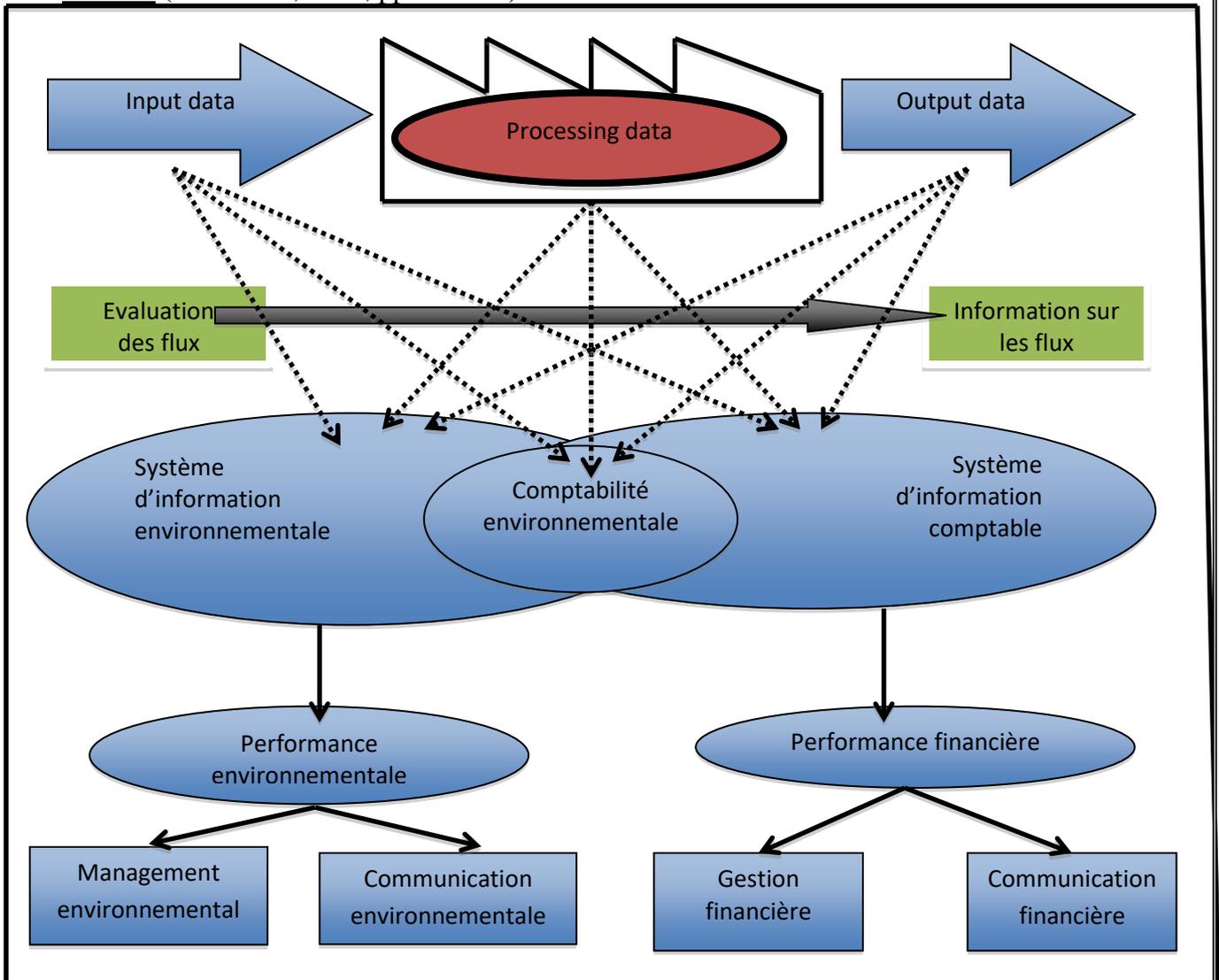
En l'absence de consensus sur une définition de la comptabilité environnementale, le choix s'est porté, dans le cadre de ce support de cours, sur les trois (03) premières définitions qui sont apparues dans le domaine et qui sont les plus mentionnées dans les ouvrages et les articles scientifiques.

- **Définition 01 :** Selon GRAY (Grande Bretagne,1987), la comptabilité environnementale est un processus de communication sur les effets environnementaux des actions économiques d'une organisation. Elle se trouve à l'intersection entre le SIE (Système d'Informations Environnementales) et le Système d'Informations Comptables (SIC). Elle participe à l'évaluation des flux entre l'entreprise et son environnement au sens large, ainsi qu'à la gestion et à la communication aussi bien sur le plan environnemental que sur le plan financier (Lafontaine, 2002).

La figure ci-dessous illustre cela de manière claire:

Figure N°08 : Place de la comptabilité environnementale entre le SIE et le SIC

Source: (GRAY. R., 1992, pp 399-425).



• **Définition 02 :** Selon CHRISTOPHE, la comptabilité environnementale est définie comme 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. Ainsi, elle bouscule les SIC traditionnels incapables de manipuler des informations environnementales (Christophe, 1992).

• **Définition 03 :** Selon MIKOL, concevoir une comptabilité environnementale revient à prendre en compte systématiquement des faits liés à la protection et à la remise en état de l'environnement. De façon plus large, les relations entre l'entreprise et son environnement naturel qui fait référence à: l'eau, l'air, le bruit, la faune, la flore, les ressources minérales et le cadre de vie (Mikol, 1995).

Pour s'affirmer et se différencier de la comptabilité traditionnelle, cette comptabilité environnementale s'est approprié un ensemble de modèles qui lui sont propres. On expose ci-dessous quelques uns de ces modèles.

5.3. Quelques modèles existants pour les entreprises

Cette partie expose les modèles de comptabilité environnementale les plus repris dans la littérature, à savoir : le compte de résultat environnemental de PUMA, la comptabilité universelle et le modèle CARE.

5.3.1. Compte de résultat environnemental : l'exemple de PUMA

Régulièrement saluée par l'ONU pour son engagement en faveur de l'environnement, Puma qui fait partie du groupe PPR s'est lancée dans une politique de DD innovante. En 2001, elle publie un bilan de l'impact de ses activités sur l'environnement sous la forme d'un « compte de résultat environnemental » monétarisé. Cette initiative est une première au niveau mondiale, car aucune étude sur le coût de l'impact environnemental n'avait jusqu'alors été menée, mais elle n'est pour l'instant pas certifiée par un auditeur indépendant car « *avant d'être un outil de transparence, c'est un outil de management* », selon le PDG Jochen Zeitz (Compta durable, 2013). Il n'est pas pour autant exclu qu'à terme cela soit possible. Pour réaliser ce compte de résultat, PUMA s'est entourée de spécialistes tels que Trucost (un bureau d'études) et Price Waterhouse Coopers (un cabinet d'audit) et s'est basée sur plusieurs études scientifiques, notamment celle de Pavan Sukhdev¹.

Afin d'avoir cette comptabilité, l'entreprise doit d'abord sélectionner les paramètres qu'elle entend mesurer et qui constituent son champ d'étude. Le choix de ces paramètres se justifie par l'importance des enjeux qu'ils présentent: pour PUMA, ce sont par exemple les émissions de gaz à effet de serre, la consommation en eau, l'utilisation du sol, la pollution atmosphérique et la production de déchets.

Une fois ces paramètres définis, PUMA ne se contente pas seulement de mesurer les impacts directs, mais aussi les impacts de tous les acteurs figurant dans la chaîne de valeur, c'est-à-dire les fournisseurs, les sous-traitants, etc. Après cette étape, elle passe à la phase de monétarisation où elle commence d'abord par des mesures physiques, puis elle leur applique un prix qui reflète les coûts des dommages créés (et ce en se basant sur différentes études comme mentionné au début).

Sur la base de 66 euro/tonnes² de CO₂ émis, PUMA peut afficher que l'ensemble du processus de production et distribution de ses produits coûte 58 millions en termes de pollution atmosphérique. L'eau consommée est monétarisée à hauteur de 0,81 euro/m³³ soit 47 millions pour signifier le coût que la chaîne de production fait porter à la société en mobilisant des ressources en eau. De même, l'utilisation des sols (108 000 hectares) est monétarisée à hauteur de 37 millions d'euro, pour signifier que l'usage des terrains par la chaîne de production empêche la société d'y développer d'autres usages, réduit la richesse de la biodiversité et dégrade le potentiel de ces terrains pour des usages futurs, et on note aussi 3 millions de déchets dégagés. Au total, l'impact environnemental est chiffré à 145 millions d'euro.

¹ Banquier indien, auteur d'une étude qui vise à déterminer une valeur financière des écosystèmes. Elle a servi à déterminer le coût environnemental de l'eau dans certaines régions où la ressource est plus ou moins rare.

² Une valorisation retenue par le cabinet PWC.

³ Une valeur choisie par le bureau Trucost.

On pourrait lire ces coûts comme une dette de l'entreprise envers le reste de la société pour dégradation de l'environnement. Mais, il ne s'agit pas d'une dette au sens propre: car PUMA ne s'engage pas à investir 145 millions dans la restauration du capital naturel. La CE de PUMA n'est pas financière, mais purement analytique: elle ne sert qu'à fournir des informations et aider la firme à définir ses projets de soutenabilité.

5.3.2. Comptabilité universelle

La comptabilité universelle⁴ est apparue dans le but de défendre une nouvelle hiérarchie des enjeux dans l'activité économique, ceci est survenu du fait que le profit financier ne peut se substituer sans limite à des pertes d'autres capitaux tels que le capital humain ou environnemental. Cette nouvelle hiérarchie est présentée comme suit: en premier lieu, « l'homme créateur de richesse », ensuite, « l'environnement qui englobe l'homme et le supporte », enfin « l'économique (le financier) comme indicateur de richesse » (Veillard & De Saint Front, 2012).

La comptabilité universelle a été créée par Jacques DE SAINT FRONT⁵ et Michel VEILLARD⁶. Son application pratique est développée dans le cadre d'une mission pilote avec McDonald's France⁷. Sa diffusion ainsi que la supervision des travaux d'application ont été assurées respectivement par le Cabinet Figuris⁸ et le club Développement Durable de l'Ordre des Experts Comptables.

La mise en œuvre de cette comptabilité nécessite une concertation soutenue avec l'ensemble des parties prenantes, cette concertation se déroule selon deux (02) étapes:

- La première est d'identifier les indicateurs « physiques » et de les co-construire, donc s'appuyer sur des métriques courantes, par exemple mesurer des superficies qui ont été artificialisées pour caractériser les atteintes à la biodiversité.
- La deuxième consiste en une négociation pour procéder à une conversion des indicateurs en euros de représentation. On crée ainsi des euros environnement, des euros sociaux, etc.

Toutes ces informations peuvent être publiées dans des états chiffrés dans l'Annexe aux comptes financiers, éventuellement certifiables par le commissaire aux comptes.

Afin d'atteindre son objectif, la comptabilité universelle a conçu quatre (04) domaines comptables: une comptabilité sociale, une comptabilité sociétale, une comptabilité de l'environnement et une comptabilité de la gouvernance. Celles-ci sont présentées comme suit:

⁴ Le mot « Universelle » signifie que cette comptabilité doit être applicable à tout acteur.

⁵ Expert-comptable, Commissaire aux comptes et Expert Judiciaire, Co-créateur de la comptabilité universelle, Co-animateur du Club Développement durable du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables.

⁶ Co-auteur de La Comptabilité Universelle, Co-animateur du groupe de recherche comptable du Club Développement Durable du Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables, Spécialiste de la gestion des risques et de la réassurance

⁷ Le restaurateur, avec l'aide du cabinet Synergie, a bouclé son premier bilan vert sur l'exercice 2009. A titre d'exemple d'éléments évalués, la tonne de CO₂ émise à 109 euros.

⁸ FIGURIS est un Cabinet de conseil spécialisé en Comptabilité verte et Reporting RSE.

- **Domaine comptable du Social**

Ce domaine traite deux (02) dossiers fondateurs: un meilleur partage de la valeur ajoutée en faveur des salariés et une prise en compte des personnes dans leur entièreté (avec une concertation permanente).

Le premier thème « Partage de la valeur ajoutée » est décrit comptablement par son impact sur la masse salariale dont on vérifiera l'augmentation progressive. Le deuxième thème « Personne dans son entièreté » est très délicat à appréhender, ce sont des approches qualitatives par entretiens et avec des vérifications qui croisent les assertions des uns avec celles des autres. On obtient des qualifications plutôt que des quantifications. Affecter un prix, donc une valeur arbitraire à ces indications qualitatives relève de la responsabilité de l'expert-comptable.

- **Domaine comptable sociétal**

Ce domaine s'intéresse aux bénéfices environnementaux et sociaux qu'engendre la conversion écologique des processus industriels de l'entité. Ce basculement du cœur du métier vers l'écologie n'est possible que grâce à l'éco conception et à l'économie de fonctionnalité⁹.

L'enregistrement comptable de ces empreintes écologiques et sociales se fait au moyen d'une négociation et co-construction avec les parties prenantes.

- **Domaine comptable de l'environnement**

Le domaine comptable de l'environnement passe par deux (02) étapes: la première concerne la mise en place d'une comptabilité des matières et la deuxième le domaine comptable environnemental proprement dit. On peut illustrer ces étapes par l'exemple suivant:

La problématique de la pollution climatique, par les émissions d'énergie thermique nucléaire et des gaz à effet de serre, donne lieu à un enregistrement des données physiques (joules dissipés dans l'atmosphère et masse des molécules de gaz à effet de serre). La deuxième étape c'est l'affectation des prix à ces éléments afin de pouvoir les enregistrer en comptabilité du domaine environnement et ceux après une concertation avec les parties prenantes. La possibilité que ces prix soient élevés est très grande et ceux pour la raison que ces émissions auront un impact important si on ne les freine pas.

⁹ Est représentée dans l'usage commun des différents moyens pour la satisfaction des besoins. Par exemple: Au lieu d'acheter une automobile, le consommateur achète le service consistant à être transporté, éventuellement dans les meilleures conditions, d'un point à un autre. Le nombre de véhicules, les coûts (dont frais d'assurance) et pollutions directes ou indirectes peuvent ainsi être réduits et mieux partagés. Ce modèle est d'ailleurs plus présent dans le quotidien que supposé, un autre exemple, dans les stations de lavage de voitures, le client paie l'usage d'une installation qui ne lui appartient pas. Il en est de même dans les laveries automatiques de linge et le téléphone.

• **Domaine comptable de la gouvernance**

La gouvernance intervient dans le cadre du DD en utilisant les moyens suivants:

- Un conseil d'administration ou équivalent (cercle des conseillers du dirigeant);
- Une direction du DD ou équivalent (responsable Qualité, responsable Achats);
- Une sensibilisation massive des collaborateurs;
- Un plan de formations professionnelles aux techniques soutenables: par exemple bâtiment (isolation) énergie (énergies renouvelables) pour s'approprier les nouvelles techniques.

La représentation comptable de la gouvernance apparaît dans le coût des actions évoquées ci-dessus et de leurs effets.

La tenue comptable de ces quatre (04) domaines se fait par l'utilisation de bilans d'ouverture et de clôture ainsi que par de compte de résultat.

Pour développer ces domaines, il faut connaître quelques règles:

- L'année n'est pas nécessairement l'unité de temps pertinente, par exemple concernant le volet des gaz à effet de serre il faut compter jusqu'à dix (10) ans pour obtenir une séquence d'actions concrètes.
- La comptabilité universelle ne veut pas dire entreprendre la rédaction d'une liste sans fin de paramètres à mesurer, ce qu'il faut c'est choisir les plus pertinents.
- La valeur économique des externalités n'est pas fixée par les marchés, elle résulte des différentes négociations entre les parties prenantes (ce qui s'appelle Valorisation par consensus). A noter aussi que la comptabilité universelle utilise la fonction de mesure de la monnaie, non pas sa fonction d'échange. Ce qui conduit à dire que les externalités ne sont pas vraiment internalisées, puisque leur valeur monétaire ne demeure que purement informative.

5.3.3. Modèle CARE

La Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement (CARE) a été développée par Jacques RICHARD¹⁰. Son objectif est d'assurer la conservation des capitaux naturel et humain par la restauration systématique de leurs potentiels productifs en utilisant la notion d'amortissement des actifs (Richard, Vers une gestion comptable environnementale? (3ème Partie), 2011).

CARE est une comptabilité qui utilise les préceptes de la comptabilité en coût historique, c'est-à-dire basée sur les valeurs réelles de vente et d'achat, plutôt que sur des valeurs de marché prévisionnelles.

Pour le déploiement de CARE, il faut respecter six (06) étapes qui consistent à déterminer:

- Tous les inputs et outputs de l'entreprise sur l'environnement à l'aide d'éco-bilans (émissions de gaz à effet de serre, pollutions, ...etc.) et de socio bilans (cas de stress produit par les conditions de travail, ...etc.).
- Les impacts de ces inputs et outputs sur les capitaux naturels et humain.

¹⁰ Professeur de gestion à l'université Paris-Dauphine, expert-comptable et commissaire aux comptes.

- En cas d'impact, comparaison des inputs ou outputs avec des limites environnementales déterminées par des scientifiques et dégager des écarts.
- Les meilleures mesures à prendre pour combler l'écart constaté et mettre fin aux causes de dégradations.
- Les coûts de ces mesures.
- Intégrer ces coûts dans les charges du compte de résultat, si la dépréciation de la fonction environnementale est sûre ceci représente une charge d'amortissement ordinaire mais si elle est seulement possible, elle sera classée dans les dotations aux provisions. Cette intégration donne un compte de résultat du type:

Ventes

- Consommation de matière première
 - Consommation de service extérieur
 - Amortissement du capital naturel
 - Amortissement du capital humain
 - Amortissement du capital financier
-

Valeur nette ajoutée (surplus) pouvant être distribuée aux différents contributeurs financiers
ou réinvestie

- Intégrer les coûts dans le bilan:
 - Insertion au passif d'un fonds de renouvellement destiné au financement des mesures de restauration (ce qu'on appellera « capital écologique », « capital santé », ...).
 - Et à l'actif, un blocage de moyens monétaires nécessaires à la restauration (actifs liquides et que l'on appellera « actif écologique »,...).

Contrairement aux modèles cités précédemment, le modèle CARE prend à revers le principe souvent posé du DD qui consiste à dire que l'on s'endette auprès des générations futures, il s'agit de mettre en place une obligation interne de la génération actuelle de réparer sa dégradation des capitaux.

Afin de mieux apprécier le contenu du concept de comptabilité environnementale et son mode de fonctionnement, l'article exposé dans l'annexe N°03 a été remis aux étudiants et a fait l'objet d'une analyse à travers l'élaboration d'une fiche de lecture et son exposé en classe. La synthèse de cet article se présente comme suit :

Fiche de lecture N° 03

**TENTATIVE D'UNE « COMPTABILITÉ ÉLARGIE » À LA
RESPONSABILITÉ SOCIÉTALE DE L'ENTREPRISE OU
COMMENT CONCILIER BUSINESS ET INTÉRÊT GÉNÉRAL ?**

Recherches en Sciences de Gestion

2013/1 N° 94 | pages 29 à 51

François Petit Enseignant chercheur Groupe Sup de Co La Rochelle

Daniel Belet Enseignant chercheur en management Groupe Sup de Co La Rochelle

Jacques De Saint Front Expert-comptable SAS Figuris, Toulouse

Contexte de l'étude

Existence de difficultés à concilier la performance « business » avec la préservation des intérêts généraux de la société ;

Existence d'insuffisances de l'approche comptable traditionnelle pour appréhender toutes les dimensions de la responsabilité sociétale de l'entreprise, soit pour compter « autrement » la performance de l'entreprise.

Objectif de l'étude

Les auteurs proposent une tentative d'ébauche vers un système d'information comptable « élargi », plus complet et plus cohérent qui s'appuierait sur un triple bilan social/sociétal, environnemental et économique (avec un exemple de cas qui s'inspirerait de cette nouvelle approche).

Justification de l'intérêt de l'étude

La prise en compte des aspects environnementaux et sociétaux (élargissement de la comptabilité) permettrait de distinguer les entreprises (et les organisations) à la fois performantes et durables des autres. Elle permettrait également aux investisseurs, aux consommateurs, aux salariés... d'exercer leur préférence sur des données normées et uniques, et par là elle irait dans le sens d'une conciliation du « business » et de l'intérêt général.

Démarche de l'auteur

Dans une première étape, la méthodologie proposée va consister à prendre un exemple (cas d'entreprise) et tenter de mesurer son action et son utilité sociétale avec des indicateurs adaptés et valorisés par des chiffres monétaires sur la base d'une estimation réalisée avec l'aide des parties prenantes. Dans une seconde étape, les auteurs s'attachent à développer les prémisses d'un modèle d'« extension du cadre conceptuel » de la comptabilité.

Principales questions soulevées par l'étude

Quelles sont les limites de la comptabilité pour la responsabilité sociétale de l'entreprise ?

Qu'est ce que la comptabilité verte, quel est son intérêt et quelles sont ses carences ?

Quels sont les fondements, les objectifs et les limites d'une « comptabilité élargie » de la responsabilité sociétale ?

Fiche de lecture N° 03 (Suite)

Réponses apportées par les auteurs

Rappel des limites de la comptabilité pour la responsabilité sociétale de l'entreprise

Ces dernières années, il y a une prise de conscience des entreprises sur le thème du développement durable (DD) et de la responsabilité sociétale (RS). Mais ces dernières connaissent un ensemble de difficultés :

- Difficultés de collecte et surtout de consolidation des données non financières. Les informations comptables et financières ne traduisent pas les actions que les entreprises ont pu prendre dans le domaine du DD ;
- Désarticulation entre comptabilité générale (informations normées et auditées) et une comptabilité de gestion de la RS qui peut être très précieuse pour le pilotage stratégique de l'entreprise. Ce qui contribue à l'opacité du périmètre et des pratiques de gouvernance de l'entreprise ;
- Des systèmes d'informations comptables usuels ne permettant pas d'appréhender la création de potentiels et se bornant à enregistrer des données normées relevant du passé.

Pour remédier à ces limites, une première comptabilité est apparue, c'est la comptabilité verte ou environnementale.

La comptabilité verte, son intérêt et ses carences

La comptabilité environnementale est définie comme un « système d'information efficient, sur le degré de raréfaction des éléments naturels engendré par l'activité de l'entreprise, utilisable pour réduire cette raréfaction et pour informer les tiers ».

Exemples de pratiques

Dans la comptabilité environnementale française, on parle des : investissements liés à l'environnement, d'impôts et taxes environnementales, de valeur ajoutée négative, d'externalités et de dépenses environnementale.

Dans les normes comptables internationales, on parle de : comptes verts (comme la norme : IAS 37) et de comptes spéciaux (frais de certification, impôts et taxes environnementales).

Au Québec, sous la proposition de l'Ordre des experts comptables, on parle de comptabilité de gestion environnementale qui englobe cinq (05) thèmes : coût d'évaluation, coût de prévention, coût de contrôle, coût de correction, coût d'image. Cette évolution converge vers une démarche de « coûts complets environnementaux » qui représentent l'ensemble des coûts tout au long du cycle de vie d'un produit.

Carences de cette comptabilité

La « comptabilité verte » peut apparaître comme outil embryonnaire pour intégrer des efforts de RS dans les comptes de l'entreprise car elle ne prend en compte que l'impact sur l'environnement.

Mais, elle représente un début pour faire avancer les choses. C'est un « commencement », même très approximatif, pour espérer voir se développer progressivement une comptabilité cohérente avec le DD.

Fiche de lecture N° 03 (Suite)

Les fondements, objectifs et limites d'une « comptabilité élargie » de la responsabilité sociétale

Prendre en compte dans la comptabilité des éléments jusqu'à présent ignorés par le système comptable actuel, limité aux éléments de nature essentiellement économiques, à savoir : le potentiel humain et le potentiel naturel (ressources naturelles).

Le potentiel humain : Prendre en compte l'ensemble des compétences et des capacités potentielles de travail individuel et collectif. Il fera l'objet de la création d'un indicateur dans le Bilan (Compte capital). Ce « potentiel » humain que l'entreprise accepte de payer dans la durée pour utiliser ses compétences et ses capacités sera valorisé en fonction des salaires et des charges déjà versées et à verser jusqu'au terme du contrat de travail.

Ressources naturelles : Il s'agit de passer d'une logique de prélèvement à une logique de gestion, de maîtrise et de régénération car les ressources naturelles ne sont pas illimitées. La valorisation de ces ressources sera basée sur le coût de remplacement et NON PAS sur le prix du marché. Le principe est d'introduire une comptabilisation Actif et Passif (donc au Bilan) de la ressource naturelle dont bénéficie l'entreprise.

Ainsi, chaque opération, action ou événement devrait être comptabilisé dans son domaine selon les règles comptables générales (selon le principe de la partie double).

Le modèle recherché doit être totalement compatible avec les normes IFRS et permettre aux entreprises qui souhaitent l'utiliser :

- de rendre compte quantitativement de la stratégie et des actions DD dans un format comptable classique, lisible par les marchés financiers notamment ;
- de consolider, si besoin est, les résultats de ces actions spécifiques avec le résultat financier proprement dit ;
- de procéder par l'apprentissage expérimental de la mise en œuvre de la méthode qui s'inscrit dans la continuité des rapports environnementaux, sociaux et DD actuels ;
- de piloter et de réussir leur stratégie « responsable et soutenable » grâce à un processus de consultation approfondie de leurs parties prenantes.

Comme limite du modèle : On ne peut avoir une modélisation unique vu que la philosophie du développement durable relève du vivant qui est complexe. Ainsi, les indicateurs retenus par les entreprises seront différents selon les secteurs économiques, voire les régions.

Exemple de la Fromagère du Cantal

Objectifs de l'étude : A travers l'exemple, on vise à établir un bilan de la gouvernance qui est la consolidation des trois (03) bilans (bilan du pilier nature, du pilier social et du pilier économique).

Pour chaque bilan, on constate : un actif immobilisé matériel ou immatériel ; des capitaux propres qui représentent l'importance relative de l'appellation Fromagère dans le Cantal ; et un résultat que l'on retrouve en compte de résultat (somme algébrique des produits et des charges du domaine considéré).

Fiche de lecture N° 03 (Suite)

Limites de l'étude : Cet exemple n'est évidemment pas un exercice parfait. Néanmoins cette approche a eu le soutien d'une fromagerie implantée dans le Cantal et de l'organisation des Fromageries Occitanes qui permettent de garantir un bon niveau de fiabilité des chiffres économiques et sociaux. Tous les autres chiffres retenus restent certes discutables et critiquables ; mais c'est leur première raison d'être, car ils permettent d'amorcer une réflexion de fonds pour progresser dans la direction d'une telle comptabilité élargie plus cohérente avec la RS de l'entreprise.

Bilan du domaine environnemental :

L'approche du domaine nature s'intéresse aux thématiques suivantes : terrains (de la nature), biodiversité, CO2, habitants et touristes de la région, eaux, assainissement.

Dans ce modèle de comptabilité élargie, on ne peut pas « compenser » financièrement les « Fonds de la nature », mais on doit les compenser avec de la restitution (remplacement) d'air pur, d'eau propre, de biodiversité... La contrepartie de ce « fonds » est donc une dette que contracte l'entreprise vis-à-vis de la nature.

La nature, nos descendants ne réclament pas toutefois de reconstituer les ressources naturelles de la planète. Une logique « comptable » est donc bien de constater une transformation de cette dette en capitaux propres par « apport de la nature » dans un compte de fonds propres. La comptabilisation de cette dette doit être valorisée au prix de remplacement des ressources utilisées ; c'est-à-dire à une valeur (à un prix) qui permette de restituer à terme l'énergie ou la pureté de l'air utilisée, ainsi que toutes les autres Ressources Naturelles utilisées. Ainsi, comme tout apport (en nature), celui qui apporte le capital devient « actionnaire » de l'entreprise.

Bilan du domaine social :

Le but est de valoriser le travail et le potentiel de travail liés à l'élevage laitier directement ou indirectement. Nous appelons « ensemble de compétences », le potentiel à disposition du Cantal lié à l'activité fromagère. Cet ensemble de compétences est un actif.

Bilan du domaine économique :

Il s'agit ici de la comptabilité économique liée directement ou indirectement à l'élevage laitier dans cette région en raisonnant ainsi : que se passerait-il si la totalité des exploitants laitiers disparaissait sans être remplacés ? L'estimation repose sur une analyse de l'impact sur l'économie locale (région du Cantal).

Résultats de l'étude :

Le patrimoine naturel (environnement) pèse les 2/3 de l'ensemble et le patrimoine social/sociétal le tiers restant. Le patrimoine économique représente moins de 2 % du patrimoine total. Si des décisions stratégiques (gouvernance) sont prises sur des critères économiques seuls, on voit dans une optique de responsabilité sociétale qu'elles sont susceptibles de conduire à des non sens. Par exemple, une décision d'arrêt des activités fromagères sur de seuls critères économiques serait assez catastrophique.

Fiche de lecture N° 03 (Suite)

Ainsi, pour comptabiliser les domaines environnemental et social, il y a lieu de prendre en compte ces quelques orientations et lignes directrices : la non-exhaustivité (le sujet porte sur le « vivant » qui est non limitable à un ensemble de chiffres), la valorisation au coût actuel (ce n'est pas loin de la juste valeur (fair value), sauf que ce n'est pas le marché qui va servir de référence, mais le choix de valorisation de chaque indicateur par des parties prenantes), la comparabilité sectorielle (seulement), et l'acceptabilité de l'hétérogénéité des périmètres.

Conclusion

Concilier des impératifs divergents de l'économie, de l'environnement et du social/sociétal est cependant très compliqué et les travaux menés jusqu'à présent sont embryonnaires et de simples tentatives d'ébauches, comme l'exemple précédent.

Une appréhension comptable globale et cohérente du développement durable et de la responsabilité sociétale des organisations reste à construire. Elle apparaît de plus en plus comme un enjeu majeur et stratégique pour l'avenir de nos sociétés. Un nombre croissant d'entreprises, mais aussi d'experts tels que les experts comptables et les économistes s'y intéressent et sont en train d'élaborer l'ébauche de nouvelles approches pertinentes qui permettront progressivement de sortir du cadre étroit et réducteur de la comptabilité économique traditionnelle qui a tendance à avoir un impact néfaste.

6. Contrôle de gestion environnementale

Cette dernière partie du cours ambitionne de présenter le concept du Contrôle de gestion environnementale en donnant un aperçu sur sa définition, les rôles du contrôleur de gestion dans ce contexte et les différents outils pouvant être utilisés pour accomplir ses missions.

Afin de mieux apprécier ces éléments, l'article exposé dans l'annexe N°04 a été remis aux étudiants et a fait l'objet d'une analyse à travers l'élaboration d'une fiche de lecture et son exposé en classe.

6.1. Synthèse de l'article

La synthèse de cet article se présente comme suit :

Fiche de lecture N° 04

**LE CONTRÔLE DE GESTION ENVIRONNEMENTAL : QUELS
RÔLES POUR LE CONTRÔLEUR DE GESTION ?**

**Comptabilité Contrôle Audit
2014/2 Tome 20 | pages 67 à 94**

Angèle RENAUD Maître de conférences, Université de Bourgogne, IAE Dijon.

Contexte de l'étude

Ayant constaté le fait que concilier « environnement naturel » et « contrôle de gestion » est devenu une nécessité à mesure que la responsabilité environnementale des entreprises s'est élargie sous l'effet des pressions institutionnelles ou sociales, l'auteur ...

Objectif de l'étude

Cet article s'interroge sur les rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental.

Principales questions soulevées par l'étude

Quels sont les rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental ?

Démarche de l'auteur

Pour apporter des éléments de réponses, l'auteur a réalisé une étude de cas longitudinale sur l'une des premières et rares entreprises françaises à avoir créé un poste de contrôleur de gestion dédié à l'environnement naturel, intitulé « responsable comptabilité environnementale ».

Cette étude repose essentiellement sur des entretiens semi-directifs et l'analyse de documents écrits, audio et vidéo collectés sur internet.

Plan de l'article

L'article est structuré en quatre parties. La première partie est consacrée à la revue de la littérature et propose un cadre théorique pour appréhender les rôles du contrôleur dans la sphère environnementale. La seconde partie décrit la méthodologie de la recherche et présente le cas étudié. Les troisième et quatrième parties exposent les résultats de la recherche. Les contributions clés, limites et perspectives futures de la recherche sont abordées en conclusion.

Réponses apportées par les auteurs

Prémises et définition du contrôle de gestion environnemental

Les prémices de la problématique d'intégrer l'aspect environnemental au contrôle de gestion remonte au début des années 1970 aux États-Unis et en Suisse avec l'idée d'intégrer dans la sphère comptable les externalités environnementales générées par l'activité économique des entreprises. C'est ainsi qu'émerge la comptabilité environnementale ou comptabilité verte.

Fiche de lecture N° 04 (Suite)

Le contrôle de gestion environnemental (CGE) peut s'appréhender comme une extension du contrôle de gestion traditionnel vers le management environnemental. Il désigne le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ou faire émerger les stratégies vertes de l'organisation. On entend par stratégies vertes ou environnementales la prise en compte de l'environnement naturel dans les stratégies concurrentielle, politique et industrielle de l'organisation. Le CGE a donc pour missions de réaliser ces stratégies ou de favoriser leur renouvellement.

Rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental : revue de la littérature et cadre théorique

La littérature est silencieuse dans le domaine du CGE. L'auteur mobilise, ainsi, la théorie des rôles et les travaux antérieurs sur les rôles classiques du contrôleur et propose une grille de lecture pour comprendre les rôles du « contrôleur de gestion environnemental ».

Un rôle désigne, selon la théorie des rôles, un ensemble d'activités ou de comportements attendus d'un individu dans l'exercice d'un statut social. Le rôle n'est pas observable de façon directe sous peine de projeter, sur les observations ou dans l'esprit des individus étudiés, un brouillage entre le prescrit et le réel. La compréhension de ce concept passe alors par l'étude des activités de l'individu et de ses interactions au sein d'un groupe social.

- La prise en compte du conseil sur le volet environnement se faisait par le Responsable Environnement. Le contrôleur de gestion était cloisonné dans le domaine financier et comptable. Ce qui fait que la mise en place des outils était dans une logique de dissociation et d'opposition, ce qui encourage la résistance au changement.

[Par exemple chez Lafarge : il y a des luttes de pouvoirs internes entre le manager environnement qui s'inscrit dans une logique « verte » et le contrôleur qui est ancré dans une logique purement financière, détachée des préoccupations écologiques. Cette dissociation des mesures de performances permet aux différents responsables fonctionnels (contrôleur de gestion, responsable environnement, DRH...) de préserver, dans leur domaine respectif, leur pouvoir d'influence sur le comportement des managers.]

Ainsi, à ce stade le contrôle de gestion est considéré comme un pur et simple processus de management qui reste à organiser.

- Selon la théorie des rôles, la littérature fait ressortir quatre (04) rôles ou activités essentielles pour un contrôleur de gestion : surveiller, conseiller, coordonner et changer. La transmission des informations aux managers et/ou aux dirigeants constitue le socle commun de ces activités.

En tant qu'organe de surveillance ou vérificateur, le contrôleur est chargé du reporting financier et du contrôle interne.

En tant que conseiller, il donne des « conseils stratégiques » aux dirigeants et des « conseils opérationnels » aux managers dans le cadre de l'élaboration du budget et du suivi des réalisations.

En tant que modérateur/coordonateur, il coordonne entre la direction générale et les managers intermédiaires (coordination verticale) ou entre les managers eux-mêmes (coordination horizontale) notamment lors des réunions de suivi des réalisations.

En tant qu'acteur du changement, il favorise l'apprentissage des managers via l'implantation de nouveaux outils de pilotage.

Fiche de lecture N° 04 (Suite)

- A noter que le pouvoir des contrôleurs de gestion est soumis à une concurrence de la part des : auditeurs internes, managers opérationnels, directeurs financiers, spécialistes de la qualité ou de l'environnement, risk manager...
- Ainsi, la grille de lecture des rôles du contrôleur de gestion environnemental se dessine autour des missions, images, pouvoir et territoires.

L'étude de cas longitudinale comme stratégie de recherche au sein de l'entreprise BIO

L'étude a été menée au sein de l'entreprise BIO, afin de suivre l'évolution du poste CG depuis sa création en 2007 (depuis 6 ans).

L'entreprise BIO est une entreprise française spécialisée dans le commerce de produits liés à la nature. La mise en place de sa politique environnementale est issue de l'engagement de son DG : « j'ai conçu BIO pour mes enfants, pour protéger la nature et amener les gens des villes à découvrir la nature. Puisqu'il fallait avoir une activité économique, on s'est dit, faisons-le en impactant le moins possible la nature. »

Au cours des années 1990, cette volonté se concrétise par la création d'un service développement durable, qui implante et fait certifier un système de management environnemental (SME). BIO devient alors la première entreprise française certifiée ISO 14001 de son secteur d'activité et publie tous les ans un rapport développement durable.

En 2007, l'entreprise crée un poste de contrôleur de gestion environnemental intitulé « responsable comptabilité environnementale » (action volontaire). La mission de ce nouveau contrôleur est de décliner la stratégie de réduction des émissions de gaz à effet de serre (GES) de l'entreprise. Au-delà des considérations écologiques, cette stratégie lui procure un triple avantage : un avantage compétitif sur ses concurrents en vendant des produits « verts », un avantage de légitimité auprès des parties prenantes (elle obtient la sympathie de la société civile en s'engageant pour la préservation de la nature) et un avantage économique (elle réduit ses coûts par les actions écologiques).

L'étude à mener sur ce cas est de type longitudinal car, d'après la littérature, cette stratégie de recherche « permet d'analyser de manière spatiale et temporelle » les missions des contrôleurs dans l'organisation. En contextualisant les données, cette stratégie favorise une analyse en profondeur des situations professionnelles des contrôleurs.

Pour réaliser cette étude, la méthode qualitative faisant appel aux entretiens, observations non participantes... a été sollicitée.

L'analyse des données collectées s'est faite via l'analyse du contenu thématique en utilisant Nvivo (codage à priori des thèmes selon ceux issus de la littérature).

En triangulant les méthodes, les types et les sources de données dans cette étude, les biais relatifs à la collecte des données ont été limités et ainsi la validité interne de la recherche est renforcée.

Les missions du contrôleur de gestion environnemental : Résultats de l'étude de cas

Les résultats révèlent les différentes missions du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental :

Fiche de lecture N° 04 (Suite)

Vérificateur de CO2 au service de la direction générale : Pour accomplir cette tâche, le contrôleur met en place un bilan carbone (pour mesurer les émissions de GES, en tonnes équivalent de dioxyde de carbone (CO2), par poste d'activité), élabore un budget carbone (pour limiter les émissions de GES), effectue un reporting environnemental (pour surveiller les émissions de GES et s'assurer de l'atteinte des objectifs carbone fixés aux différents managers de l'entreprise) et enfin une analyse des écarts. Ainsi, le contrôleur de gestion est perçue comme sous une image négative (compteur de CO2, le flic, l'emmerdeur du service, ...).

Business partner des dirigeants et des managers : Le contrôleur remplit un rôle d'aide à la décision auprès de deux types de clients internes : la direction générale et les managers (directeurs de magasin, responsables de services fonctionnels...). Il conseille les décideurs grâce à son expertise et aux divers outils qu'il met en place. Ce rôle nécessite la création et l'animation d'un système d'information environnemental dont il est l'architecte. Dans ce cadre, il dégage une image positive car il peut pousser les dirigeants vers la créativité.

Traducteur euro-carbone dans l'organisation : Cette traduction se fait en trois (03) étapes : calculer « les équivalents CO2 » des postes d'émissions de GES, déterminer les objectifs de réduction des émissions et les plans d'action et mesurer l'efficacité des actions mises en œuvre en valorisant en euros les réductions obtenues. Pour limiter les défaillances de calcul, des vérifications internes et externes (sous forme d'audit environnemental) sont effectuées. A travers cette tâche, le contrôleur véhicule une image positive, il est perçu comme un technicien pédagogue.

Acteur du changement pour les parties prenantes : En interne, il contribue à changer l'état d'esprit (éveilleur de conscience écologique) et à favoriser l'innovation (en encourageant les managers à rechercher de nouvelles solutions plus respectueuses pour l'environnement et qui améliorent la rentabilité financière de l'entreprise). Et en externe, il stimule le changement chez le fournisseur (en les incitant à intégrer les impacts environnementaux dans leur processus de production et à améliorer la qualité environnementale de leurs produits) en suivant la politique du Berceau à la tombe (ACV).

Pour élargir la panoplie des rôles du contrôleur de gestion, il y a lieu de parler de sa place dans l'organigramme et de son pouvoir d'influence et de sa relation avec ses concurrents.

Le pouvoir que le contrôleur de gestion possède est exercé à travers *l'influence qu'il a sur la prise de décision*. Sa position lui procure autonomie, indépendance et latitude ce qui favorise la fiabilité du reporting.

Les concurrents du contrôleur de gestion environnemental sont le DFC (en qualité de pourvoyeur de l'information) et le RDD (qui a le droit d'ingérence dans le périmètre d'investigation du CGE en utilisant les données pour la communication externe et l'animation interne). Ainsi, le CGE va intervenir pour créer un espace de collaboration (où le DFC et le RDD deviendront clients ses clients).

Fiche de lecture N° 04 (Suite)

Conclusion

Comme contributions théoriques de cet article : classer les attributions du contrôleur en deux catégories : les rôles classiques adaptés aux préoccupations écologiques (vérificateur CO2 et business partner) et les rôles spécifiques émergents du contexte environnemental (traducteur euro-carbone et acteur du changement externe).

Comme contributions managériales de cet article : émergence d'un nouveau métier, celui de « contrôleur de gestion environnemental », ce dernier doit avoir les capacités techniques d'un ingénieur environnement pour réaliser un bilan carbone et le savoir-faire d'un contrôleur de gestion classique en matière de gestion budgétaire, reporting et pilotage de la performance, calcul et optimisation des coûts...

Limites et perspectives de l'étude : toutes les missions d'un contrôleur de gestion dans le domaine environnemental n'ont pas été explorées du fait des caractéristiques de l'entreprise BIO. En effet, cette dernière n'étant pas soumise au plan national d'affectation de quotas (PNAQ), les questions de compensation, de traitements comptable et fiscal des quotas d'émissions de GES n'ont pas été examinées. De même, l'étude s'est focalisée sur la comptabilité carbone, or il existe d'autres impacts environnementaux que le contrôleur pourrait être amené à gérer.

Ainsi, comme perspective de recherche, il conviendrait de répliquer l'étude dans de nouveaux contextes (des entreprises de secteurs d'activité et de tailles divers) permettant ainsi de générer des profils du métier de « contrôleur de gestion environnemental ».

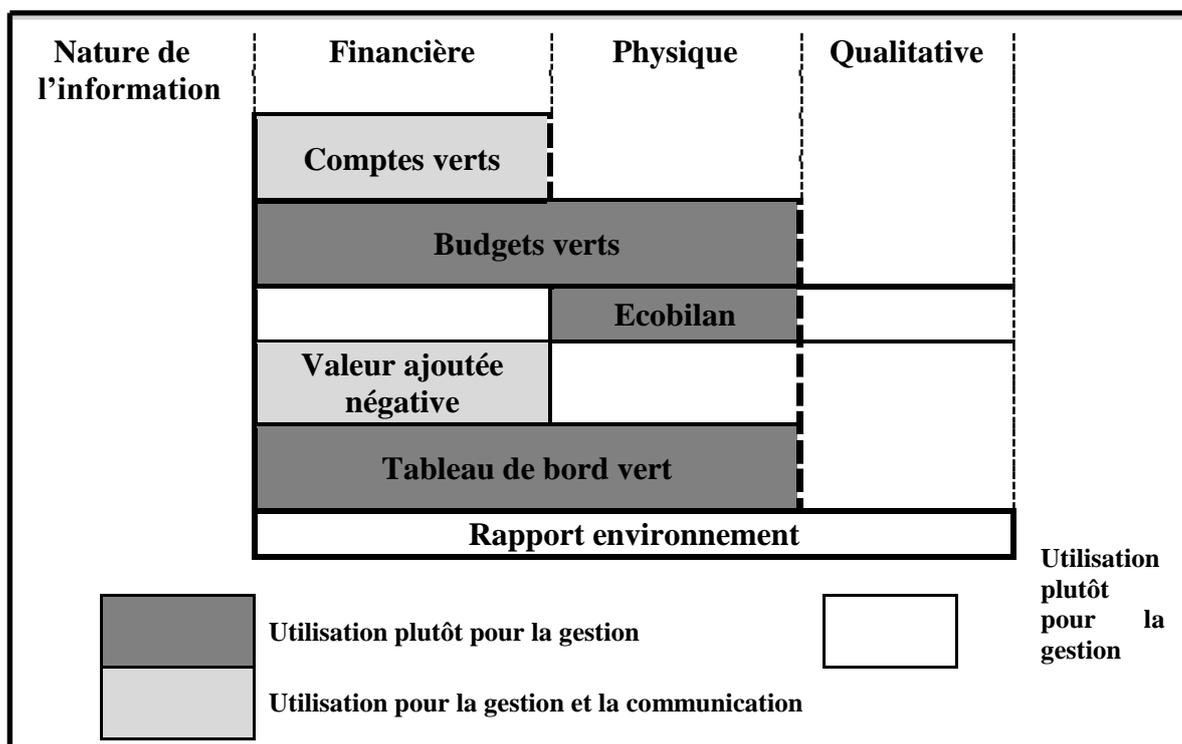
Afin de compléter le contenu exposé par cet article, le volet ci-dessous portant sur les techniques du contrôle de gestion environnementale est présenté.

6.2. Techniques du contrôle de gestion environnementale

Selon la littérature française, on peut en identifier six (06) principales techniques, celles-ci sont classées selon deux (02) critères: la nature de l'information (financière, physique ou qualitative) et l'utilisation de la technique (pour la communication, la gestion ou les deux).

La figure suivante expose ces différentes techniques:

Figure N°09 : Différentes techniques du contrôle de gestion environnementale



Source: Elaboré sur la base de : (LAFONTAINE.JP, 2002, p14).

6.2.1. Comptes verts

Les comptes verts permettent d'inclure des informations environnementales dans la comptabilité financière classique.

Pour parler de comptes verts, l'entreprise recense d'abord les différentes dépenses liées à l'environnement.

Les dépenses environnementales sont définies comme étant des dépenses effectuées en vue de prévenir (coûts de prévention), réduire ou réparer les dommages que l'entreprise a occasionnés ou pourrait occasionner par ses activités (coûts de dégradation), à l'environnement. Ces coûts sont liés à (SEGURET, JP., 2008, pp 35-41) :

PARTIE II : PORTEES FUTURES DE LA COMPTABILITE

- L'élimination des déchets et aux efforts entrepris pour en limiter la quantité;
- La lutte contre la pollution des sols et des eaux;
- La préservation de la qualité de l'air et du climat;
- La réduction des émissions sonores;
- La protection de la biodiversité et du paysage ;
-

Lors de l'évaluation de ces dépenses environnementales, on rencontre plusieurs difficultés, celles-ci sont liées à l'incapacité d'assurer l'exhaustivité dans la sélection des impacts environnementaux et à l'absence d'un marché pour certain biens et services.

Ces différentes dépenses sont appuyées par douze (12) normes IAS/IFRS exhibées dans le tableau suivant:

Tableau N° 06 : Normes IAS/IFRS concernées par le volet environnement

Normes	Intitulé de la norme	Contenu Volet environnement	
IAS	IAS 1	Présentation des états financiers	Avec la présentation optionnelle des états financiers, on peut intégrer les impacts environnementaux et les présenter.
	IAS 2	Stocks	Cette norme est utilisée surtout dans les industries très polluantes (par exemple dans l'extraction minière) pour reconnaître les déchets comme des actifs avec une valeur résiduelle.
	IAS 8	Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs	Les aspects de cette norme s'appliquent aux éléments environnementaux. Par exemple, des changements d'estimations comptables peuvent apparaître pour les éléments suivants: les provisions de démantèlement des équipements de contrôle de la pollution, les provisions pour la réhabilitation des coûts des industries minières, les provisions pour d'autres coûts environnementaux (pollution atmosphérique, nuisances sonores, gaz toxiques et déchets dangereux).
	IAS 10	Événements postérieurs à la date de clôture	Certains de ces événements postérieurs à la date de clôture peuvent avoir un impact environnemental et doivent être décrits en précisant les causes qui les avaient produits.
	IAS 16	Immobilisations corporelles	Cette norme porte sur les immobilisations corporelles dont certaines visent à protéger l'environnement.
	IAS 20	Comptabilisation des subventions publiques	Cette norme contient une référence implicite à la distribution initiale de droits d'émission à effet de serre et à leur identification dans les états financiers.
	IAS 37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	La norme décrit onze événements pouvant entraîner la comptabilisation de provisions. Quatre de ces événements concernent des dépenses ou risques environnementaux: les décontaminations de terrains, les forages pétroliers, les obligations liées à la mise en place d'infrastructures environnementales et les obligations de maintien en état ou d'amélioration d'équipements productifs. La norme impose aussi de décrire la nature et de justifier les montants provisionnés.
	IAS 38	Immobilisations incorporelles	Les immobilisations incorporelles touchées par l'aspect environnemental sont représentées par les frais de recherche et de développement concernant la mise au point de technologies propres, de processus moins producteurs de déchets, de procédés permettant une meilleure insonorisation des installations, de techniques de production plus respectueuses de l'eau et des sols.

PARTIE II : PORTEES FUTURES DE LA COMPTABILITE

IAS	IAS 41	Agriculture	Cette norme est sectorielle et elle s'applique à la comptabilisation des actifs biologiques (plantes ou animaux vivants), des produits agricoles au moment de la récolte, ainsi qu'aux subventions publiques agricoles. La norme ne précise aucune information liée à l'environnement, mais vu que les actifs précédemment cités sont des éléments très sensibles du point de vue environnemental, une information complémentaire peut être fournie.
IFRS	IFRS 3	Regroupements d'entreprises	La présente norme précise que les actifs et les dettes acquis dans un regroupement d'entreprises doivent être évalués à leur juste valeur, évaluation qui peut tenir compte de l'impact environnemental de ces éléments.
	IFRS 6	Comptabilité des industries d'extraction	Cette norme concerne les activités extractives, qui sont largement reconnues comme sensibles du point de vue environnemental. La norme est un guide pour la comptabilisation à l'actif des dépenses d'exploration et d'évaluation des ressources minérales. Elle prévoit aussi les critères de reconnaissance des obligations de démantèlement et de relocalisation suite à l'exploration de ressources minérales.
	IFRS 8	Secteurs opérationnels	L'IFRS 8 précise les éléments importants devant être fournis dans les rapports annuels des grands groupes. Les sociétés diversifiées possèdent parfois un segment d'exploitation ayant un rapport direct avec la protection de l'environnement, comme l'énergie renouvelable, les services urbains, les services de décontamination, les technologies vertes, le recyclage, ... etc.

Source: Elaboré sur la base de l'article: (E. BARBU et autres, 2011, pp 25-26).

6.2.2. Valeur ajoutée négative

La comptabilité traditionnelle ne prend en compte que les consommations de ressources qui ont un prix. Les consommations de ressources naturelles, dès lors qu'elles sont gratuites n'entrent pas dans les calculs de coût. Longtemps, la gratuité des ressources naturelles s'est trouvée justifiée par le fait que ces ressources semblaient inépuisables. Mais, l'accroissement constant des consommations de ressources naturelles épuise certaines d'entre elles. Même si des solutions techniques sont envisageables pour pallier ces carences, il n'y a aucune certitude quant à la possibilité de toujours trouver une solution technique adéquate. A terme, on ne pourra plus ignorer ces consommations actuellement gratuites. La pénurie ne sera évitée que s'il y a prise de conscience du risque d'épuisement et d'incitation à moins consommer.

Certaines entreprises ont pris, en dehors de toute obligation légale, le parti d'évaluer ce que coûtait leur consommation du patrimoine naturel et de la retrancher de leur valeur ajoutée (d'où l'idée de valeur ajoutée négative).

Comptablement, on va substituer à la notion traditionnelle de valeur ajoutée qui résulte de la différence entre productions et consommations intermédiaires, une nouvelle valeur ajoutée calculée de la manière suivante (CHRISTOPHE, B., 2004, p 74) :

Valeur ajoutée nette = valeur ajoutée traditionnelle - consommation du patrimoine naturel (valeur ajoutée négative).

Depuis quelques années on peut voir dans les plaquettes de certaines sociétés, des comptes de résultat qui présentent des valeurs ajoutées traditionnelle et nette, comme c'est le cas de: PUMA et McDonalld.

6.2.3. Analyse du cycle de vie (ACV)

L'ACV est l'un des outils les plus reconnus scientifiquement pour l'évaluation quantitative, des impacts environnementaux potentiels d'un produit, service ou procédé industriel.

L'ACV permet la prise en compte de toutes les étapes du cycle de vie du produit: de l'extraction des matériaux jusqu'à sa fin de vie (aussi bien son élimination, que sa réutilisation ou son recyclage).

Les impacts auxquels on fait référence dans l'ACV sont classés dans les catégories suivantes: Changement climatique, Impacts sur les écosystèmes, Impacts sur les ressources, Impacts sur la santé humaine (JOLLIET, O. et autres, 2010, p 07).

6.2.4. Tableau de bord environnemental (TBE)

Les indicateurs environnementaux servent à réduire la grande quantité de données environnementales en un nombre limité d'informations clés, utiles à la prise de décision. Ils permettent d'évaluer les principales améliorations réalisées et de mettre en évidence les points faibles de l'entreprise. Ces indicateurs servent aussi de sonnette d'alarme en cas de problème.

Dans la catégorie des IPE, on trouve deux (02) types d'indicateurs (DOHOU-RENAUD, A., 2009, p 04) :

- Les IPM (Indicateurs de Performance de Management) qui fournissent des informations sur les efforts accomplis par la direction pour influencer la PE des opérations de l'entreprise, par exemple: le nombre d'heure de formation aux problématiques environnementales par employé.
- Les IPO (Indicateurs de Performance Opérationnelle) qui produisent des informations sur la PE des opérations de l'entreprise, comme la quantité de déchets par produit fabriqué.

Dans la seconde catégorie, les ICE donnent des informations relatives à la condition locale, régionale, nationale ou mondiale de l'environnement. Ils permettent de voir le lien entre l'état de l'environnement à un moment donné et les activités de l'entreprise. Ces données peuvent aider l'entreprise à mieux prendre en compte l'impact de ses aspects environnementaux, et donc faciliter la planification et la mise en œuvre de l'évaluation de la PE.

6.2.5. Rapport environnemental

Le rapport environnemental est un des outils permettant d'informer les tiers des efforts consentis par l'entreprise en matière de protection de l'environnement et de rendre compte des résultats obtenus. La publication de l'entreprise d'un rapport environnemental peut être le fait d'une initiative spontanée ou le résultat de l'application d'un règlement. Le tableau ci-dessous expose quelques exemples de contenus de ces rapports :

PARTIE II : PORTEES FUTURES DE LA COMPTABILITE

Tableau N°07: Exemples de contenu des rapports environnementaux

Entreprise chimique 1 (Société mère allemande)	Entreprise chimique 2 (Société mère belge)	Entreprise cimentière (Société mère suisse)
Politique environnementale, de santé et de sécurité. Moyens à mettre en œuvre.	Principes directeurs de la politique environnementale et actions y afférentes pour l'ensemble de l'entreprise et par site de production.	Politique environnementale de l'entreprise. Moyens mis à disposition.
Présentation du site (activités et historique).	Présentation de l'entreprise et des activités sur chaque site de production.	Néant
Impacts environnementaux potentiels des produits fabriqués. Méthodes pour réduire le volume de déchets.	Néant Néant	Néant Néant
Objectifs fixés (quantitativement et qualitativement) et plans d'action.	Objectifs poursuivis décrits qualitativement.	Néant
PE (données quantitatives sur les émissions et autres effets environnementaux) Néant	PE par secteur de l'environnement (données quantitatives), pour l'ensemble de l'entreprise et par site de production. Actions réalisées (par secteur de l'environnement) pour réduire les nuisances au niveau des procédés, pour l'ensemble de l'entreprise et par site de production.	PE et préoccupations écologiques majeurs de l'entreprise par secteur de l'environnement (données qualitatives et quantitatives). Investissements réalisés et actions engagées pour limiter les nuisances.
Etat d'avancement de la mise en place du SME. -Certifications projetées (EMAS, ISO 14001).-	Néant	Néant
Informations relatives à la santé et à la sécurité (nombre d'accidents).	Informations sur la sécurité au travail, sur l'ensemble de l'entreprise et par site de production.	Néant
Diffusion du rapport auprès des autorités, des services de sécurité, des institutions universitaires, des médias.	Néant	Néant

Source: Elaboré sur la base de : (MORONCINI.A., *Op-cit*, pp 146-148).

Le rapport environnemental peut constituer un complément au rapport financier ou être publié séparément. Ceci dépend de la dimension de l'entreprise, de l'impact de ses activités sur l'environnement et du caractère obligatoire ou non du rapport.

6.2.6. Budget vert

Afin de mettre en place toutes ces techniques et de réaliser ses engagements environnementaux, l'organisation consacre un budget pour cela. Le poids de ce budget varie d'une entreprise à une autre et cela selon son degré d'engagement dans le volet environnemental.

S'EXERCER ...

PARTIE III

Chapitre 01 : Énoncés

Chapitre 02 : Corrigés

Dans cette dernière partie du cours, nous ambitionnons d'aider les étudiants à s'exercer et ce en mettant à leurs dispositions une série de sujets accompagnés de leurs corrigés.

Chapitre 01 : Enoncés

Dans ce présent chapitre, nous exposons l'énoncé de deux (02) sujets comme suit :

1. Sujet 01
 2. Sujet 02
-

Sujet 01

Durée : 01h

Partie I : Encadrez la bonne réponse pour les questions ci-dessous : (12 pts)
Pour chaque réponse « d. Aucune de ces réponses » sélectionnée, apportez la bonne réponse.

- 1. La comptabilité est perçue comme une idéologie car elle peut engendrer :**
 - a. une fausse conscience.
 - b. un euphémisme.
 - c. une comptabilité créative.
 - d. Toutes les réponses sont justes.

- 2. L'approche morale, pour la formulation d'une théorie comptable, se base sur la :**
 - a. vérité.
 - b. psychologie.
 - c. sociologie.
 - d. Aucune de ces réponses.

- 3. La comptabilité behaviorale s'intéresse aux comportements des :**
 - a. prêteurs lors de l'utilisation de l'information financière produite par l'entreprise.
 - b. comptables lors de la production de l'information financière.
 - c. dirigeants lors de l'exploitation de l'information financière.
 - d. Toutes les réponses sont justes.

- 4. La réussite de la formulation d'une théorie comptable selon l'approche de l'événement nécessite :**
 - a. une banque de données traditionnelle.
 - b. des modèles de prédiction.
 - c. un processus de communication.
 - d. Aucune de ces réponses.

- 5. La théorie positive fait parti de la catégorie des :**
 - a. théories descriptives.
 - b. théories classificatoires.
 - c. théories explicatives.
 - d. théories prescriptives.

- 6. Selon Colasse.B, les seules théories qui méritent être qualifiées de scientifiques sont :**
 - a. les théories descriptives.
 - b. les théories normatives.
 - c. les théories explicatives.
 - d. les théories prescriptives.

- 7. Dans le modèle anglo-saxon, la réglementation des normes comptables est dominée :**
 - a. par le secteur privé.
 - b. par le secteur public.
 - c. par le marché libre.
 - d. Aucune de ces réponses.

- 8. Selon CHANTIRI-CHAUDEMANCHE et KAHLOUL, l'élaboration des normes comptables, dans un contexte international, exige une :**
- a. gouvernance de réseau.
 - b. gouvernance hybride.
 - c. gouvernance collaborative.
 - d. Toutes les réponses sont justes.
- 9. Selon le modèle anglo-saxon, les normalisateurs comptables jouissent d'une légitimité technique parce qu'ils :**
- a. sont des représentants d'intérêts.
 - b. sont des experts.
 - c. jouissent d'une légitimité politique.
 - d. partagent des valeurs communes.
- 10. Le staff technique, au niveau de l'IASB, est chargé :**
- a. d'effectuer un travail préparatoire pour l'élaboration des normes.
 - b. d'élaborer et d'interpréter les normes.
 - c. de rendre des comptes sur les normes éditées.
 - d. de conseiller l'organisme de normalisation.
- 11. La technologie Blockchain est caractérisée par la décentralisation car elle permet :**
- a. la vérification des informations par les nœuds du réseau.
 - b. le partage de l'information entre tous les utilisateurs.
 - c. l'anonymisation des profils.
 - d. Aucune de ces réponses.
- 12. L'application de la technologie Blockchain à la comptabilité donne naissance à :**
- a. une comptabilité à partie double.
 - b. une comptabilité à temps différé.
 - c. des smart contracts.
 - d. Aucune de ces réponses.
- 13. La valeur ajoutée négative est représentée par :**
- a. la valeur ajoutée nette.
 - b. l'analyse du cycle de vie.
 - c. la consommation du patrimoine naturel.
 - d. Aucune de ces réponses.
- 14. La comptabilité basée sur le principe de l'« amortissement des actifs » est celle :**
- a. du compte de résultat environnemental de PUMA.
 - b. de la comptabilité universelle.
 - c. de la comptabilité élargie.
 - d. de la comptabilité CARE.
- 15. La comptabilité Elargie, de Jacque de SAINT FRONT, exclue de ses principes :**
- a. la non exhaustivité.
 - b. la comparabilité.
 - c. l'hétérogénéité des périmètres.
 - a. la valorisation au coût actuel.

16. Selon les résultats de recherche d'Angèle RENAUD, le contrôleur de gestion est perçu sous une image négative au sein de l'entreprise car il :
- a. procède à la vérification du CO₂ au service de la direction.
 - b. procède à la traduction euro-carbone dans l'entreprise.
 - c. s'oppose aux changements.
 - d. Toutes les réponses sont justes.

Partie II : Répondez, dans l'espace imparti, aux questions ci-dessous : (08 pts)

1. Quels sont les trois principaux rôles attribués, par la littérature, à une théorie comptable ? (01,50 pts)

.....
.....
.....
.....
.....
.....

2. A l'issue de leur étude, CHANTIRI-CHAUDEMANCHE. R et KAHLOUL. A ont qualifié l'IASB de communauté épistémique. Argumentez ce résultat. (01,50 pts)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. Citez les différents facteurs qui ont contribué à l'émergence de la comptabilité environnementale. (02 pts)

.....
.....
.....
.....
.....

4. Proposez, en donnant des exemples, deux (02) normes comptables pouvant engendrer des comptes verts. (02 pts)

.....
.....
.....
.....
.....

5. Quelle est la limite du modèle de comptabilité élargie, proposé par DE SAINT FRONT, et pourquoi ? (01 pts)

.....
.....
.....
.....

Système d'évaluation Partie I

Une réponse correcte = Note complète

Une réponse erroné = 00 pts

Bonne réflexion

Sujet 02

Durée : 01h

Encadrez la bonne réponse pour les questions ci-dessous :

(20 points = 20*01pts)

- 1. La comptabilité est perçue comme un produit, car elle existe grâce à :**
 - a. une demande de l'information.
 - b. une source de l'information.
 - c. une capacité de production de l'information.
 - d. Aucune de ces réponses.

- 2. La comptabilité est perçue comme une idéologie, car elle :**
 - a. divulgue les relations sociales de l'entreprise.
 - b. analyse les relations sociales de l'entreprise.
 - c. mystifie les relations sociales de l'entreprise.
 - d. Toutes les réponses sont justes.

- 3. La méthodologie normative pour la formulation d'une théorie comptable cherche :**
 - a. à déterminer ce qui appartient à la comptabilité.
 - b. une théorie pour la comptabilité.
 - c. Les réponses a et b sont justes.
 - d. Les réponses a et b sont fausses.

- 4. Aller du particulier vers le général pour la formulation d'une théorie comptable est une approche :**
 - a. déductive.
 - b. micro-économique.
 - c. abductive.
 - d. Aucune de ces réponses.

- 5. L'approche psychologique, pour la formulation d'une théorie comptable, a émergé des approches :**
 - a. réglementaires.
 - b. comportementales.
 - c. prédictives.
 - d. Aucune de ces réponses.

- 6. La comptabilité behaviorale s'intéresse aux comportements des :**
- a. actionnaires lors de l'utilisation de l'information financière produite par l'entreprise.
 - b. comptables lors de la production de l'information financière.
 - c. dirigeants lors de la production de l'information financière.
 - d. Toutes les réponses sont justes.
- 7. Le secteur privé comme réglementateur des normes comptables a été accusé de :**
- a. vouloir politiser la comptabilité.
 - b. décourager la recherche en comptabilité.
 - c. manquer d'indépendance.
 - d. Aucune de réponses.
- 8. La technologie Blockchain est caractérisée par la transparence car elle permet :**
- a. la vérification des informations par les nœuds du réseau.
 - b. le partage de l'information entre certaines catégories d'utilisateurs.
 - c. l'anonymisation des profils.
 - d. Aucune de ces réponses.
- 9. Selon Angèle RENAUD, le contrôleur de gestion en tant que coordinateur au sein de l'entreprise est chargé de :**
- a. coordonner entre les collaborateurs du niveau opérationnel.
 - b. faire remonter l'information vers le sommet stratégique.
 - c. conseiller les dirigeants et les managers.
 - d. Aucune de ces réponses.
- 10. Selon le même auteur, le contrôleur de gestion est perçu sous une image positive au sein de l'entreprise lorsqu'il :**
- a. éveille des consciences écologiques.
 - b. fait une traduction euro-carbone.
 - c. Les réponses a et b sont justes.
 - d. Les réponses a et b sont fausses.
- 11. Dans un tableau de bord vert, l'Indicateur de Performance Opérationnelle est considéré comme un indicateur de :**
- a. performance de management.
 - b. performance environnementale.
 - c. condition environnementale.
 - d. Toutes les réponses sont justes.

- 12. Une comptabilité fondée sur les principes de la RSE est née suite à l'utilisation d'une :**
- a. approche morale, basée uniquement sur l'impartialité, pour la formulation d'une théorie comptable.
 - b. approche micro-économique pour la formulation d'une théorie comptable.
 - c. approche psychologique pour la formulation d'une théorie comptable.
 - d. Aucune de ces réponses.
- 13. La comptabilité basée sur le principe de l'« amortissement des actifs » est celle du modèle :**
- a. du compte de résultat environnemental de PUMA.
 - b. de la comptabilité universelle.
 - c. de la comptabilité CARE.
 - d. Toutes les réponses sont justes.
- 14. La logique de prélèvement, dans la gestion des ressources naturelles, est une logique défendue par la comptabilité :**
- a. universelle.
 - b. CARE.
 - c. élargie.
 - d. Aucune de ces réponses
- 15. L'élaboration des normes comptables, dans un contexte international, exige une gouvernance :**
- a. financière et économique.
 - b. sociale.
 - c. éthique.
 - d. Aucune de ces réponses.
- 16. L'autorité procédurale, dans le cadre d'une communauté épistémique, est acquise à travers la présence d'un :**
- a. code d'éthique.
 - b. code réglementaire.
 - c. code de conduite.
 - d. Aucune de ces réponses.
- 17. Le staff technique, au niveau de l'IASB, est chargé :**
- a. d'effectuer un travail préparatoire pour l'élaboration des normes.
 - b. d'élaborer et d'interpréter les normes.
 - c. de rendre des comptes sur les normes éditées.
 - d. Toutes les réponses sont justes.

18. Les prémisses du contrôle de gestion environnementale nous parviennent des Etats Unis en 1970 lors de :
- a. l'apparition du concept de comptabilité verte.
 - b. l'apparition du concept de RSE.
 - c. l'apparition du concept de Développement durable.
 - d. Toutes les réponses sont justes.
19. La comptabilité Elargie, de Jacque de SAINT FRONT, est basée sur :
- d. l'exhaustivité.
 - e. la comparabilité.
 - f. l'hétérogénéité des périmètres.
 - g. Toutes les réponses sont justes.
20. Selon le modèle continental pour jouir d'une certaine légitimité, il faudrait que les normalisateurs comptables soient des représentants des :
- a. experts.
 - b. actionnaires.
 - c. dirigeants.
 - d. Aucune de ces réponses.

Système d'évaluation Partie I

Une réponse correcte = Note complète

Une réponse erroné = 00 pts

Bonne réflexion.

Chapitre 02 : Corrigés

Dans ce présent chapitre, nous exposons les corrigés des deux (02) sujets précédemment exposés :

1. Corrigé Sujet 01
 2. Corrigé Sujet 02
 - 3.
-

Corrigé Sujet 01

Durée : 01h

Partie I : Encadrez la bonne réponse pour les questions ci-dessous : (12 pts)

Pour chaque réponse « d. Aucune de ces réponses » sélectionnée, apportez la bonne réponse.

1. **La comptabilité est perçue comme une idéologie car elle peut engendrer :**
 - a. une fausse conscience.
 - b. un euphémisme.
 - c. une comptabilité créative.
 - d. Toutes les réponses sont justes.

2. **L'approche morale, pour la formulation d'une théorie comptable, se base sur la :**
 - a. vérité.
 - b. psychologie.
 - c. sociologie.
 - d. Aucune de ces réponses. 0,25+0,5
Vérité, justice et impartialité

3. **La comptabilité behaviorale s'intéresse aux comportements des :**
 - a. prêteurs lors de l'utilisation de l'information financière produite par l'entreprise.
 - b. comptables lors de la production de l'information financière.
 - c. dirigeants lors de l'exploitation de l'information financière.
 - d. Toutes les réponses sont justes.

4. **La réussite de la formulation d'une théorie comptable selon l'approche de l'événement nécessite :**
 - e. une banque de données traditionnelle.
 - f. des modèles de prédiction.
 - g. un processus de communication.
 - a. Aucune de ces réponses.
Une banque de données moderne

5. **La théorie positive fait parti de la catégorie des :**
 - a. théories descriptives.
 - b. théories classificatoires.
 - c. théories explicatives.
 - d. théories prescriptives.

6. **Selon Colasse.B, les seules théories qui méritent être qualifiées de scientifiques sont :**
 - a. les théories descriptives.
 - b. les théories normatives.
 - c. les théories explicatives.
 - d. les théories prescriptives.

7. **Dans le modèle anglo-saxon, la réglementation des normes comptables est dominée :**
 - a. par le secteur privé.
 - b. par le secteur public.
 - c. par le marché libre.
 - d. Aucune de ces réponses.

8. Selon CHANTIRI-CHAUDEMANCHE et KAHLOUL, l'élaboration des normes comptables, dans un contexte international, exige une :
- a. gouvernance de réseau.
 - b. gouvernance hybride.
 - c. gouvernance collaborative.
 - d. Toutes les réponses sont justes.
9. Selon le modèle anglo-saxon, les normalisateurs comptables jouissent d'une légitimité technique parce qu'ils :
- a. sont des représentants d'intérêts.
 - b. sont des experts.
 - c. jouissent d'une légitimité politique.
 - d. partagent des valeurs communes.
10. Le staff technique, au niveau de l'IASB, est chargé :
- a. d'effectuer un travail préparatoire pour l'élaboration des normes.
 - b. d'élaborer et d'interpréter les normes.
 - c. de rendre des comptes sur les normes éditées.
 - d. de conseiller l'organisme de normalisation.
11. La technologie Blockchain est caractérisée par la décentralisation car elle permet :
- a. la vérification des informations par les nœuds du réseau.
 - b. le partage de l'information entre tous les utilisateurs.
 - c. l'anonymisation des profils.
 - d. Aucune de ces réponses. fonctionnement sans organe central
12. L'application de la technologie Blockchain à la comptabilité donne naissance à :
- a. une comptabilité à partie double.
 - b. une comptabilité à temps différé.
 - c. des smart contracts.
 - d. Aucune de ces réponses.
- Comptabilité à partie triple, en temps réel et utilisation des smart contracts
13. La valeur ajoutée négative est représentée par :
- a. la valeur ajoutée nette.
 - b. l'analyse du cycle de vie.
 - c. la consommation du patrimoine naturel.
 - d. Aucune de ces réponses.
14. La comptabilité basée sur le principe de l'« amortissement des actifs » est celle :
- a. du compte de résultat environnemental de PUMA.
 - b. de la comptabilité universelle.
 - c. de la comptabilité élargie.
 - d. de la comptabilité CARE.
15. La comptabilité Elargie, de Jacque de SAINT FRONT, exclue de ses principes :
- h. la non exhaustivité.
 - i. la comparabilité.
 - j. l'hétérogénéité des périmètres.
 - b. la valorisation au coût actuel.

16. Selon les résultats de recherche d'Angèle RENAUD, le contrôleur de gestion est perçu sous une image négative au sein de l'entreprise car il :
- procède à la vérification du CO₂ au service de la direction.
 - procède à la traduction euro-carbone dans l'entreprise.
 - s'oppose aux changements.
 - Toutes les réponses sont justes.

Partie II : Répondez, dans l'espace imparti, aux questions ci-dessous : (08 pts)

1. **Quels sont les trois principaux rôles attribués, par la littérature, à une théorie comptable ? (01,50 pts)**
- Un rôle explicatif : expliquer et enseigner les différents aspects de la pratique comptable.
 - Un rôle normatif : évaluer en cas de besoin la qualité de la pratique comptable.
 - Un rôle prédictif: prédire la solution aux problèmes potentiels rencontrés.

2. **A l'issue de leur étude, CHANTIRI-CHAUDEMANCE. R et KAHLOUL. A ont qualifié l'IASB de communauté épistémique. Argumentez ce résultat. (01,50 pts)**

Réalisation des trois caractéristiques d'une communauté épistémique :

- L'expertise : des membres experts (membres dans des cabinets d'audit ou les organismes de normalisation, ...)
- Valeurs partagées : background professionnel très ancré dans la profession comptable et à forte présence anglo-saxonne.
- Autorité procédurale : grâce au savoir-faire acquis (une certaine façon de produire les normes).

3. **Citez les différents facteurs qui ont contribué à l'émergence de la comptabilité environnementale. (02 pts)**
- Désir de traiter les externalités
 - Avoir une allocation efficace des coûts
 - Cadre législatif plus stricte
 - Pression des parties prenantes

4. **Proposez, en donnant des exemples, deux (02) normes comptables pouvant engendrer des comptes verts. (02 pts)**

Pour la réponse, se référer aux pages 84 et 85 de ce présent support

5. **Quelle est la limite du modèle de comptabilité élargie, proposé par DE SAINT FRONT, et pourquoi ? (01 pts)**

Incapacité de procéder à une modélisation, absence de modèle unique

Car c'est une discipline qui relève du vivant et ce dernier est une variable.

Corrigé Sujet 02

Durée : 01h

Encadrez la bonne réponse pour les questions ci-dessous :

(20 points = 20*01pts)

1. La comptabilité est perçue comme un produit, car elle existe grâce à :
 - a. une demande de l'information.
 - b. une source de l'information.
 - c. une capacité de production de l'information.
 - d. Aucune de ces réponses.

2. La comptabilité est perçue comme une idéologie, car elle :
 - a. divulgue les relations sociales de l'entreprise.
 - b. analyse les relations sociales de l'entreprise.
 - c. mystifie les relations sociales de l'entreprise.
 - d. Toutes les réponses sont justes.

3. La méthodologie normative pour la formulation d'une théorie comptable cherche :
 - a. à déterminer ce qui appartient à la comptabilité.
 - b. une théorie pour la comptabilité.
 - c. Les réponses a et b sont justes.
 - d. Les réponses a et b sont fausses.

4. Aller du particulier vers le général pour la formulation d'une théorie comptable est une approche :
 - a. déductive.
 - b. micro-économique.
 - c. abductive.
 - d. Aucune de ces réponses.

5. L'approche psychologique, pour la formulation d'une théorie comptable, a émergé des approches :
 - a. réglementaires.
 - b. comportementales.
 - c. prédictives.
 - d. Aucune de ces réponses.

- 6. La comptabilité behaviorale s'intéresse aux comportements des :**
- actionnaires lors de l'utilisation de l'information financière produite par l'entreprise.
 - comptables lors de la production de l'information financière.
 - dirigeants lors de la production de l'information financière.
 - Toutes les réponses sont justes.**
- 7. Le secteur privé comme réglementateur des normes comptables a été accusé de :**
- vouloir politiser la comptabilité.
 - décourager la recherche en comptabilité.
 - manquer d'indépendance.**
 - Aucune de réponses.
- 8. La technologie Blockchain est caractérisée par la transparence car elle permet :**
- la vérification des informations par les nœuds du réseau.
 - le partage de l'information entre certaines catégories d'utilisateurs.
 - l'anonymisation des profils.
 - Aucune de ces réponses.**
- 9. Selon Angèle RENAUD, le contrôleur de gestion en tant que coordinateur au sein de l'entreprise est chargé de :**
- coordonner entre les collaborateurs du niveau opérationnel.
 - faire remonter l'information vers le sommet stratégique.
 - conseiller les dirigeants et les managers.
 - Aucune de ces réponses.**
- 10. Selon le même auteur, le contrôleur de gestion est perçu sous image positive au sein de l'entreprise lorsqu'il :**
- éveille des consciences écologiques.
 - fait une traduction euro-carbone.
 - Les réponses a et b sont justes.**
 - Les réponses a et b sont fausses.
- 11. Dans un tableau de bord vert, l'Indicateur de Performance Opérationnelle est considéré comme un indicateur de :**
- performance de management.
 - performance environnementale.**
 - condition environnementale.
 - Toutes les réponses sont justes.

- 12. Une comptabilité fondée sur les principes de la RSE est née suite à l'utilisation d'une :**
- a. approche morale, basée uniquement sur l'impartialité, pour la formulation d'une théorie comptable.
 - b. approche micro-économique pour la formulation d'une théorie comptable.
 - c. approche psychologique pour la formulation d'une théorie comptable.
 - d. **Aucune de ces réponses.**
- 13. La comptabilité basée sur le principe de l'« amortissement des actifs » est celle du modèle :**
- a. du compte de résultat environnemental de PUMA.
 - b. de la comptabilité universelle.
 - c. **de la comptabilité CARE.**
 - d. Toutes les réponses sont justes.
- 14. La logique de prélèvement, dans la gestion des ressources naturelles, est une logique défendue par la comptabilité :**
- a. universelle.
 - b. CARE.
 - c. élargie.
 - d. **Aucune de ces réponses.**
- 15. L'élaboration des normes comptables, dans un contexte international, exige une gouvernance :**
- a. financière et économique.
 - b. sociale.
 - c. éthique.
 - d. **Aucune de ces réponses.**
- 16. L'autorité procédurale, dans le cadre d'une communauté épistémique, est acquise à travers la présence d'un :**
- a. code d'éthique.
 - b. code réglementaire.
 - c. **code de conduite.**
 - d. Aucune de ces réponses.
- 17. Le staff technique, au niveau de l'IASB, est chargé :**
- a. **d'effectuer un travail préparatoire pour l'élaboration des normes.**
 - b. d'élaborer et d'interpréter les normes.
 - c. de rendre des comptes sur les normes éditées.
 - d. Toutes les réponses sont justes.

18. Les prémisses du contrôle de gestion environnementale nous parviennent des Etats Unis en 1970 lors de :

- a. l'apparition du concept de comptabilité verte.
- b. l'apparition du concept de RSE.
- c. l'apparition du concept de Développement durable.
- d. Toutes les réponses sont justes.

19. La comptabilité Elargie, de Jacque de SAINT FRONT, est basée sur :

- a. l'exhaustivité.
- b. la comparabilité.
- c. l'hétérogénéité des périmètres.
- d. Toutes les réponses sont justes.

20. Selon le modèle continental pour jouir d'une certaine légitimité, il faudrait que les normalisateurs comptables soient des représentants des :

- a. experts.
- b. actionnaires.
- c. dirigeants.
- d. Aucune de ces réponses.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

1. BALTHAZARD, B., "Le développement durable face à la puissance publique". L'Harmattan, Paris, 2006.
2. BEAUMAIS, O., Le développement durable: approches plurielles. Hatier. Paris: 2005.
3. BELKAOUI, A., "Eléments de théorie comptable", University of Illinois, Chicago, 2008.
4. COLASSE. B., "Comptabilité générale", Edition Economica, Paris, 2000.
5. D'Humieres, P. "Le développement durable: Le management de l'entreprise durable". Edition d'Organisation. Paris, 2005.
6. ELLIOT, R et SCHUETZE, W., "Regulation of Accounting: Practitioners' Viewpoint", Presses of Florida, Gainesville, 1980.
7. HENDRIKSEN. E., "Accounting Theory", Edition R.D. Irwin Inc, Illinois, 1977.
8. JOLLIET, O. et autres, "Analyse du cycle de vie: Comprendre et réaliser un écobilan", Presse polytechniques et universitaires romandes, Suisse, 2010.
9. JOUNOT.A, "100 questions pour comprendre et agir: Le développement durable", Edition AFNOR, Paris, 2004.
10. JOUNOT, A., "100 questions pour comprendre et agir, RSE et développement durable". Edition AFNOR, Paris, 2010.
11. LIBAERT.T et GUERIN.A, "Le développement durable", Edition Dunod, Paris, 2008.
12. MICHAUD, M.-O., "L'émergence de la comptabilité environnementale: Evaluation des pratiques et des perspectives". Université de SHERBROOKE: Centre universitaire de formation en environnement. Québec, 2008.
13. MORONCINI, A., "Stratégie environnementale des entreprises: contexte, typologie et mise en œuvre," Presses polytechniques universitaires romandes, Normandie, 1998.
14. MUELLER, G., International Accounting, Macmillan Co., New York, 1967.
15. Nations Unies, "Cadre central du Système de Comptabilité Economique et Environnementale 2012", New York, 2016.
16. PATON, W.A., "Accounting Theory", The Ronald Press Company, New York, 1922.
17. PINET, C., "L'ISO 14001 facile : réussir sa démarche de certification", Lexitis Edition, Paris, 2011.
18. PRINCE, T., "Extensions of the Boundaries of Accounting Theory", South Western Publishing Co., Cincinnati, , 1963.

19. U.S. Senate, "The Accounting Establishment", Government Printing Office, Washington, 1976.
20. VEYRET.Y, "Le développement durable: approches plurielles", Edition HATIER, Paris, 2005.

Articles scientifiques

1. BARBU, E. et autres, Quelles normes IAS/IFRS utiliser pour le reporting environnemental ?, Revue Française de Comptabilité, 2011.
2. BEDFORD, N et BALADOUNI, V., " A Communication Theory Approach to Accountancy", Accounting Review ,1962.
3. BELHADJ AHMED, N., "Normalisation et recherche en comptabilité financière : de la formulation au classement des théories comptables, Revue Noor pour les études économiques", 2018.
4. BELKAOUI, A., "Linguistic relativity and accounting", Accounting Organization and Society, 1978.
5. BRINBERG, J.C., "The role of accounting in financial disclosure", Accounting, Organizations and Society, 1980.
6. BURCHELL, S. & All, "The roles of accounting in organizations and society", Accounting, Organizations and Society, 1980.
7. CHRISTOPHE, B., "La comptabilité environnementale et ses enjeux". Revue Française de Gestion , 1992.
8. CHRISTOPHE, B., "Comptabilité environnementale: Les nouveaux enjeux pour l'auditeur comptable (La comptabilité verte ou comment mieux informer pour contribuer au développement durable.)", The Certified Accountant, 2004.
9. DESBOIS, D., "Statistiques agricoles: Pour des indicateurs de durabilité au niveau de l'exploitation". Revue Marché et organisations, 2009.
10. DOHOU-RENAUD, A., "Les outils d'évaluation de la performance environnementale: Audits et indicateurs environnementaux", Comptabilité, Contrôle et Audit, 2009.
11. GRAY. R., "Accounting and environmentalism: an exploration of the challenge of gently accounting for accountability transparency and sustainability", *Accounting, Organization and Society*, 1992.

BIBLIOGRAPHIE

12. HERRING, P., "Toward an Understanding of Man", New Viewpoint in the Social Sciences, 1958.
13. JAHAMANI, Y., "Green accounting in developing countries: the case of U.A.E. and Jordan". *Managerial Finance*, 2003.
14. JAIN, T.N., "Alternative methods of accounting and decision making: A psycholinguistic analysis", *The Accounting Review*, 1979.
15. LAFONTAINE, J.-P., Enseignement et management de l'information: Le cas de la comptabilité environnementale. *Comptabilité, Audit et Contrôle*, 2002.
16. LASIDA, E., "Le développement durable: un nouveau style de vie". *Revue Transversalités*, 2009.
17. LEFTWICH, R., "Market Failure, Fallacies, and Accounting Information", *Journal of Accounting and Economics*, 1980.
18. LENNEP, F., "La question environnementale est une question sociale". *Revue française des affaires sociales*, 2015.
19. LIEBERMAN, A et WHINSTON, A., "An Event-Accounting Information System", *Accounting Review*, 1975.
20. LINOWES, D., "Socio-Economic Accounting", *The Journal of Accountancy*, 1968.
21. LITTELTON, A.C., "Structure of Accounting Theory", *American Accounting Association*, 1953.
22. LOCKHART. J et MATHEWS. M, "Teaching environmental accounting, Revue: In Advances in Accounting Education Teaching and Curriculum Innovations, 2015.
23. MARCUS, V., "Indicateurs de développement durable : de quoi parle-t-on?". *Revue du commissariat général du développement durable*, 2010.
24. MAUTZ, R.K., "Accounting as a Social Science", *Accounting Review*, 1963.
25. MIKOL, A., "La comptabilité environnementale doit-elle être normalisée?", *Revue Française de Comptabilité*, 1995.
26. MISTRY UMESH, V., & LOW, M., "Management accountants' perception of their role in accounting for sustainable development". *Pacific Accounting Review*, 2014.
27. MOSKOLAÏ. D-D, TSAPI. V ET FEUDJO. J-R, "État des lieux de la responsabilité sociétale des entreprises au Cameroun", *Management & Avenir*, 2016.
28. OULD AMER, S., "La normalisation comptable en Algérie : présentation du nouveau système comptable et financier", *Revue des Sciences Économiques et de Gestion*, 2010.

BIBLIOGRAPHIE

29. ROMAN, P., ‘‘Comment mesurer la soutenabilité?’’, Revue Economie politique 2016.
30. SCOTT, D.R., ‘‘The Basis for Accounting Principles’’, Accounting Review, 1941.
31. SEGURET, JP., ‘‘ La comptabilité de l’environnement’’, Responsabilité et Environnement, 2008.
32. SIKOD, F., DJAL-GADOM, & FOTUÉ TOTOUM.).’’ Soutenabilité économique d’une ressource épuisable: Cas du Pétrole Tchadien’’. Revue Africaine de Développement,2013.
33. SORTER, G., ‘‘An Event Approach to Basic Accounting Theory’’, Accounting Review, 1969.

Communications

1. Martel, L. (1999). La comptabilité environnementale: Un outil de prise de décision. *20ÈME CONGRES DE L’AFC*, (pp. 05-07). France.
2. Veillard, M., & De Saint Front, J. (2012). Pour une comptabilité universelle qui prenne en compte les dimensions sociale, sociétale, environnementale et de gouvernance. Paris : Séminaire: Pour une comptabilité universelle qui prenne en compte les dimensions sociales, Maison des Sciences de l’Homme & Paris 9 Dauphine.

Webographie

1. 17 Objectifs de développement durable. (2021). Consulté le 18 Janvier 2021, sur Site de l’ONU l’Agenda 2030: <https://www.agenda-2030.fr/17-objectifs-de-developpement-durable/>
2. Assemblée nationale, Mission d’information commune sur les usages des bloc-chaînes (blockchains) et autres technologies de certification de registres (2019). Consulté le 20 septembre 2020 sur le : <https://www2.assemblee-nationale.fr/15/missions-d-information/missions-d-information-communes/chaines-de-blocs>
3. Compta durable, C. (2013). Qu’est-ce que la comptabilité appliquée au développement durable?: Un point sur les enjeux et les pratiques. Consulté le 20 Aout 2019 sur le : <https://archipel.uqam.ca/7764/1/M13923.pdf>
4. J2-Reliance. (2009). Sept questions à Yves Sanquer - du local au global et réciproquement Consulté le 09 Mai 2021, sur Le blog de J2-Reliance: <http://j2-reliance.com/article-28903793.html>
5. Richard, J. (2011). Vers une gestion comptable environnementale? Consulté le 09 Juin 2021 sur le : <https://www.mediaterre.org/docactu,R29uZHJhbi9kb2NzL3ByZXNlbnRhdGlvbmpyaWNoYXJkMjAxNzEyMQ==,9.pdf>

ANNEXES

LES ACTEURS DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE : UNE COMMUNAUTÉ ÉPISTÉMIQUE ?

[Rouba Chantiri-Chaudemanche, Anouar Kahloul](#)

Association Francophone de Comptabilité | « [Comptabilité Contrôle Audit](#) »

2012/1 Tome 18 | pages 9 à 37

ISSN 1262-2788

ISBN 9782311009088

Article disponible en ligne à l'adresse :

<https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2012-1-page-9.htm>

Distribution électronique Cairn.info pour Association Francophone de Comptabilité.

© Association Francophone de Comptabilité. Tous droits réservés pour tous pays.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique?

*The actors of international
accounting standard-setting:
an epistemic community?*

Rouba CHANTIRI-CHAUDEMANCE* et Anouar KAHOUL**

Résumé

L'objet de cet article est de contribuer à une meilleure connaissance des participants à la normalisation comptable internationale depuis la mise en place du nouveau dispositif en 2001. La référence aux travaux sur la place de l'expert dans l'élaboration des normes d'une part, et en matière de gouvernance transnationale d'autre part, conduit à suggérer le concept de communauté épistémique pour qualifier les normalisateurs internationaux. Après une mise

Abstract

The purpose of this paper is to characterize the participants involved in the setting of international accounting standards since 2001. The reference to studies on the role of the expert in standard-setting on the one hand, and in the field of transnational governance on the other hand leads to suggest the concept of epistemic community in order to describe the international standard setters' community. Following a historical description of the international accounting

* Maître de conférences, Université Paris-Dauphine (DRM)

** Doctorant, Université Paris-Dauphine (DRM) et assistant à l'IHEC-Sousse, Tunisie

en perspective historique des institutions de la normalisation comptable internationale et une analyse des statuts de l'organisation quant aux profils requis, la pertinence de ce concept est discutée. Une analyse de la composition de certaines instances du dispositif fait ressortir la nature de l'expertise, l'existence de valeurs partagées et l'adhésion à une certaine manière de faire les normes.

MOTS CLÉS : NORMALISATION COMPTABLE – IASB – EXPERTS – COMMUNAUTÉ ÉPISTÉMIQUE

standard-setting institutions and an analysis of the successive constitutions on the required profiles, the relevance of this concept is discussed. An analysis of the membership of some of the bodies of the international institution highlights the nature of the expertise, the existence of shared values and the adhesion to a one best way of making standards.

KEYWORDS : ACCOUNTING STANDARD-SETTING – IASB – EXPERTS – EPISTEMIC COMMUNITY

Correspondance :

Rouba Chantiri-Chaudemanche
 Université Paris-Dauphine (DRM)
 Place du maréchal de Lattre de Tassigny
 75775 Paris CEDEX 16
 rouba.chantiri@dauphine.fr

Anouar Kahloul
 Université Paris-Dauphine (DRM)
 Place du maréchal de Lattre de Tassigny
 75775 Paris CEDEX 16
 kahloulanouar@yahoo.fr

Remerciements :

Les auteurs remercient sincèrement les deux réviseurs anonymes ainsi que le corédacteur en chef, Hervé Stolowy, pour leurs remarques et leurs critiques constructives.

Introduction

Si la comptabilité et les normes comptables sont longtemps restées confinées aux discussions d'initiés, depuis plusieurs années, elles font débat au-delà des cercles comptables. La série de scandales ayant secoué plusieurs grands groupes dans le début des années 2000 (Enron, WorldCom, Parmalat...) puis l'internationalisation des normes comptables avec la généralisation des normes IAS/IFRS, enfin plus récemment la crise financière et les conséquences néfastes supposées de conventions comptables telles que la juste valeur amènent à s'interroger sur la pertinence des normes qui régissent le contenu et la présentation de l'information comptable. Une manière de questionner le bien-fondé de ces normes consiste à s'interroger sur leur mode d'élaboration. La complexité technique qui accompagne certaines normes ne doit pas faire oublier qu'elles sont l'œuvre d'hommes et de femmes qui réfléchissent, discutent, pèsent le pour et le contre, décident, reviennent sur leur décision, rédigent la norme... dans un processus qui, loin d'être rationnel, est fait de tâtonnements, d'itérations, de pressions, un processus influencé par les personnalités et le contexte, un processus politique en somme.

L'objet de cet article est de contribuer à une meilleure connaissance et de caractériser ceux qui élaborent les normes comptables internationales. Nous nous intéressons aux individus qui composent cette communauté et à ce qui les caractérise, les rapproche ou les oppose. Formulée autrement, la question

porte sur qui est habilité à participer à la normalisation comptable internationale. En effet, s'intéresser aux individus qui façonnent la norme est une manière de s'interroger sur les structures institutionnelles, les intérêts qu'elles servent à travers les hommes qui y officient et, finalement, sur la localisation du pouvoir (Lukes 2005). Des réponses existent dans les travaux antérieurs inscrivant les institutions de normalisation internationale dans la filiation anglo-saxonne à qui elles empruntent la philosophie (Colasse 2005; Walton 2008). Des critiques se sont fait entendre sur le poids du monde anglo-saxon et de la profession comptable (Colasse 2004, 2005; Chiapello 2005; Perry et Noelke 2005; Walton 2008; Chiapello et Medjad 2009). La question en termes de pouvoir semble donc justifiée (Botzem et Quack 2006, p. 267).

La population concernée par notre étude est celle qui participe à la normalisation internationale sous l'égide de l'*IFRS Foundation* tel qu'il fonctionne depuis la réforme de 2001. Nous intégrons à la réflexion l'ensemble des participants et pas seulement ceux qui ont le pouvoir de décision. De nombreuses études sur l'élaboration des décisions publiques ont souligné le poids des étapes préparatoires dans l'issue du processus. Ceux qui préparent les projets ont ainsi la possibilité de façonner le texte final (Meny et Thoenig 1989). De manière originale par rapport aux travaux antérieurs (Perry et Noelke 2005), notre réflexion inclut dans la population étudiée l'équipe technique ou *staff* qui accomplit le travail préparatoire de consultation, formulation de propositions et rédaction des textes. L'utilisation du terme « normalisateurs » renvoie donc à une acception large, à la fois ceux qui détiennent le pouvoir décisionnel et ceux qui participent au travail préparatoire dans le cadre du dispositif institutionnel.

La première partie de ce papier précise le cadre théorique de la recherche, puisant, d'une part, dans les travaux sur l'élaboration de règles autour des figures du représentant et de l'expert et, d'autre part, dans les études en matière de gouvernance transnationale. Le concept de communauté épistémique est avancé comme caractérisation possible des normalisateurs internationaux. La deuxième partie présente les institutions qui servent de fondement à l'étude: après une mise en perspective historique, une première réponse est donnée à partir de l'analyse des statuts de l'organisation dans leurs versions successives. Dans la troisième partie, nous proposons une réponse empirique à travers l'étude de la composition de certains organes du dispositif (IASB, *IFRS Interpretation Committee* et staff technique) et du parcours de leurs membres. Ce faisant, nous discutons de la pertinence du concept de communauté épistémique en analysant la nature de l'expertise et en questionnant l'existence de valeurs partagées et l'adhésion à une certaine manière de faire les normes.

1. L'élaboration des normes comptables: entre expertise et représentation dans un contexte de mondialisation

Le cadre théorique de la recherche se situe au croisement de deux problématiques qui dépassent le contexte de la normalisation comptable. La première relève du questionnement sur les places respectives de l'expertise et de la représentation des intérêts dans le cadre de l'élaboration des règles en général (1.1). La deuxième problématique intègre la dimension internationale et questionne l'évolution des modes d'élaboration des règles dans un contexte de mondialisation, s'inscrivant dans le courant de la gouvernance transnationale (1.2). Le croisement de ces deux problématiques nous amène à retenir le concept de communauté épistémique comme possible qualification de la communauté des normalisateurs comptables au niveau international (1.3).

1.1. De l'élaboration des règles en général : entre expertise et représentation

1.1.1. EXPERTS VS REPRÉSENTANTS

Il est aujourd'hui unanimement admis que l'élaboration des normes comptables a un caractère éminemment politique, lié au fait qu'il n'y a pas de vérité comptable. Les différentes alternatives envisagées lors de l'adoption d'une norme ne sont pas hiérarchisables dans l'absolu mais dépendent des objectifs assignés à la comptabilité et à l'information comptable. Adopter une norme comptable revient à faire un « choix de société » (Gerboth 1972 ; Horngren 1973 ; May et Sundem 1976 ; Solomons 1978). Ce choix a des « conséquences économiques » non négligeables (Zeff 1978) en ce qu'une nouvelle norme est susceptible d'affecter les comportements. Les normes comptables ne sont pas neutres et l'on peut considérer que leur élaboration relève d'une mission d'intérêt général (Chiapello et Medjad 2009).

Le parallèle avec la décision publique peut être établi dans la mesure où le normalisateur comme l'homme public décide et, par sa décision, affecte un ensemble beaucoup plus large (Meny et Thoenig 1989 ; Haas 1992). En raison de cela, les décideurs doivent faire face à des groupes d'intérêt affectés par les règles produites, groupes qu'ils consultent bien souvent au cours du processus. De nombreux travaux dans le domaine de l'élaboration des politiques publiques ont souligné le recours à des experts (Janis et Mann 1977 ; Anderson 1978 ; Haas 1992) et la nécessité d'impliquer les groupes d'intérêt dans le processus (Richardson 1982 ; Meny 1993).

Le normalisateur comptable est confronté à la même situation. Colasse (2005) met en évidence la nécessité d'une double légitimité, technique et politique (Tamm-Hallström 2004, p. 143-147, p. 158-160). D'une part, l'élaboration des normes comptables relève d'un domaine technique, d'une complexité croissante. D'où le recours à des « experts ». Mais elle revêt une mission d'intérêt général qui rend nécessaire la consultation des parties affectées par ces normes. Une manière de prendre en compte leur point de vue est de les associer à la prise de décision, conférant au normalisateur une légitimité politique. Si elle est nécessaire, Colasse (2005) souligne la difficulté pour le normalisateur comptable de détenir cette double légitimité. Cela peut expliquer le développement de deux traditions en matière de normalisation en fonction de la place accordée à l'expertise et à la représentation des intérêts (Chantiri-Chaudemanche 2004 ; Colasse 2005 ; Nobes et Parker 2008). Les travaux comparatifs ont opposé le modèle technocratique anglo-saxon au modèle partenarial à la française. Dans le modèle anglo-saxon, réputé privilégier l'expertise, l'élaboration des normes comptables a traditionnellement été confiée à la profession comptable. Parce qu'ils sont confrontés aux problèmes comptables dans leur activité quotidienne, les comptables, qu'ils soient salariés, libéraux ou universitaires, sont les mieux placés pour élaborer les normes et faire face à la complexité croissante des questions à traiter. Dans le modèle continental, typiquement le système traditionnel français (Colasse et Standish 1998 ; Colasse et Pochet 2009), les normes sont élaborées par un organisme qui regroupe les représentants des différentes parties concernées par la comptabilité. On estime nécessaire de faire participer à l'élaboration des normes l'ensemble des parties intéressées dans une conception partenariale¹.

Notre choix s'est porté sur l'étude des individus qui soutiennent le dispositif de normalisation international avec, à son centre, l'*International Accounting Standards Board* (IASB). En dépit de la

nature « internationale » de l'organisation, la filiation de ce dispositif avec le modèle anglo-saxon est évidente (Colasse 2005; Walton 2008) et l'expert y occupe une place de choix. Mais qui se cache derrière la figure de l'expert ?

1.1.2. L'EXPERT DANS LA NORMALISATION COMPTABLE, UNE NOTION EN ÉVOLUTION

« Les experts sont des individus bien informés détenant des compétences spécialisées qui leur donnent la possibilité de tirer des conclusions générales. Ces compétences spécialisées peuvent être des connaissances scientifiquement définies, une expertise acquise à travers une expérience sur le terrain ou une combinaison des deux » (Tamm-Hallström 2004, p. 26). L'expertise est un concept complexe, difficile à définir et à opérationnaliser (Bédard 1989). Les statuts des organismes de normalisation anglo-saxons y font référence dans le sens de la détention de compétences, de la maîtrise des problèmes comptables ainsi que d'une expérience significative de la vie économique et des marchés financiers au plan international. Cette notion s'est imposée, nous semble-t-il, avec l'avènement du FASB (*Financial Accounting Standards Board*) américain et la deuxième génération d'organismes de normalisation (Chantiri-Chaudemanche 2009).

Les premiers organismes de normalisation dans les pays anglo-saxons fonctionnaient sur des bases relativement similaires : un organisme de normalisation composé d'une vingtaine de membres, intervenant à temps partiel et à titre bénévole ; des membres provenant essentiellement de la profession comptable même si un effort d'élargissement à la communauté financière a été constaté avec le temps ; une domination, voire une mainmise, de la profession comptable à travers la fourniture de membres, le financement et même l'hébergement de l'organisme de normalisation (Gore 1992 pour le dispositif américain ; Turley 1992 pour le dispositif britannique ; Tamm-Hallström 2004 pour le dispositif international). La normalisation était bien aux mains d'experts, au sens de professionnels comptables.

La réforme du dispositif américain et la mise en place du FASB en 1973 ont ouvert la voie à la deuxième génération d'organismes de normalisation et, par voie de conséquence, de normalisateurs. La notion d'expert change quelque peu de sens. L'expert ne doit pas être le représentant, même officieux, d'intérêts particuliers comme ceux, par exemple, de la profession comptable. Il doit avoir les moyens d'agir en toute indépendance. D'où des membres à plein-temps, bien rémunérés, nommés à titre individuel et libérés du souci de trouver des financements (Gore 1992 ; Nobes et Parker 2008)². Cette nouvelle définition de l'expertise s'accommode d'une forme de représentation. Un certain équilibre entre les différentes expériences professionnelles est recherché, garantissant une relative représentativité des points de vue, à défaut de la représentation d'intérêts catégoriels, clairement rejetée.

Le dispositif international a suivi cette évolution d'une organisation aux mains de la profession comptable à une organisation qui privilégie les experts indépendants. Botzem et Quack (2006, p. 281-286) évoquent le passage d'une gouvernance professionnelle à une gouvernance par les marchés financiers.

Si l'analyse des dispositifs de normalisation nationaux est riche d'enseignements, la dimension internationale constitue une spécificité qu'il convient d'exploiter. Les travaux en matière de gouvernance transnationale apportent un éclairage intéressant à notre étude.

1.2. De l'élaboration de règles dans un contexte international : de nouveaux modes de gouvernance

La mondialisation et la globalisation de l'économie ont transformé les modalités d'élaboration des règles. De nouveaux acteurs, de nouveaux modes de gouvernance et de nouveaux mécanismes de coordination sont apparus (Djelic et Sahlin-Anderson 2006a).

Plusieurs études mettent en avant le retrait de l'État ou du moins la transformation de son rôle. Le contexte international présente des spécificités par rapport à un contexte national : une accentuation de la technicité et de la complexité des problèmes, une amplification de l'incertitude, une plus grande difficulté à trouver des compromis dans la mesure où la souveraineté internationale n'a pas de sens (Haas 1992 ; Abbott et Snidal 2000). Pour Djelic et Sahlin-Anderson (2006b, p. 377), les changements dans les modes de régulation de la vie économique se situent à quatre niveaux : 1) au niveau de ceux qui assurent la régulation, avec un retrait ou, du moins, une transformation du rôle de l'État, 2) au niveau des modes de régulation et des mécanismes d'application, vers des règles volontaires, 3) au niveau de la nature des règles, avec le développement de règles non contraignantes (*soft law*) (Abbott et Snidal 2000) et 4) au niveau des acteurs, avec l'apparition de nouveaux acteurs et la place croissante accordée aux acteurs privés et aux experts. Désormais, l'État participe à la régulation de la vie économique en coordination avec d'autres acteurs dans le cadre d'une gouvernance hybride, d'une gouvernance de réseau, caractérisée par la multiplication et l'enchevêtrement d'agences et d'organismes et la participation de plus en plus importante d'acteurs privés aux côtés des acteurs publics (Chavagneux 2007). Dans une autre perspective, certains travaux ont souligné la place hégémonique des États-Unis du fait de son statut de première puissance économique mondiale et de pôle d'attraction universitaire, constituant le lieu de reproduction des élites nationales (Dezalay et Garth 2002 ; Chavagneux 2007).

Ces travaux ont été transposés à l'élaboration des normes comptables. Par exemple, Chiapello et Medjad (2009) mettent en avant l'hybridation entre public et privé dans le cadre de la politique comptable européenne et soulignent l'avancée des règles non contraignantes (*soft law*). Richardson (2009) parle de gouvernance de réseau et étudie, dans le contexte canadien, la multiplication des agences qui interviennent à un titre ou à un autre dans le dispositif notant une « addition de couches de supervision et de régulation dans le dispositif ». La question de la nature de l'autorité, publique ou privée ou technique est discutée par Mattli et Büthe (2005) et Porter (2005). Vanel (2010) analyse le pouvoir hégémonique des États-Unis en matière de normalisation financière.

Parmi les nombreux changements induits par la mondialisation dans les modes de régulation, l'apparition de nouveaux acteurs, acteurs privés ou experts notamment, a été soulignée. Djelic et Sahlin-Anderson (2006b, p. 389) évoquent l'émergence de communautés d'intérêt transnationales. Le concept de communauté épistémique, comme forme particulière de ces communautés, a été retenu pour orienter notre étude.

1.3. Un éclairage théorique : les normalisateurs comptables internationaux comme communauté épistémique

Le concept de communauté épistémique a été particulièrement mobilisé dans le champ de la production scientifique (Roth 2008) comme dans celui des sciences politiques et de l'élaboration de règles. Si, dans les deux champs, la notion de groupe d'individus travaillant sur des sujets partagés

est présente, nous nous appuyons essentiellement sur ce concept tel qu'utilisé en sciences politiques et, en particulier, sur les travaux de Haas (1992). Une communauté épistémique est «un réseau de professionnels détenant une expertise et des compétences reconnues dans un domaine particulier et revendiquant, d'une manière qui fait autorité, des connaissances quant à l'élaboration de règles dans ce domaine» (Haas 1992, p. 3).

Le fondement d'une communauté épistémique semble être l'expertise mais d'autres éléments la caractérisent et la distinguent d'autres types de groupes d'experts (Haas 1992). On peut souligner les deux propriétés suivantes :

- l'existence de valeurs partagées, de croyances communes, d'une même vision des choses, d'un paradigme au sens de Kuhn (Haas 1992; Roth 2008), d'une épistémè commune au sens de Foucault (Ruggie 1975). Une communauté épistémique est «un groupe sociologique avec un mode de pensée commun» (Haas 1992, p. 3);
- la présence de règles, de normes et de modèles de causalité qui dirigent l'action de ses membres. Nous rapprochons cela de la notion d'«autorité procédurale» avancée par Cohendet *et al.* (2003, p. 105) à savoir «un ensemble de règles ou d'un "code de conduite" définissant les objectifs de la communauté et les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre et régissant les comportements collectifs au sein de la communauté».

Le concept de communauté épistémique nous paraît intéressant à plusieurs titres. En premier lieu, l'adaptabilité de ce concept aux situations de coordination internationale et aux organisations internationales a été soulignée (Haas 1992; Merrien 2001). Il se prête donc à l'étude de la formation de règles au niveau international et se situe à l'intersection des deux courants développés précédemment, le recours à des experts dans l'élaboration des normes d'une part et l'apparition de nouveaux modes de gouvernance dans un contexte de mondialisation d'autre part. Ce concept présente, à nos yeux, un deuxième intérêt puisqu'il permet d'approcher l'expert dans la normalisation comptable de manière originale par rapport aux travaux existants. Si la qualité d'expert du normalisateur a souvent été discutée, l'étude des normalisateurs en tant que groupe d'experts, dans leur dimension collective, a été peu développée (à l'exception des travaux de Martinez-Diaz (2005) qui applique ce concept à l'IASC).

Enfin, la référence à ce concept fournit un éclairage théorique et amène à reformuler notre question de recherche : Dans quelle mesure les normalisateurs internationaux constituent-ils une communauté épistémique? Autrement dit, dans quelle mesure en satisfont-ils les propriétés : l'expertise, des valeurs partagées et l'adhésion à une certaine autorité procédurale? Concernant la normalisation comptable internationale, l'expertise semble évidente. Quant à l'existence de valeurs partagées, la surreprésentation du monde anglo-saxon et de la profession comptable (Colasse 2004; Chiapello 2005; Perry et Noëlke 2005; Walton 2008; Chiapello et Medjad 2009) a conduit à souligner la dépendance «intellectuelle et idéologique» par rapport au monde anglo-saxon et le formatage culturel des membres du *Board* (Colasse 2005). Par ailleurs, la troisième propriété, à savoir l'existence de normes, de règles, de modèles de causalité, en bref d'une autorité procédurale, semble être un apport du concept de communauté épistémique. Nous avançons qu'aujourd'hui, une certaine manière de faire les normes s'est imposée. Il s'agit du modèle institutionnel américain introduit en 1973 et qui s'est propagé. Il repose sur des principes de travail et une certaine gouvernance (Tamm-Hallström 2004, p. 28). Parmi les principes de base, on pourrait citer le *due-process*, la procédure de consultation formelle en vigueur dans les organismes de normalisation anglo-saxons³. Botzem et Quack (2006, p. 283-285) y voient

un cadre procédural destiné à régler les divergences de points de vue. Ils associent l'institutionnalisation et le gain en légitimité de cette procédure à l'émergence d'une communauté d'experts au niveau international, une communauté de « sens partagé » : même si des désaccords existent sur des points particuliers, cette procédure constitue une référence commune.

Ainsi, le concept de communauté épistémique fournit un éclairage théorique à notre étude. Celle-ci se fera en deux temps : une analyse des statuts de l'organisation (partie II) suivie d'une étude de la composition de certaines instances du dispositif (partie III).

2. Qui sont les normalisateurs internationaux ? Une réponse d'après les statuts

L'objectif de cette partie est de présenter les institutions qui constituent le cadre de notre étude. Une analyse des exigences contenues dans les statuts permet de préciser les profils recherchés.

2.1. Une brève histoire des institutions de la normalisation comptable internationale

Les institutions actuelles ont été mises en place en 2001 et résultent de la réforme de l'organisme originel, l'IASC (*International Accounting Standards Committee*).

2.1.1. L'IASC, UN COMITÉ DE REPRÉSENTANTS DE LA PROFESSION COMPTABLE

L'IASC a vu le jour en 1973 à l'initiative de Henry Benson, associé d'un grand cabinet londonien. Sa mise en place se situe dans le contexte d'une demande croissante pour davantage d'harmonisation au niveau mondial. D'autres actions ont été développées en parallèle, au niveau régional (par exemple au niveau européen) comme au niveau international (ONU, OCDE). L'IASC constitue, à l'époque, une initiative parmi d'autres.

L'IASC avait pour mission d'émettre des normes comptables et de promouvoir leur acceptation dans le monde. À l'origine, il regroupait les organisations professionnelles de neuf pays (Allemagne, Australie, Canada, États-Unis, France, Japon, Mexique, Pays-bas, Royaume-Uni et Irlande) mais, avec le temps, des organisations professionnelles d'autres pays ont rejoint le mouvement, soit quelque 150 organisations issues de 110 pays en 2001 (Nobes et Parker 2008).

L'IASC était un organisme privé, soutenu par la profession comptable. Ses membres étaient des organisations professionnelles. À partir de 1983, des contacts étroits ont été établis avec l'IFAC (*International Federation of Accountants*). Désormais, tous les membres de l'IFAC devenaient automatiquement membres de l'IASC et l'IFAC participait au financement du dispositif de normalisation.

N'étant pas une émanation des autorités publiques nationales, l'IASC n'avait aucun pouvoir coercitif. Les premières normes de l'IASC comportaient de très nombreuses options, ce qui présentait l'avantage de leur compatibilité avec les réglementations locales.

Si l'IASC n'a constitué à l'origine qu'une initiative parmi d'autres en termes d'harmonisation internationale, avec le temps et au gré d'une stratégie d'alliances qui lui a permis une «résistible ascension» (Colasse 2004), l'IASC s'est progressivement imposé comme le normalisateur au niveau mondial (Martinez-Diaz 2005; Walton 2008). Parmi les soutiens qui ont contribué à sa montée en puissance, il convient de citer celui de l'Union européenne qui, abandonnant l'idée d'une normalisation propre, a imposé l'application des normes de l'IASC aux comptes consolidés des sociétés cotées européennes.

La structure et le fonctionnement en vigueur jusqu'en 2001 ne correspondant pas à ce nouveau statut, un comité a été chargé de réfléchir à une refonte des institutions afin de lui donner les moyens de remplir son rôle de normalisateur international et de renforcer sa légitimité et sa professionnalisation. D'autres statuts ont été adoptés en 2000 et le nouveau dispositif a été mis en place en 2001.

Comment fonctionnait l'ancien dispositif et sur quelles bases les individus y participaient-ils? Outre l'IASC proprement dit où étaient représentées l'ensemble des organisations professionnelles, un comité décideur, le *Board*, a été mis en place en 1983. Le *Board* pouvait comprendre jusqu'à 17 membres (9 ou 10 venant de pays développés, 3 ou 4 venant de pays en développement et jusqu'à 4 autres organisations) (Nobes et Parker 2008). Les «membres» sont en fait des sièges occupés par des organisations professionnelles ou représentatives, nationales ou internationales, chaque membre pouvant nommer jusqu'à trois individus pour assister aux réunions et voter au nom de l'organisation représentée. Ce sont donc les représentants d'organisations professionnelles ou représentatives, nationales ou internationales, qui siégeaient au *Board*. Les normes étaient élaborées par des groupes de travail réunissant des spécialistes dans le domaine, constitués essentiellement d'auditeurs associés de grands cabinets (Tamm-Hallström 2004). Un secrétaire général dirigeait les opérations. L'IASC apparaît donc comme un comité de représentants de la profession comptable. Il relève bien de la première génération d'organismes de normalisation anglo-saxons telle que décrite précédemment.

Ce sont de toutes autres bases qui vont être mises en place à partir de 2001.

2.1.2. LA MISE EN PLACE DE L'IASB-IFRS FOUNDATION ET L'AVÈNEMENT DES «EXPERTS INDÉPENDANTS»

La nouvelle organisation mise en place en 2001 est une organisation non gouvernementale de droit privé. Elle n'est plus une émanation de la profession comptable mais est soutenue par la communauté financière dans son ensemble.

La structure retenue est calquée sur le dispositif américain mis en place en 1973. Elle est présentée dans le schéma 1.

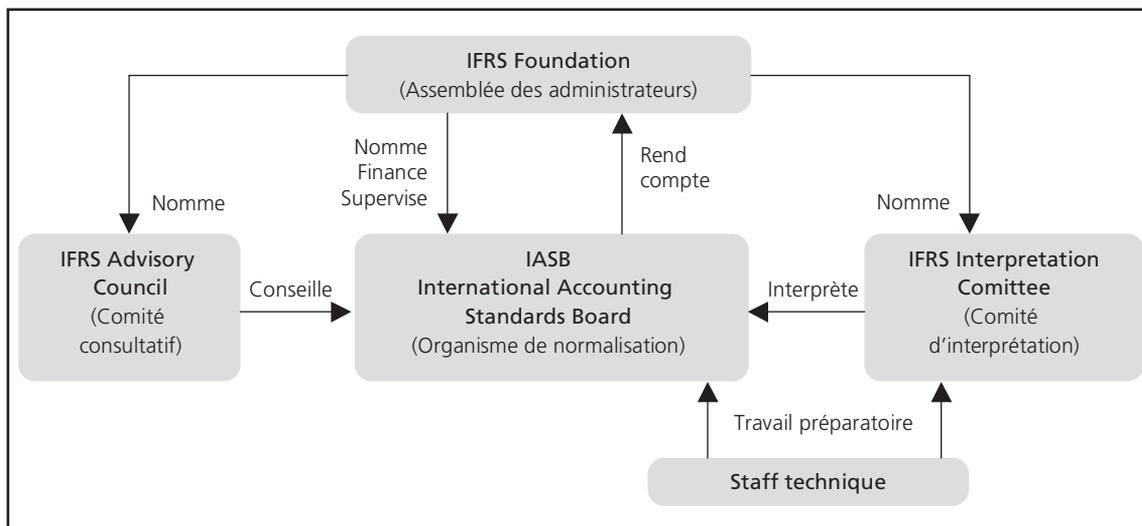
À la tête du dispositif, l'*IFRS Foundation* ou assemblée des administrateurs a la mission générale de veiller au bon fonctionnement du système, avec notamment la charge de pourvoir au financement de l'organisation et de désigner les membres des autres organismes du dispositif.

Les normes sont élaborées par l'IASB qui constitue l'organisme de normalisation proprement dit.

L'*IFRS Interpretation Committee* (IFRS-IC) est le comité chargé de répondre rapidement aux problèmes d'interprétation. Ses interprétations, une fois approuvées par l'IASB, ont la même autorité que les normes.

L'*IFRS Advisory Council* (IFRS-AC), comité consultatif, doit conseiller l'IASB sur le programme de travail et les priorités et donner un avis sur les projets de normes.

Schéma 1 Le dispositif de normalisation international (depuis 2001)



Il semblerait que les discussions sur la nouvelle structure aient opposé deux modèles, d'un côté un *Board* « professionnel » composé d'experts, de l'autre, un *Board* « représentatif » des pays qui utilisent les normes internationales, soutenu notamment par la Communauté européenne. Le choix s'est finalement porté sur le modèle d'un *Board* professionnel (Martinez-Diaz 2005 ; Camfferman et Zeff 2006 ; Walton 2008 ; Nobes et Parker 2008). La question de la représentativité a été prise en compte au niveau du comité consultatif.

Le choix d'une structure à deux niveaux est destiné à garantir l'indépendance, en permettant de dissocier le travail technique d'élaboration des normes assuré par l'IASB et la recherche de financements, à la charge de l'*IFRS Foundation*. Il repose sur l'idée selon laquelle ceux qui ont à élaborer les normes doivent pouvoir le faire sereinement, sans pression. Par ailleurs, contrairement aux membres de l'IASC qui intervenaient bénévolement en plus de leur emploi principal, les membres de l'IASB sont salariés de l'organisation, à plein-temps pour la plupart d'entre eux.

Enfin, la révision des statuts en 2009 a abouti à la mise en place d'un Conseil de surveillance (*Monitoring Board*), chargé de faire le lien entre l'*IFRS Foundation* et les autorités publiques. Une de ses missions consiste à participer au processus de désignation des administrateurs et à approuver leurs nominations.

2.2. Les « hommes » de la normalisation comptable internationale d'après les statuts

Nous avons analysé les exigences relatives au profil des membres des divers organes composant le dispositif à travers les statuts de l'organisation dans leurs versions successives (2000, 2005 et 2010)⁴. Celles-ci sont résumées dans le tableau n° 1. Ont été mises en évidence les qualités individuelles des

membres, les caractéristiques collectives du groupe ainsi que le degré d'implication des participants (plein temps ou participation occasionnelle) et leur rémunération éventuelle. Les statuts évoquent à peine l'équipe permanente (*staff*) chargée de mener le travail administratif, technique ou de promotion des normes. (Voir tableau 1, pages suivantes.)

Un certain nombre d'éléments ressortent de l'analyse des statuts de l'*IFRS Foundation* dans leurs versions successives :

- **De l'expertise**

L'analyse des qualités individuelles fait ressortir la place accordée à l'expertise : celle-ci est primordiale pour les membres amenés à élaborer des normes, les membres du *Board* essentiellement et, dans une moindre mesure, les membres de l'*IFRS Interpretation Committee* (IFRS-IC), chargés d'élaborer les interprétations. Les statuts évoquent, pour les membres de l'IASB par exemple, « l'expertise technique », « la compétence professionnelle et l'expérience pratique », « un niveau élevé de compétence technique et une bonne connaissance de la comptabilité et de l'information financière ». Par ailleurs, leur statut, à temps plein et bien rémunérés, est censé en faire des « experts indépendants ».

- **De la représentation**

L'analyse des qualités collectives du groupe souligne la place accordée à la représentativité des points de vue : quel que soit l'organe, celle-ci est mise en avant et chaque organe est censé offrir un équilibre entre les diverses sensibilités professionnelles ou géographiques. En témoigne l'usage fréquent, dans les statuts, des termes « représenter », « représentatif » ou « équilibre ». La représentation institutionnelle, en revanche, n'est tolérée qu'au sein de l'*IFRS Advisory Committee* (IFRS-AC)⁵. Le principe de représentativité des intérêts mis en avant par Tamm-Halströmm (2004) au sujet de l'IASB n'est plus de mise.

- **De l'implication des individus concernés**

La plupart des participants n'interviennent qu'occasionnellement. Ils continuent d'exercer une activité professionnelle principale et, en plus de celle-ci, ils se réunissent quelquefois par an pour traiter des affaires de la normalisation. Seuls les membres de l'IASB (à l'exception de deux ou trois d'entre eux) et le *staff* exercent leur activité de normalisation à temps plein. La rémunération est également un moyen d'évaluer l'implication des individus concernés, tout du moins l'implication attendue. Les membres de l'IASB semblent être rémunérés sur des bases équivalentes à leur fonction précédente. Les administrateurs perçoivent un jeton annuel ainsi qu'un jeton par réunion. Les membres de l'IFRS-IC et de l'IFRS-AC participent à la normalisation à titre bénévole.

Il ressort de l'analyse des statuts que les individus chargés de l'élaboration des normes et des interprétations sont censés être des experts qui doivent faire preuve d'indépendance et qui représentent collectivement diverses sensibilités. Cela confirme l'inscription du dispositif international dans la tradition anglo-saxonne et la place prépondérante accordée aux experts.

Quelques infléchissements de la philosophie d'origine méritent cependant d'être notés. Il s'agit de changements introduits lors de la révision des statuts en 2009. Le premier concerne l'introduction de quotas en matière d'horizons géographiques au niveau de l'IASB alors que l'on s'était toujours refusé à le faire auparavant. Face aux critiques quant à la forte présence anglo-saxonne, il a

Tableau n° 1
Le profil des participants à la normalisation comptable internationale d'après les statuts
(2000, 2005, 2009-2010)

Organe	Nombre de membres	Modalités de nomination	Qualités individuelles	Caractéristiques collectives du groupe	Implication	Rémunération
IASB	<ul style="list-style-type: none"> - 16 membres depuis 2009 (14 membres avant) - Mandat de 5 ans renouvelable une fois (pour une durée de 3 ans) 	Nommés par l'IFRS <i>Foundation</i>	<ul style="list-style-type: none"> - « La condition première à remplir pour un membre du <i>Board</i> doit être l'expertise technique » (IASCF 2000) - « Les qualités principales pour un membre du <i>Board</i> doivent être la compétence professionnelle et l'expérience pratique. » (IASCF 2005, IFRS <i>Foundation</i> 2010) - Une annexe précise les critères à retenir en vue de désigner un membre du <i>Board</i>. Le premier critère consiste en un niveau élevé de compétence technique et une bonne connaissance de la comptabilité et de l'information financière 	<p>« Meilleure combinaison possible d'expertise technique et de diversité dans l'expérience des affaires et de la situation des marchés internationaux »</p> <p>Quotas professionnels :</p> <ul style="list-style-type: none"> - statuts 2000 : quotas ; - statuts 2005 et 2009-2010 : abandon des quotas ; « mélange équilibré entre des expériences récentes d'auditeurs, de préparateurs, d'utilisateurs ou d'universitaires » <p>Quotas géographiques :</p> <ul style="list-style-type: none"> - statuts 2000 et 2005 : « l'IASB ne doit pas être dominé par une partie prenante ou un intérêt géographique particulier » ; - statuts 2009-2010 : introduction de quotas : Asie-Océanie : 4 ; Europe : 4 ; Amérique du Nord : 4 ; Afrique : 1 ; Amérique du Sud : 1 ; Divers : 2 	<p>Temps plein à l'exception de quelques membres (3 maximum)</p>	<p>Rémunérés en fonction des responsabilités assumées</p>
IFRS Interpretation Committee	<ul style="list-style-type: none"> - 14 membres (12 membres avant 2009) - Mandat de 3 ans renouvelable 	Nommés par l'IFRS <i>Foundation</i> .	<ul style="list-style-type: none"> - Désignés en raison de leur capacité à être au courant des problèmes d'actualité et de leur capacité technique à les résoudre (site de l'IFRS <i>Foundation</i>) - Nommés à titre personnel et doivent voter en toute indépendance 	<p>Meilleure combinaison possible d'expertise technique et de diversité d'expériences en termes d'affaires et de marchés internationaux (IFRS <i>Foundation</i> 2010)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Une réunion tous les deux mois (site IFRS <i>Foundation</i>) 	<p>Bénévoles (Seuls les frais de déplacement sont couverts par l'IFRS <i>Foundation</i>)</p>

Organe	Nombre de membres	Modalités de nomination	Qualités individuelles	Caractéristiques collectives du groupe	Implication	Rémunération
IFRS Foundation	<ul style="list-style-type: none"> - 22 <i>trustees</i> ou administrateurs depuis 2005 (19 <i>trustees</i> avant) - Mandat de 3 ans renouvelable une fois 	<ul style="list-style-type: none"> - Cooptation - Nécessité de consulter les organisations représentatives nationales et internationales - Depuis 2009, le <i>Monitoring Board</i> approuve les nominations. 	<p>« Chaque administrateur doit avoir une bonne compréhension et être sensible au défi que constitue l'adoption et l'application de normes comptables internationales de qualité développées en vue de leur utilisation dans les marchés financiers du monde et en vue d'autres utilisateurs [...] Les administrateurs devront s'engager formellement à agir dans l'intérêt général dans tous les domaines ». (IASCF 2005)</p>	<p>« Les administrateurs doivent, collectivement, être représentatifs des marchés de capitaux mondiaux et de la diversité des horizons géographiques et professionnels » (IASCF 2005)</p> <p>Quotas professionnels : Le groupe doit être équilibré en termes d'horizons professionnels (au moins deux associés issus de grands cabinets internationaux)</p> <p>Quotas géographiques : Amérique du Nord : 6 ; Europe : 6 ; Asie/Pacifique : 6 ; Afrique : 1 ; Amérique du Sud : 1 ; Divers : 2</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 2 réunions par an au moins d'après les statuts - 4 réunions par an d'une durée de 2 jours d'après le site de l'IFRS <i>Foundation</i>. 	<p>Jeton annuel et jeton par réunion</p>
IFRS Advisory Committee	<ul style="list-style-type: none"> - 30 membres ou plus - Mandat de 3 ans renouvelable. 	<p>Nommés par l'IFRS <i>Foundation</i>.</p>	<p>Certains nommés à titre individuel, d'autres comme représentants d'une organisation ou d'un groupe.</p>	<p>Horizons géographiques et professionnels divers</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 3 réunions par an au moins. 	<p>Bénévoles (Frais à la charge de l'organisation représentée)</p>

été nécessaire d'introduire des dispositions destinées à garantir une certaine représentativité géographique. Le deuxième concerne la mise en place du *Monitoring Board* dans l'objectif d'accroître la capacité à rendre des comptes du dispositif. Le *Monitoring Board* est composé d'un représentant de la Commission européenne, du président du Comité « Marchés émergents » de l'*International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), du président du comité technique de l'IOSCO, du directeur de la *Financial Services Agency* du Japon, du président de la *Securities and Exchange Commission* (SEC) américaine et, en tant qu'observateur, du président du Comité de Bâle. La composition du *Monitoring Board* ne repose pas sur des experts, au sens de personnes nommées à titre individuel pour leurs expériences et leurs compétences mais de personnes siégeant en raison de leurs fonctions (représentant d'une organisation politique, l'Union européenne, ou régulateurs boursiers) (Colasse 2009). Ce double changement doit être interprété par référence aux critiques virulentes dont a fait l'objet l'*IFRS Foundation* quant à sa gouvernance.

Après avoir présenté le dispositif et fourni une réponse à partir des statuts quant au profil des normalisateurs internationaux, une réponse empirique va être développée.

3. Qui sont les normalisateurs internationaux ? Une réponse empirique

3.1. La démarche

L'objet de cette partie est d'analyser qui, dans les faits, participe à l'élaboration des normes comptables et d'apprécier dans quelle mesure ces participants constituent une communauté épistémique. Notre démarche repose sur l'étude de la composition des organes du dispositif et du parcours de leurs membres.

3.1.1. LA PÉRIODE D'ÉTUDE ET LES ORGANES ÉTUDIÉS

Notre étude couvre la période 2001-2009. Le choix de 2001 comme date de début de l'étude est justifié par l'importance des changements introduits par la réforme de 2001. La composition et le fonctionnement des organismes constituant le dispositif international ont été profondément modifiés (voir partie II).

L'étude porte sur les organes qui émettent des prises de positions techniques, à savoir l'IASB, l'IFRS-IC et le *staff*, laissant de côté ceux qui ont une mission de supervision (*IFRS Foundation*) ou de conseil (IFRS-AC). Ce choix permet de raisonner sur une population homogène, celle qui s'implique dans le travail technique de préparation et d'adoption des normes et interprétations. Une des originalités de notre travail réside dans l'inclusion du *staff* dans l'étude. Notre analyse porte sur le *staff* technique, c'est-à-dire les personnes qui s'impliquent dans le développement des normes, excluant le *staff* administratif, chargé de la communication, de la publication, des aspects financiers et de l'administration.

3.1.2. LES AXES DE L'ÉTUDE

La référence au concept de communauté épistémique oriente notre travail. Outre l'expertise, deux autres propriétés caractérisent les communautés épistémiques : des valeurs communes et une autorité procédurale. Ces trois propriétés constituent les axes de l'étude.

En premier lieu, sera examinée la nature de l'expertise des participants à la normalisation internationale à travers l'analyse de leurs parcours professionnels. L'objet est de faire ressortir la nature des postes occupés par les membres antérieurement à leur nomination ou recrutement au sein de l'organisation et de préciser la notion d'expert dans le cadre de la normalisation comptable.

En second lieu, nous nous interrogerons sur l'existence de valeurs partagées (Haas 1992). Pour ce faire, nous chercherons des similitudes dans le profil des membres susceptibles d'engendrer des valeurs partagées. Les travaux existants ont souligné la surreprésentation du monde anglo-saxon et de la profession comptable. Cette propriété sera opérationnalisée par : 1) l'analyse du parcours professionnel et, en particulier, la recherche d'une expérience en cabinet d'audit, et 2) l'analyse des origines géographiques, en distinguant notamment Anglo-saxons et non Anglo-saxons.

Enfin, nous discuterons de l'existence d'une autorité procédurale (Cohendet *et al.* 2003, p. 104). Nous cherchons dans quelle mesure les participants à la normalisation comptable internationale adhèrent à une certaine manière de faire les normes. Cette propriété sera opérationnalisée par la recherche d'une expérience préalable en matière de normalisation, expérience susceptible d'avoir sensibilisé les participants aux problématiques de l'élaboration des normes et aux meilleures modalités pour s'acquitter de la mission.

3.1.3. LES SOURCES DES DONNÉES

Pour mener à bien ces analyses, il a été nécessaire de reconstituer la composition de l'IASB, de l'IFRS-IC et du *staff* depuis la mise en place du nouveau dispositif en 2001. Cette reconstitution a été réalisée à partir des documents publics émis par la Fondation, en particulier les rapports annuels, les bulletins trimestriels et les communiqués de presse. L'ensemble des informations ainsi collectées a été complété par la consultation de plusieurs sites internet (sites des grands cabinets⁶, sites des organisations ou des sociétés employant un membre). Il convient de noter que, malgré leur richesse, ces sources d'informations ne sont pas exhaustives.

Nous avons identifié toutes les personnes ayant siégé au sein de l'IASB et de l'IFRS-IC depuis la création de ces deux instances (en avril 2001 pour l'IASB et début 2002 pour l'IFRS-IC) jusqu'à juillet 2009, soit 23 membres pour l'IASB et 30 pour l'IFRS-IC. Par ailleurs, afin de pouvoir étudier l'évolution de la composition de l'IASB et de l'IFRS-IC, nous avons raisonné sur les comités à des dates précises. Le choix des dates de référence s'est fait dans l'objectif de reconstituer les comités avec le plus grand taux de rotation possible. Pour l'IFRS-IC, les dates de janvier 2002, 2005 et 2009 ont été retenues, la durée du mandat étant de 3 ans. Pour l'IASB, la comparaison porte sur juillet 2001 et 2009. Entre ces deux dates, le taux de rotation a été très faible, la durée d'un mandat à l'IASB étant de 5 ans.

Concernant le *staff*, l'IFRS *Foundation* n'en publie pas une liste à la fin de chaque année. Sa composition a été reconstituée à partir des informations disponibles, à savoir le recrutement et le départ des membres⁷. Le nombre de personnes ainsi identifiées s'élève à 92. Faute d'informations suffisantes, l'analyse porte sur 82 d'entre elles. On peut noter l'augmentation significative des effectifs de l'équipe technique au cours de la période d'étude. Le nombre a presque doublé passant de 23 personnes fin 2003 à 42 fin 2008. Cette inflation s'explique par l'augmentation de la charge de travail, conséquence de l'augmentation de la visibilité de l'IASB et de la notoriété des normes internationales.

3.2. Le profil individuel et collectif des normalisateurs : les résultats par axe d'étude

3.2.1. DES EXPERTS ?

L'expertise des participants a été analysée à travers leurs parcours professionnels et, notamment, leur dernière expérience professionnelle et toute autre expérience significative au cours de la carrière.

L'analyse fait ressortir le grade élevé que tous les membres de l'IASB et de l'IFRS-IC ont occupé, quelle que soit leur organisation d'origine. Pour ceux issus de l'audit, la plupart ont atteint la position d'associé dans les plus grands cabinets internationaux. Il s'agit généralement d'associés techniques, c'est-à-dire des personnes les plus à même de suivre les débats en matière de normes IFRS. Pour les membres provenant du monde des entreprises, la place occupée est généralement celle de président (PDG) ou vice président, de directeur administratif et financier (DAF) du groupe ou, quand il s'agit d'un groupe de taille plus importante, de directeur comptable. C'est le cas par exemple de Hans-Georg Bruns, ancien directeur comptable de DaimlerChrysler. Un autre profil concerne les membres ayant exercé des fonctions au sein d'un organisme de normalisation ou de régulation financière ou bancaire, généralement en tant que membres des organes décisionnels ou en tant que présidents ou directeurs du *staff*. Sont également présents des professeurs d'Université et des présidents d'associations représentatives des utilisateurs. Le tableau 2 synthétise les principaux postes que les membres de l'IASB et de l'IFRS-IC ont occupés⁸. Pour nombre d'entre eux, la diversité de leur carrière peut être soulignée. Par exemple, Robert Garnett (IASB) a été associé d'un grand cabinet d'audit et a travaillé comme analyste financier et comme préparateur dans plusieurs sociétés dans des secteurs très variés.

Concernant les membres du *staff*, les informations disponibles concernent essentiellement les directeurs de *staff*. Ceux-ci ont généralement occupé des postes d'associés de grands cabinets d'audit ou siégé à des organismes de normalisation nationaux. Les autres membres sont souvent des *senior managers* (soit une expérience d'au moins 8 ans) dans les cabinets d'audit internationaux. Certains viennent en détachement auprès des normalisateurs nationaux pour des durées qui peuvent varier entre 1 an et 3 ans.

Tableau 2
Synthèse des principaux postes occupés par les membres de l'IASB et de l'IFRS-IC

Principales expériences professionnelles	Postes occupés	Nbre dans l'IASB	Nbre dans l'IFRS-IC
Cabinet d'audit	Associé	12	18
Entreprise	PDG et assimilés	4	4
	DAF et assimilés	3	4
	Directeur comptable	2	1
Normalisateur/Régulateur	Président	2	2
	Membre	2	4
	Senior staff	5	2

L'analyse des expériences professionnelles des participants à la normalisation internationale confirme la première propriété d'une communauté épistémique, à savoir l'expertise et la compétence en matière d'information financière et comptable. L'expertise se définit, pour les membres de l'IASB et de l'IFRS-IC, par le fait d'avoir occupé des responsabilités de haut niveau dans les différents métiers de la comptabilité. Pour le staff, l'expertise semble avoir un caractère technique plus poussé, dans la mesure où l'expérience préalable s'est généralement déroulée dans les cabinets d'audit ou les organismes de normalisation.

3.2.2. DES VALEURS PARTAGÉES?

À l'instar de Martinez-Diaz (2005) qui a étudié les valeurs communes des membres du *Board* de l'IASB avant la réforme de 2001, nous cherchons à travers une analyse des parcours professionnels et des origines géographiques, l'existence de valeurs partagées, d'un paradigme commun aux différents participants à la normalisation internationale.

3.2.2.1. Un background professionnel très ancré dans la profession comptable

De nombreux travaux ont classé les membres de l'IASB en fonction de leurs horizons professionnels (auditeurs, préparateurs, utilisateurs et universitaires...) (Standish 2003; Jorissen *et al.* 2006). La richesse des expériences de certains rend l'exercice délicat (Walton 2009).

Notre étude se focalise sur la présence d'une seule partie prenante, la profession comptable, en raison des critiques quant à une surreprésentation de ses membres au sein du normalisateur international (Colasse 2005; Capron et Chiapello 2005). Le poids de la profession comptable a été évalué en essayant de prendre en compte la richesse des parcours (tableau 3):

- Le membre a-t-il eu une expérience dans un cabinet d'audit au cours de sa carrière (tableau 3, colonne 2)?
- Si oui, s'agit-il de la dernière expérience professionnelle avant d'intégrer le normalisateur international (tableau 3, colonne 3)?

- Ce membre était-il ou non un associé du cabinet d'audit (tableau 3, colonne 4)?
- Cette expérience a-t-elle été menée au sein d'un des grands cabinets internationaux (*Big Four*)⁹ (tableau 3, colonne 5)?

Il apparaît qu'une grande proportion des membres de l'IASB (61 %) et de l'IFRS-IC (60 %) a déjà travaillé en cabinet. Ce passage n'a pas été rapide mais témoigne plutôt d'une longue carrière passée dans l'audit. Tous les membres de l'IFRS-IC qui sont passés par un cabinet y étaient comme associés. La proportion des associés est aussi très élevée pour l'IASB (12/14). Toutefois, la proportion de personnes ayant intégré le normalisateur directement à partir des cabinets est moins élevée : 22 % des membres de l'IASB et 43 % des membres de l'IFRS-IC viennent directement des cabinets. Il ressort également du tableau 3 que la profession comptable est représentée presque exclusivement par les *Big Four* (29 sur 32 membres IASB et IFRS-IC confondus). Cette domination des *Big Four* a une double explication. D'une part, la grande technicité des débats nécessite une formation et une longue expérience dans la pratique des IFRS, plus fréquente dans les grands cabinets. D'autre part, les membres de l'IFRS-IC ne sont pas rémunérés. Cela suppose que leurs employeurs acceptent qu'ils consacrent du temps aux travaux de cet organisme. Il paraît raisonnable de penser que seuls les plus grands cabinets soient en mesure de supporter ce coût.

En termes d'évolution, la part des auditeurs est restée relativement stable au niveau de l'IASB entre 2001 et 2009 (21 % et 27 % respectivement) mais elle a fortement diminué pour l'IFRS-IC entre 2005 et 2009, passant de 58 % à 36 %. La Fondation a sans doute été sensible aux critiques relatives à la forte présence des auditeurs et des *Big Four*.

Cette surreprésentation de la profession comptable est tout aussi réelle concernant le *staff* technique. Sur 82 membres identifiés, plus des deux tiers ont travaillé en cabinet. Les grands cabinets sont surreprésentés (46 membres sur 55). Il est à noter aussi que sur 9 directeurs, 7 ont fait carrière dans un cabinet *Big Four*.

Tableau 3
La présence de la profession comptable

Appartenance des membres à la profession comptable :		au cours de la carrière ?	comme dernier emploi ?	au grade d'associé ?	dans un cabinet "Big" ?
IASB					
Total		14	5	12	13
Pourcentage/23 membres		61 %	22 %	52 %	57 %
Analyse IASB 2001	Total	9	3	8	8
	%	64 %	21 %	57 %	57 %
Analyse IASB 2009	Total	10	4	9	9
	%	67 %	27 %	60 %	60 %

Appartenance des membres à la profession comptable :		au cours de la carrière ?	comme dernier emploi ?	au grade d'associé ?	dans un cabinet "Big" ?
IFRS-IC					
Total		18	13	18	16
Pourcentage/30 membres		60 %	43 %	60 %	53 %
Analyse IFRS-IC 2002	Total	7	6	7	6
	%	58 %	50 %	58 %	50 %
Analyse IFRS-IC 2005	Total	8	7	8	6
	%	67 %	58 %	67 %	50 %
Analyse IFRS-IC 2009	Total	9	5	9	8
	%	64 %	36 %	64 %	57 %
Staff technique					
Total		55			46
Pourcentage/82 membres		67 %			56 %

3.2.2.2. Une forte présence anglo-saxonne

Les normalisateurs peuvent être classés selon leur formation comptable, anglo-saxonne ou autre (Walton 2009)¹⁰. Nous distinguons aussi les membres britanniques, américains, australiens et néo-zélandais pour identifier d'éventuelles différences selon les pays anglo-saxons (tableau 4)¹¹.

Les critiques adressées à l'IFRS *Foundation* (Tyrall 2005 ; Colasse 2005 ; Capron et Chiapello 2005) semblent être fondées puisque 65 % des membres de l'IASB ont une formation comptable anglo-saxonne. Cependant, cette proportion a diminué entre 2001 et 2009 passant de 71 % à 60 %. L'instauration des quotas géographiques suite à la révision des statuts en 2009 confirme cette tendance. Il est à noter l'entrée pour la première fois au *Board*, à partir de 2007, de représentants des marchés émergents à savoir la Chine, le Brésil et l'Inde. En ce qui concerne les membres de l'IFRS-IC, la composition est plutôt stable dans le temps, mais toujours en faveur des Anglo-saxons : 7 membres sur 12 en 2002, 8 membres sur 14 en 2009. Dans ces deux instances, les Américains sont les plus nombreux (6 à l'IASB¹² et 7 à l'IFRS-IC) devant les Britanniques (5 à l'IASB et 3 à l'IFRS-IC).

Quant au *staff* technique, plus des deux tiers des membres identifiés sont anglo-saxons. C'est le cas des 9 directeurs et des 6 *senior project managers*. Les anglo-saxons dominent le *staff* technique, notamment aux niveaux les plus élevés de la hiérarchie. Les Britanniques constituent à eux seuls plus de 25 % des effectifs¹³. Les Australiens et les Néo-zélandais sont aussi bien représentés au niveau des directeurs et des *senior project managers*.

Tableau 4
La présence anglo-saxonne au sein de l'IASB, de l'IFRS-IC et du staff

membres ayant une culture comptable anglo-saxonne		Nombre	%	Dont			
				Britanniques	Américains	Australiens/ Néo- Zélandais	Autres Anglo- Saxons
IASB (nbre total 23)	Total	15	65 %	5	6	1	3
	2001	10	71 %	4	3	1	2
	2009	9	60 %	2	4	1	2
IFRS-IC (nbre total 30)	Total	17	57 %	3	7	4	3
	2002	7	58 %	1	4	1	1
	2005	6	50 %	2	3	1	0
	2009	8	57 %	1	4	2	1
Staff (nbre total 82)	Total	55	67 %	21	12	12	10
	Directeurs	9		3	1	3	2
	senior managers	6		3	1	2	0
	Autres	40		15	10	7	8

3.2.2.3. Un paradigme dominant ?

Nous postulons que le poids du monde anglo-saxon et de la profession comptable au sein des différentes instances tend à confirmer l'existence de valeurs communes autour d'une certaine vision de l'information comptable, une information comptable au service des marchés financiers et de l'investisseur, s'inscrivant dans la tradition anglo-saxonne de la comptabilité (Nobes et Parker 2008, p. 85).

Même les membres issus de la tradition continentale adhèreraient à cette vision des choses. Nous avons analysé les expériences professionnelles des membres non anglo-saxons. Sur les 8 membres non anglo-saxons de l'IASB, 2 proviennent des grands cabinets d'audit et trois de grands groupes internationaux. Les 3 autres proviennent de régulateurs (autorités de régulation de marchés, banques centrales). Sur les 13 membres non anglo-saxons de l'IFRS-IC, 4 travaillent dans des grands cabinets d'audit, 4 dans des grands groupes multinationaux. On peut imaginer que le parcours au sein d'un grand cabinet d'audit ou à la direction financière d'un groupe multinational coté favorise une vision de la comptabilité orientée vers les besoins des marchés financiers. À supposer qu'elle soit représentée, une conception alternative de l'information comptable semble réduite à la portion congrue. Ainsi se profile la domination d'une conception de la comptabilité au service des investisseurs et des marchés. Cette domination rappelle l'existence de valeurs communes et d'un paradigme partagé au sein des communautés épistémiques. La promulgation d'un cadre conceptuel définissant comme principal objectif de

l'information comptable et financière, l'utilité décisionnelle et la satisfaction des besoins d'information des investisseurs (IASB 2010) consacrent de manière explicite ces valeurs partagées. Cette conclusion rejoint celle de Martinez-Diaz (2005, p. 9) : au-delà des affiliations institutionnelles, les membres du *Board* de l'IASB partageaient des valeurs, des connaissances et des croyances communes quant à l'information comptable et à son rôle dans le bon fonctionnement des marchés financiers.

3.2.3. UN MODÈLE DE NORMALISATION QUI FAIT AUTORITÉ?

Afin de questionner l'existence d'une autorité procédurale dans le cadre de la normalisation internationale, nous analysons les expériences passées des membres dans l'établissement des normes comptables. Le raisonnement sous-jacent est le suivant : dans la mesure où les membres ont déjà eu une expérience en la matière, ils sont sensibles aux difficultés et aux enjeux de la mission et se sont forgés une opinion sur les meilleures modalités pour l'accomplir.

Pour ce qui est des expériences passées en matière de normalisation comptable, la diversité des parcours rend difficile l'opérationnalisation. Voici les axes de notre analyse :

- l'existence d'une expérience préalable en matière de normalisation (tableau 5, colonne 2) ;
- cette expérience est-elle intervenue juste avant d'intégrer le normalisateur international? (tableau 5, colonne 3¹⁴) ;
- s'agit-il d'une participation significative aux travaux de normalisation (membres des organes décisionnels ou directeur de *staff*) ou d'une participation ponctuelle (participation à des groupes de travail ou à des réunions d'informations et de communication avec les normalisateurs)? (tableau 5, colonne 4) ;
- cette expérience préalable s'est-elle déroulée auprès d'un normalisateur anglo-saxon? (tableau 5, colonne 5) ;

Tableau n° 5
La participation des membres à d'autres travaux de normalisation

Participation à des travaux de normalisation		au cours de la carrière?	dernier emploi?	Participation		Normalisateur Anglo-Saxon?
				Significative?	Ponctuelle?	
IASB (Nbre total 23)	Nbre	20	13	14	6	15
	%	87 %	57 %	61 %	26 %	65 %
IFRS-IC (Nbre total 30)	Nbre	21	13	14	7	14
	%	70 %	43 %	47 %	23 %	47 %
Staff technique (Nbre total 82)	Nbre		20			14
	%		24 %			17 %

Le tableau 5 révèle qu'une très grande partie des membres de l'IASB et de l'IFRS-IC a déjà participé à des travaux de normalisation. Cette participation est, pour plus de la moitié d'entre eux, très récente (précédant leur désignation au sein du dispositif de normalisation international). La forme

que prend cette participation témoigne généralement d'une implication significative dans l'activité de normalisation comptable (14 membres sur 20 pour l'IASB et 14 membres sur 21 pour l'IFRS-IC). La plupart d'entre eux étaient soit des membres votants des organes décisionnels (voire leurs présidents) soit des *senior staff*.

Si une majorité de participants a une expérience significative de normalisateur derrière elle, elle provient d'un nombre limité de normalisateurs. Pour l'IASB, 6 membres sur 23 ont participé aux travaux du normalisateur américain¹⁵ de façon significative. Mais la présence de membres ayant une expérience de normalisation au niveau américain a fortement baissé entre 2001 (5 sur 14) et 2009 (2 sur 15). Il est possible de suggérer l'explication suivante : au démarrage, étant donné la filiation avec le modèle américain, l'IASB avait besoin d'individus familiers du système. Ce besoin a diminué petit à petit, avec l'acquisition d'une certaine maturité de l'organisation. D'autres normalisateurs anglo-saxons comme l'ASB britannique ou le comité G4+1¹⁶ semblent également constituer un vivier pour la Fondation. L'IASC, prédécesseur de l'IASB actuel, et les organismes qui le soutenaient comme le SIC (*Standards Interpretation Committee*) et le SAC sont souvent des lieux où les membres ont déjà travaillé. À l'IFRS-IC, on constate une plus grande diversité dans les viviers de normalisateurs nationaux : outre ceux précédemment cités, on retrouve notamment les normalisateurs australien, français, allemand, japonais et canadien.

Concernant le *staff*, environ un quart a préalablement travaillé pour des normalisateurs ou des régulateurs financiers et bancaires locaux, sous la forme généralement d'un détachement qui peut aller d'un à trois ans. Là encore, les normalisateurs anglo-saxons sont les plus représentés (14 personnes sur 20). On constate également que plusieurs membres du *staff* ayant déjà travaillé pour un organisme de normalisation se situent assez haut dans la hiérarchie.

Il apparaît donc que les normalisateurs internationaux ont déjà participé à l'élaboration des normes comptables à un niveau national ou international et que le milieu de la normalisation comptable constitue un « petit monde » (Chantiri-Chaudemanche 2004). Ces expériences se sont déroulées essentiellement dans des environnements anglo-saxons où prévaut un certain modèle d'élaboration des normes inspiré de l'expérience américaine. On peut postuler que les normalisateurs ont acquis un « savoir-faire » et intériorisé une certaine façon de produire les normes, constituant en somme, une forme d'autorité procédurale.

3.2.4. QUELQUES MEMBRES DE CETTE COMMUNAUTÉ ÉPISTÉMIQUE

Après avoir montré que les participants à la normalisation internationale répondent collectivement aux critères d'une communauté épistémique, nous allons essayer d'appuyer ces résultats par la description du parcours professionnel de deux membres de cette communauté. Nous avons retenu les profils de Sir David Tweedie et Gilbert Gélard en raison du rôle important qu'ils ont joué depuis 2001 au sein du dispositif international.

Diplômé comme *chartered accountant* en 1972 en Écosse, David Tweedie commence sa carrière dans la profession comptable. Il devient directeur technique de l'*Institute of Chartered Accountants of Scotland* de 1978 à 1981 puis associé dans le département technique du cabinet KPMG de 1982 à 1990. En 1990, il est nommé président du normalisateur britannique *Accounting Standards Board* (ASB), nouvellement mis en place. Au cours de son passage à l'ASB, Tweedie a participé activement

aux réunions du groupe G4+1 où il a eu des liens étroits avec l'IASB. En 2001, l'IASB remplace l'IASC et Tweedie en devient le président. Son mandat s'est achevé en 2011.

Gilbert Gélard a également débuté sa carrière dans la profession comptable libérale au sein du bureau français du cabinet américain Arthur Andersen dès 1963 avant d'avoir son diplôme d'expert-comptable en 1975. Entre 1973 et 1987, il a travaillé comme directeur comptable dans deux grands groupes industriels cotés en France. Il est ensuite revenu à la profession comptable au niveau de la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) puis au sein du cabinet KPMG de 1995 à 2001, année de son entrée à l'IASB. Gélard était déjà un habitué de la normalisation comptable puisqu'il était membre du Conseil National de la Comptabilité et qu'il a représenté la profession comptable française au sein de l'IASB de 1987 à 2001.

Les expériences professionnelles de ces deux membres montrent qu'ils ont une grande expertise dans le champ de la comptabilité avec plus de trente ans d'expérience pour chacun d'entre eux. Cette expertise est variée puisqu'elle est construite dans des métiers différents allant de l'audit financier à la préparation des comptes en passant par la doctrine et la normalisation comptable. Concernant l'adhésion à une conception commune de la comptabilité et de l'information comptable, bien que ces deux membres émanent de deux traditions comptables différentes, leurs écrits¹⁷ montrent qu'ils soutiennent les valeurs véhiculées dans le cadre conceptuel. Quant à leur participation à la normalisation comptable, ces deux membres ont eu, avant même de siéger à l'IASB, une longue expérience dans l'établissement des normes comptables nationales ainsi qu'à l'échelle internationale où ils ont pu se croiser.

3.3. Synthèse: les participants à la normalisation internationale, une communauté épistémique

L'analyse de la composition des instances de la normalisation comptable internationale et du parcours de leurs membres permet de décrire le groupe des normalisateurs internationaux comme étant une communauté épistémique. En effet, ils en possèdent les différentes caractéristiques.

En premier lieu, l'expertise est confirmée. Les normes comptables internationales sont bien faites par des experts, dans le sens de gens compétents ayant une expérience de haut niveau dans les différents métiers de la comptabilité.

En deuxième lieu, malgré une relative diversité des horizons, la représentativité professionnelle et géographique laisse à désirer. La profession comptable est très présente, notamment par le biais des grands cabinets. La surreprésentation du monde anglo-saxon est bien réelle. Ainsi, la grande majorité des membres semble adhérer à des valeurs communes et à une conception unique de l'information comptable au service des marchés financiers. Il y aurait peu de place pour une vision alternative. Cette façon d'adhérer à une vision commune de la comptabilité n'est pas sans rappeler la notion d'habitus de Bourdieu (1980, p. 88) qui se définit comme étant « un système de dispositions durables et transposables » qui agissent en tant que « principes générateurs et organisateurs de pratiques et de représentations qui peuvent être objectivement adaptées à leur but sans supposer la visée consciente des fins ». Ainsi, la proximité des marchés financiers et de leurs pratiques et objectifs fonctionnerait comme un habitus qui permet d'imprégner les pensées et les valeurs de ces acteurs par « intériorisation de l'extériorité » (Corcuff 1995).

L'idée de valeurs partagées reflétant une idéologie dominante est parfaitement compatible avec la notion de communauté épistémique. C'est d'ailleurs l'un des intérêts de ce concept que de permettre d'associer les dimensions technique et idéologique. Comme le souligne Merrien (2001, p. 589), étudier les organisations internationales comme communautés épistémiques conduit à s'interroger sur les luttes d'idées, d'interprétations et de symboles. « Une même organisation peut tolérer des divergences à l'intérieur du cadre d'interprétation. Néanmoins, une période historique stable se caractérise par l'hégémonie d'un paradigme partagé » qui est fonction d'un certain ordre international. Cela amène à souligner le caractère hautement discutable du concept d'expert indépendant (Colasse 2005). Le savoir qui fonde l'expertise est rarement neutre et indépendant, il est « enraciné » dans une idéologie et un système (Lequesne et Rivaud 2001).

En troisième lieu, l'élaboration des normes internationales suit une procédure formalisée calquée sur le modèle américain. Le respect de cette autorité procédurale est assuré par des individus qui s'impliquaient déjà dans la normalisation comptable au plan national ou international et qui ont acquis une certaine expérience en la matière. Au-delà de l'expertise en matière comptable, on peut penser que les participants ont également acquis un savoir-faire en matière d'élaboration de règles et peuvent être considérés comme des « experts ès normalisation » (Ramirez 2009, p. 1276).

Si notre étude conclut à l'existence d'une communauté épistémique, celle-ci n'est pas figée et connaît des évolutions. D'abord, en termes de représentativité géographique, la place des Anglo-Saxons, même si elle reste importante, tend à diminuer au profit de membres provenant des pays émergents. Ensuite, en termes d'expérience dans la normalisation, nous avons noté un recours moins important avec le temps à des personnes ayant travaillé pour le normalisateur américain.

Conclusion

L'objet de cet article est d'étudier la population des participants à la normalisation comptable internationale. En nous appuyant sur la notion d'expert, fondamentale pour le dispositif international, nous avons avancé le concept de communauté épistémique pour caractériser cet ensemble d'acteurs. L'étude de la composition de certaines instances de l'organisation internationale a permis d'en vérifier certaines propriétés : un réseau d'experts, des valeurs et un paradigme communs reflétés dans le cadre conceptuel et l'adhésion à un modèle particulier d'élaboration des normes.

Les apports de cette recherche se situent à deux niveaux. En premier lieu, le travail empirique apporte une confirmation à des hypothèses fréquemment formulées quant à la surreprésentation du monde anglo-saxon et au poids de la profession comptable. Par rapport aux travaux existants sur le profil des normalisateurs (Perry et Noelke 2005), notre étude repose sur une analyse de trois instances, sur une analyse des parcours dans le temps et sur une analyse des profils autour de trois axes. Elle élargit ainsi les travaux sur la composition des instances de normalisation dans trois directions : 1) elle inclut, de manière originale, le *staff* technique qui joue un rôle fondamental dans le travail de préparation des projets ; 2) elle tient compte, dans la mesure du possible, du parcours des membres dans le temps et en termes d'importance de l'expérience (par rapport à de nombreux travaux qui se

contentent de la dernière expérience connue); 3) elle introduit une dimension nouvelle, l'expérience passée des membres en matière de normalisation soulignant que l'expertise ne concerne pas seulement la comptabilité et l'information comptable mais l'élaboration des normes. Le deuxième apport se situe au niveau théorique, à travers l'éclairage du concept de communauté épistémique. L'intérêt de ce concept *a priori* a été souligné, celui d'inscrire la normalisation comptable dans un phénomène plus large, l'élaboration de règles au niveau international et de considérer l'expertise dans une perspective idéologique. L'expertise et les arguments techniques, malgré leur apparente neutralité, reposent sur des paradigmes (Burlaud et Colasse 2010). Les résultats semblent confirmer la pertinence de ce concept dans le contexte de la normalisation comptable, illustrant le fait que les évolutions de la comptabilité et de la normalisation comptable sont une manifestation, parmi d'autres, des effets de la mondialisation.

Certaines faiblesses de ce travail méritent d'être soulignées. L'étude empirique n'a porté que sur l'IASB, l'IFRS-IC et le *staff* technique, laissant de côté la Fondation et le comité consultatif. L'analyse pourra être élargie à ces instances afin de voir dans quelle mesure leurs membres font partie de cette communauté épistémique. Par ailleurs, certaines opérationnalisations restent discutables : d'une part, le fait d'avoir eu une expérience préalable en matière d'élaboration des normes, surtout dans un organisme anglo-saxon, a été considéré comme un indicateur d'adhésion au modèle anglo-saxon de normalisation; d'autre part, les croyances et les valeurs des normalisateurs ont été déduites, de manière un peu grossière, de leur expérience passée et de leur parcours. Il nous semble quelque peu réducteur de chercher à affirmer les valeurs d'un individu en fonction d'un parcours, qui plus est, résumé. Ces opérationnalisations ont été faites dans le cadre d'une première approche. Une étude approfondie du discours et des écrits des membres, avant leur désignation, peut contribuer à identifier, de manière plus nuancée, les valeurs auxquelles ils adhèrent et à évaluer dans quelle mesure un membre promouvant des idées contradictoires avec la conception dominante peut être désigné. Outre les prolongements envisagés à partir de ces limites, d'autres voies sont possibles. Il nous semble intéressant d'étudier le processus de désignation d'un membre et d'analyser sur quelles bases plusieurs candidats sont départagés. Dans le cadre américain, Gore (1992) a montré comment les conceptions, connues de tous, de certains candidats, ont pu les desservir lorsqu'elles n'allaient pas dans le sens souhaité. Dans le contexte international, l'épisode qui a consisté à choisir un successeur à David Tweedie, à la tête de l'IASB, en la personne de Hans Hoogervorst mérite d'être analysé¹⁸. Enfin, une dernière voie de recherche consiste à exploiter le parallèle avec les communautés épistémiques dans le contexte actuel de crise et de remise en cause du paradigme dominant. Merrien (2001) énonce que le poids d'une communauté épistémique est fonction d'un certain ordre international et qu'il se produit des renversements de paradigmes. La crise financière a suscité de nombreuses critiques à l'encontre des institutions internationales de normalisation. L'ingérence du politique (Colasse 2009; Burlaud et Colasse 2010) et la récente révision des statuts (mise en place du *Monitoring Board* composé d'individus représentant des organisations, introduction de critères géographiques pour la désignation des membres du *Board*) semblent traduire un infléchissement des valeurs fondamentales de la normalisation internationale reposant jusqu'alors sur l'expertise et l'indépendance avant tout et aller dans le sens d'une remise en cause du paradigme partagé.

Notes

1. La réforme des institutions de normalisation françaises initiée en 2007 rompt avec cette tradition partenariale (Colasse et Pochet 2009).
2. Dans le cadre de ce travail, nous cherchons à préciser le contenu de la notion d'expert souvent mise en avant pour caractériser la normalisation anglo-saxonne. Si nous tentons de montrer que ce contenu a évolué, nous ne cherchons pas à retracer le processus de construction et de légitimation voire d'institutionnalisation de l'expertise comme l'ont fait Power (1997), Ramirez (2001), Covaleski *et al.* (2003) et Gendron *et al.* (2007). Une autre différence par rapport à ces travaux réside dans les contours de l'expert: dans les travaux précédemment cités, l'expert est souvent associé au professionnel comptable voire à l'auditeur. Dans le cadre de la normalisation comptable, la notion d'expert renvoie davantage à une qualité (compétence, indépendance, neutralité) qu'à une position sociale ou une profession même si les deux aspects ne sont pas indépendants.
3. Cette procédure consiste à publier, tout au long du processus d'élaboration de la norme, plusieurs documents intermédiaires, typiquement un document à des fins de discussion puis le projet de norme (exposé-sondage) assortis d'un appel à commentaires. Les parties qui le souhaitent ont alors un délai de quelques semaines pour réagir et envoyer à l'organisme normalisateur une réponse écrite. Les normalisateurs analysent les lettres reçues et sont libres ou non d'en tenir compte dans leur décision finale.
4. Les statuts, adoptés en 2000, ont subi deux révisions majeures, en 2005 et 2009-2010. Les statuts révisés sont applicables immédiatement après leur publication.
5. Chiapello et Medjad (2009, p. 454) parlent à ce propos d'une « déviation de la philosophie de l'IASB ».
6. Par exemple le site www.iasplus.com du cabinet Deloitte.
7. Ceci signifie qu'en théorie, si une personne a intégré le staff avant 2001 et qu'elle n'en est pas sortie avant 2009, elle ne figure pas sur notre liste. Dans la pratique, cette situation est peu fréquente étant donné le taux de rotation au sein du staff. Le taux moyen de rotation calculé pour notre population du staff est de 3 ans et 3 mois. Trois personnes seulement (tous des directeurs) sur 92 dépassent les 9 ans d'expérience au sein du staff.
8. Les membres ayant souvent une expérience diversifiée, il est normal que le total de la 3^e colonne du tableau 2 ne corresponde pas au nombre de personnes ayant siégé à l'IASB (23). Il en est de même pour les membres de l'IFRS-IC.
9. Les *Big Four* sont aujourd'hui Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers et Deloitte. Dans la mesure où notre étude concerne le parcours des membres sur plusieurs années, nous donnons l'appellation « Big » à l'ensemble des cabinets qui ont donné naissance aux *Big Four* suite à diverses opérations de rapprochement et de liquidation.
10. Cette opérationnalisation n'est pas sans poser de problèmes. Par exemple, nous avons classé M. Kalavacherla, (IASB) originaire d'Inde, comme issu de la culture comptable anglo-saxonne parce qu'il a mené ses études universitaires et fait la plus grande partie de sa carrière aux États Unis. En revanche, M. Gomez, Brésilien, a été classé en tant que non Anglo-Saxon: il a certes obtenu son Master et son diplôme d'expert-comptable en Grande Bretagne mais a fait toute sa carrière professionnelle au Brésil. Pour les autres membres, la classification s'est opérée sans difficulté particulière.
11. L'homogénéité des pratiques comptables dans le monde anglo-saxon, souvent tenue pour acquise, est discutable (Alexander et Archer 2003). Cette discussion dépasse le cadre de l'étude.
12. Il est à noter que Anthony Cope et Thomas Jones, bien que de nationalité britannique, sont considérés dans certains travaux comme américains, ayant fait la plus grande partie de leur carrière aux États-Unis. Jones est même devenu membre du FASB. Dans cette perspective, l'IASB compterait parmi ses membres 8 Américains et 3 Britanniques.
13. Le fait que l'IASB siège à Londres et que la langue de l'IASB est l'anglais peut expliquer, en partie, cette domination.
14. Nos informations sur la participation des membres à des travaux de normalisation ne sont pas exhaustives.

Au moins 20 des 23 membres de l'IASB ont participé à des travaux de normalisation avant de rejoindre le normalisateur international. Les 3 autres ont pu avoir de telles activités dont nous n'avons pas eu connaissance.

15. Le normalisateur américain est pris ici au sens large du terme c'est-à-dire comprenant le FASB, la Fondation, le comité d'urgence et l'organisme consultatif.
16. Qui regroupe les normalisateurs américain, canadien, britannique, australien et néo-zélandais avec l'IASC comme observateur.
17. Voir par exemple les articles signés par Gilbert Gélard dans la Revue Française de Comptabilité.
18. La nomination de Hoogervorst introduit une rupture dans la mesure où le futur président n'est pas

issu de la profession comptable ni du monde anglo-saxon. Il est considéré comme un homme politique, ayant occupé plusieurs portefeuilles ministériels avant d'être nommé président de l'autorité des marchés financiers des Pays Bas. De plus, d'après la presse professionnelle (Nixon 2010; Rosemain 2010), la présidence de l'IASB a échappé de justesse à Ian Mackintosh, le président néo-zélandais de l'ASB britannique, « relégué » au poste nouvellement créé de vice-président suite aux pressions de la Commission européenne qui ne voulait pas d'un « Tweedie bis » à la tête de l'IASB (La Tribune 2010).

Bibliographie

- Abbott, K.W., Snidal, D. (2000). Hard and soft law in international governance. *International organization* 54 (3): 421-456.
- Alexander, D., Archer, S. (2000). On the myth of "Anglo-Saxon" financial accounting. *The International Journal of Accounting* 35 (4): 539-557.
- Anderson, C.W. (1978). The logic of public problems: evaluation in comparative policy research. In *Comparing public policies – New concepts and methods* (Ed, Ashford, D.E.). Sage Publications, 19-41.
- Bédard, J. (1989). Expertise in auditing: Myth or reality? *Accounting, Organizations and Society* 14 (1-2): 113-131.
- Botzem, S., Quack, S. (2006). Contested rules and shifting boundaries: international standard-setting in accounting. In *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation*, (Eds, Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge University Press, 266-286.
- Bourdieu, P. (1980). *Le sens pratique*. Ed. Minuit.
- Burlaud, A., Colasse, B. (2010). Normalisation comptable internationale: le retour du politique? *Comptabilité – Contrôle – Audit* 16 (3): 153-176.
- Camfferman, K., Zeff, S.A. (2006). *Financial reporting and global capital markets. A history of the*

International Accounting Standards Committee, 1973-2000. Oxford: Oxford University Press.

- Capron, M., Chiapello, E. (2005). Les transformations institutionnelles: l'Europe recule, l'IASB s'impose. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Ed, Capron, M.). Éditions la Découverte, 49-88.
- Chantiri-Chaudemanche, R. (2004). La normalisation comptable et ses acteurs. *Revue Sciences de Gestion* 43: 51-74.
- Chantiri-Chaudemanche, R. (2009). Organismes de normalisation. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit* (Ed, Colasse, B.). 2^e édition, Economica, 1109-1119.
- Chavagneux, C. (2007). Les acteurs de la normalisation. In *Les enjeux de la mondialisation: Les grandes questions économiques et sociales*. La découverte, 38-54.
- Chiapello, E. (2005). Transformations des conventions comptables, transformation des représentations de l'entreprise. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Ed, Capron, M.). Éditions la Découverte, 121-150.
- Chiapello, E., Medjad, K. (2009). An unprecedented privatisation of mandatory standard-setting: The case of European accounting policy. *Critical Perspectives on Accounting* 20 (4): 448-468.

- Cohendet, P., Créplet, F., Dupouet, O. (2003). Innovation organisationnelle, communautés de pratique et communautés épistémiques: le cas de Linux. *Revue Française de Gestion* 146: 99-121.
- Colasse, B. (2004). Harmonisation comptable internationale. De la résistible ascension de l'IASB/ IASB. *Gérer et comprendre* 75: 30-40.
- Colasse, B. (2005). La régulation comptable entre public et privé. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Ed, Capron, M.). Éditions la Découverte, 27-48.
- Colasse, B. (2009). La normalisation comptable internationale face à la crise. *Revue d'économie financière* 95: 387-399.
- Colasse, B., Pochet, C. (2009). De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007): un cas d'isomorphisme institutionnel? *Comptabilité-Contrôle-Audit* 15 (2): 7-37.
- Colasse, B., Standish, P. (1998). De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 4 (2): 5-27.
- Corcuff, P. (1995). *Les nouvelles sociologies*. Ed. Nathan.
- Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W., Rittenberg, L. (2003). Jurisdictional disputes over professional work: The institutionalization of the global knowledge expert. *Accounting, Organizations and Society* 28 (4): 323-355.
- Dezalay, Y., Garth B.G. (2002). *La mondialisation des guerres de palais*. Seuil.
- Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K. (2006a). Introduction: a world of governance: the rise of transnational regulation. In *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge University Press, 1-30.
- Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K. (2006b). Institutional dynamics in a re-ordering world. In *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge University Press, 375-397.
- Gendron, Y., Cooper, D.J., Townley, B. (2007). The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organizations and Society* 32 (1-2): 101-129.
- Gerboth, D.L. (1972). Muddling through with the APB. *Journal of Accountancy*, mai: 42-49.
- Gore, P. (1992). *The FASB conceptual framework project 1973-1985: An Analysis*. Manchester University Press.
- Haas, P. (1992). Introduction: epistemic communities and international policy coordination. *International organization* 46 (1): 1-35.
- Horngren, C.T. (1973). The marketing of accounting standards. *Journal of Accountancy*, octobre: 61-66.
- IASB. (2010). *The conceptual framework for financial reporting – Chapter 1: The objective of general purpose financial reporting*. Londres: International Accounting Standards Board.
- IASCF. (2000). *IASC constitution*. Londres: International Accounting Standards Committee Foundation.
- IASCF. (2005). *Revised constitution*. Londres: International Accounting Standards Committee Foundation.
- IFRS Foundation. (2010). *Revised constitution*. Londres: IFRS Foundation.
- Janis, I.L., Mann, L. (1977). *Decision-making: a psychological analysis of conflict, choice and commitment*. Free Press.
- Jorissen, A., Lybaert, N., Van de Poel, K. (2006). Lobbying towards a global standard setter – Do national characteristics matter? An analysis of the comments letters written to the IASB. In *International regulation: Standards, regulations and financial reporting* (Eds, Gregoriou, G.N., Gaber, M.). Elsevier, 1-40.
- La Tribune (2010). Le nouveau président de l'IASB devra composer avec l'influence de Bruxelles, 13 octobre.
- Lequesne, C., Rivaud, P. (2001). Les comités d'experts indépendants: l'expertise au service d'une démocratie supranationale? *Revue Française de Science politique* 51 (6): 867-880.
- Lukes, S. (2005). *Power: a radical view*. 2^e édition, Macmillan.
- Martinez-Diaz, L. (2005). Strategic experts and improvising regulators: Explaining the IASC's rise to global influence, 1973-2001. *Business and Politics* 7 (3).
- Mattli, W., Büthe, T. (2005). Global private governance: Lessons from a national model of setting standards in accounting. *Law and Contemporary problems* 68: 225-262.

- May, R.G., Sundem, G.L. (1976). Research for accounting policy: an overview. *The Accounting Review* 51 (4): 747-763.
- Meny, Y. (1993). *Politique comparée – Les démocraties: Allemagne, États-Unis, France, Grande-Bretagne, Italie*. 4^e édition, Montchrestien.
- Meny, Y., Thoenig, J.-C. (1989). *Politiques publiques*. Presses Universitaires de France, collection Themis.
- Merrien, F.X. (2001). Les nouvelles politiques sociales de la Banque Mondiale: Le cas des pensions. *Revue Internationale des Sciences Sociales* 4 (170), 589-603.
- Nixon, S. (2010). The politicization of global accounting. *The Wall Street Journal Online*, 12 octobre.
- Nobes, C., Parker, R. (2008). *Comparative international accounting*. 10^e édition, Prentice Hall.
- Perry, J., Noëlke, A. (2005). International accounting standard-setting: a network approach. *Business and Politics* 7 (3).
- Porter, T. (2005). Private authority, technical authority, and the globalization of accounting standards. *Business and Politics* 7 (3).
- Power, M. (1997). Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2): 123-146.
- Ramirez, C. (2001). Understanding social closure in its cultural context: Accounting practitioners in France (1920-1939). *Accounting, Organizations and Society* 26 (4-5): 391-418.
- Ramirez, C. (2009). Sociologie de la comptabilité. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit* (Ed, Colasse, B.). 2^e édition, Economica, 1269-1277.
- Richardson, J. (1982). Convergent policy styles in Europe. In *Policy styles in Western Europe* (Ed, Richardson, J.). London: George Allen & Unwin, 197-209.
- Richardson, A.J. (2009). Regulatory networks for accounting and auditing standards: a social network analysis of Canadian and international standard-setting. *Accounting, Organizations and Society* 34 (5): 571-588.
- Rosemain, M. (2010). La présidence de l'IASB échappe aux experts de la comptabilité. *Les Échos*, 13 octobre.
- Roth, C. (2008). Réseaux épistémiques: formaliser la cognition distribuée. *Sociologie du travail* 50: 353-371.
- Ruggie, J.G. (1975). International responses to technology: Concepts and trends. *International Organization* 29: 557-583.
- Sebenius, J.K. (1992). Challenging conventional explanations of international cooperation: Negotiation analysis and the case of epistemic communities. *International organization* 46 (1): 323-365.
- Solomons, D. (1978). The politicization of accounting: the impact of politics on accounting standards. *Journal of Accountancy*, novembre: 65-72.
- Standish, P. (2003). Evaluating national capacity for direct participation in international accounting harmonization: France as a test case. *Abacus* 39 (2): 186-210.
- Tamm Hallström, K. (2004). *Organizing international standardization. ISO and the IASC in quest of authority*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Turley, S. (1992). Developments in the structure of financial reporting regulation in the United Kingdom. *European Accounting Review* 1(1): 105-122.
- Tyrrall, D. (2005). Accounting standards. *Financial Management*, October.
- Vanel, G. (2010). Les autorités épistémiques de normalisation financières. In *Incertitudes financières et normes nouvelles* (Ed, Walter, C.). Paris: Springer, 139-160.
- Walton, P. (2008). *La comptabilité anglo-saxonne*. 3^e édition, Éditions La Découverte.
- Walton, P. (2009). Les délibérations de l'IASB en 2002 et 2003: une analyse statistique. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 15 (1): 35-54.
- Zeff, S. (1978). The rise of economic consequences. *Journal of Accountancy*, décembre: 56-63.

COMPRENDRE LA *BLOCKCHAIN* : QUELS IMPACTS POUR LA COMPTABILITÉ ET SES MÉTIERS ?

[Olivier Desplebin](#), [Gulliver Lux](#), [Nicolas Petit](#)

Association Francophone de Comptabilité | « ACCRA »

2019/2 N° 5 | pages 5 à 23

ISSN 2617-2399

Article disponible en ligne à l'adresse :

<https://www.cairn.info/revue-accra-2019-2-page-5.htm>

Distribution électronique Cairn.info pour Association Francophone de Comptabilité.

© Association Francophone de Comptabilité. Tous droits réservés pour tous pays.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

Comprendre la *blockchain* : quels impacts pour la comptabilité et ses métiers ?

*Understanding the blockchain: what are the
impacts on accounting and its professions?*

Olivier Desplebin

Université de Rouen

olivier.desplebin@univ-rouen.fr

Gulliver Lux

IGR – IAE de Rennes

gulliver.lux@univ-rennes1.fr

Nicolas Petit

Institut franco-chinois de l'Université Renmin de Chine (Suzhou)

nicolaspetit.ifc.renmin@gmail.com

RÉSUMÉ – La technologie *Blockchain* se diffuse très récemment à de nombreux domaines, au-delà même des crypto monnaies. Ses caractéristiques et son mode de fonctionnement sont potentiellement porteurs d'innovations dans le champ de la comptabilité et de l'audit. Après une présentation de la technologie *Blockchain* et de son mode de fonctionnement, nous questionnons les potentielles transformations comptables et identifions les potentiels impacts sur les métiers d'auditeurs externes et de comptables d'entreprise liés à la diffusion de cette technologie.

MOTS CLÉS – *Blockchain*, comptabilité, audit

ABSTRACT – *Blockchain* technology has spread very recently to many areas, even beyond cryptocurrency. Its characteristics and mode of operation are susceptible to generate innovations in the field of accounting and auditing. After a presentation of the *blockchain* technology and its mode of operation, we question the potential accounting transformations and identify the impacts on the business of external auditors and of corporate accountants related to the diffusion of this technology.

KEYWORDS – *Blockchain*, accounting, audit

Introduction

La parution en 2018 pour la quatrième année consécutive d'un « Baromètre de la Transformation Numérique des cabinets d'expertise comptable » (Cegid, 2018) montre l'importance que les professionnels comptables accordent aux transformations numériques de leur métier. Le terme de « chantier numérique » est d'ailleurs utilisé (Cegid, 2018). Ce thème de la transformation numérique englobe un vaste ensemble de technologies étant à des degrés divers de diffusion.

Parmi celles-ci, la *Blockchain* suscite de nombreuses interrogations. Support historique des monnaies cryptographiques tel que le Bitcoin, cette technologie se diffuse très récemment à des champs d'application autres que ceux de la banque et de la finance. Cependant, nous constatons que le fonctionnement et les potentialités de la *Blockchain* sont encore méconnus dans le champ de la comptabilité, du contrôle et de l'audit (CCA dorénavant). Le concept de *Blockchain* reste peu mobilisé et évoqué dans les revues et colloques français du champ CCA (il n'apparaît pas dans le baromètre des cabinets d'expertise comptable de 2018 et une unique communication au congrès de l'AFC 2018 l'évoque). Brender *et al.* (2018) soulignent que si des réflexions ont lieu dans le domaine de la finance, les domaines de l'audit et du contrôle sont négligés par les universitaires. Cet article a pour objet de faire un point de connaissance sur cette technologie et sur les enjeux et perspectives pour la comptabilité et les métiers du champ CCA, dans une approche prospective.

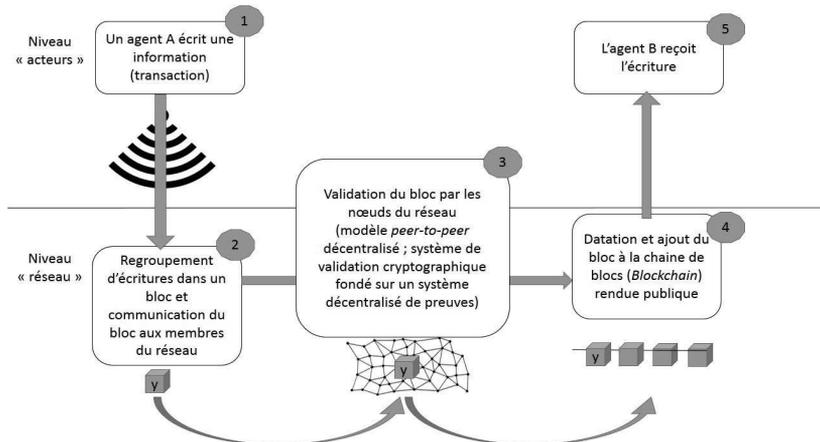
À cette fin, après une présentation succincte de ce qu'est la technologie *Blockchain* et de son mode de fonctionnement (partie 1), nous questionnons les transformations comptables (partie 2) et les impacts sur les métiers d'auditeurs externes et de comptables d'entreprise (partie 3).

1. Présentation de la technologie *Blockchain*

La technologie *Blockchain* permet la tenue d'un registre public de transactions, organisées par ordre chronologique, et s'appuie sur un réseau décentralisé d'utilisateurs, par exemple Internet. Il faut imaginer « *un très grand cahier, que tout le monde peut lire librement et gratuitement, sur lequel tout le monde peut écrire, mais qui est*

impossible à effacer et indestructible » (Delahaye 2015, p. 80). La *Blockchain* est caractérisée par trois principes : transparence (l'information est « publique », c'est-à-dire partagée entre les utilisateurs) ; protection des données (non falsification, vérification des informations par les nœuds du réseau, absence d'effacement des données, anonymisation) ; décentralisation (fonctionnement sans organe central de confiance chargé de l'administration, du contrôle, et plus généralement de la gouvernance du système) (Desplebin *et al.* 2018). Depuis peu la *Blockchain* est à nouveau sous les projecteurs, car de nouvelles applications sont développées dans des secteurs qui ne relèvent pas directement de la banque ou de la finance. Cet intérêt renouvelé provient notamment des caractéristiques présentées précédemment, perçues comme sources potentielles d'innovations et d'avantages majeurs. Le développement de la *Blockchain* est au cœur de politiques d'investissement de la part de nombreuses organisations et consortiums¹ à la recherche d'avantages concurrentiels, encore incertains, que leur procurerait la technologie. Le fonctionnement d'une *Blockchain* procède de cinq étapes, synthétisées dans le schéma 1.

Figure 1 : Processus de fonctionnement de la *Blockchain* (Desplebin *et al.* 2018).



1. E.G. Consortium LaBChain regroupant 25 organisations dont la Caisse des Dépôts, le Crédit Agricole, Allianz, Groupama, Natixis.

Lors de la première étape (1) un agent A enregistre à destination d'un agent B une demande d'écriture dans le registre de la *Blockchain* (e.g. transaction financière, écriture comptable, contrat, livraison, transfert de propriété...). L'agent A utilise pour cet enregistrement un logiciel qui va transmettre la requête aux utilisateurs, réunis au sein d'un réseau (e.g. Internet). Cette écriture de l'agent A est alors ajoutée à un « bloc » d'informations, qui réunit les demandes d'écriture saisies au sein du registre par l'ensemble des utilisateurs durant une certaine période. Ce bloc est ensuite placé « en file d'attente » (étape 2). La validation de ce bloc et l'écriture effective des informations de celui-ci au sein de la chaîne de bloc va nécessiter une validation par un consensus des utilisateurs du réseau.

Cette validation est l'étape clef de la technologie *Blockchain* (étape 3). Il s'agit d'un protocole cryptographique qui permet une validation des informations du bloc *via* consensus des utilisateurs du réseau. Les utilisateurs qui réalisent cette validation sont dénommés « mineurs ». Ceux-ci mettent à disposition du réseau la capacité de calcul de leurs ordinateurs afin de réaliser les opérations cryptographiques nécessaires à la validation des informations. Ces opérations ont pour but de permettre par la suite l'identification des blocs d'informations, sans que le contenu en soit révélé, ce qui autorise la vérification de l'intégrité des écritures.

Lorsque le bloc est validé par le consensus d'utilisateurs, celui-ci est validé, horodaté et ajouté à la chaîne de blocs (étape 4). Cette validation est irréversible, le bloc est ajouté de manière ordonnée à la suite des autres au sein du registre. Cette chaîne de blocs est accessible par l'ensemble des membres du réseau (les agents A et B dans le cadre de l'exemple de la figure 1) qui détiennent une même copie des informations enregistrées au sein de la *Blockchain* (étape 5).

2. Une transformation de la comptabilité

Nous allons maintenant examiner en quoi la *Blockchain* peut changer la comptabilité (section 2.1.) et à quelle échéance (section 2.2.).

2.1. La *Blockchain* peut-elle servir de nouvelle technologie comptable ?

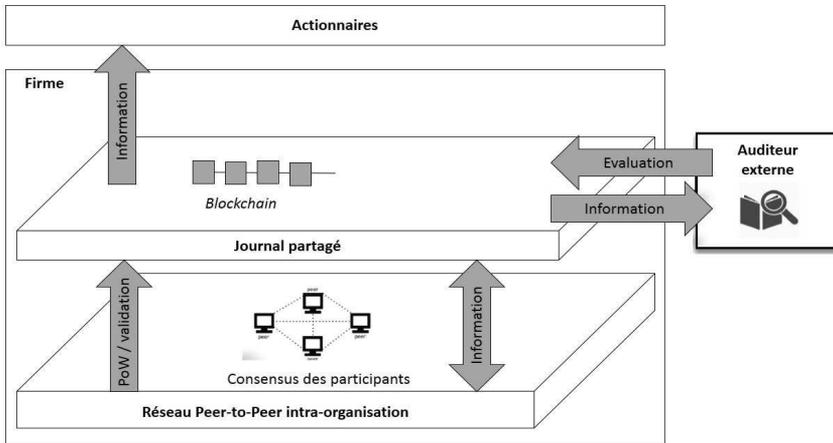
Nous pouvons généralement considérer que le système d'information comptable vise à donner une représentation de la performance interne de l'entreprise, liée à son activité. Coyne et McMickle (2017) ainsi que Degos (2017) relèvent que les supports de la comptabilité ont déjà maintes fois évolué pour s'adapter à la technologie disponible et à la vie économique (tablettes d'argile, parchemin, papier, enregistrements magnétiques, *Cloud*...). À l'ère numérique actuelle, ces registres prennent la forme de bases de données, et différentes solutions (propriétaires et *open source*) existent avec des caractéristiques fondamentales similaires (Coyne et McMickle 2017). La *Blockchain* est également une base de données, avec des spécificités propres, comprenant par exemple la qualité de registre, et pourrait constituer la prochaine évolution généralisée des supports comptables.

La différence principale et la plus intéressante entre les bases de données traditionnelles qui servent de support à la comptabilité actuellement et la *Blockchain* est la solution de contrôle des données proposée (comme nous l'avons vu en partie 1). White (2016) précise que « *toute tentative de manipulation d'une transaction antérieure nécessite un retraitement de tous les blocs suivants de la chaîne. Cette activité aurait besoin de dépasser la vitesse à laquelle de nouveaux blocs sont ajoutés à la chaîne. En conséquence, beaucoup considèrent la Blockchain comme immuable ou immunisée contre la manipulation, qui est la principale attraction de la tentative de l'adapter à la comptabilité en tant que livre de transactions* ». La *Blockchain* serait la seule solution qui offre une telle sécurisation des données (fiabilité et inviolabilité).

De plus, la solution de contrôle proposée par la *Blockchain* admet la possibilité de définir des degrés de transparence, *via* l'utilisation de clés publiques et de clés privées, qui permettent à la fois d'avoir un registre (et un grand livre) définissable librement comme étant public ou privé et donc *in fine* ouvert à de nombreux publics, de nombreuses configurations d'utilisateurs (Leloup 2017). Il est alors possible de définir des niveaux de confidentialité (évitant donc aux entreprises de publier leurs transactions, mais aussi de réguler quel utilisateur a accès à quel type d'information), et de définir des responsables autorisés à ajouter des blocs de transaction à la chaîne. Ces caractéristiques permettraient à la

Blockchain de s'affirmer comme un support particulièrement pertinent pour la tenue d'un Journal et d'un Grand livre partagé au niveau intra organisationnel, ainsi qu'avec des tiers extérieurement soigneusement sélectionnés (actionnaires ou auditeurs externes) (Rückeshäuser 2017).

Figure 2 : Scénario d'un système comptable intra organisationnel basé sur la *Blockchain* (traduit de Rückeshäuser 2017, p. 24)



Nous voyons ici l'insertion des partenaires extérieurs au sein du système d'échange d'information comptable de l'entreprise. Cela repose au sein de la *Blockchain* par le passage d'une comptabilité en partie double à ce qui est désigné aujourd'hui comme une comptabilité en partie triple. « *La comptabilité à trois entrées fait référence à l'idée que les transactions sur la Blockchain sont essentiellement des entrées comptables qui sont cryptographiquement scellées, empêchant la falsification et permettant l'audit en temps quasi-réel* » (Kiviat 2015, p. 577). Autrement dit, la partie triple permet aux tiers d'avoir confiance dans la véracité des comptes de l'organisation.

Néanmoins, il nous semble que la réalité est plus complexe que le tableau dépeint par les enthousiastes de cette nouvelle technologie. Ainsi, certaines problématiques de facturation bien connues relèvent de stratégies d'organisation (comme les retards de paiements délibérés en vue de piloter le BFR). Il est également probable que les acteurs n'aient aucune envie de transparence accrue vis-à-vis de leurs

partenaires, prestataires et services fiscaux sur des données financières sensibles, pouvant potentiellement causer un sévère désavantage compétitif (Rückeshäuser 2017). Ce type de transparence pourrait par exemple mettre en lumière des pratiques d'optimisation fiscale sujettes à débats. Il y a donc une balance inconvénients/avantages liée à la *Blockchain* qui doit être examinée au cas par cas selon l'organisation et le secteur d'activité.

L'angle fiscal étant abordé, nous pouvons également poser la question du rôle de l'Etat dans l'adoption d'un système reposant sur la *Blockchain*. Celle-ci peut en effet être utilisée pour tenir une comptabilité en partie triple permettant une facilité des contrôles et de la détection de la fraude (De Oliveira Simoyama *et al.* 2017). Pour l'exemple de la France, la fraude à l'impôt (TVA, impôts sur le revenu, sur les sociétés, sur le patrimoine, impôts locaux, autres impôts) est estimée entre 80 et 100 milliards d'euros en 2017², ce qui justifierait de développer les réflexions sur ce sujet.

Au vu des présents développements, nous pouvons nous demander, si les avantages de cette technologie semblent l'emporter, quand doit-on se préparer à ce type de changements. Les pistes suggérées s'écartent progressivement de la science-fiction sous l'effet de l'apparition d'applications expérimentales.

2.2. Quand la *Blockchain* pourrait-elle s'appliquer à la comptabilité ?

Des expérimentations proposant le traitement de la facturation *via* un processus *Blockchain* sont aujourd'hui émergentes (Friscour 2017). Des sociétés³ proposent par exemple d'ores et déjà un principe de mise en service d'un réseau décentralisé de paiement, d'échange, et plus généralement de « management » de la facture basé sur la *Blockchain*. Le service proposerait l'automatisation des processus du cycle de la facture pour l'émetteur et le récepteur ; la sécurisation des factures et de leurs données ; le suivi en temps réel des factures ; la possibilité de

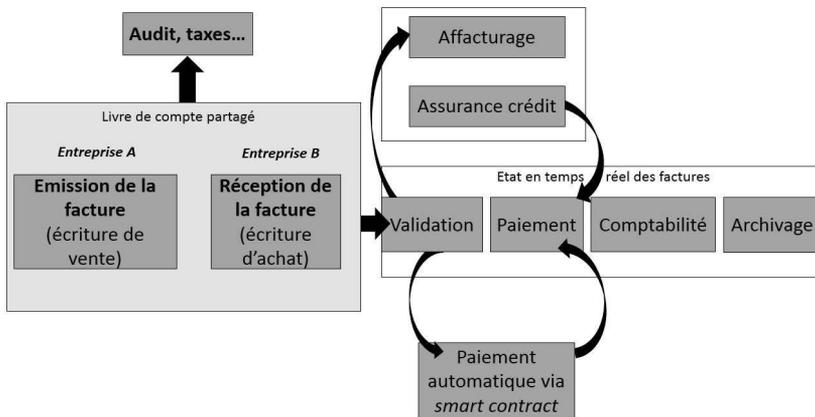
2. Source : rapport du syndicat national Solidaires-Finances publiques, Quand la baisse des oyers du contrôle fiscal entraîne une baisse de sa présence, septembre 2018.

3. Voir par exemple la société Postme : <https://www.postme.io/>

les partager instantanément avec un ensemble d'acteurs à déterminer (e.g. administration, cabinet d'audit, affactureur).

De nombreux avantages sont avancés quant à l'utilisation de la technologie comme support de facturation. Tout d'abord, des moyens de paiements sans frais peuvent être associés à la facture pour faciliter son traitement (e.g. paiement automatique *via* un système de *smart contract* – concept qui sera défini dans la section suivante). La *Blockchain* protège contre les risques de fraude et permet de sécuriser les paiements. L'outil permettrait donc de supprimer les retards de paiement pour le client comme pour le fournisseur. Enfin, Friscour (2017) précise que la *Blockchain*, permettrait grâce à des *smarts contracts* et à un réseau partagé d'automatiser l'affacturage et ainsi de réduire au minimum les moyens nécessaires à son recours (délais ; temps de traitement et d'échange de l'information) donc son coût. On passerait alors d'une situation d'échange à une situation de partage d'informations en temps réel (*Real-Time Accounting*).

Figure 3 : Apports de la *Blockchain* dans les opérations commerciales et le cycle de facturation (d'après le site de la société Postme, 2018)



L'outil permettrait ainsi une facilitation des paiements, des échanges d'informations, de l'insertion des partenaires d'affaires et des banques (Coyné et McMickle 2017) dans un nouveau degré de partenariat autour de l'utilisation d'une comptabilité connectée, usant de *smart-contracts*

afin de constituer ce qui est désigné comme un véritable écosystème comptable digitalisé.

Le concept de *smart accounting* (comptabilité intelligente) se réfère à celui de *smart contracts*. Ces derniers sont des programmes informatisés « intelligents » qui exploitent de façon avantageuse les possibilités de la technologie *Blockchain*. Ces programmes sont qualifiés d' « intelligents » car ils sont en mesure de fonctionner de manière autonome afin de vérifier les conditions de leur réalisation et de s'auto-déclencher le cas échéant. Le développement récent de cette technologie permet une décentralisation et une sécurisation de ces *smart contract* impossible jusqu'alors, rendant leur usage envisageable dans le secteur professionnel.

Au-delà de la réalisation de simples contrats, ces programmes informatiques peuvent être encodés afin de réaliser un ensemble d'opérations en fonction de conditions spécifiques. Ceux-ci peuvent ainsi être utilisés par exemple comme outil de contrôle automatisé, surveillant les opérations comptables à partir de procédures standardisées. Le programme vérifie alors que l'écriture comptable respecte les conditions et les standards qui ont été prédéfinis. Ils peuvent également être programmés afin d'enclencher des procédures comptables spécifiques lorsque certains critères sont atteints. Le *Smart Accounting* permet donc une automatisation des opérations comptables, des procédures de contrôles et une sécurisation des procédures.

Cette piste d'utilisation technologique prend toute son ampleur au sein de l'environnement actuel d'objets connectés pouvant entrer en résonance avec ces programmes informatiques. L'internet des choses est également un concept récent qui évoque la connectivité de nombreux objets physiques au sein d'un environnement virtuel à travers l'utilisation de marqueurs RFID⁴ (Radio Frequency Identification), de senseurs ou autres éléments permettant une connexion au sein d'un réseau (Atzori, Iera et Morabito 2010). Cette connectivité permet d'imaginer une synergie avec les *smart contracts* afin que des opérations liées à des éléments physiques (vente de marchandises, inventaires, production...) soient intégrées automatiquement au sein de la comptabilité et enclenchent l'exécution de procédures comptables également

4. Méthode pour mémoriser et récupérer des données à distance.

automatisées au sein de *smart contracts* (Dai et al. 2017). Ainsi le *Smart Accounting* peut se connecter directement à l'environnement physique de l'organisation.

Grâce à la connectivité des objets physiques évoqués précédemment et à l'automatisation de la comptabilité à travers le *smart accounting*, les auteurs évoquent des possibilités de bénéficier d'une comptabilité proche d'une actualisation en temps réel (Smith 2017). Cette comptabilité en temps réel (*Real Time Accounting*) permettrait une diffusion instantanée des informations comptables aux parties prenantes intéressées telles que les managers mais également les experts-comptables ou encore les actionnaires de l'organisation (Alarcon et Ng 2018). Ces dernières seraient alors en capacité de gérer la performance financière de l'entreprise en continue, d'en analyser les évolutions, d'obtenir des alertes correspondantes à l'atteinte de seuils et d'observer les conséquences d'opérations spécifiques.

Nous voyons ainsi se dessiner un système comptable connecté, intelligent, incluant en son sein l'ensemble des parties prenantes de l'organisation. Ce type de système a été désigné sous le concept d'écosystème comptable digitalisé par Dai et Vasarhelyi (2017). Celui-ci conjugue les effets de l'ensemble des éléments évoqués précédemment. En associant les différentes technologies de *blockchain*, de *smart contracts* et de connectivité des objets physiques, il est possible d'envisager une transformation de l'environnement comptable de l'entreprise. Les données comptables sont sécurisées, automatisées, actualisées, contrôlées. Un enregistrement direct au sein de la comptabilité des opérations « physiques » de l'entreprise est rendu possible à travers la connectivité des objets et l'exécution de *smart contracts*. Ceux-ci permettent également de contrôler la réalisation des procédures comptables selon les normes et standards en vigueur, établis par les organismes de contrôle. Enfin, les informations comptables peuvent être transmises instantanément aux parties prenantes autorisées à y avoir accès pour une exploitation ou une vérification en temps réel. Il s'agit alors de donner naissance à un livre partagé entre managers, investisseurs, partenaires d'affaires, banques, cabinets d'audit, services fiscaux, etc.

Quel avenir pour les professionnels de la comptabilité dans cette description futuriste de ce que pourrait devenir la comptabilité de demain ? Un véritable défi se pose dans la transformation des outils,

des compétences, voire des états d'esprit dans la profession (Boomer 2017). Les sociétés éditrices de logiciels comptables ont déjà commencé à investir la technologie (Sage, Xero, Intuit, Netsuite...). Quels impacts cette évolution doit-elle avoir sur les profils des professionnels de la comptabilité de demain ? Comment la formation de ceux-ci doit être adaptée afin de refléter cette évolution ? Quels nouveaux métiers peuvent apparaître en lien avec celle-ci ? Comment préparer les acteurs d'aujourd'hui à cette comptabilité de demain ? La *blockchain* pose de nombreux défis, et offre de grandes opportunités aux métiers de la comptabilité. Les grands cabinets (Deloitte, PWC...) se sont déjà emparés de la technologie et développent des solutions clients en ce sens (Perkinson et Miller 2016). Le potentiel de disruption doit amener les professionnels à prendre conscience de cette évolution et à s'en emparer de manière proactive.

3. L'évolution des métiers : de l'auditeur externe au comptable d'entreprise

Au-delà des modifications des techniques comptables et des systèmes d'information, nous allons maintenant examiner les conséquences inéluctables la *Blockchain* sur les métiers et sur les auditeurs externes (Dai et Vasarhelyi 2017) (section 3.1.) et sur les fonctions comptables et financières en entreprise (Iansiti et Lakhani 2017) (section 3.2) qui doivent nous amener à une réflexion sur les compétences des individus exerçant ces fonctions (section 3.3).

3.1. Quels impacts pour les auditeurs et pour les cabinets d'audit ?

La fonction d'auditeur est une fonction bien particulière au regard de son indépendance de l'organisation cliente, mais aussi du fait qu'elle soit soumise à de nombreuses normes et codes déontologiques, dans l'objectif de garantir à l'égard des parties prenantes une assurance raisonnable sur l'avis émis concernant l'information financière de l'entreprise (Bible *et al.* 2018). Des auteurs vont jusqu'à annoncer que les développements récents de la *Blockchain* laissent présager la disparition de la fonction d'audit (Tysiak 2017), notamment du fait de la

garantie d'inaltérabilité des données au sein de cette technologie. Cela est peu probable, au regard notamment de la diversité des tâches réalisées par les auditeurs, dont certaines non-automatisables *via* la *Blockchain* (comme le conseil).

Pour autant, cette fonction va connaître de profonds changements avec l'arrivée de la *Blockchain* par la modification de la réalisation de certaines tâches : l'allègement partiel de l'audit des états financiers et l'uniformisation des états financiers avec un accès en temps réel.

La *Blockchain* doit permettre, par la garantie d'inaltérabilité qu'elle propose, de garantir un élément fondamental de l'audit des états financiers : la vérification et certification de l'existence (de la réalité) d'une opération (par le biais de la partie triple développée précédemment). A ce titre, une partie du travail de vérification des opérations pourrait être supprimé. Considérer que la *Blockchain* pourrait permettre la disparition totale du commissaire aux comptes autour de la certification des comptes serait cependant une erreur de notre point de vue. En effet, un certain nombre d'éléments ne peuvent être garantis et évalués par la *Blockchain* : la légalité, le lien entre les parties, l'existence d'ententes parallèles « hors chaîne », la mauvaise classification de l'opération dans les états financiers (Coyne et McMickle 2017 ; Bible *et al.* 2018). À moyen / long terme, l'inscription de ces éléments dans la chaîne de bloc sera peut-être possible, incitant l'auditeur à accroître ses compétences sur la *Blockchain* de façon à bien comprendre cette nouvelle source d'informations (nous y reviendrons par la suite).

Aujourd'hui les états financiers sont fournis par les entreprises dans des formats (numérique, papier) et structures (organisation et forme des états) différents. La chaîne de blocs devrait permettre une homogénéité et un accès en temps réel sans attendre les longues éditions habituelles permettant un gain de temps dans la lecture et un travail en amont. Ce dernier point devrait notamment permettre d'étaler la charge de travail des certificateurs sur l'année, et donc conduire à des réorganisations dans le fonctionnement des cabinets d'audit. L'audit deviendrait ainsi un processus dont la continuité serait accrue.

Il découle aussi des caractéristiques de la chaîne de blocs un certain nombre de nouveaux rôles pour l'auditeur : auditeur et certificateur des *smart contracts*, créateur et vendeur de smart contrat « clé en

main », certificateur de la *Blockchain* d'une entreprise, administrateur des *Blockchain*.

Si la diffusion de la *Blockchain* se maintient et que les pratiques de *smart contract* se développent, il y a fort à parier que les entreprises (et l'Etat) souhaiteront une réglementation autour de ces *smart contracts*. Si cette certification peut être réalisée *a posteriori*, la plupart des entreprises adopteront sans doute une démarche de certification *a priori* : à savoir une construction et une validation du *smart contract* (avant son exécution) par l'auditeur. Cela implique *a minima* pour l'auditeur de comprendre le contenu des *smart contracts* et au mieux d'être capable de le rédiger. Or, un *smart contract* est un logiciel écrit en langage informatique. Ceci ne sera pas sans conséquences sur les compétences comme nous le développerons par la suite. Il découle directement de ce nouveau rôle un nouveau service pour les cabinets d'audit.

Les opérations comptables d'achat, de vente, de transfert de fonds étant relativement similaires d'une entreprise à l'autre, il est possible d'imaginer la naissance d'une pratique commerciale de vente de *smart contract* « clé en main » de la nature de ce que peuvent proposer aujourd'hui les cabinets d'audit et de comptabilité en ligne (achat de *package* de certifications et d'opérations). L'avantage concurrentiel des cabinets d'audit au regard des SSII étant que les premiers pourraient vendre des *smart contracts* « clé en main » certifiés.

Si les *smarts contracts* peuvent être certifiés, il en va de même de la *Blockchain* : « *les utilisateurs du système pourrait demander une assurance indépendante à l'égard de la stabilité et de la robustesse de son architecture* » (Bible et al. 2018). Nous pensons notamment ici à diverses parties prenantes : administrations de l'État, investisseurs, clients, fournisseurs souhaitant s'assurer de la non malversation des transactions et des comptes de l'entreprise. Il en résulte une question générale : l'auditeur de demain auditera-t-il des transactions ou des *Blockchains* ?

Les *Blockchain* peuvent avoir besoin d'être administrées, notamment lorsqu'il s'agit (comme pour la plupart des entreprises) de *Blockchains* privées. Les parties prenantes pouvant écrire ou lire sur la *Blockchain* doivent être gérées. Si aujourd'hui ce rôle est confié à des individus externes sans réel mandat, cette situation pourrait à terme poser des

difficultés (neutralité de l'individu, professionnalisme au regard des échanges ayant lieu sur la *Blockchain* administrée). Une telle mission pourrait donc revenir aux auditeurs en s'assurant cependant que l'auditeur administrateur ne soit pas l'auditeur certificateur (Bible *et al.* 2018).

3.2. Quels impacts pour les comptables, financiers et contrôleurs de gestion en entreprise ?

Si la littérature s'attarde assez peu sur les impacts de la *Blockchain* pour le comptable ou le contrôleur de gestion d'entreprise (préférant discuter des impacts pour les auditeurs), leurs fonctions dans l'entreprise font que leur travail sera amené, au moins partiellement, à évoluer (Kokina *et al.* 2017 ; Baron 2017 ; Dai and Vasarhelyi 2017) conduisant à des gains de temps significatifs. Nous retenons deux points de discussion pour le comptable et financier d'entreprise (la réduction des saisies au long cours pour le comptable et financier d'entreprise et la suppression du travail préparatoire annuel des audits) et deux points de discussion pour le contrôleur de gestion (le suivi facilité de l'origine et de l'historique des opérations et la suppression d'une partie du contrôle interne (certification des données en direct) et facilitation du *reporting*).

Si la *Blockchain* en tant que telle ne permet pas une réduction des saisies comptables, la mise en œuvre de *smart contracts* pourrait à terme le permettre, d'autant plus s'ils sont liés à des objets connectés. En effet, les opérations récurrentes avec les fournisseurs et clients pourraient être facilement gérées par cette technologie : après exécution physique de la prestation : déclenchement de la facture, du paiement puis de la facture acquittée. Une simple validation informatique du service logistique par exemple pourrait permettre l'exécution en cascade de ces *smart contracts*. L'automatisation de ces tâches pourrait de plus permettre d'éviter un très gros travail de correction récurrent dans les services comptables : erreurs sur les numéros de facture, virements saisis ne correspondant pas aux montants facturés, etc.

La nature de la *Blockchain* permettra, à terme, une évaluation en continu des documents financiers (Degos 2017). Cela devrait profondément bouleverser le travail du comptable et financier d'entreprise, à la fois dans ses tâches mais également dans son planning annuel.

En effet, la préparation de la certification annuelle est une tâche lourde basée sur un travail redondant de vérification des saisies de l'année conduisant, de par sa priorité, à un report durant les mois de novembre, décembre voire janvier d'un certain nombre d'opérations jugées non prioritaires. La validation des écritures de façon séquentielle tout au long de l'année permise par la *Blockchain* pourrait conduire à une suppression totale de ce travail préparatoire, permettant au service comptable de travailler à la projection de l'année n+1 plutôt qu'à la vérification de l'année n, dégageant du temps pour une comptabilité proactive plutôt que tournée vers le passé.

L'existence d'une *Blockchain* dans une organisation retranscrira *a minima* l'enregistrement de l'activité entre l'entreprise, ses clients et ses fournisseurs, ces derniers possédant également une *Blockchain* décrivant « en miroir » les mêmes relations. Il devient ainsi possible d'assurer un suivi rigoureux des achats (origine, parcours, etc.) permettant un contrôle inter-organisationnel pouvant être riche d'enseignement. Une telle base technique pourrait par exemple être utilisée dans le cadre de la mise en œuvre d'un calcul de coût au cycle de vie⁵ ou plus généralement de la traçabilité des marchandises et produits.

Au même titre que pour l'auditeur externe, le travail de contrôle interne pourrait être sensiblement allégé sur le point de vérification de l'existence d'une transaction ou d'une opération (les questions de la légalité ou de la classification ne pouvant être résorbées par la *Blockchain*). Le *reporting* pourrait se faire plus facilement et plus rapidement, répondant aux problèmes de délais de production de ces informations.

3.3. Quelles conséquences en termes de compétences pour les comptables, contrôleur de gestion et auditeurs ?

Qu'il s'agisse du comptable, du contrôleur de gestion ou de l'auditeur, les évolutions de rôle et de pratiques professionnelles ne se feront pas sans nouvelles compétences et sans réorganisation des services comptables et des cabinets d'audit.

5. De l'extraction des matières premières au recyclage du produit.

Les compétences liées à la *Blockchain* sont aujourd'hui facilement identifiables : la connaissance des langages informatiques et des systèmes de sécurité informatique (Deloitte 2016 ; Dai et Vasarhelyi 2017). Une question découle de ce constat : les comptables, contrôleurs de gestion et auditeurs doivent-ils être formés à ces techniques ou doit-on envisager de leur associer un expert en algorithmes et développement informatique ? Si la réponse est aujourd'hui délicate et dépend de l'importance que pourra prendre la *Blockchain* dans les pratiques des entreprises, il semble *a minima* inévitable que ces fonctions soient capables de lire et comprendre le code d'une *Blockchain*, ce qui suppose une modification des formations initiales et la création de nouvelles offres de formation continue. Ainsi, le métier même de l'audit pourrait glisser vers les systèmes d'information avec la naissance d'un champ de compétences en audit consacré à la vérification du code et de la structure de la *Blockchain*.

Ce premier point implique le second : une réorganisation des services comptables et des cabinets d'audit. En effet, cette réorganisation repose en premier lieu sur l'arrivée d'une nouvelle compétence indispensable à la réalisation de l'activité dans ces services. On peut ainsi tout à fait imaginer que les cabinets d'audit et les services comptables d'entreprise voient une bonne partie de leurs collaborateurs devenir « informaticien-comptable » ou « comptable-informaticien ». Aujourd'hui de telles fonctions à la limite de l'informatique et de la gestion existent déjà en partie. Par exemple les experts progiciels de gestion (ERP, SAP etc.) naviguent entre ces deux univers, mais à niveau supérieur (cadre, expert). Un développement de ce type de profil à double compétences de premier niveau pourrait être une solution. Si tel n'est pas le cas, le fonctionnement en binôme « développement informatique – comptabilité » devra être envisagé.

4. Conclusion

Les précédents développements suggèrent des pistes possibles d'évolution des pratiques et métiers de la comptabilité et de l'audit. S'agira-t-il d'une transformation des métiers ou de la création de métiers très différents mais s'y substituant néanmoins ? Il apparaît difficile de répondre à cette question, tant que l'évolution ne sera pas

concrétisée, en passant tout d'abord par des phases d'expérimentation, et un examen approfondi des avantages et inconvénients du déploiement de la technologie. De nouveaux articles consacrés aux pratiques balbutiantes ou, plus tardivement, aux applications concrètes de cette technologie dans le champ qui nous intéresse constituent une voie d'étude pouvant pallier les limites de la démarche prospective adoptée dans ce présent article. La technologie, déployée de manière extensive, risque de modifier très fortement l'organisation des cabinets comptables et d'audit. Se posera alors très certainement la question de la résistance au changement, phénomène observé dans les démarches de conduite d'un changement. Ce phénomène constituera probablement un frein à l'adoption des *Blockchains* et des études dans ce sens seront pertinentes.

Au-delà de ce questionnement, la création de nouveaux services de comptabilité et d'audit *via* la *Blockchain* nous semble très plausible. Cette dernière possibilité est à notre avis une perspective de développement prometteuse et stratégique pour les cabinets, méritant d'examiner concrètement son application sur le terrain. Soulignons cependant, qu'en dehors des défis techniques, l'incertitude réglementaire constitue aujourd'hui le principal obstacle à l'adoption de la *blockchain* car le cadre réglementaire est incertain (Brender *et al.* 2018 ; Deloitte 2018). La question de la satisfaction aux normes de protection de la vie privée du General Data Protection Regulation (RGPD) pose par exemple question (Brender *et al.* 2018).

Bibliographie

- Alarcon J. L., Ng C. (2018). « Blockchain and the future of accounting », *Pennsylvania CPA Journal*, vol. 88, n° 4, p. 3-7.
- Atzori L., Iera A., Morabito G. (2010). « The internet of things: A survey », *Computer networks*, vol. 54, n° 15, p. 2787-2805.
- Baron J. (2017). « Voices Blockchain, accounting and audit: What accountants need to know », *Accounting Today*. Mars 2017. <https://www.accounting-today.com/opinion/blockchain-accounting-and-audit-what-accountants-need-to-know>

- Bible W., Raphael J., Taylor P., Oris Valiente I. (2018). *Blockchain Technology and Its Potential Impact on the Audit and Assurance Profession*. <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/frc/assuranceadvisory-services/downloadabledocuments/blockchain-technology-and-its-potential-impact-on-the-audit-and-assurance-profession.pdf>
- Boomer G. L. (2017). « Blockchain, hype or reality? », *Accounting today*. July 2017. <https://www.accountingtoday.com/opinion/boomers-blueprint-blockchain-hype-or-reality>
- Brender N., Gauthier M., Morin J. H., Salihi A. (2018). « The Potential Impact of Blockchain Technoly on Audit Practice », *Economics and Management funding commission for research (RC SO) and the Swiss National Science Foundation (SNSF)*.
- Cedig (2018). *4e Baromètre de la Transformation Numérique des cabinets d'expertise comptable*. Parution Septembre 2018. <https://www.cegid.com/fr/barometre-numerique-experts-comptables/>
- Coyne J. G., McMickle P. L. (2017). « Can blockchains serve an accounting purpose? », *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, vol. 14, n° 2, p. 101-111.
- Dai J., Vasarhelyi M. A. (2017). « Toward blockchain-based accounting and assurance », *Journal of Information Systems*, vol. 31, n° 3, p. 5-21.
- Dai J., Wang Y., Vasarhelyi M.A. (2017). « Blockchain: An Emerging Solution for Fraud Prevention », *The CPA Journal*. June, p. 21-35.
- Degos J. G. (2017). « Les blocs chaînés et la future fiabilité des missions d'expertise comptable », *Dossier Blockchain*, n° 224-225, p. 13.
- Delahaye J-P. (2015). « Les Blockchains, clé d'un nouveau monde », *Pour la Sciences*, vol. 39, n° 449, p. 40.
- Deloitte (2016). *Blockchain: Enigma, Paradox, Opportunity*. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/financial-services/deloitte-nl-fsi-blockchain-enigma-paradox-opportunity-report.pdf>
- Deloitte (2018). *Breaking blockchain open. Deloitte's 2018 global blockchain survey available at*: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/financial-services/us-fsi-2018-global-blockchain-survey-report.pdf>
- Desplebin O., Lux G., Petit N. (2018). « L'évolution de la comptabilité, du contrôle, de l'audit et de leurs métiers au prisme de la Blockchain: une réflexion prospective », *Management Avenir*, n° 5, p. 137-157.
- Friscour L. (2017). « Crise ou renaissance de la facture ? », *Revue du financier spécial blockchain*, vol. 39, n° 224-225, p. 24-38.
- Iansiti M., Lakhani K. R. (2017). « The truth about blockchain », *Harvard Business Review*, vol. 95, n° 1, p. 118-127.

- Kiviat T. I. (2015). « Beyond bitcoin: Issues in regulating blockchain transactions », *Duke LJ*, n° 65, p. 569.
- Kokina J., Mancha R., Pachamanova D. (2017). « Blockchain: Emergent industry adoption and implications for accounting », *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, vol. 14, n° 2, p. 91-100.
- Leloup L. (2017). *Blockchain, la révolution de la confiance*. Eyrolles, Paris.
- Perkinson J., Miller R. (2016). « Unimpeachable blockchains: could blockchain revolutionise the accounting profession », *Acuity*. Mars.
- Rückeshäuser N. (2017). « Do We Really Want Blockchain-Based Accounting? Decentralized Consensus as Enabler of Management Override of Internal Controls », in Leimeister, J.M.; Brenner, W. (Hrsg.): *Proceedings der 13. Internationalen Tagung Wirtschaftsinformatik (WI 2017)*, St. Gallen, S. p. 16-30.
- Simoyama F. D. O., Grigg I., Bueno R. L. P., Oliveira L. C. D. (2017). « Triple entry ledgers with blockchain for auditing », *International Journal of Auditing Technology*, vol. 3, n° 3, p. 163-183.
- Smith S.S. (2017). « Blockchain : what you need to know », *Accounting today*. November.
- Tysiac K. (2017). « Blockchain: An opportunity for accountants? Or a threat », *Journal of Accountancy*. <https://www.journalofaccountancy.com/news/2017/nov/blockchain-opportunity-for-accountants-201717900.html>
- White M. J. (2016). *Keynote Address at the SEC-Rock Center on Corporate Governance Silicon Valley Initiative*. Available at: <https://www.sec.gov/news/speech/chair-white-silicon-valley-ivinitiative-3-31-16.html>

TENTATIVE D'UNE « COMPTABILITÉ ÉLARGIE » À LA RESPONSABILITÉ SOCIÉTALE DE L'ENTREPRISE OU COMMENT CONCILIER BUSINESS ET INTÉRÊT GÉNÉRAL ?

[François Petit](#), [Daniel Belet](#), [Jacques de Saint Front](#)

ISEOR | « [Recherches en Sciences de Gestion](#) »

2013/1 N° 94 | pages 29 à 51

ISSN 2259-6372

Article disponible en ligne à l'adresse :

<https://www.cairn.info/revue-recherches-en-sciences-de-gestion-2013-1-page-29.htm>

Distribution électronique Cairn.info pour ISEOR.

© ISEOR. Tous droits réservés pour tous pays.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

Tentative d'une « comptabilité élargie » à la responsabilité sociétale de l'entreprise ou comment concilier business et intérêt général ?

François Petit
Enseignant chercheur
Directeur de la Filière Environnement et Développement Durable
Groupe Sup de Co La Rochelle

Daniel Belet
Enseignant chercheur en management
Groupe Sup de Co La Rochelle

Jacques De Saint Front
Expert-comptable
SAS Figuris, Toulouse

Partant des insuffisances de l'approche comptable traditionnelle pour appréhender toutes les dimensions de la responsabilité sociétale de l'entreprise, nous proposons une tentative d'ébauche d'un système d'information comptable « élargi », plus complet et plus cohérent qui s'appuierait sur un triple bilan social/sociétal, environnemental et économique. Un exemple d'un cas qui s'inspirerait de cette nouvelle approche comptable est présenté ainsi que l'intérêt de telles recherches pour les futures stratégies sociétales des organisations.

Mots-clés : *RSE, comptabilité d'entreprise, système d'information comptable, stratégie sociétale.*

Starting from the weaknesses of the traditional accounting approaches to correctly deal with all the dimensions of CSR, we advocate the outline of an “expanded” accounting information system that would be more comprehensive and consistent. It would proceed from a triple balanced sheet: social, environmental and economic. Then an example that will implement this new accounting approach is presented as well as the interest of such researches for the future organizational CSR strategies.

Key-words: *CSR, corporate accounting, accounting information system, social strategy.*

Debido a las debilidades del enfoque de la contabilidad tradicional para integrar todas las dimensiones de la responsabilidad social de la empresa (RSE), proponemos un proyecto de sistema de la información contable “expandido”, más completo y coherente, sostenido por un triple balance; social, ambiental y económico. Para ello, un ejemplo cifrado de un caso inspirado en este nuevo enfoque contable esta presentado, mencionando el interés de estas búsquedas para mejorar las futuras estrategias RSE.

Palabras claves: *RSE, contabilidad de empresa, sistema de información contable, estrategia societale.*

Introduction

La séparation actuelle entre les données dites « extra financières » telles que - intensité énergétique, émission de carbone, diversité, éco-conception des produits, prise en compte de l'intérêt des parties prenantes - et le cadre règlementé comptable qui a essentiellement pour but de mesurer la bonne utilisation du capital des actionnaires est un immense défi à la raison.

Pour concilier la performance « business » avec la préservation des intérêts généraux de la société, l'économie de marché doit trouver rapidement des solutions pour compter « autrement » la performance de l'entreprise.

Cet article a pour but de montrer qu'il est possible d'envisager une autre comptabilité. L'avenir semble être dans un rapport qui

fournirait des informations comptables avec un BILAN dans les trois domaines : bilan social/sociétal, bilan environnemental, bilan économique. Chacun de ces bilans obéirait aux règles de la comptabilité générale : partie double, plan comptable général, valorisation monétaire. Pour le bilan économique, les règles IFRS ou règles de la comptabilité nationale s'appliqueraient.

Ces bilans sociaux/sociétaux et environnementaux devraient obéir à des règles qui permettraient d'en faire un usage financier pertinent. Dans une première étape, la méthodologie proposée va consister à prendre un exemple (cas d'entreprise) et tenter de mesurer son action et son utilité sociétale avec des indicateurs adaptés et valorisés par des chiffres monétaires sur la base d'une estimation réalisée avec l'aide des parties prenantes. Dans une seconde étape, nous nous attacherons à développer les prémises d'un modèle d'« extension du cadre conceptuel » de la comptabilité.

L'extension de la comptabilité à ces deux nouveaux domaines (environnemental et social/sociétal) doit reposer sur un projet qui définisse en premier lieu les fonctions attendues de cette « comptabilité différente » : prendre en compte l'homme et la nature. Une telle norme d'élargissement comptable améliorée (avec la prise en compte des aspects environnementaux et sociétaux) permettrait de distinguer les entreprises (et les organisations) à la fois performantes et durables des autres. Elle permettrait également aux investisseurs, aux consommateurs, aux salariés... d'exercer leur préférence sur des données normées et uniques, et par là elle irait dans le sens d'une conciliation du « business » et de l'intérêt général (Eccles et d'Humières, 2010).

Cet article s'inspire des réflexions et des travaux en cours d'un groupe de travail du Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables sur le thème du développement durable, piloté par Messieurs de Saint Front et Veillard.

Dans cet article, après avoir fait le constat de la situation actuelle caractérisée par une insuffisance notoire de l'approche comptable traditionnelle pour évaluer la responsabilité sociétale de l'entreprise, nous esquisserons les principes d'une « comptabilité élargie » avant de présenter un exemple de chiffrage d'un cas particulier et de discuter des perspectives et des orientations futures de recherche pour répondre à ce défi.

1. – Le constat de la situation actuelle : insuffisances de l’approche comptable traditionnelle pour la responsabilité sociétale de l’entreprise

1.1. Rappel des limites de la comptabilité pour la responsabilité sociétale de l’entreprise

De nombreuses enquêtes récentes (Price Waterhouse, Medef...) font apparaître clairement une prise de conscience des entreprises sur le thème du développement durable (DD) et de la responsabilité sociétale (RS). Elles révèlent en même temps les difficultés de collecte et surtout de consolidation des données non financières. Les informations comptables et financières ne traduisent pas les actions que des entreprises ont pu prendre dans le domaine du DD !

La Loi NRE (Nouvelles Régulations Economiques) par exemple constitue un exemple de « norme » qui s’efforce de créer de la convergence entre les informations comptables, financières, sociales, environnementales et économiques. Ce type de norme ne résout pas pour autant le problème de la « désarticulation » entre comptabilité générale (informations normées et auditées) et une comptabilité de gestion de la RS qui peut être très précieuse pour le pilotage stratégique de l’entreprise. Cette « désarticulation » contribue à l’opacité du périmètre et des pratiques de gouvernance de l’entreprise.

La gouvernance, selon les principes de la RS, doit peser sur les décisions, et le niveau de performance globale de l’organisation dépendra des interactions entre les principales parties prenantes et pas seulement de la stratégie financière au service prioritaire de la seule partie prenante que représentent les actionnaires.

De plus, les systèmes d’informations comptables usuels ne permettent pas d’appréhender la création de potentiels et se bornent à enregistrer des données normées relevant du passé.

1.2. La « comptabilité verte », son intérêt et ses carences

Les principes fondateurs de la comptabilité générale n’intègrent pas les aspects de RS de l’organisation. Néanmoins une comptabilité sur le pilier « Environnemental » est apparue progressivement. Christophe définit la « comptabilité verte » (ou « comptabilité environnementale ») comme un « *système d’information efficient, sur le degré de raréfaction des éléments naturels engendré par l’activité de l’entreprise, utilisable pour réduire cette raréfaction et pour informer les tiers* » (Antheaume et Christophe, 2005).

La « comptabilité verte » peut apparaître comme outil embryonnaire pour intégrer des efforts de RS dans les comptes de l'entreprise... mais « *quand une entreprise cause des dommages à l'environnement, cela se répercute automatiquement sur l'être humain, alors l'entreprise doit être tenue pour moralement responsable de ce tort. Cet argument s'appuie sur un principe éthique largement accepté : ne pas causer des préjudices aux générations futures* » (Ayotte, 1995).

Le Conseil National de la Comptabilité a proposé dès 1996 d'isoler, dans des numéros de comptes spéciaux, les « investissements liés à l'environnement » (ex : dépollution) ou encore d'identifier quelle part d'impôts et taxes est imputable à l'environnement (taxes sur les déchets).

Au niveau international, les normes IFRS prennent en compte l'évaluation des « immatériels » et notamment de l'environnement avec l'IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels ». Cette dernière permet à une organisation de comptabiliser des « provisions environnementales » (par exemple en prenant en compte la remise d'un état d'un site). Ainsi, dans ce nouveau contexte, les entreprises peuvent « rendre des comptes » sur leurs réalisations en termes de réduction des impacts environnementaux.

En général, pour calculer ses coûts, l'entreprise ne prend en compte que la valeur marchande. Or, lors de ses activités, de production en particulier, l'entreprise utilise des ressources humaines et naturelles non prises en compte dans une comptabilité traditionnelle, en raison de leur gratuité. Le concept de « valeur ajoutée négative » se propose de prendre en compte le coût de la consommation du patrimoine naturel. Les coûts environnementaux de l'entreprise peuvent donc se définir ainsi : les coûts que l'entreprise doit prendre en compte pour faire face aux effets environnementaux de ses activités.

Ils comprennent les « externalités » générées par l'entreprise. Une dépense environnementale sera alors une dépense effectuée en vue de prévenir, de réduire ou de réparer les dommages que l'entreprise occasionne. En pratique, de grandes difficultés demeurent pour les estimer, comme celle par exemple de l'évaluation du « prix » du patrimoine naturel ? (Baret P., Drevet B., 2010).

La comptabilité « classique » dispose déjà de plusieurs possibilités de prise en compte de ces coûts : les coûts d'évitement, les coûts d'entretien, les coûts complets environnementaux. Les coûts d'évitement s'utilisent dans une logique de prévention. Il existe des mécanismes de provisions pour risques et charges : en assimilant la provision à une consommation du patrimoine naturel, la comptabilité

permet de mettre en relief le coût que devra supporter l'entreprise pour restaurer l'environnement qu'elle aurait dégradé. La provision (à intégrer au passif du bilan) correspond donc à une consommation du patrimoine naturel, plus concrètement au coût de restauration du patrimoine naturel dégradé. Ce mécanisme de provisions pour risques et charges permet ainsi d'intégrer la consommation du patrimoine naturel dans le résultat comptable.

Avec les normes IFRS la situation a évolué : les coûts environnementaux doivent être immobilisés s'ils sont sensés produire des « avantages économiques futurs ». A l'actif du bilan de l'exercice (en plus des postes traditionnellement utilisés), on inscrira un poste « nature » correspondant au passif à une « obligation » relative aux coûts environnementaux qui incombent à l'entreprise.

Les coûts d'entretien s'utilisent dans une logique de réparation. Ils répertorient les dépenses engagées par l'entreprise pour préserver le patrimoine :

- les comptes verts (comptes dédiés à l'environnement) ;
- les comptes spéciaux (frais de certification, impôts et taxes liés à l'environnement, etc.).

Si l'évolution de la comptabilité générale traduit la volonté de plus en plus manifeste d'intégrer, au moins quelques aspects environnementaux, l'amélioration de la comptabilité de gestion est encore plus significative. La proposition de l'Ordre des experts comptables du Québec peut être citée en la matière. Cinq thèmes sont proposés : coût d'évaluation, coût de prévention, coût de contrôle, coût de correction, coût d'image. Cette évolution converge vers une démarche de « coûts complets environnementaux » qui représentent l'ensemble des coûts dus tout au long du cycle de vie (d'un produit, d'un projet).

L'intégration des externalités positives et négatives, au plan environnemental, mais également sociétal est une difficulté majeure pour la comptabilité traditionnelle centrée sur l'intérêt des actionnaires et les contraintes fiscales.

A notre avis, le problème réside d'abord dans le fait de la non-prise en compte (c'est-à-dire une valeur égale à zéro) totale de facteurs fondamentaux du DD dans la comptabilité usuelle. Il faut donc imaginer un « commencement », même très approximatif, pour espérer voir se développer progressivement une comptabilité cohérente avec le DD. L'élargissement de la comptabilité du futur doit aller bien au-delà de la « valeur d'usage » et se situer dans une perspective qui devra prendre en compte les gains d'une stratégie DD sur le long terme.

Le propos de cet article est de montrer qu'il est possible de trouver des mécanismes comptables qui permettent d'enregistrer des conséquences d'actions (décisions) stratégiques en matière de DD d'une organisation.

2. – Esquisse d'une « comptabilité élargie » pour la responsabilité sociétale : principes et méthodes

2.1. Les fondements d'une « comptabilité élargie » de la responsabilité sociétale

La « comptabilité élargie » préconisée pour demain concerne aussi bien les entreprises, que tout autre type d'organisation, et en particulier les collectivités. Les collectivités publiques ont par essence l'intérêt général comme finalité. Les autres organisations n'auront la possibilité à l'avenir de poursuivre leurs activités que dans la mesure où celles-ci seront compatibles avec un développement souhaitable, durable et acceptable par la société. Il s'agit donc de proposer une prise en compte comptable d'éléments jusqu'à présent ignorés par le système comptable actuel limité aux éléments de nature essentiellement économiques. Prenons deux exemples.

Le potentiel humain

Le potentiel humain prendra en compte l'ensemble des compétences et des capacités potentielles de travail individuel et collectif. Il fera l'objet de la création d'un indicateur dans le Bilan (Compte capital). Ce « potentiel » humain que l'entreprise accepte de payer dans la durée pour utiliser ses compétences et ses capacités sera valorisé en fonction des salaires et des charges déjà versées et à verser jusqu'au terme du contrat de travail.

Ressources naturelles

Il s'agit de passer d'une logique de prélèvement à une logique de gestion, de maîtrise et de régénération car les ressources naturelles ne sont pas illimitées. La valorisation de ces ressources sera basée sur le coût de remplacement et NON PAS sur le prix du marché. La valeur sera donc déterminée à partir de l'évaluation (une estimation) des coûts complets de remplacement de la ressource (matières, travail, investissement financier).

Le principe est d'introduire une comptabilisation Actif et Passif (donc au Bilan) de la ressource naturelle dont bénéficie l'entreprise. On voit donc se dessiner un principe de « résultat » (au sens comptable) qui est lié à la nature ou à l'entreprise qui, s'il est « en perte », est négative pour la planète.

En conclusion, ces quelques principes essentiels doivent permettre d'amorcer une réflexion comptable pour passer d'une économie dont la seule finalité est le profit financier à une économie soucieuse d'une meilleure gestion des ressources humaines et des ressources naturelles, celles-ci devant apparaître à l'avenir comme des priorités dans le cadre des processus de décision.

2.2. Eléments méthodologiques pour une « comptabilité élargie » de la responsabilité sociétale

2.2.1 Les principes et les limites de la méthode

La méthodologie proposée ci-après est issue des travaux réalisés par le Club « Développement Durable » du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables, dont un des auteurs est membre.

Le modèle recherché doit être totalement compatible avec les normes IFRS et permettre aux entreprises qui souhaitent l'utiliser :

- de rendre compte quantitativement de la stratégie et des actions DD dans un format comptable classique, lisible par les marchés financiers notamment ;
- de consolider, si besoin est, les résultats de ces actions spécifiques avec le résultat financier proprement dit ;
- de procéder par l'apprentissage expérimental de la mise en œuvre de la méthode qui s'inscrit dans la continuité des rapports environnementaux, sociaux et DD actuels ;
- de piloter et de réussir leur stratégie « responsable et soutenable » grâce à un processus de consultation approfondie de leurs parties prenantes.

Ce modèle comptable « élargi » repose sur une construction « *bottom-up* » qui devrait permettre une normalisation de la méthodologie à moyen terme.

La philosophie du développement durable relève du vivant. Sa complexité fait qu'il ne saurait donner lieu à une modélisation unique. Donc les indicateurs retenus par les entreprises seront différents selon les secteurs économiques, voire les régions.

2.2.2 Le modèle méthodologique

L'élargissement de la comptabilité prend en compte trois nouveaux domaines de comptabilité : l'environnement, le social/sociétal, l'économie ; les deux premiers étant les seuls véritablement novateurs. Ces nouveaux domaines de comptabilité répondent à la description des événements qui ont affecté pendant le déroulement de l'exercice, le passif et l'actif du bilan d'ouverture. Les charges et les produits enregistrés pendant ce laps de temps permettent de rendre compte de l'écart entre le bilan de clôture et le bilan d'ouverture.

Chaque événement fait l'objet d'une double écriture : le débit du compte X par le crédit du compte Y. Ce mécanisme de partie double s'appuie sur la formule suivante :

comptes d'actif + comptes de charges = comptes de passif + comptes de produit.

Les comptes d'actif et les comptes de charge augmentent au débit, les comptes de passif et de produit augmentent au crédit.

Tous les événements (les actions) durables et « soutenables » doivent ressortir dans l'un des trois domaines choisis : sociétal/social, environnement, économique. Des écritures comptables qui concernent une action peuvent avoir été enregistrées en comptabilité générale. Il importe alors de les passer de nouveau en comptabilité par domaine pour réaliser une description complète du domaine concerné.

Cette démarche de « comptabilité élargie » aux domaines - environnement, sociétal/social, gouvernance - consiste donc à appliquer les techniques de la comptabilité en partie double à des thèmes qui ont été écartés de la lecture financière actuelle. Il s'agit donc de s'attacher à des sujets de RS qui seront importants pour la direction et pour la stratégie de l'entreprise et qui ne sont pas, ou pas suffisamment, pris en compte par la comptabilité générale traditionnelle.

3. – Exemple de chiffrage d'un cas : « La Fromagère du Cantal »

Le but de l'exemple choisi est de mettre en place une comptabilité relevant du domaine de la gouvernance, c'est-à-dire plus précisément une comptabilité qui soit à la jonction de la comptabilité micro-économique de l'entreprise et du contexte macroéconomique. En partant d'un point de vue micro-économique on va donc proposer

une application du modèle méthodologique précédent pour montrer ce qu'une « bonne gouvernance » procure comme avantages en changeant de niveau (macro-économique au lieu de micro-économique). Cet exemple concerne la valorisation de l'appellation « Fromagère du Cantal » tant sur le plan de la nature, du social que de l'économie.

Un postulat de départ est que les délocalisations (agricoles dans ce cas), à l'instar des délocalisations industrielles, sont source de « pertes », voire de catastrophes pour une région. L'objectif de cet exemple est donc de mesurer ce que l'appellation Fromagère apporte au Cantal tant sur le plan de l'environnement que sur le plan social et économique. Chacun de ces plans ou « piliers » est analysé séparément, selon trois bilans distincts : bilan du pilier nature (environnement), bilan du pilier social et bilan du pilier économique. Un bilan de la gouvernance (articulation micro-macroéconomie) serait la consolidation de ces trois bilans.

Pour chaque bilan nous constatons :

- un actif immobilisé matériel ou immatériel ;
- des capitaux propres qui représentent l'importance relative de l'appellation Fromagère dans le Cantal ;
- un résultat que l'on retrouve en compte de résultat, somme algébrique des produits et des charges du domaine considéré.

Le but est d'exposer un mécanisme utilisable pour mettre en place cette comptabilité avec le type d'indicateurs retenus. Sont décrits des indicateurs jusqu'ici hors du champ de la comptabilité classique qu'il s'agit d'intégrer dans le champ de cette « comptabilité élargie ». Cet exemple d'application s'attache en particulier à apprécier et à estimer les effets positifs de l'activité fromagère.

Cet exemple n'est évidemment pas un exercice parfait. Néanmoins cette approche a eu le soutien d'une fromagerie implantée dans le Cantal et de l'organisation des Fromageries Occitanes qui permettent de garantir un bon niveau de fiabilité des chiffres économiques et sociaux. Tous les autres chiffres retenus restent certes discutables et critiquables ; mais c'est leur première raison d'être, car ils permettent d'amorcer une réflexion de fonds pour progresser dans la direction d'une telle comptabilité élargie plus cohérente avec la RS de l'entreprise.

3.1. Domaine de la comptabilité environnementale (la nature)

L'approche du domaine comptabilité Environnementale (nature) s'intéresse (dans notre cas) aux thématiques suivantes : terrains (de la nature), biodiversité, CO₂, habitants et touristes de la région, eaux, assainissement.

Les principes appliqués à la consommation des ressources naturelles (RN) reposent sur la démarche suivante : le fonds apporté par la nature constate la transformation des RN dont l'air pur, sans GES, en biens et services, ceci grâce à la nature, depuis la création de l'entreprise. La représentation de ce principe par les quotas carbone relève bien de cette idée : le quota carbone est un 'droit à exister' pour l'entreprise. Sans ce droit à exister (c'est-à-dire transformer des ressources naturelles en biens et services), l'entreprise n'existe plus. Si elle était généralisée à toute la planète, l'interdiction de polluer signifierait la fin de toute production et services.

La différence « des droits à polluer » avec notre approche est que l'on ne peut pas « compenser » financièrement ce « Fonds » apporté par la nature, mais on doit le compenser avec de la restitution (remplacement) d'air pur, d'eau propre, de biodiversité... La contrepartie de ce « fonds » est donc une dette que contracte l'entreprise vis-à-vis de la nature. Cette dette doit être constatée depuis la création de l'entreprise. L'entreprise ne peut pas faire fi de son activité passée et ne s'engager que pour le futur. Cette dette vis-à-vis de la nature est d'autant plus évidente que depuis le début de l'ère industrielle, il y a utilisation massive des ressources naturelles. Hors elles ne sont pas infinies. Les créanciers ne sont pas, à proprement parler, la nature, mais nos descendants... ainsi que ceux qui souffrent aujourd'hui des conséquences « naturelles » de notre trop grande consommation de biens et services.

La nature, nos descendants ne réclament pas toutefois de reconstituer les ressources naturelles de la planète. Une logique « comptable » est donc bien de constater une transformation de cette dette en capitaux propres par « apport de la nature » dans un compte de fonds propres. La comptabilisation de cette dette doit être valorisée au prix de remplacement des ressources utilisées ; c'est-à-dire à une valeur (à un prix) qui permette de restituer à terme l'énergie ou la pureté de l'air utilisée, ainsi que toutes les autres Ressources Naturelles utilisées.

Comme tout apport (en nature), celui qui apporte le capital devient « actionnaire » de l'entreprise, et dans notre démarche, depuis l'origine. On met ainsi en évidence la ressource vitale pour l'entreprise qu'est la nature, son poids dans le fondement et

l'existence de l'entreprise. Si l'on continue dans cette logique définie par la dette avant sa transformation en capital, on peut interpréter cette écriture comptable comme le fait que les propriétaires de l'entreprise sont aussi nos descendants et les personnes qui souffrent le plus de la consommation de nos biens et services!

Pour synthétiser les passages d'écriture comptable sur ce domaine environnement :

Lors du bilan d'ouverture, pour la partie de la nature déjà consommée :

20-Actif : Fonds de commerce issu de la nature correspondant (à la capitalisation) de la consommation de ressources naturelles (air, eau...) transformée en biens ou services.

16- Passif : Dette vis-à-vis de la nature

Force est de constater que la nature ne réclame pas sa dette directement. La nature rentre, de ce fait, au capital de l'entreprise ; d'où la deuxième écriture d'apport en capital (apport de la Nature)

16- Dette vis-à-vis de la Nature

101 - Fonds propres naturels appartenant à la Nature

La valorisation, au bilan d'ouverture, doit être estimée (ordre de grandeur), depuis l'origine de l'entreprise. Pour chaque exercice (et donc le premier) le résultat de la consommation des RN fera l'objet des écritures suivantes :

20 - Actif : Fonds de commerce issu de la nature

70 - Production permise par la nature (c'est-à-dire production selon la consommation de l'exercice des RN)
d'où finalement, un résultat de l'exercice :

88- Résultat issu de la nature

120 - Résultat issu de la nature

Puis l'affectation :

120 Résultat issu de la nature

101 Fonds propres issu de la Nature

Pour mieux comprendre la démarche dans le cas des Fromageries du Cantal, nous proposons le détail du chiffrage auquel les travaux ont abouti pour cet exemple. Encore une fois, il s'agit d'une tentative d'ébauche, avec des partis pris critiquables - et non pas de l'aboutissement - d'un nouveau « référentiel comptable élargi ».

Domaine (nature) environnement chiffrage

Bilan actif :

Période du 01/01/N au 31/12/N

Actif Immobilisé

Terrains 40 289

2111100000 Terrains de la Nature 40 000

2111110000 Biodiversité 1

2111200000 Eaux de la nature 288

Bilan passif :

Capitaux propres

- C
Capital social ou individuel (dont versé) : 40 289

1010100000 Fonds propres appartenant à la nature 40 000

1010110000 Fonds propres: Eaux 288

1010120000 Biodiversité 1

- R
Résultat de l'exercice 97

Total passif 40 386

Compte de résultat

Période du 01/01/N au 31/12/N

- P
Réduction venue de biens 97

7011000000 Préservation écologique 97

Résultat d'exploitation 97

Résultat net 97

(Bénéfice)

Domaine environnement : explications des écritures et des choix de valorisation:211110 : Terrains de la Nature (Nature des prairies du Cantal) :

Cet actif est la contrepartie du poste du passif :

101010 : Fonds propres appartenant à la nature (Capital issu de la nature)

Dans le cas du Cantal, on peut considérer que la « valeur de la nature » tient en grande partie au labeur de l'homme depuis qu'il travaille les prairies permettant l'élevage.

La valorisation a donc été effectuée selon le coût humain et tente de répondre à la question : combien de temps et d'hommes a-t-il fallu pour créer ces prairies dans l'état où elles se trouvent à ce jour ?

Le temps a été estimé à 200 ans, le nombre d'agriculteurs/éleveurs à 10 000 personnes.

Pour le coût unitaire : SMIC chargé annuel

Valorisation (V) du poste : 200 (ans) X 10 000 (agriculteurs éleveurs) X SMIC chargé

$$V = 200 \times 10\,000 \times 20\,000 = 40\,000 \text{ M€}$$

Le choix de la valorisation correspond à une approche par les coûts humains qui n'est pas cohérente avec le principe de séparation entre les différents domaines : nature, social, économique. Une approche par les bénéfices au niveau de la nature serait préférable, mais il n'y a pas de valorisation satisfaisante et communément admise.

211130 : Biodiversité :

Ce poste est la contrepartie du poste du passif :

101012 : Biodiversité

Cette biodiversité est normalement comprise dans le poste précédent (nature). Nous l'avons toutefois conservée pour en garder trace spécifique, symbolique de l'apport de la biodiversité, indépendamment de la main de l'homme :

Valorisation = 1M€ (symbolique)

A noter que ce poste peut évidemment faire l'objet d'une valeur monétaire très différente et probablement plus significative, notamment si l'on s'en tient aux travaux récents de J. Houdet (2010) et des évaluations fournies dans le rapport Chevassus-au-Louis (2009) à ce sujet.

410001 : Diminution du CO2 :

Contrepartie du poste 700001 : préservation écologique (stockage de carbone)

Le but est de mesurer le bénéfice apporté annuellement par les prairies permanentes en termes de captage de CO₂.

Valorisation = « Bilan carbone des prairies du Cantal » X prix tonne /carbone

Prix tonne carbone = 9,20 € (26/02/09)

Une alternative serait de choisir « le prix efficace » de la tonne carbone, soit au moins 25 € de la tonne : mais faut il mesurer en prix

de marché dit « prix réel » ou bien en prix d'efficacité qui fait l'objet de nombreux débats et prête à discussion. Aucun de ces deux choix n'est parfait.

A notre avis, il serait même plus logique de faire une mesure en positif, en donnant par exemple une valeur à l'oxygène plutôt qu'être anxiogène en valorisant le CO₂.

Pour réaliser le bilan carbone des prairies, on considère que la capacité de captage de CO₂ correspond à 70 tonnes par hectare de prairies permanentes et par an.

L'estimation du nombre d'hectares de prairies dans le Cantal est calculée sur la base de 3 000 exploitations laitières et d'une superficie de 50 hectares par exploitation (moyenne d'hectares pour un agriculteur), soit un total de 150 000 hectares.

Bilan carbone prairies = 70 tonnes/an X 150 000 ha = 10 500 000 tonnes de carbone stockées ; donc au final ce sont 10,5 millions de tonnes de CO₂ captées par an.

Valorisation du captage CO₂ = 10 500 000 X 9,20 = 96,6 M€

Il est important de remarquer que c'est par convention comptable que tous les domaines comptables étudiés le sont sur une période d'un an.

Les choix concernant ce poste sont-ils adaptés, et fournissent ils une estimation « acceptable », avec par exemple de l'air qui se renouvelle en permanence ? Cette captation est-elle définitive ou en partie temporaire ?

Valoriser et surtout chercher à « normer » la nature est non seulement difficile mais risqué : cela revient à maîtriser, à contenir la nature, alors que c'est elle qui nous contient !

Epuraton des eaux :

211120 : Eaux de la nature

Contrepartie, poste 101011 : Fonds propres : Eaux

Les prairies filtrent l'eau et améliorent sa qualité ; le but est d'estimer ce que représente en valeur ce filtrage par les prairies. Nous posons l'hypothèse que ce pré-filtrage diminue (ou devrait diminuer) de 10 % le travail de l'homme pour rendre l'eau potable ; soit 10% du chiffre d'affaires de la dépollution de l'eau du Cantal.

Le calcul est effectué de la manière suivante :

Valeur = 10 % X 0,24 %X du chiffre d'affaires d'épuration des eaux de la France.

Soit : 10 % X 0,24 % X 288 M€, avec les hypothèses suivantes :

- la population du Cantal représente 0,24% de la population Française ;
- CA de dépollution des eaux de 2004 = 288 M€.

Ce calcul est éminemment critiquable, mais il a pour but de sensibiliser sur le sujet et d'inciter à trouver un meilleur indicateur sur ce poste.

3.2. Domaine de la comptabilité sociale/sociétale

Bilan actif :

Période du 01/01/N au 31/12/N

<i>Fonds commercial</i>	21 327
<i>207100 Ensemble des compétences agriculteurs</i>	6480
<i>207101 Ensemble des compétences industrie laitière</i>	111
<i>207102 Ensemble des compétences tourisme</i>	2 496
<i>207103 Ensemble des compétences villes</i>	12 240

Passif

Période du 01/01/200N au 31/12/200N

Capitaux propres

Capital social ou individuel (dont versé) : 21 258

<i>101100 Ensemble des compétences éleveurs</i>	6 750
<i>101110 Ensemble des compétences industrie</i>	108
<i>101120 Ensemble des compétences tourisme</i>	2 400
<i>101130 Ensemble des compétences villes</i>	12 000

Résultat de l'exercice : 69

Compte de résultat :

Production stockée 69

<i>713341 var. de l'ensemble des compétences agriculteurs</i>	- 270
<i>713342 var. de l'ensemble des compétences industrie laitière</i>	3
<i>713343 var. de l'ensemble des compétences tourisme</i>	96
<i>713344 var. de l'ensemble des compétences villes</i>	240

Total des produits d'exploitation 69

Total des Produits 69

Total des Charges

Résultat net 69

Domaine social : Hypothèses et explications sur la valorisation :

Le but est de valoriser le travail et le potentiel de travail liés à l'élevage laitier directement ou indirectement. Nous appelons « ensemble de compétences », le potentiel à disposition du Cantal lié à l'activité fromagère. Cet ensemble de compétences est un actif incorporel qui a pour contrepartie les fonds propres.

- 1) Ensemble de compétence de l'exploitation laitière : poste 101 100

Pour réaliser l'estimation de ce poste, les hypothèses suivantes sont prises en compte :

3 000 exploitations dans le Cantal (ordre de grandeur très acceptable) 30 000 Euros de revenus - chargés - par exploitation. Ces 30 000 Euros incluent la retraite éventuelle des parents retraités et autres revenus du groupe familial.

75 ans de durée de vie de l'exploitant au travail : en effet, la personne qui naît sur une exploitation laitière participe à sa vie presque de la naissance à la mort (sauf les toutes premières années).

D'où une valeur = 3 000 (exploitations) X 30 000 (revenu de l'exploitation chargé) X 75 (ans)
= 6 750 M€

- 2) Variation de l'ensemble de « l'agriculture laitière » au Cantal par année-poste 713 341:

L'hypothèse moyenne prise en compte est une baisse du nombre d'exploitations de 4 % par an ; soit une valorisation (négative) de : 4% de baisse X 6750 (M€) = - 270 M€ (négatif)

Sur une durée supérieure à l'année les conséquences indirectes se font sentir. C'est ici le cœur du débat en termes de gouvernance : comment garder les exploitants de vaches laitières ?

- 3) Ensemble de compétences de l'industrie laitière (poste 101 110) :

Les hypothèses retenues sont les suivantes :

- revenus annuels chargés 27 M€ (27 = chiffre réel)
- nombre d'années travaillées : 40 ans (40 = durée de vie au travail ; hypothèse confirmée).

Le turnover est pratiquement nul.

Valorisation = 27 X 40 = 108 M€

- 4) Variation de l'ensemble de compétences de l'industrie laitière (poste 713 342).

Hypothèse de la valorisation : augmentation des salaires de 3 % par an. Ce choix s'appuie sur une augmentation réelle, mais en euros courant. Il serait plus logique de retirer l'inflation, mais dans ce cas on s'affronte à des difficultés et risques techniques.

Soit une valorisation = 3 % X 108 M€ = 3 M€

5) Ensemble de compétences du Tourisme (poste 101 120):

Il s'agit du tourisme lié au paysage et aux prairies (par opposition à un paysage de forêts et de friches).

Hypothèses : 3 000 personnes vivant en tout ou en partie du tourisme X 20 000 (salaire annuel chargé) X 40 ans = 2 400 M€

6) Variation de l'ensemble de compétences du tourisme (poste 713 343)

La variation tient à l'augmentation de l'activité estimée à 4% par an.

Soit une valorisation de la variation = 4% X 2 400 = 96 M€.

7) Ensemble de compétences des villes liées aux exploitations laitières (101 130)

Hypothèse prise en compte : s'il n'y avait plus d'élevages laitiers au Cantal, l'impact sur l'activité liée aux exploitations serait important. On considère que le Cantal perdrait de l'ordre de 10 000 actifs (sur un total de 30 000 actifs dans les villes)

Valorisation = 10 000 actifs X 30 000 (revenu annuel chargé) X 40 ans = 12 000 M€)

Variation de l'ensemble des compétences des villes (poste 713 344) :

Cette variation tient également à l'augmentation de l'activité sur une hypothèse de croissance de 2 % par an.

Valorisation de la variation = 2% X 12 000 = 240 M€

8) Santé au travail :

L'espérance de vie n'est pas un indicateur adapté (celle du Cantal est inférieure à la moyenne française). De même les maladies cardio-vasculaires n'ont plus : « l'exception Auvergnate ».

En Auvergne, la fréquence de mortalité des maladies cardio-vasculaires est de 9 % supérieure à la moyenne nationale pour les hommes et de 5% pour les femmes. L'alcoolisme est plus important dans le Cantal que dans le reste de la France : France = 100, Auvergne = 149.

Pour le cancer, le Cantal est dans la moyenne de la France. Le taux d'accident du travail du Cantal est dans la moyenne française : 34 accidents par million d'heures travaillées.

D'après ces éléments, on ne peut donc conclure ni à un avantage ni à un désavantage de l'exploitation laitière dans le Cantal.

3.3. Domaine de la comptabilité économique.

Ce domaine économique étant bien connu et normé, nous le mentionnons seulement pour mémoire afin de ne pas surcharger la démonstration. Il s'agit ici de la comptabilité économique liée directement ou indirectement à l'élevage laitier dans cette région en raisonnant ainsi : que se passerait-il si la totalité des exploitants laitiers disparaissait sans être remplacés ?

L'estimation repose sur une analyse de l'impact sur l'économie locale (région du Cantal). Cette estimation aboutit à un « résultat net » dans le domaine économique qui se monte à 30 M € et un « patrimoine économique » de 1 030 M €.

3.4. Conclusions du cas « Fromagère du Cantal »

3.4.1. Résultats

L'activité fromagère dans le Cantal, selon les hypothèses choisies, donne les chiffres provisoires suivants :

Tableau des résultats de cette « comptabilité élargie » :

Résultat domaine « nature/environnement »	97 M€
Résultat domaine « social/sociétal »	69 M€
Résultat domaine « économique »	30 M€

(à noter que le résultat économique représente 15 % du résultat total).

Tableau des patrimoines :

Patrimoine de la nature /environnement	40 386 M€
Patrimoine social/sociétal	21 327 M€
Patrimoine économique	1 030 M€

L'intérêt de la démarche engagée sur ce cas concret est de montrer l'importance qu'est susceptible de prendre le patrimoine sur des domaines comptables autres que la seule comptabilité traditionnelle.

Dans le cas « Fromagère du Cantal », on constate que le patrimoine naturel (environnement) pèse les 2/3 de l'ensemble et le patrimoine social/sociétal le tiers restant. Le patrimoine économique représente moins de 2 % du patrimoine total. Si des décisions stratégiques (gouvernance) sont prises sur des critères économiques seuls, on voit dans une optique de responsabilité sociétale qu'elles sont susceptibles de conduire à des non sens. Par exemple, une décision d'arrêt des activités fromagères sur de seuls critères économiques serait assez catastrophique. Pour l'exprimer de façon positive, la vision plus complète au plan sociétal de cette activité fromagère qui résulte d'une telle « comptabilité élargie » montre sa fonction essentielle pour le département du Cantal.

3.4.2. Orientations pour comptabiliser le domaine social/sociétal et le domaine environnemental

A la différence de la comptabilité traditionnelle, la comptabilité du vivant (domaine environnemental et domaine social, et en conséquence gouvernance) devrait s'engager vers les lignes directrices suivantes : la non-exhaustivité, la valorisation au coût actuel, la comparabilité sectorielle (seulement), et l'acceptabilité de l'hétérogénéité des périmètres.

La non-exhaustivité : puisque le sujet porte sur le « vivant » qui est non limitable à un ensemble de chiffres qui ne pourra jamais décrire tout le vivant. En effet, le but recherché est l'action (gouvernance) et non de rendre compte, en vain, par une description qui se voudrait complète. Cette non-exhaustivité ne signifie pas que l'action est limitée. Au contraire, lorsque cela est possible et significatif, la décision - pour action - tiendra compte conjointement de tous les indicateurs mais de eux seuls.

La valorisation au coût actuel n'est pas loin de la juste valeur (*fair value*), sauf que ce n'est pas le marché qui va servir de référence, mais le choix de valorisation de chaque indicateur par des parties prenantes (éventuellement assistées par des experts). Ce sont elles qui, avec la direction de l'entreprise, vont indiquer la juste valeur - pour action - des indicateurs.

Le but recherché n'est pas la comparaison des entreprises entre elles. De bonnes pratiques pourront se dégager par branche professionnelle, avec le temps. Il est évidemment nécessaire de tenir compte des spécificités de chaque profession et de chaque entreprise.

La conséquence de la valorisation au coût actuel est qu'il n'y pas d'identité entre le bilan de clôture et le bilan d'ouverture suivant : la « juste valeur » sur les nouveaux domaines est appréciée par la

gouvernance et les parties prenantes ; les valeurs du bilan précédent seront toutes remises en question, de sorte que le bilan final ne sera pas le bilan initial.

Le but recherché est d'inscrire l'action dans le périmètre de Responsabilité Sociétale de l'entreprise (entreprise au sens de l'unité économique et sociale qui agit). D'un indicateur à l'autre, ce périmètre peut néanmoins varier (selon la sphère d'influence de l'entreprise par exemple). Pour le GES, le périmètre sera *a priori* très étendu (fournisseurs, clients...). Pour le domaine social, il sera le plus souvent limité au périmètre juridique.

4. – Perspectives : comment rendre compte et comptabiliser la complexité intrinsèque du développement durable ?

Aujourd'hui, au regard du développement durable, il est légitime de considérer que l'économie classique simplifie outrageusement les représentations de l'activité de l'entreprise au sein de la société. Les modèles comptables actuels proposent des schémas très réducteurs qui dégagent des variables d'action simplistes et orientées essentiellement sur les seuls aspects financiers provenant de la comptabilité traditionnelle.

Pour s'en persuader, il suffit de constater les actions puissantes et très dégradantes qui sont intervenues, et qui continuent à intervenir, sur l'environnement mais aussi sur une partie importante de l'humanité. Il est donc nécessaire d'étendre le champ de la prise en compte des approches comptables et de les élargir de manière concrète à d'autres champs clairement identifiés : l'environnement (la nature), le social/sociétal, la gouvernance. Concilier des impératifs divergents de l'économie, de l'environnement et du social/sociétal est cependant très compliqué et les travaux menés jusqu'à présent sont embryonnaires et de simples tentatives d'ébauches, comme l'exemple précédent.

Il est donc important d'imaginer les fondements d'une méthode (forcément complexe) qui rendra compte d'actions complexes dans des situations où interviennent des composantes parfois contradictoires.

Conclusion

Une appréhension comptable globale et cohérente du développement durable et de la responsabilité sociétale des

organisations reste à construire. Elle apparaît de plus en plus comme un enjeu majeur et stratégique pour l'avenir de nos sociétés. Un nombre croissant d'entreprises, mais aussi d'experts tels que les experts comptables et les économistes s'y intéressent et sont en train d'élaborer l'ébauche de nouvelles approches pertinentes qui permettront progressivement de sortir du cadre étroit et réducteur de la comptabilité économique traditionnelle qui a tendance à avoir un impact néfaste, notamment sur les orientations et les choix des entreprises et organisations du point de vue de la RS.

Il est remarquable de constater que la réflexion des praticiens et des entreprises est aussi avancée, si ce n'est plus, que celle des théoriciens. C'est notamment le cas de la Société McDonald's France dont la directrice de l'environnement et du développement durable a la volonté de développer une comptabilité « durable » avec une valeur comptable pour l'intégrer aux résultats globaux de l'entreprise (Reverchon, 2010). D'autres grandes entreprises françaises sont en train de prendre également des initiatives dans ce sens. Même si on est encore naturellement à un stade très embryonnaire, des progrès pourraient intervenir rapidement pour moderniser les systèmes comptables et les rendre cohérents avec les préoccupations de responsabilité sociétale des entreprises ainsi qu'avec les nouvelles lignes directrices fournies notamment par la normalisation internationale récemment élaborée et mise en œuvre à ce sujet (l'ISO 26000).

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- ANTHEAUME N. & CHRISTOPHE B., *La Comptabilité Environnementale*, Gualino Editeur, 2007.
- BARET P. & DREVETON B., « Evaluation monétaire des risques environnementaux : complémentarité des approches comptables et économiques », *Revue Française de Comptabilité*, 2010.
- CHEVASSUS-AU-LOUIS B., *Approche économique de la biodiversité et des services liés aux écosystèmes*, Rapport du groupe de travail, Centre d'Analyse stratégique, Avril 2009.
- CHRISTOPHE B., *La Comptabilité Verte - De la politique environnementale à l'écobilan*, Editions de Boeck, 1995.
- DE BACKER P., *Indicateurs Financiers du Développement Durable*, Editions d'Organisation, 2005.

- ECCLES R. & D'HUMIERES P., « Concilier business et intérêt général : un défi pour l'entreprise », *Les Echos*, 10 novembre 2010.
- HOUDET J., *Intégrer la biodiversité dans les stratégies d'entreprise*, Fondation pour la recherche sur la biodiversité, 2010.
- REYNAUD E. (DIR.), *Le Développement Durable au cœur de l'Entreprise – Pour une approche transverse du Développement Durable*, Editions Dunod, 2006.
- REVERCHON B., « La Comptabilité vire au Vert », *Le Monde de l'Economie*, 21 septembre 2010.
- SAVALL H. ET ZARDET V., *Tétranormalisation – Défis et dynamiques*, Edition Economica, 2005.

LE CONTRÔLE DE GESTION ENVIRONNEMENTAL : QUELS RÔLES POUR LE CONTRÔLEUR DE GESTION ?

[Angèle Renaud](#)

Association Francophone de Comptabilité | « [Comptabilité Contrôle Audit](#) »

2014/2 Tome 20 | pages 67 à 94

ISSN 1262-2788

ISBN 9791093449012

Article disponible en ligne à l'adresse :

<https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-2014-2-page-67.htm>

Distribution électronique Cairn.info pour Association Francophone de Comptabilité.

© Association Francophone de Comptabilité. Tous droits réservés pour tous pays.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

Le contrôle de gestion environnemental : quels rôles pour le contrôleur de gestion ?

The controller's role in environmental management control

Angèle RENAUD*

Résumé

Cet article s'interroge sur les rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental. Pour ce faire, une étude de cas longitudinale est menée sur une entreprise française avant-gardiste en matière de contrôle de gestion environnemental (CGE). Les résultats révèlent 4 rôles du contrôleur de gestion (vérificateur de CO₂, *business partner*, traducteur euro-carbone, acteur du changement) et ses caractéristiques dans ce nouveau domaine

Abstract

This paper explores the role of the management controller in the environmental management control (EMC). To do this, a longitudinal case study was conducted on a French company and pioneer in EMC. The results show four roles of management controller (carbon expert, business partner, translator euro-carbon, agent of change) and the feature of this job in the company (image, power of influence and territory of the controller). There are several lessons theoretical,

* Maître de conférences, Université de Bourgogne, IAE Dijon, EA CREGO

(image, pouvoir d'influence et territoire). Plusieurs enseignements d'ordre théorique, managérial et méthodologique sont tirés du cas.

MOTS-CLÉS : CONTRÔLEUR DE GESTION – CONTRÔLE DE GESTION ENVIRONNEMENTAL (CGE) – CONTRÔLEUR DE GESTION ENVIRONNEMENTAL – BILAN CARBONE – BUDGET CARBONE

managerial and methodological we can learn from the case.

KEYWORDS: MANAGEMENT CONTROLLER – ENVIRONMENTAL MANAGEMENT CONTROL (EMC) – ENVIRONMENTAL MANAGEMENT CONTROLLER – CARBON FOOTPRINT – CARBON BUDGET

Correspondance : Angèle RENAUD
Université de Bourgogne, IAE Dijon
Centre de Recherche en Gestion des Organisations (CREGO)
2, Bd. Gabriel, BP 26611 - 21066 Dijon Cedex
angele.renaud@u-bourgogne.fr

Introduction

Concilier « environnement naturel » et « contrôle de gestion » devient une nécessité à mesure que la responsabilité environnementale des entreprises s'élargit sous l'effet de pressions institutionnelles ou sociales. Si cette problématique est récente en France, ses prémices remontent au début des années 1970 aux États-Unis et en Suisse avec l'idée d'intégrer dans la sphère comptable les externalités environnementales générées par l'activité économique des entreprises (Christophe 1995, Richard 2009). C'est ainsi qu'émerge la comptabilité environnementale ou comptabilité verte. Depuis les travaux précurseurs de Gray (1992), Christophe (1995) et Schaltegger *et al.* (1996), l'exploration de cette nouvelle thématique prend d'abord de l'ampleur dans la littérature comptable et de *reporting* (Gray et Bebbington 2001, Quairel 2004, Cormier et Magnan 2007, Milne et Gray 2007, Rivière-Giordano 2007, Déjean et Martinez 2009, Depoers 2010...), puis s'invite désormais dans le champ du contrôle de gestion. En effet, depuis une dizaine d'années, les publications relatives au contrôle de gestion environnemental se sont multipliées (Marquet-Pondeville 2003, Janicot 2007, Caron *et al.* 2007, Moquet 2008, Henri et Journeault 2010, Schaltegger 2011, Renaud 2013a,b, Antheaume 2013...).

Le contrôle de gestion environnemental (CGE) peut s'appréhender comme une extension du contrôle de gestion traditionnel (Anthony 1988, Simons 1995) vers le management environnemental (Boiral 2007, Renaud 2009). Selon nous, il désigne le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ou faire émerger les stratégies vertes de l'organisation. On entend par stratégies vertes ou environnementales la prise en compte de

l'environnement naturel dans les stratégies concurrentielle, politique et industrielle de l'organisation (Martinet et Reynaud 2004). Le CGE a donc pour missions de réaliser ces stratégies ou de favoriser leur renouvellement.

Aujourd'hui, le CGE tend à se généraliser dans les entreprises, suscitant ainsi de nombreux questionnements aussi bien chez les chercheurs (voir les Congrès du CSEAR et de l'EMAN) que dans la profession comptable (voir le Guide sur la comptabilité environnementale de l'IFAC 2005)¹. Or, la littérature reste encore insuffisante dans ce domaine. En effet, les études antérieures se sont surtout focalisées sur les outils de CGE (budgets verts, tableaux de bord verts, calcul des coûts environnementaux, analyses de cycle de vie, *reporting* environnemental ou développement durable, etc.), délaissant de ce fait la question du rôle des contrôleurs de gestion dans le domaine environnemental. De même, la plupart des travaux décrivant le métier de contrôleur de gestion n'abordent pas le sujet. Cette relative absence révèle un « *décalage thématique* » entre les préoccupations actuelles des entreprises et celles des chercheurs (Bollecker 2007).

Toutefois, de rares auteurs avancent l'idée d'une intervention limitée voire inexistante des contrôleurs dans le champ de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). Par exemple, Capron et Quairel (1998) affirment que l'élaboration et la mise en place des outils de pilotage social et environnemental échappent le plus souvent aux missions du contrôleur ; ce dernier ne travaillant que sur des représentations financières de la performance. Ainsi, face au désintérêt du contrôleur (Wilmshurst et Frost 2001, Quairel 2006, Caron et Fortin 2010), d'autres acteurs s'approprient les domaines de la RSE. Dans la sphère du CGE, les spécialistes de l'environnement apparaissent comme ses nouveaux concurrents (Moquet 2008, Renaud 2013a). Mais la responsabilité environnementale étant devenue une obligation en Europe et particulièrement en France depuis les lois NRE (Nouvelles Régulations Economiques) de 2001 et Grenelles II de 2010, la vocation du contrôleur doit dorénavant s'étendre à la protection de l'environnement naturel (Danziger 2009). C'est dans ce contexte que s'inscrit notre recherche.

Notre objectif est d'explorer les nouvelles attributions du contrôleur en matière de CGE. En d'autres termes, nous traitons la question de recherche suivante : quels sont les rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental ? Pour ce faire, nous avons réalisé une étude de cas longitudinale sur l'une des premières et rares entreprises françaises à avoir créé un poste de contrôleur de gestion dédié à l'environnement naturel, intitulé « *responsable comptabilité environnementale* ». Cette étude repose essentiellement sur des entretiens semi-directifs et l'analyse de documents écrits, audio et vidéo collectés sur internet. Les résultats de la recherche montrent la diversité des missions du contrôleur de gestion environnemental (vérificateur de CO₂, *business partner*, traducteur euro-carbone, acteur du changement) et les caractéristiques de ce poste (en termes d'image, de pouvoir d'influence et de territorialité).

L'article est structuré en quatre parties. La première partie est consacrée à la revue de la littérature et propose un cadre théorique pour appréhender les rôles du contrôleur dans la sphère environnementale. La seconde partie décrit la méthodologie de la recherche et présente le cas étudié. Les troisième et quatrième parties exposent les résultats de la recherche. Les contributions clés, limites et perspectives futures de la recherche sont abordées en conclusion.

1. Les rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental : revue de la littérature et cadre théorique

La littérature est relativement silencieuse sur les rôles du contrôleur de gestion en matière de contrôle de gestion environnemental (CGE). Or ce dernier peut devenir un acteur majeur de ce processus (1.1). En mobilisant la théorie des rôles et les travaux antérieurs sur les rôles classiques du contrôleur, nous proposons une grille de lecture pour comprendre les rôles du « contrôleur de gestion environnemental » (1.2).

1.1. Une thématique peu explorée dans la littérature

Depuis les années 1990, les travaux sur les contrôleurs de gestion se sont multipliés (Bollecker 2007) sans toutefois explorer les rôles de ces acteurs dans le domaine environnemental. Cette thématique est aussi négligée dans la littérature de contrôle de gestion environnemental qui s'est surtout construite autour des outils de CGE (Marquet-Pondeville 2003, Janicot 2007, Caron *et al.* 2007, Henri et Journeault 2010, Schaltegger 2011, Antheaume 2013...). En effet, cette littérature présente le CGE comme un processus qui semble se dérouler sans le contrôleur : « *le contrôle de gestion environnemental échappe souvent à la fonction contrôle de gestion et est plutôt articulé au niveau du département environnement* » (Marquet-Pondeville 2003, p. 21).

Si les contrôleurs sont absents du processus, c'est parce qu'ils sont restés cloisonnés au domaine comptable et financier (Capron et Quairel 1998, Wilmshurst et Frost 2001, Quairel 2006, Rivière-Giordano 2007, Berland 2007, Caron et Fortin 2010). « *Ils se sont retrouvés contourner par d'autres fonctionnels poursuivant, plus près des opérateurs, les mêmes buts* » (Bouquin 2010, p. 143). C'est ainsi que les fonctionnels ou spécialistes de l'environnement se sont appropriés les missions de conseil et de vérification habituellement dévolues au contrôleur (Moquet 2008). Ces nouveaux concurrents du contrôleur veillent à la mise en œuvre de la stratégie verte aux différents niveaux de l'organisation et aident les dirigeants à saisir des opportunités stratégiques dans le domaine environnemental (Renaud 2013a).

En outre, en tant qu'architectes et animateurs de ce nouveau processus, les spécialistes de l'environnement conçoivent et implantent les outils de CGE selon une logique de « *dissociation* » (Quairel 2006) et parfois même d'« *opposition* » (Moquet 2008) par rapport aux outils de contrôle de gestion financier. Par exemple chez Lafarge, Moquet (2008) met en lumière des luttes de pouvoirs internes entre le manager environnement qui s'inscrit dans une logique « verte » et le contrôleur qui est ancré dans une logique purement financière, détachée des préoccupations écologiques. Pour Quairel (2006), cette dissociation des mesures de performances permet aux différents responsables fonctionnels (contrôleur de gestion, responsable environnement, DRH...) de préserver, dans leur domaine respectif, leur pouvoir d'influence sur le comportement des managers. En d'autres termes, « *cette dissociation répond à une logique de territoire des différents managers et à leurs résistances au changement* » (Capron et Quairel 2007, p. 89). Ainsi, pour reprendre une formule de Bouquin et Fiol (2007, p. 12),

qui s'applique plutôt bien au CGE, « *il décrit pour le moment un contrôle de gestion, sans contrôleur, pur et simple processus de management qui reste à organiser* ».

À contre-courant de la littérature, de rares auteurs affirment (mais sans le démontrer empiriquement) que les financiers au sens large auraient pleinement leur rôle à jouer dans l'exercice de la responsabilité environnementale (Quairel 2004) notamment pour crédibiliser le *reporting* environnemental et renforcer la confiance des investisseurs (Rivière-Giordano 2007). Pour Sobczack (2011), ils peuvent même devenir un soutien indispensable aux managers ainsi qu'aux responsables développement durable en élaborant les outils de pilotage nécessaires à la déclinaison des enjeux environnementaux et en communiquant auprès des parties prenantes. S'inscrivant dans la lignée de ces derniers travaux, nous allons explorer les rôles qu'un contrôleur de gestion peut jouer en matière de CGE. Mais avant, il convient de définir le concept de « rôle » et de mobiliser une grille de lecture permettant d'observer les rôles du contrôleur de gestion environnemental.

1.2. Une grille de lecture inspirée de la théorie des rôles en contrôle de gestion

Situé au croisement de la sociologie et de la psychologie, le rôle constitue le chaînon manquant entre la structure sociale et l'individu (Rocheblave-Spenlé 1969). Ce concept fut introduit dans la théorie des organisations par les psychologues sociaux américains Katz et Kahn (1966), qui décrivaient l'organisation comme un système de rôles interdépendants dans lequel chaque individu peut être localisé. Pour ces auteurs, le rôle désigne un ensemble d'activités ou de comportements attendus d'un individu dans l'exercice d'un statut social. Leurs travaux servent de fondements théoriques en GRH pour étudier le phénomène de conflits de rôles et ses conséquences pour les salariés et les entreprises.

Dans le champ du contrôle de gestion, la théorie des rôles est mobilisée pour analyser le rôle des contrôleurs de gestion dans les organisations. En référence aux travaux de Katz et Kahn (1966), Lambert et Sponem (2009, p. 118) nous expliquent que le rôle d'un individu n'est pas observable de façon directe sous peine de projeter, sur les observations ou dans l'esprit des individus étudiés, un brouillage entre le prescrit et le réel. La compréhension de ce concept passe alors par l'étude des activités de l'individu et de ses interactions au sein d'un groupe social.

Pour appréhender le rôle du contrôleur de gestion, il convient alors d'analyser ses missions dans l'organisation. Mais, comme le fait remarquer Bouquin (2010), il n'est pas aisé de définir « le » métier de contrôleur de gestion, car la littérature lui assigne des missions diverses et variées. En effet, l'état des lieux réalisé par Bollecker (2007) met en évidence quatre activités essentielles pour décrire cette fonction ambiguë : surveiller, conseiller, coordonner et changer. La transmission des informations aux managers et/ou aux dirigeants constitue le socle commun de ces activités. Si les deux premières missions sont plutôt opposées en Amérique du Nord (Caron *et al.* 2011), elles sont loin d'être antagoniques en France puisqu'elles peuvent être exercées de façon simultanée et complémentaire par le même individu (Lambert et Sponem 2009).

En tant que vérificateur, le contrôleur est chargé du *reporting* financier et du contrôle interne (Sathe 1983). Il est perçu par les managers comme « *un organe de surveillance* » à la « solde » de la

direction générale. En tant que conseiller, il donne des « *conseils stratégiques* » aux dirigeants et des « *conseils opérationnels* » aux managers dans le cadre de l'élaboration du budget et du suivi des réalisations (Fornerino et Godener 2006). Cette mission d'aide à la décision consiste aussi à fournir une assistance méthodologique dans l'utilisation des outils de contrôle (Bollecker 2002). En outre, cette mission peut conférer au contrôleur un statut de *business partner* du manager, c'est-à-dire de consultant interne ou partenaire privilégié qui intervient comme copilote dans la prise de décision.

Cependant, dans les faits, cette fonction partenaire semble illusoire (Morales 2009) ou du moins « *n'est pas aussi fréquente qu'on semble vouloir nous le faire croire* » (Lambert et Sponem 2009, p. 139). Certains auteurs nous mettent en garde contre les risques d'une telle fonction : « *soit il impose son autorité et inhibe la créativité des opérationnels qui ne pensent plus qu'à leur compte de résultat, soit il est phagocyté par les équipes opérationnelles et peut être amené à manipuler les résultats* » (Ibid.). Pour Ardoin et Jordan (1979), le contrôleur ne devrait pas agir en tant que décideur ou responsable à la place des opérationnels, car « *un contrôleur qui prendrait la place du pilote contribuerait à le déresponsabiliser et lui servirait d'alibi* » (Bouquin 2010, p. 210).

Outre ses activités de surveillant et de conseiller, d'autres missions sont assignées au contrôleur. En effet, celui-ci peut jouer le rôle de modérateur/coordonateur entre la direction générale et les managers intermédiaires (*coordination verticale*) ou entre les managers eux-mêmes (*coordination horizontale*) notamment lors des réunions de suivi des réalisations (Bollecker 2007, p. 90). Enfin, le contrôleur est perçu comme un acteur du changement (Bessire 1995) notamment lorsqu'il favorise l'apprentissage des managers *via* l'implantation de nouveaux outils de pilotage (Vaivio 2004).

Au-delà des missions, le rôle du contrôleur peut aussi être appréhendé à travers l'image qu'il véhicule dans l'organisation. Selon la littérature, il est en effet nécessaire d'étudier la perception qu'ont les acteurs, notamment les managers, du contrôleur pour mieux cerner son rôle dans l'organisation (Deglaine *et al.* 2003, Lambert et Sponem 2009). D'après Fornerino et Godener (2006), l'image du contrôleur est duale (image de surveillant *versus* image de conseiller) et il est donc naturel d'envisager qu'elle diffère selon la nature de ses activités dans l'entreprise. Si l'activité de conseiller est valorisée (notamment par les professionnels du contrôle de gestion), en revanche, l'activité de surveillance attribue une image négative voire conflictuelle au contrôleur (Hoper 1980). En effet, le contrôleur est craint et mal aimé alors qu'il aspire à aider et à conseiller (Danziger 2000, cité par Bollecker 2007). Même avec un profil de conseiller, les contrôleurs estiment être encore perçus par les managers opérationnels comme « *un organe de surveillance* » (Fornerino et Godener 2006). Pour Caron *et al.* (2011), il convient de dépasser ce stéréotype, car le contrôleur peut être à la fois « *compteurs de haricots* » et « *partenaire d'affaires* » mais à des degrés divers.

Par ailleurs, le pouvoir d'influence peut constituer un autre critère d'analyse du rôle du contrôleur dans l'organisation. En effet, il semble que les différentes missions confiées au contrôleur lui confèrent un pouvoir d'influence alors qu'il ne devrait disposer que d'un pouvoir limité lié à la nature fonctionnelle de sa position dans l'organigramme. Il acquiert plus de pouvoir par le biais de son influence dans le diagnostic et les choix opérés par les décideurs (Bouquin 2010, p. 207). Même si son pouvoir est indirect, il est néanmoins réel (Bessire 1995). Pour Bollecker (2007, p. 98), l'influence du contrôleur est légitime, car son intervention ne peut se réaliser en toute neutralité du fait de ses rôles actifs de formateur, d'agent de changement et d'acteur dans les processus de planification et de contrôle.

Enfin, selon Deglaine *et al.* (2003, p. 20-21), le contrôleur influence plus efficacement les attitudes et comportements des managers avec des techniques de communications ouvertes (témoignant de la volonté de comprendre), qu'en usant de la force (p.ex. l'appel à la hiérarchie) pour imposer sa volonté aux managers.

Pour finir, il semble que le pouvoir du contrôleur soit soumis à une forte concurrence, ce qui soulève des problèmes de territorialité. En effet, la question du territoire du contrôleur se pose dans la mesure où de nombreux concurrents émergent dans les organisations (auditeurs internes, managers opérationnels, directeurs financiers, spécialistes de la qualité ou de l'environnement, *risk manager*...) et trouvent légitime de s'approprier une partie des tâches du contrôleur (Danziger 2009, Bouquin 2010). Dans ces conditions, quel champ d'action reste-t-il au contrôleur ? Que pourrait être la valeur ajoutée de ce dernier, si le contrôle de gestion devient un prolongement des activités des managers, par exemple, si ceux-ci peuvent élaborer leurs budgets et gérer eux-mêmes leurs tableaux de bord ? Cette fonction ne risque-t-elle pas de disparaître ? (Bollecker 2007, Danziger 2009). La littérature apporte peu d'éléments de réponse à ces questions qui portent pourtant sur l'avenir du contrôleur. En conséquence, dans cette étude, nous allons analyser les attributions assignées aux concurrents du contrôleur afin de délimiter son territoire et mettre en lumière sa valeur ajoutée.

À l'instar des études citées *supra* sur le métier du contrôleur de gestion traditionnel, la question du rôle du contrôleur de gestion environnemental sera étudiée ici sous l'angle des missions accomplies par ce dernier, de l'image qu'il véhicule, de son pouvoir d'influence et de son champ d'action (ou son territoire) dans l'organisation. Ces quatre dimensions constituent donc les rubriques de notre grille de lecture (cf. tableau 1).

Tableau 1
La grille de lecture des rôles du contrôleur de gestion environnemental

Concept	Dimensions	Items issus de la littérature
Rôles	• Missions	<ul style="list-style-type: none"> • Surveillance • Conseil stratégique • Conseil opérationnel • Assistance méthodologique • Modération/coordination • Aide au changement
	• Images	<ul style="list-style-type: none"> • Image négative (compteur de haricots, organe de surveillance) • Image positive (partenaire d'affaires, <i>business partner</i>, copilote)
	• Pouvoir	<ul style="list-style-type: none"> • Pouvoir d'influence plus ou moins fort en fonction de la position du contrôleur dans l'organigramme et de ses missions
	• Territoire	<ul style="list-style-type: none"> • Attributions des concurrents du contrôleur • Lutte de pouvoirs internes

2. L'étude de cas longitudinale comme stratégie de recherche

L'étude de cas longitudinale est la stratégie d'accès au réel retenue dans cette recherche. Après avoir justifié ce choix (2.1), nous présentons le protocole de collecte (2.2) et d'analyse de données (2.3). Puis, nous retraçons l'évolution du poste de contrôleur de gestion environnemental dans l'entreprise étudiée (2.4).

2.1. La justification du choix de l'étude de cas longitudinale

Nous avons choisi de mener une étude de cas de type longitudinal (Yin 2003) car, d'après la littérature, cette stratégie de recherche « *permet d'analyser de manière spatiale et temporelle* » les missions des contrôleurs dans l'organisation. En contextualisant les données, cette stratégie favorise une analyse en profondeur des situations professionnelles des contrôleurs (Bollecker 2007, p. 101). Pour réaliser notre étude longitudinale, nous avons mobilisé des méthodes qualitatives (entretiens, observations non participantes...) parce qu'il semble que les méthodes quantitatives, en particulier les enquêtes par questionnaire, ne soient pas adaptées pour appréhender le rôle des contrôleurs. « *En effet, il est difficile de collecter des informations sur les métiers des individus dans les organisations, surtout lorsque ceux-ci sont considérés comme peu valorisants, [car] les répondants peuvent avoir tendance, notamment dans les enquêtes par questionnaire, à embellir, simplifier la réalité ou s'afficher plus ambitieux que réalistes quant à leur futur* » (Lambert et Sponem 2009, p. 121). *A contrario*, les méthodes qualitatives, notamment les entretiens, peuvent faciliter le recueil de données sur des thèmes confidentiels ou sensibles (Gavard-Perret *et al.* 2008).

Par ailleurs, notre étude longitudinale porte sur un « *cas exemplaire* » mettant en évidence une situation rare et particulièrement innovante (David 2004). En effet, nous avons examiné le cas « *inédit* » de l'entreprise BIO, l'une des premières et rares entreprises françaises à avoir créé un poste dédié au CGE. Nous avons opté pour un cas unique, car cela favorise une analyse en profondeur et une meilleure compréhension de l'objet de la recherche (Hlady Rispal 2002). Et, comme l'affirme Yin (2003), l'étude longitudinale menée sur un seul cas est particulièrement adaptée lorsqu'il s'agit de retracer l'évolution d'un phénomène au cours du temps. Ici, il est question de suivre l'évolution du poste de contrôleur de gestion environnemental depuis sa création en 2007 jusqu'à nos jours, soit sur une durée de 6 ans.

2.2. Le protocole de collecte des données

Notre recherche repose sur un corpus riche et varié qui s'est construit en combinant plusieurs méthodes de recueil de données au fur et à mesure de l'étude de cas (cf. tableau 2).

Pour commencer, nous avons utilisé la technique des récits de vie qui consiste à mener des entretiens biographiques au cours desquels les interviewés sont invités à livrer tout ou partie de leur expérience vécue (Bertaux 2005). D'une durée moyenne de 1 h 30, 6 entretiens semi-directifs ont été réalisés durant la période étudiée avec les différents acteurs concernés par la problématique : directeur

Tableau 2
Les données empiriques de l'étude de cas BIO

Modes de recueil des données	Données primaires (établies par le chercheur ou par l'entreprise mais non publiées)	Données secondaires (publiées par l'entreprise ou par des tiers)
Entretiens semi-directifs	6 entretiens réalisés avec 5 acteurs : <ul style="list-style-type: none"> • Directeur général • 2 Directeurs de magasin • Responsable développement durable (2 entretiens) • Responsable comptabilité environnementale 	4 interviews vidéo et audio réalisées par des médias d'information (télévision, radio) : <ul style="list-style-type: none"> • Président-fondateur • Vice-président, fournisseurs et auditrices externes indépendantes • Responsable comptabilité environnementale • Séminaire d'entreprise
Échanges par e-mails	Courriers des acteurs interviewés	
Observation passive (non participante)	Notes de terrain issues de visites de 3 magasins	
Collecte de documents écrits, audio et vidéo	Outils de CGE de l'entreprise : bilan carbone, budget carbone, tableaux de bord verts, notes de frais CO ₂ , éco-calculateur bois...	Documents établis par l'entreprise : <ul style="list-style-type: none"> • 7 rapports développement durable de 350 pages couvrant la période de 2006 à 2012 • Pages web consacrées à sa politique développement durable • 2 reportages vidéo sur ses activités, ses clients et ses engagements écologiques Documents réalisés par des journaux d'information : <ul style="list-style-type: none"> • 6 articles de presse écrite basés sur des interviews du directeur marketing, du directeur ressources humaines et du responsable comptabilité environnementale... • Propos d'internautes sur le forum de discussion d'un journal d'information Documents disponibles sur les réseaux sociaux : CV des interviewés

Remarque : Les abréviations suivantes sont utilisées pour citer les sources *infra* : Président (Président-fondateur), DG (Directeur général), DMG (Directeur de magasin), DMK (Directeur marketing), DRH (Directeur des ressources humaines), Responsable DD (Responsable développement durable), Responsable CE (Responsable comptabilité environnementale), Rapport DD (Rapport développement durable).

général, directeurs de magasin, responsable développement durable et responsable comptabilité environnementale (i.e. le contrôleur de gestion, chargé de la comptabilité environnementale). Plusieurs thèmes furent abordés lors des entretiens : parcours, expériences professionnelles et missions actuelles de l'interviewé, généralités sur l'entreprise étudiée (activités, gouvernance, organigramme, chiffres clés...), historique et évolution du poste de contrôleur de gestion environnemental, outils de CGE utilisés dans l'entreprise, relations avec les parties prenantes. D'autres échanges ont eu lieu par e-mails pour préciser ou valider les propos recueillis.

Pour aller au-delà du discours des acteurs, nous avons visité 3 magasins de l'entreprise, certifiés ISO 14001 et installés dans différentes régions françaises. Cette observation passive ou non participante nous a permis d'accéder aux pratiques concrètes et de confirmer les propos des interviewés. Pour compléter nos données primaires, nous avons collecté plusieurs documents écrits : rapports développement durable, pages web, articles de presse publiés sur internet... Nous avons aussi recueilli 6 documents vidéo et audio élaborés par des médias ou par l'entreprise elle-même. D'une durée variable (entre 5 et 30 minutes), ces documents ont tous été retranscrits et analysés.

En triangulant les méthodes, les types et les sources de données dans cette étude, nous avons pu limiter les biais relatifs à la collecte des données et ainsi renforcer la validité interne de la recherche (Miles et Huberman 2003, Ayerbe et Missonnier 2007).

2.3. L'analyse et l'interprétation des données

Après le recueil des données, le corpus fut découpé et traité selon la technique de l'analyse de contenu thématique (Bardin 2007). Cette technique consiste à dégager des thèmes lors de la lecture du corpus (entretiens, documents, notes de terrain...) et à isoler tous les extraits du texte traitant d'un même thème dans un code donné. Le découpage du texte a d'abord été réalisé à partir des thèmes issus de la grille de lecture présentée *supra*. En effet, ces thèmes identifiés dans la littérature ont permis d'effectuer un codage *a priori*. Puis d'autres thèmes ont émergé au fur et à mesure de l'analyse du corpus pour compléter notre grille de codage. Ce codage émergent a favorisé une analyse plus fine des données. Par exemple, le thème « assistance méthodologique » a été décliné en sous-thèmes : « aider à l'élaboration des budgets carbone », « aider à l'établissement des plans d'action », « créer les tableaux de bord verts », « créer les notes de frais CO₂ ». En définitive, nous avons obtenu 54 codes classés en 4 catégories principales : missions, images, pouvoir et territoire.

Compte tenu de la taille du corpus, le traitement des données fut automatisé afin de manipuler facilement et rapidement une masse importante d'informations hétérogènes. À l'aide du logiciel NVivo 10, nous avons pu travailler aussi bien sur des textes que sur des documents audio et vidéo. En utilisant la fonctionnalité *NCapture*, nous avons importé dans le corpus des pages web, des données de réseaux sociaux et des e-mails. La fonctionnalité *nœuds* a servi à construire la grille de codage et à classer les extraits sélectionnés dans les codes (appelés nœuds dans le logiciel). Les *requêtes de croisements matriciels* ont permis de comparer des extraits encodés en croisant les sources ou les nœuds. Les *mémos* servaient à consigner nos idées au fur à mesure de l'interprétation des données. Ainsi, grâce aux différentes fonctionnalités du logiciel (nœuds, requêtes, mémos...), nous avons pu coder, classer, condenser, comparer et interpréter les données collectées².

Pour finir, une confrontation minutieuse des éléments empiriques et théoriques nous a permis d'identifier les similitudes ou les contradictions par rapport à la littérature et d'aboutir aux résultats de la recherche : les quatre rôles du contrôleur de gestion environnemental. Cette confrontation (*pattern matching* au sens de Yin 2003) est indispensable pour améliorer la validité externe de la recherche (Musca 2006).

2.4. Le cas BIO, présentation de l'entreprise et de l'évolution du poste de contrôleur de gestion environnemental

Fondée en 1990, BIO est une entreprise française spécialisée dans le commerce de produits liés à la nature. Elle emploie plus de 1000 personnes et possède 80 magasins répartis en France et à l'international. Son chiffre d'affaires est d'environ 150 millions d'euros par an. Cette société anonyme, de type familial, est gérée par un conseil de surveillance et un directoire, qui sont respectivement dirigés par le père (président-fondateur) et par l'un de ses enfants (vice-président). La société n'est pas cotée sur un marché réglementé français.

Depuis sa création, l'entreprise s'efforce d'être à l'avant-garde en matière de gestion environnementale. Cette ambition prend d'abord racine dans les valeurs du président-fondateur : « *j'ai conçu BIO pour mes enfants, pour protéger la nature et amener les gens des villes à découvrir la nature. Puisqu'il fallait avoir une activité économique, on s'est dit, faisons-le en impactant le moins possible la nature.* » (Président, vidéo)³. Au cours des années 1990, cette volonté se concrétise par la création d'un service développement durable, qui implante et fait certifier un système de management environnemental (SME). BIO devient alors la première entreprise française certifiée ISO 14001 de son secteur d'activité. Durant cette période, l'entreprise adopte aussi une politique d'éco-conception des bâtiments selon la démarche haute qualité environnementale (HQE). En outre, elle publie tous les ans un rapport développement durable : « *on a été les premiers à faire le rapport développement durable en France en 1993. Notre président nous a ramené cette pratique des États-Unis.* » (DG, entretien).

En 2007, l'entreprise crée un poste de contrôleur de gestion environnemental intitulé « *responsable comptabilité environnementale* ». Selon les médias, il s'agit d'une innovation en France. La mission de ce nouveau contrôleur est de décliner la stratégie de réduction des émissions de gaz à effet de serre (GES) de l'entreprise. Avant la loi Grenelle II (2010), cette stratégie est mise en place de manière volontaire, car l'entreprise n'est pas soumise à la loi NRE (2001) ni à la réglementation des quotas d'émission de GES⁴. Au-delà des considérations écologiques, cette stratégie lui procure un triple avantage : un avantage compétitif sur ses concurrents (en vendant des produits « verts », elle se positionne sur un marché de niche prometteur car les consommateurs sont de plus en plus sensibles au discours écologique), un avantage de légitimité auprès des parties prenantes (elle obtient la sympathie de la société civile en s'engageant pour la préservation de la nature) et un avantage économique (elle réduit ses coûts par les actions écologiques).

Âgé de 33 ans, titulaire d'un 3^e cycle en Finance, ce contrôleur a démarré sa carrière en tant que consultant en système d'information pour des multinationales. Puis, il devient contrôleur de gestion dans une filiale de l'entreprise BIO avant d'être embauché par la maison mère : « *ils cherchaient à créer un poste de comptabilité environnementale. J'ai donc rencontré le président, puis le DG qui m'a dit : je*

n'ai pas d'indicateurs développement durable, je n'y comprends rien. [...] Il faut prouver qu'on peut réduire le CO₂ tout en augmentant le chiffre d'affaires. » (Responsable CE, entretien). Pour le responsable développement durable, l'objectif de cette nouvelle fonction est d'« incarner l'idée qu'on peut réconcilier économie et écologie, le contrôle de gestion et le bilan carbone » (Responsable DD, presse).

L'évolution du poste de contrôleur de gestion environnemental chez BIO peut être découpée en trois périodes essentielles : avant l'embauche du contrôleur, pendant l'exercice de sa fonction et après son départ. Si le poste apparaît officiellement en 2007, ses prémices remontent en 2005 avec l'idée du président-fondateur de mesurer les émissions de CO₂ de son entreprise. Cette mission est d'abord confiée au responsable développement durable : « j'ai bossé dessus 12 heures par jour y compris les week-ends. Et, au bout de 3 semaines, j'ai réussi à sortir le premier diagnostic carbone de BIO. [...] Mais, le président voulait avoir le détail, mobiliser toute la boîte sur le sujet, faire un suivi trimestriel. [...] Bref, c'était un poste à temps complet et moi, j'étais déjà occupé par mes fonctions. C'est là que le contrôleur entre en jeu. » (Responsable DD, entretien).

Recruté en 2007, le contrôleur met en place la comptabilité carbone et le *reporting* environnemental pour suivre les résultats de l'entreprise. Il endosse alors le rôle de surveillant : « j'ai fait un compte de résultat trimestriel qui était très détaillé. Je calculais les résultats CO₂ par magasin. Mettre en place la comptabilité carbone, ça m'a pris 1 an » (Responsable CE, entretien). À partir de 2008, le contrôleur cherche à mesurer le retour sur investissement en montrant les économies réalisées grâce au bilan carbone. Il élabore des outils de pilotage pour les managers et ses activités de conseils se développent à tous les niveaux de l'organisation. Durant cette période, l'entreprise accentue sa politique d'achats responsables. Le contrôleur devient aussi un acteur du changement en incitant les fournisseurs à améliorer la qualité environnementale de leurs produits : « on travaille sur l'analyse de cycle de vie des produits que l'on commercialise et on essaie de voir les process d'amélioration que l'on peut demander à nos fournisseurs. » (DG, entretien).

Suite au départ du contrôleur⁵, le responsable développement durable occupe le poste par intérim depuis 2012. De formation ingénieur-juriste en environnement, ce dernier reconnaît la difficulté de cette fonction : « je ne vous cache pas qu'au départ c'était compliqué, car le contrôleur a fait un super boulot sur notre ERP, les bases de données. [...] Le premier bilan carbone trimestriel que j'ai fait, ça m'a pris 1 mois ! Le poste de comptable environnemental ne disparaît pas. Il a survécu à la disparition de la personne qui en était en charge. » (Responsable DD, entretien).

Dans la suite de l'article, nous analysons les missions du contrôleur durant la période où il occupait le poste de « responsable comptabilité environnementale » chez BIO.

3. Les missions du contrôleur de gestion environnemental

Les résultats de l'étude de cas révèlent les différentes missions du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental : vérificateur de CO₂ (3.1), *business partner* (3.2), traducteur euro-carbone (3.3) et acteur du changement (3.4). Chaque mission est présentée en décrivant les activités réalisées et l'image véhiculée par le contrôleur dans l'organisation. Par souci de lisibilité, les questions relatives au pouvoir d'influence et au territoire du contrôleur feront l'objet d'une partie distincte (voir partie 4).

3.1. Le vérificateur de CO₂ au service de la direction générale

La première mission confiée au contrôleur est celle de la surveillance des activités. Pour vérifier les émissions de GES de l'entreprise, le contrôleur met en place un bilan carbone en s'inspirant de la méthode de l'ADEME (Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Énergie)⁶. Cet outil lui permet de mesurer les émissions de GES, en tonnes équivalent de dioxyde de carbone (CO₂), par poste d'activité (transport de marchandises, déplacement des personnes, emballages, publications, énergie, gestion des déchets...). Puis, il élabore un budget carbone pour limiter les émissions de GES : « *j'ai créé le bilan carbone de BIO quand je suis arrivé en 2007. [...] Ensuite, j'ai convaincu le DG d'établir un budget CO₂, un vrai budget comme on fait en euros et puis on a dit : les directeurs sont à tant, donc on va faire moins 3 %* » (Responsable CE, entretien). Par exemple, « *le directeur marketing a son budget à ne pas dépasser : ses choix de fournisseurs, d'emballages, etc., devront impérativement prendre en compte leurs émissions de GES* » (Responsable CE, presse).

Chaque trimestre, le contrôleur effectue un *reporting* environnemental pour surveiller les émissions de GES et s'assurer de l'atteinte des objectifs carbone fixés aux différents managers de l'entreprise. Cette démarche est expliquée par un directeur de magasin : « *on fait notre déclaration de CO₂. [...] Il y a une personne dont c'est la tâche au siège [i.e. le responsable CE], on lui renvoie toute la consommation de CO₂ concernant nos déplacements professionnels : séminaire, formation, visite de projet... et c'est compilé trimestriellement.* » (DMG, entretien). En outre, ce *reporting* permet à la direction générale d'évaluer la performance des managers et de les récompenser ou sanctionner en fonction des résultats obtenus : « *cette année, l'objectif du DRH est la réduction de 10 % des émissions de CO₂ sur la base de celles émises l'année dernière à nombre de formations ou de qualité de formations égales. [...] Si les directeurs n'atteignent pas leurs objectifs, ils n'ont pas de primes.* » (Responsable DD, entretien).

En limitant son impact environnemental, l'entreprise réduit aussi les coûts liés aux transports de marchandises, déchets à traiter, consommations de matières et d'énergie... Le directeur général nous donne un exemple d'action écologique ayant permis de diminuer ses coûts de transport : « *au départ, on travaillait sur la route pour livrer nos magasins, on s'est rendu compte qu'il était plus intéressant d'un point de vue CO₂ de faire du rail, et que la prestation rail-route était moins chère que la prestation route.* » (DG, entretien). Ce dernier tient le même raisonnement sur les investissements : par exemple, la construction d'un nouveau magasin doit être rentable tout en étant moins nocive pour l'environnement. Ainsi, derrière le discours écologique, se cachent aussi des motivations économiques : « *l'idée était de déterminer le retour sur investissement en euros et en carbone. C'est ce que voulait mon boss d'ailleurs, voir si ses choix opérationnels étaient cohérents en termes de rentabilité financière et en termes de développement durable.* » (Responsable CE, entretien).

Le rôle de vérificateur de CO₂ renvoie une image négative du contrôleur dans l'organisation : « *j'étais un peu le flic* », « *l'emmerdeur de service* ». Les qualificatifs de « *traqueur de CO₂* » ou d'« *inspecteur développement durable* » (Responsable CE, entretien) attribués au contrôleur résumant assez bien l'état d'esprit. Il est perçu comme le bras armé de la direction générale : « *par exemple, le chef du service marketing fait un aller-retour aéroporté Paris-Nice en classe affaires. La note tombe : 894 kg de CO₂. Il n'a plus qu'à lui taper sur les doigts. S'il avait préféré le TGV, il n'aurait coûté que 19 kg de CO₂ à la planète et à la boîte.* » (Presse). Finalement, l'image de compteur de haricots est tenace, à ceci près que dans le domaine environnemental, le contrôleur est devenu « *compteur de CO₂* » !

En résumé, en tant que vérificateur de CO₂, le contrôleur réalise des tâches classiques de prévision budgétaire, de *reporting* et d'analyse des écarts. Il assure aussi une fonction de vigilance financière pour le compte de la direction générale. Mais son image de surveillant est plutôt négative auprès des managers.

3.2. Un business partner des dirigeants et des managers

Après la mise en place de la comptabilité carbone, le rôle du contrôleur de gestion évolue vers celui de *business partner*. En plus de sa mission de vérification, le contrôleur remplit un rôle d'aide à la décision auprès de deux types de clients internes : la direction générale et les managers (directeurs de magasin, responsables de services fonctionnels...). Ce rôle nécessite la création et l'animation d'un système d'information environnemental.

3.2.1. CONSEILLER LES DÉCIDEURS

Le contrôleur accompagne le directeur général dans ses réflexions et l'aide à effectuer des choix stratégiques pour réduire les émissions de GES. Il semble occuper une fonction de conseiller privilégié, car son expertise est sollicitée régulièrement et de manière prioritaire : « *j'organise des réunions, une fois tous les 15 jours, avec le responsable développement durable et la personne qui s'occupe de la comptabilité verte. Donc, c'est avec eux que je discute en premier lieu. Et, en deuxième lieu, après qu'on ait analysé les différents chiffres, on en parle lors de nos comités de direction.* » (DG, entretien). Grâce aux outils mis en place, le contrôleur peut éclairer et orienter les décisions des dirigeants : « *ce sont notre bilan carbone et notre budget carbone qui nous donnent les priorités de l'entreprise. Par exemple, on sait qu'on a un fort impact CO₂ sur le transport alors que l'impact CO₂ de nos déchets est ridicule⁷. [...] Le choix, c'est donc de s'attaquer aux plus gros chantiers et aux plus gros impacts pour avoir de meilleures solutions rapidement.* » (DG, entretien).

Au niveau opérationnel, le contrôleur aide les managers dans la construction de leurs budgets carbone et plans d'action : « *si vous faites un budget pour les achats, pour réduire le fret aérien par exemple, vous allez voir le service achats. [...] Ce sont eux qui décident, car ce sont eux qui sont capables de dire : on va faire tant d'avion, tant de maritime, etc. [...] Et ainsi de suite, chaque personne qui avait un budget financier, j'allais le voir et puis je mettais un budget carbone dessus.* » (Responsable CE, entretien). « *Au cours de l'année, il nous aide à mettre en place des actions correctrices pour réduire les consommations d'énergie et les émissions de CO₂. Idem pour le recyclage des déchets et la qualité des produits. En magasin, ce sont les 3 points les plus impactants de notre activité.* » (DMG, entretien).

Le contrôleur incite les managers à prendre en compte les impacts environnementaux dans leurs décisions opérationnelles. Loin de les inhiber, cette intervention favorise leur créativité. En effet, ces derniers ont mis en place plusieurs plans d'action innovants pour réduire les émissions de GES. Par exemple pour les déplacements des salariés, ils ont « *réorganisé la formation interne pour limiter les trajets et développé la formation en ligne.* » (Presse). Au niveau du transport des marchandises : « *nous travaillons avec une compagnie maritime écolo et optimisons le remplissage des containers. Une fois arrivés à notre entrepôt, les produits repartent par camion au GNV (Gaz Naturel Véhicule) pour les magasins proches, par ferroutage pour les magasins situés à plus de 600 km, et dans des camions conduits par des chauffeurs formés à l'éco-conduite pour les autres.* » (Rapport DD). Pour la consommation d'énergie, « *tous les magasins, le siège et les entrepôts sont alimentés en 100 % électricité d'origine renouvelable.* »

(Rapport DD). Enfin, le service *packaging* substitue les emballages des fournisseurs par des emballages biodégradables ou recyclés : « *les emballages de nos produits, qui sont packagés en mode carton, sont souvent reconfigurés par nous. [...] Chaque année, notre service packaging redesign entre 800 et 1 000 packs sur les 2 500 références différentes que nous proposons en magasin.* » (Responsable DD, entretien).

3.2.2. CRÉER ET ANIMER LE SYSTÈME D'INFORMATION ENVIRONNEMENTAL

Le contrôleur fournit aussi une assistance méthodologique dans la conception et l'utilisation du système d'information environnemental : « *je suis toutes les consommations énergétiques et de matières [...] avec la personne responsable du CO₂ chez nous grâce à une sorte de tableau de bord.* » (DG, entretien). « *Il imagine des notes de frais CO₂, un outil qui permet de détailler pour chaque collaborateur les émissions de GES générées lors de ses déplacements. Les salariés remplissent un simple tableau Excel qui calcule la quantité de CO₂ pour chaque mode de déplacement.* » (Presse).

Parallèlement à son rôle d'architecte du système d'information, il remplit aussi une mission d'animateur dans l'idée de faire vivre les outils de contrôle mis en place : « *le bilan carbone est actualisé tous les trois mois. Le but, c'est qu'il ne reste pas dans un tiroir mais devienne un outil de pilotage aussi important que l'euro.* » (Responsable CE, entretien). Il anime les réunions de suivi des réalisations en commentant les indicateurs environnementaux et en faisant part de son expertise aux managers. Il exerce ainsi une certaine influence sur les décisions managériales : « *je présentais les résultats sous Powerpoint et à l'oral. Je présentais mes chiffres après le directeur financier pendant les comités business. [...] Tous les directeurs (achat, marketing, etc.), tous les gens avec des responsabilités, participaient à ces comités business. [...] Ils étaient informés des résultats de l'outil, et cela devait nous aider à prendre des décisions.* » (Responsable CE, entretien).

En somme, l'image du contrôleur de gestion est plus gratifiante dans cette fonction de conseiller-animateur que dans celle de surveillant. Son expertise est reconnue au sein de l'entreprise, car il apporte une véritable valeur ajoutée aussi bien à la direction générale qu'aux managers en termes de conseils stratégiques et opérationnels. Il est perçu comme un *business partner* dans la mesure où il participe à la prise de décisions et coproduit les budgets, les plans d'actions et les outils de pilotage environnementaux.

3.3. Le traducteur euro-carbone dans l'organisation

Le contrôleur de gestion joue un rôle de traducteur dans un contexte où le CO₂ est devenu un nouveau langage : « *quand tout le monde parlait en euros, nous avons décidé de parler en CO₂.* » (Site internet). La démarche de traduction s'opère en trois étapes essentielles : calculer « les équivalents CO₂ » des postes d'émissions de GES, déterminer les objectifs de réduction des émissions et les plans d'action, et mesurer l'efficacité des actions mises en œuvre en valorisant en euros les réductions obtenues.

3.3.1. FAIRE L'INVENTAIRE DES POSTES D'ÉMISSION ET CALCULER LES ÉQUIVALENTS CO₂

Afin de déterminer les équivalents CO₂, le contrôleur réalise d'abord un inventaire des différents postes d'activité générant les GES, appelés « *postes d'émission* » : « *pour faire le compte de résultat en*

CO₂, je me suis d'abord attaqué à tout ce qui concourt à l'activité : transports de marchandises, packaging, catalogues, énergies des entrepôts, des bâtiments, déplacement des salariés... » (Responsable CE, entretien). Pour chaque poste d'émission, il recueille les flux physiques consommés durant la période à partir du système d'information comptable ou directement auprès des différents services de l'entreprise. Par exemple, pour le transport de marchandises : « je me connecte sur le système d'information de l'entreprise qui me fournit les statistiques sur les transports de marchandises des trois mois qui viennent de s'écouler. [...] J'appelle les entrepôts, ils me donnent toutes les précisions concernant le nombre et les trajets des livraisons magasins qui ont été effectués. » (Responsable CE, rapport DD). Concernant le déplacement des salariés, le contrôleur se réfère aux notes de frais CO₂ pour connaître les modes de transport et les kilomètres parcourus. Pour le poste emballages, c'est auprès de l'ingénieur *packaging* qu'il recueille les données sur la composition des emballages des produits vendus par l'entreprise. De même, il contacte le service communication pour collecter les données sur les publications réalisées (quantité, poids, papier). Concernant le poste énergie, il se réfère aux factures d'électricité ou relève les compteurs d'énergie.

Après cette collecte de données, le calcul des équivalents CO₂ des postes d'émission s'effectue avec les « *tableurs Bilan Carbone* » de l'ADEME. Ces tableurs permettent de convertir les données d'activité (km de fret parcourus, consommations de litre de carburant, d'énergie en KWh, de kg de matériaux...) en émissions de GES, exprimées en équivalent carbone ou équivalent CO₂⁸. Les coefficients utilisés pour la conversion sont appelés « *facteurs d'émission* »⁹. Le contrôleur nous explique sa démarche : « le bilan carbone, c'est un ensemble de multiplications. Pour obtenir les émissions de GES, vous faites A [donnée d'activité] fois B [facteur d'émission]. [...] J'ai suivi la formation bilan carbone de l'ADEME. Mais, je n'ai pas utilisé leur logiciel parce qu'il était super compliqué. J'ai créé mes propres tableurs à partir des tableurs de l'ADEME. [...] J'ai un peu galéré mais il n'y a pas besoin d'être un grand scientifique pour y arriver. Il faut avoir l'esprit cartésien et des qualités d'analyse d'un contrôleur de gestion. » (Responsable CE, entretien). Suite à la conversion des données d'activité en équivalent CO₂, le bilan carbone de l'entreprise est obtenu en additionnant les équivalents CO₂ de l'ensemble des postes d'émission.

3.3.2. DÉFINIR LES OBJECTIFS DE RÉDUCTION ET LES ACTIONS À RÉALISER

Grâce aux tableurs, le contrôleur effectue des simulations pour définir des objectifs de réduction des émissions de GES (p.ex. réduire de 50 % les émissions liées au transport aérien, baisser de 4 % la consommation d'énergie du siège). Pour ce faire, il étudie en amont avec les différents managers de l'entreprise les actions susceptibles de limiter les émissions GES de leurs activités (p.ex. réduire le fret aérien au profit du transport maritime, remplacer les lampes de bureau par des lampes basse consommation) et leurs impacts financiers. Puis il détermine *via* les tableurs les économies de GES que cela peut représenter. Les objectifs sont ensuite validés par la direction générale avant d'être diffusés aux managers.

Pour les dirigeants, il est important que les objectifs de réduction des GES soient compatibles avec les objectifs économiques de l'entreprise. Autrement dit, l'entreprise doit pouvoir augmenter son chiffre d'affaires en impactant le moins possible son environnement. Il s'agit du concept d'« *éco-compatibilité* » selon le responsable développement durable : « *l'éco-compatibilité, c'est comment*

améliorer la valeur ajoutée humaine, sociétale ou économique, tout en faisant baisser en valeur absolue les principaux impacts sur l'environnement. C'est le plus dur à faire, car si vous multipliez par trois votre volume de chiffre d'affaires, on peut s'attendre mécaniquement à ce que les émissions de CO₂ évoluent d'un facteur assez proche. » (Responsable DD, entretien). Mais dans les faits, en cas d'incompatibilité, l'entreprise est parfois amenée à privilégier ses objectifs économiques au détriment de ses motivations écologiques. C'est d'ailleurs ce que sous-entend le directeur des ressources humaines : « *concilier l'inconciliable, cette position n'est pas toujours confortable à tenir. Le journal X nous a par exemple récemment cités dans la rubrique l'écolo tartuffe du mois. La meilleure arme contre ces critiques, c'est de montrer que l'on peut être rentable, tout en changeant spectaculairement les choses.* » (DRH, presse).

3.3.3. ÉVALUER EN EUROS LES ÉCONOMIES DE GES RÉALISÉES

Pour finir, la dernière étape de la traduction consiste à estimer *via* les tableurs la valeur monétaire des performances environnementales : « *j'analyse les coûts/gains financiers réalisés suite à la réduction des émissions de CO₂* » (Responsable CE, entretien). Par exemple suite aux aménagements d'un entrepôt, l'entreprise a réalisé 19 % de gain en efficacité énergétique, ce qui représente une économie de 688 000 kWh de gaz, de 143 tonnes d'équivalent CO₂ et de 12 700 € sur la facture de gaz.

Dans ce rôle de traducteur, le contrôleur se perçoit comme un technicien capable de traduire et d'expliquer en langage financier les résultats carbone : « *avec les notes de frais CO₂, j'étais capable de détailler très finement les déplacements des gens, ce qui me permettait d'avoir une analyse très micro-économique et de faire des commentaires lors des comités business où j'intervenais.* » (Responsable CE, entretien). Cette compétence constitue une valeur ajoutée concrète qui légitime le travail du contrôleur aux yeux des managers : « *c'est extrêmement gratifiant quand on est en mesure de présenter un bilan à la fin de l'année qui relate la performance environnementale avec les indicateurs clefs, et qui donne aussi les coûts et les économies réalisées.* » (Responsable DD, entretien).

3.3.4. LES LIMITES DE LA TRADUCTION

Il convient de souligner que le bilan carbone ne fournit pas une estimation précise des émissions de GES. En effet, les équivalents CO₂ sont déterminés en ordre de grandeur compte tenu du nombre important de paramètres retenus pour leur calcul. Et, il existe des incertitudes sur les facteurs d'émission (qui sont souvent calculés en moyenne) et sur les données d'activité. Pour limiter les biais de calcul, des incertitudes par défaut sont associées à chaque facteur d'émission inscrit dans les tableurs de l'ADEME. Pour fiabiliser les données récoltées en interne, le contrôleur procède à des vérifications sur factures ou des vérifications physiques (p.ex. relever les compteurs d'énergie). De plus, le bilan carbone fait l'objet d'une vérification externe dans le cadre des audits environnementaux réalisés par ECOPASS, un organisme de certification agréé par le COFRAC (comité français d'accréditation). Cependant, il faut rester prudent sur l'interprétation des résultats du bilan carbone, même si cela n'empêche pas d'en tirer des conclusions pratiques.

En résumé, le rôle de traducteur euro-carbone est spécifique au domaine environnemental car, comme nous l'avons vu, le « langage CO₂ » est complexe et nécessite des compétences particulières pour être décrypté. Cette fonction de traduction fait aussi appel aux capacités pédagogiques du

contrôleur pour aider les managers et les opérationnels à comprendre et utiliser ce nouveau langage afin de réaliser les objectifs des dirigeants. Cette mission renvoie donc une image valorisante du contrôleur aux managers, celle d'un « technicien-pédagogue ». Enfin, ces nouvelles compétences environnementales sont indispensables pour permettre au contrôleur de mener à bien ses fonctions de vérificateur de CO₂ et de conseiller.

3.4. Un acteur du changement pour les parties prenantes

Le contrôleur de gestion remplit un rôle d'acteur du changement à la fois pour les parties prenantes internes et externes de l'entreprise¹⁰. Si au départ ce rôle se développe en filigrane dans l'organisation, il devient dominant par rapport aux trois rôles précédents lorsque l'entreprise se tourne vers ses fournisseurs.

3.4.1. FAIRE CHANGER L'ÉTAT D'ESPRIT ET FAVORISER L'INNOVATION EN INTERNE

À l'intérieur de l'entreprise, le contrôleur est perçu comme un « éveilleur de conscience écologique ». En développant de nouveaux outils de pilotage et d'aide à la décision en matière environnementale, le contrôleur permet aux acteurs de prendre conscience de leurs impacts environnementaux et de changer d'état d'esprit progressivement. C'est d'ailleurs ce qu'illustrent les propos du directeur marketing : « *pour les notes de frais CO₂, au début, je me suis dit quelle galère. Aujourd'hui, c'est une routine.* » (DMK, presse). Ces outils ainsi que la simple présence du contrôleur dans l'entreprise permettent d'agir sur le comportement des acteurs : « *en nous croisant dans les couloirs, les gens pensent à leur note de frais et du coup ils essayent d'en tenir compte dans leur travail. Ça crée un management du carbone, ça crée une sensibilisation.* » (Responsable CE, entretien).

Même s'ils adhèrent au discours sur le changement écologique, certains acteurs rechignent néanmoins à s'impliquer concrètement dans la démarche. C'est notamment le cas des comptables qui, se sentant mal à l'aise avec le « langage CO₂ », préfèrent se retrancher dans leur logique financière et se limiter à un rôle de pourvoyeur d'information : « *les comptables, ce n'était pas leur point fort. [...] Ils ont du mal avec le carbone, ils ne comprennent pas, pour eux, il y a trop d'incertitudes. [...] Ils étaient fiers parce que j'appartenais à leur équipe mais ils ne m'ont pas du tout aidé. Pour moi, c'étaient des fournisseurs de données économiques et financières.* » (Responsable CE, entretien). « *Ils ne sont pas vraiment impliqués dans l'élaboration d'outils de pilotage environnemental. Ils sont plutôt focalisés sur la dimension financière.* » (Responsable DD, entretien).

Par ailleurs, la mise en place de la comptabilité environnementale permet au contrôleur d'être force de proposition dans l'entreprise. Il devient source d'innovation en encourageant les managers à rechercher de nouvelles solutions plus respectueuses pour l'environnement et qui améliorent aussi la rentabilité financière de l'entreprise : « *le bilan carbone permet d'insuffler un changement dans l'entreprise via l'innovation parce qu'il faut faire plus (ou au moins aussi bien) avec moins. [...] Par exemple, vous prenez le packaging, le contrôleur de gestion financier a toujours X milliers d'euros de cartons et il ne se pose pas la question s'il faut réduire. Or, si vous regardez sur le plan carbone, vous allez voir que c'est un gros poste d'émission, donc vous allez dire : pourquoi on envoie un CD dans un carton qui fait 10 fois le poids*

du CD ? [...] Donc, le fait de s'intéresser aux flux physiques, cela permet de voir des leviers d'économie que vous ne voyez pas avec les euros. » (Responsable CE, entretien).

3.4.2. STIMULER LE CHANGEMENT CHEZ LES FOURNISSEURS

Au-delà des frontières de l'entreprise, le contrôleur intervient auprès des fournisseurs pour les inciter à intégrer les impacts environnementaux dans leur processus de production et à améliorer la qualité environnementale de leurs produits. Pour cela, il les accompagne dans la réalisation de leur bilan carbone : « je me suis attaqué aux fournisseurs en commençant par nos 3 ou 4 plus gros fournisseurs pour les obliger à faire leur bilan carbone. [...] L'idée, c'était d'aller intégrer la qualité environnementale dans les produits. » (Responsable CE, entretien). « Avec le soutien de BIO, nous venons d'entamer la démarche du bilan carbone parallèlement à la mise en place de la norme ISO 14001. De plus, le responsable CE a commencé par adapter la note de frais CO₂ à nos besoins et, après un test par une personne-témoin, nous allons la lancer en interne à l'occasion de la semaine du développement durable. » (Fournisseur de cosmétique, rapport DD).

Ce rôle d'agent du changement externe prend de l'ampleur lorsque l'entreprise atteint un seuil dans l'amélioration de ses performances internes : « au début, je ne me suis pas attaqué aux produits parce qu'il y avait 2 500 références [...] mais au final il ne restait plus que cela à faire. » (Responsable CE, entretien). « Par exemple, les progrès en matière d'emballage ne dépendent pas que de nous, il y a aussi nos fournisseurs. [...] En les aidant à progresser, ils font progresser notre bilan carbone » (DG, entretien). De plus, si l'entreprise s'intéresse à ses fournisseurs c'est parce que, selon le principe du « berceau à la tombe », elle se sent responsable de toute la filière production-commercialisation-consommation de ses produits : « le produit est fabriqué parce qu'on le commande, parce qu'il se vend. Il y a donc une coresponsabilité sur la chaîne de production. » (Responsable DD, entretien).

Les fournisseurs sont donc invités à s'auto-évaluer en utilisant un outil de diagnostic créé par l'entreprise et basé sur la méthode d'analyse de cycle de vie (ACV). S'agissant d'un outil auto-déclaratif, celui-ci vise plutôt à les sensibiliser qu'à les évaluer réellement. Il est d'ailleurs présenté comme un outil de dialogue : « c'est un espace internet, une boîte de dialogue entre les fournisseurs et nous, sur lequel on leur pose une série de questions inspirées de l'ACV pour voir comment on peut les aider à améliorer leurs produits. » (Responsable CE, radio). En outre, l'entreprise fait auditer ses principaux fournisseurs par un cabinet d'audit externe et indépendant pour garantir la qualité environnementale des produits.

Cependant, tous les fournisseurs ne sont pas sensibles à ce discours écologique. Face aux pressions de l'entreprise, certains fournisseurs utilisent des subterfuges pour la décourager. Par exemple, « sur des packs avec des fibres recyclées, [certains fournisseurs] chinois nous ont envoyé des devis à 300 % du prix classique. Ils n'avaient pas envie de le faire et ils ont donc gonflé les prix de manière exagérée, histoire de nous dissuader. » (Responsable DD, entretien). Chez d'autres fournisseurs, l'entreprise est confrontée au problème de *greenwashing*. En effet, il existe un décalage entre le discours environnemental tenu par ces fournisseurs et leurs pratiques réelles. Ce discours vise à construire une image de conformité aux exigences de leur client : « sur la librairie, [certains fournisseurs] français disent qu'il y a une politique de traçabilité environnementale. Mais pour avoir des détails, on a besoin de les relancer plusieurs fois et ce n'est qu'à la 25^e relance qu'ils nous disent : vous savez, c'est compliqué, on fait des mélanges. » (Responsable DD, entretien).

Pour conclure, cette recherche montre que le contrôleur de gestion peut exercer des fonctions distinctes mais complémentaires en matière environnementale : vérificateur de CO₂, *business partner*,

traducteur euro-carbone et acteur du changement. Si les deux premières fonctions présentent des similitudes avec le métier traditionnel du contrôleur, la mission de traduction euro-carbone nécessite des compétences nouvelles spécifiques à la sphère environnementale. De même, la mission d'acteur du changement conduit le contrôleur au-delà des frontières de l'entreprise pour s'intéresser à ses parties prenantes externes. En effet, dans le domaine environnemental, ce dernier a pour objectif (voir le défi !) de stimuler le changement chez les fournisseurs. Par ailleurs, cette étude met en évidence la dualité de l'image du contrôleur. Il est tantôt perçu comme un « compteur de CO₂ » dans son rôle de surveillant et tantôt considéré comme un « conseiller-animateur », « technicien-pédagogue », « éveillé de conscience écologique » et « créateur de valeur » respectivement dans ses rôles de *business partner*, de traducteur et d'acteur du changement. Il renvoie l'image d'un personnage fantasque dont l'attitude change au gré de ses fonctions. Toutefois, la polyvalence des missions du contrôleur permet d'équilibrer les perceptions négatives et positives de sa fonction au sein de l'organisation.

Nous reviendrons *infra* sur ces différentes missions dans le cadre de la discussion. À présent, nous étudions les questions de pouvoir et d'espace d'action du contrôleur.

4. Le pouvoir d'influence et le territoire du contrôleur de gestion environnemental

Pour comprendre les rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental, il convient aussi d'examiner la place et l'influence de ce dernier dans l'organisation (4.1) et de délimiter son territoire en prenant en compte les activités de ses concurrents avec lesquels il doit tout de même collaborer pour la bonne marche de l'entreprise (4.2).

4.1. La place du contrôleur dans l'organigramme et son pouvoir d'influence

Chez BIO, le contrôleur est rattaché à la direction générale tout étant proche des managers opérationnels et fonctionnels. En tant que fonction support, le contrôleur ne devrait disposer d'aucun pouvoir formel au sein de l'entreprise. Cependant, sa proximité hiérarchique avec la direction générale favorise son influence sur la prise de décision environnementale. En effet, en tant que conseiller du directeur général, le contrôleur acquiert un pouvoir important puisque sa fonction lui permet d'intervenir dans les choix stratégiques : « *Le responsable CO₂ établit une sorte de mini-rapport à chaque fois qu'on ouvre un magasin ou un entrepôt. Par exemple, avant de construire un entrepôt, on s'est posé la question « combien ça coûte ? » mais aussi « quel en sera l'impact en termes de CO₂ ? ».* (DG, entretien). « *Ça me paraissait complètement naturel d'aller mettre du carbone partout et même dans les investissements, et de regarder l'euro et le carbone. (...) Je faisais des analyses d'investissement, de retour sur investissement, disons plutôt de retour sur carbone.* » (Responsable CE, entretien).

Même en l'absence d'autorité hiérarchique dans l'entreprise, le contrôleur influe sur la fixation des objectifs environnementaux, l'évaluation des performances des managers et l'attribution de leurs primes : « *les directeurs reçoivent chaque année des objectifs environnementaux, qui sont fixés par la direction générale*

et le responsable environnement, et ça forme un tableau de bord dont on se sert pour déployer l'ensemble des actions dans chaque service. [...] Les primes individuelles des directeurs sont basées là-dessus. Comme ils sont fortement « incités », ça fait très mal, donc en général ils atteignent leurs objectifs. » (Responsable DD, entretien). Au niveau local, on note également une influence du contrôleur sur les choix opérationnels des managers par exemple en termes de transport, d'énergie ou encore d'emballage... En effet, comme nous l'avons vu *supra* (cf. partie 3), c'est à travers ses missions de traducteur, de *business partner* et d'acteur du changement qu'il oriente les décisions managériales pour pouvoir réduire les émissions de GES.

Par ailleurs, le rattachement hiérarchique du contrôleur à la direction générale lui procure une autonomie par rapport aux autres fonctions de l'organisation (notamment financière et développement durable). En effet, l'absence de lien de subordination avec le directeur financier garantit au contrôleur une indépendance et une latitude dans la réalisation de ses missions, ce qui favorise notamment la fiabilité du *reporting* environnemental : « lors des comités business, j'intervenais au même titre que le directeur financier. Lui, il présentait les euros et moi, je présentais le CO₂. » (Responsable CE, entretien). En outre, ses relations fonctionnelles avec la direction administrative et financière (DAF) lui permettent d'accéder plus facilement aux données internes physiques et comptables nécessaires à la réalisation de ses activités : « j'étais rattaché à la comptabilité. Donc, les comptables me fournissaient des données vu qu'ils ont tous les chiffres. » (Responsable CE, entretien). Le contrôleur entretient aussi des relations fonctionnelles avec le service développement durable : « j'avais beaucoup de liens avec le responsable développement durable. Pendant un moment, j'étais physiquement dans leur bureau, car j'avais demandé à être rapproché d'eux. » (Responsable CE, entretien). Cette proximité fonctionnelle lui facilite l'accès aux données environnementales externes puisque la veille juridique et technologique de BIO est assurée par son service développement durable.

En résumé, le contrôleur jouit d'un pouvoir d'influence sur les décisions grâce à sa position stratégique dans l'organisation : il travaille en partenariat avec les décideurs et dispose d'une autonomie vis-à-vis des fonctions financière et de développement durable avec lesquelles il entretient des liens fonctionnels.

4.2. Les concurrents du contrôleur et son territoire

Le contrôleur a plusieurs interlocuteurs dans l'entreprise. Comme nous l'avons vu plus haut, le directeur général et les managers sont ses clients internes « privilégiés », c'est-à-dire ceux dont il sert les besoins en priorité. Mais, il entretient aussi des relations fonctionnelles avec la DAF et le service développement durable dont les activités coïncident parfois avec les siennes, ce qui génère des problèmes de territorialité. Dans ce contexte, pour bien cerner les frontières du domaine d'action du contrôleur, il est important d'identifier les activités de ses concurrents et leurs espaces de collaboration avec ce dernier.

Si en théorie, le champ d'action du directeur financier semble clairement défini, dans les faits, il arrive que le contrôleur s'approprie certaines de ses prérogatives : « dans mon tableau de bord, on y trouvait surtout du CO₂ car je ne devais pas remplacer le directeur financier, mais moi j'y mettais quand même quelques données financières. » (Responsable CE, entretien). En outre, le contrôleur cherche à se distinguer des financiers et à légitimer son rôle dans l'organisation grâce à ses compétences spécifiques. Par exemple, il considère qu'il apporte une valeur ajoutée par rapport à ces derniers : « ce type de poste apporte de la

valeur, ça vous permet de contrôler que vous ne dérapez pas sur le plan environnemental mais aussi de faire des économies vu que carbone = euro. [...] Il y a des leviers économiques que le bilan carbone permet de voir, par exemple une dépendance énergétique, mais que le financier ne voit pas. » (Responsable CE, entretien).

Par ailleurs, le domaine d'action du contrôleur est plus restreint que celui du responsable développement durable. D'abord, son rôle de conseiller se limite au volet environnemental tandis que celui du responsable développement durable s'étend aux autres volets de la RSE (santé, sécurité, sociétal...). Ce dernier nous donne un exemple de ses propositions pour améliorer les conditions de travail des manutentionnaires des entrepôts : *« j'ai réfléchi au fait qu'il fallait des palettes tout aussi solides mais beaucoup plus légères et surtout sans échardes. Car, quand l'ouvrier se plante une écharde dans le doigt, il fait un geste brusque et cela peut provoquer un tour de rein ou une sciatique. Donc, on a mis en place des palettes en plastique plus légères, emboîtables les unes dans les autres, issues d'un procédé de recyclage local (le fournisseur est à environ 170 km de nos entrepôts). Et, miracle, elles coûtaient moins chères que des palettes en bois et on a pu faire une économie de 50 000 euros.* » (Responsable DD, entretien).

Ensuite, le rôle d'animateur local du contrôleur est modeste : *« j'ai fait des petits-déjeuners dans des magasins pour présenter les résultats CO₂ mais je n'ai pas animé le réseau* » (Responsable CE, entretien). C'est le responsable développement durable qui pilote et anime le réseau vert de l'entreprise, i.e. la fonction regroupant les correspondants environnement disséminés dans les différents services, magasins et entrepôts : *« cette année, la communication interne a représenté 50 à 70 % de mon temps pendant lesquels je fais de l'accompagnement et de la gestion de projets avec les équipes* » (Responsable DD, entretien). Pour cela, il s'approprie les données fournies par le contrôleur sur l'aspect carbone : *« il était content que je lui donne des chiffres parce que ça lui a permis d'animer son réseau. [...] Il ne comptait pas, pourtant il était ingénieur. Mais, il ne pouvait pas tout faire, il était dans l'animation du réseau et, à la base, il avait surtout mis en place le SME ISO 14001.* » (Responsable CE, entretien). En outre, les audits de SME réalisés dans le cadre de la certification ISO 14001 sont la chasse gardée du responsable développement durable et des auditeurs externes. Ces audits ne se limitent pas aux émissions de GES mais s'étendent à tous les impacts environnementaux de l'entreprise.

Enfin, contrairement au contrôleur, le rôle de communicant du responsable développement durable est très prégnant auprès des parties prenantes externes. En effet, ce dernier est chargé de la promotion des actions RSE afin de renforcer la légitimité sociale de l'entreprise : *« il prêchait la bonne parole sur la politique développement durable de BIO vis-à-vis de l'extérieur. [...] Il y a eu beaucoup de publicité autour de la comptabilité environnementale et énormément de retombées positives en termes d'image.* » (Responsable CE, entretien). Outre les fournisseurs, le contrôleur échange peu avec les autres parties prenantes externes. Néanmoins, il contribue à la réalisation du rapport développement durable en fournissant les données relatives à la comptabilité environnementale : *« le bilan carbone a aussi servi à faire le rapport développement durable et à y mettre plein de CO₂. C'était à la fois utile pour le rapport et pour dire à l'extérieur qu'on faisait des trucs innovants.* » (Responsable CE, entretien). Comme nous venons de le voir, les frontières entre les activités de ces deux acteurs sont parfois floues. Mais l'analyse du rôle du responsable développement durable indique que ce dernier semble davantage tourné vers l'animation interne et vers la communication externe. Cette analyse permet de mieux appréhender le « territoire environnemental » du contrôleur et de mettre en évidence, par la même occasion, le pouvoir d'influence du responsable développement durable dans l'entreprise.

En conclusion, il semble que la position hiérarchique du contrôleur de gestion environnemental et la latitude dont il dispose dans le cadre de ses missions lui confèrent un pouvoir d'influence sur les décideurs. De plus, cette étude met en évidence des problèmes de territorialité entre le contrôleur et ses concurrents internes. Si le directeur financier est aussi perçu comme un pourvoyeur d'information, le responsable développement durable est davantage considéré comme un concurrent dans la mesure où il dispose d'un droit d'ingérence dans le périmètre d'investigation du contrôleur. En effet, il s'approprie les données carbone pour animer le réseau vert, réaliser le rapport développement durable et communiquer à l'extérieur. Même s'il existe une logique de territoire qui consiste à garantir le pouvoir et la légitimité de chaque acteur, cette étude souligne néanmoins la volonté du contrôleur de créer des espaces de collaboration avec ses concurrents (dans lesquels la DAF apparaît comme son principal fournisseur d'information tandis que le responsable développement durable devient un nouveau client interne, en plus du directeur général et des managers).

Discussion et conclusion

En explorant les rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental, cette recherche s'inscrit à contre-courant de la littérature (Capron et Quairel 1998, 2007, Wilmshurst et Frost 2001, Marquet-Pondeville 2003, Quairel 2006, Moquet 2008, Caron et Fortin 2010, Renaud 2013a, Antheaume 2013...), qui décrit le contrôleur comme un passager clandestin en matière de responsabilité environnementale, limitant bien volontiers son savoir-faire au domaine économique et financier. En effet, basée sur une étude de cas longitudinale, cette recherche montre que le contrôleur peut devenir un acteur central du contrôle de gestion environnemental (CGE). Celui-ci se voit attribuer différentes missions dans ce processus : vérificateur de CO₂, *business partner*, traducteur euro-carbone et acteur du changement. Les résultats mettent aussi en évidence l'image, le pouvoir d'influence et le territoire attribués au contrôleur dans ce nouveau domaine. Il s'agit, à notre connaissance, de la première étude empirique française qui établit un panorama du métier de contrôleur dans la sphère environnementale. Nous exposons ci-après les implications théoriques et managériales ainsi que les limites et les perspectives de la recherche.

Sur le plan théorique, nous contribuons au champ du contrôle de gestion en mettant en lumière les spécificités du contrôleur de gestion environnemental. En effet, cette étude permet de classer les attributions du contrôleur en deux catégories : les rôles classiques adaptés aux préoccupations écologiques (vérificateur CO₂ et *business partner*) et les rôles spécifiques émergents du contexte environnemental (traducteur euro-carbone et acteur du changement externe). En tant que vérificateur CO₂, le contrôleur exerce le rôle habituel de surveillant au service de la direction générale. De même, dans son rôle de *business partner*, il aide les dirigeants et les managers à prendre des décisions stratégiques et opérationnelles. Pour ce faire, il coproduit les budgets, les plans d'action et les outils de pilotage environnementaux. Puis, il anime les réunions de suivi des réalisations. Au-delà des questions écologiques, on retrouve ici les attributions classiques du contrôleur de gestion identifiées dans la littérature (Sathe 1983, Fornerino et Godener 2006, Bollecker 2007, Lambert et Sponem 2009...).

En revanche, deux nouveaux rôles caractérisent le contrôleur de gestion en matière environnementale. Tout d'abord, en tant que traducteur euro-carbone, le contrôleur mobilise de nouvelles

compétences spécifiques au domaine environnemental (en matière de changement climatique, de calcul des émissions de GES, d'analyse de cycle de vie...). Il doit notamment maîtriser le « langage CO₂ » et le traduire en langage financier et/ou opérationnel compréhensible par les décideurs et les opérationnels. Cette valeur ajoutée technique-pédagogique confère au contrôleur une nouvelle légitimité aux yeux des managers. En effet, contrairement au domaine financier où les managers peuvent s'approprier certaines compétences du contrôleur : élaborer leurs budgets et gérer eux-mêmes leurs tableaux de bord (Danziger 2009) ; ces derniers sont confrontés dans le domaine environnemental à une plus grande technicité et à un nouveau langage qu'ils ne maîtrisent pas encore. Et de ce fait, ils ne peuvent pas se dispenser de l'expertise du contrôleur. Par ailleurs, si le contrôleur est décrit comme un acteur du changement en interne (Bessire 1995, Vaivio 2004, Bollecker 2007), cette étude montre qu'il peut désormais stimuler le changement auprès des parties prenantes externes, en l'occurrence les fournisseurs. Il peut être force de proposition et source d'innovation chez ces derniers afin d'améliorer les performances environnementales de leurs produits. Ce rôle d'agent du changement externe, qui est mis en lumière dans cette étude, constitue un nouvel apport au regard de la littérature.

Sur le plan managérial, cette recherche conduit à s'interroger sur l'émergence d'un nouveau métier, celui de « contrôleur de gestion environnemental », à l'image du métier plus ancien de « contrôleur de gestion sociale ». Ce nouveau métier transversal peut se développer à la frontière du management environnemental et du contrôle de gestion traditionnel. En effet, cette étude montre que le contrôleur de gestion environnemental a les capacités techniques d'un ingénieur environnement pour réaliser un bilan carbone et le savoir-faire d'un contrôleur de gestion classique en matière de gestion budgétaire, *reporting* et pilotage de la performance, calcul et optimisation des coûts... Les compétences personnelles requises sont aussi celles du contrôleur : capacité d'analyse et de synthèse, capacité à communiquer, sens du relationnel, pédagogie, force de proposition et de conviction... Cette étude permet donc aux dirigeants, aux acteurs des ressources humaines et aux étudiants de tirer des enseignements sur l'un des profils de ce nouveau poste en termes de missions, de compétences techniques et personnelles, de rattachement hiérarchique, de relations fonctionnelles et de formation.

Bien que le cas soit niché dans un contexte spécifique, les résultats de la recherche peuvent être généralisés à d'autres entreprises analogues (taille, secteur d'activité, place dans l'organigramme, acteurs de même type). Cependant, toutes les missions d'un contrôleur de gestion dans le domaine environnemental n'ont pas été explorées du fait des caractéristiques de l'entreprise BIO. En effet, cette dernière n'étant pas soumise au plan national d'affectation de quotas (PNAQ), les questions de compensation, de traitements comptable et fiscal des quotas d'émissions de GES n'ont pas été examinées dans cette recherche. De même, compte tenu du secteur d'activité de l'entreprise, l'étude s'est focalisée sur la comptabilité carbone¹¹, or il existe d'autres impacts environnementaux que le contrôleur pourrait être amené à gérer dans des secteurs d'activité comme la chimie ou le nucléaire : l'émission de composés organiques volatils (COV), l'eutrophisation des milieux aquatiques, la toxicité humaine, la production des déchets dangereux... Ainsi, comme perspective de recherche, il conviendrait de répliquer l'étude dans de nouveaux contextes (des entreprises de secteurs d'activité et de tailles divers) permettant ainsi de générer des profils du métier de « contrôleur de gestion environnemental ».

Notes

1. CSEAR : Centre for Social and Environmental Accounting Research ; EMAN : Environmental and Sustainability Management Accounting Network ; IFAC : International Federation of Accountants.
2. Pour en savoir plus sur le logiciel NVivo10, consulter <http://www.qsrinternational.com>.
3. Pour préserver l'anonymat des sources, nous avons éliminé des *verbatim* les éléments susceptibles de les identifier sans toutefois altérer les propos recueillis.
4. Conformément à la directive européenne 2003/87/CE, le Gouvernement français établit un plan national d'affectation de quotas (PNAQ) qui alloue aux entreprises de certains secteurs d'activité intensifs en GES (production d'énergie, ciment, verre, métaux ferreux, industries minérales, pâtes à papier) des quotas d'émission pour les inciter à réduire leurs émissions de GES. Chaque année, ces dernières doivent restituer les quotas qu'elles ont été autorisées à rejeter. Il existe un mécanisme de compensation à travers lequel elles peuvent acheter les quotas dont elles ont besoin ou vendre les quotas non utilisés.
5. Ayant reçu une proposition professionnelle d'un cabinet de conseil, le contrôleur de gestion a quitté l'entreprise BIO et exerce aujourd'hui le métier de consultant-expert en bilan carbone.
6. En 2004, l'ADEME développe un logiciel appelé *Bilan Carbone*[®] pour comptabiliser, en ordre de grandeur, les émissions GES directs et indirects générées par l'activité d'une organisation. Mais c'est à Jean Marc Jancovici que l'on attribue la paternité de la méthode en France. Depuis loi Grenelle II (article 75), la réalisation d'un bilan des émissions de GES (BEGES) est obligatoire pour les entreprises de plus de 500 salariés. Les GES retenus sont ceux du Protocole de Kyoto : dioxyde de carbone (CO₂), méthane (CH₄), protoxyde d'azote (N₂O) et les gaz fluorés (HFC, PFC, SF₆).
7. En l'occurrence, le transport des marchandises et des personnes représente 60 % des émissions de CO₂ contre seulement 0,5 % pour les déchets.
8. L'équivalent carbone (C) désigne le poids du seul carbone dans le composé CO₂. On passera de l'équivalent C à l'équivalent CO₂ en multipliant par 44/12, ce facteur est le rapport entre la masse molaire du CO₂ et celle du carbone.
9. Des exemples de facteurs d'émission : 0,063 kg équ. C par kWh pour le gaz de pétrole liquéfié ; 0,023 kg équ. C par kWh pour l'électricité (EDF) ; 6,1 grammes équ. C par voyageur.km pour le TGV (SNCF). Pour en savoir plus sur les facteurs d'émission, consulter <http://www.basecarbone.fr>
10. Comme Carroll et Näsi (1997), nous distinguons les parties prenantes internes (propriétaires, dirigeants, managers, non-managers) et externes (clients, fournisseurs, concurrents, pouvoirs publics, associations environnementales, riverains, communauté financière, médias...).
11. Depuis peu, l'entreprise réalise une « *comptabilité bois* », qui consiste à compter en « *équivalent arbre à planter* » le bois utilisé dans la fabrication des produits, des emballages, des publications... Dans cet article, nous n'avons pas étudié cette nouvelle comptabilité car elle a été mise en place, après le départ du contrôleur de gestion, par le responsable développement durable. Cependant, les rôles mis en évidence dans cette recherche peuvent être adaptés à cette nouvelle comptabilité, on parlera alors de « *vérificateur fibres* » et de « *traducteur euro-arbres à planter* ». L'entreprise utilise un tableur (appelé *éco-calculateur*) pour procéder à la conversion.

Bibliographie

- Antheaume, N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l'art. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 19 (3): 9-34.
- Anthony, R.N. (1988). *The management control function*. Boston : Harvard Business School Press.
- Ardoin, J.L., Jordan, H. (1979). *Le contrôleur de gestion*. Paris: Flammarion.
- Ayerbe, C., Missonier, A. (2007). Validité interne et validité externe de l'étude de cas : principes et mise en œuvre pour un renforcement mutuel. *Finance Contrôle Stratégie* 10 (2): 37-62.

- Bardin, L. (2007). *L'analyse de contenu*. Paris: Presse Universitaire de France.
- Berland, N. (2007). À quoi servent les indicateurs de la RSE ? Limites et modalités d'usage. In *Le développement durable en question* (Ed, Matagne, P.). Paris: L'Harmattan, 41-64.
- Bertaux, D. (2005). L'enquête et ses méthodes : le récit de vie. 2^e édition, Paris: Armand Colin.
- Bessire, D. (1995). Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement. *Revue Française de Gestion* : 39-45.
- Boiral, O. (2007). *Environnement et gestion : de la prévention à la mobilisation*. Québec : Les Presses de l'Université Laval.
- Bollecker, M. (2002). Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 8 (2): 109-126.
- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 13 (1): 87-106.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion*. 9^e édition, Paris: Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H., Fiol, M. (2007). *Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver*. 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- Capron, M., Quairel, F. (1998). *Contrôle de gestion et pilotage des performances sociétales*. 19^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Nantes.
- Capron, M., Quairel, F. (2007). *La responsabilité sociale d'entreprise*. Paris: La Découverte.
- Caron, M.A., Boisvert, H., Mersereau, A. (2007). *Le contrôle de gestion environnemental ou l'éco-contrôle: pertinence des outils traditionnels*. 28^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- Caron, M.A., Boisvert, H., Mersereau, A. (2011). Le rôle du contrôleur revisité : une perspective nord-américaine. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 17 (1): 123-154.
- Caron, M.-A., Fortin, A. (2010). *Le professionnel comptable et la RSE : la construction de compétences et l'engagement professionnel ou organisationnel*. 31^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Nice.
- Carroll, A.B., Näsi, J. (1997). Understanding stakeholder thinking: Themes from a Finnish conference. *Business Ethics: A European Review* 6 (1): 46-51.
- Christophe, B. (1995). *La comptabilité verte: de la politique environnementale à l'écobilan*. Bruxelles: De Boeck Université, 1995.
- Cormier, D., Magnan, M. (2007). The revisited contribution of environmental reporting to investors' valuation of a firm's earnings: An international perspective. *Ecological Economics* 62: 613-626.
- Danziger, R. (2009). Contrôleur de gestion. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Colasse, B.). Paris: Economica, 635-646.
- David, A. (2004). Études de cas et généralisation scientifique en sciences de gestion. 13^e Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Le Havre.
- Deglaine, J., Godener, A., Fornerino, M. (2003). *Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers*. 24^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Louvain.
- Déjean, F., Martinez, I. (2009). Communication environnementale des entreprises du SBF 120: déterminants et conséquences sur le coût du capital actions. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 15 (1): 55-77.
- Depoers, F. (2010). Gouvernance et qualité de l'information sur les gaz à effet de serre publiée par les sociétés cotées. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 16 (3): 127-151.
- Fornerino, M., Godener, A. (2006). Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (1): 187-208.
- Gavard-Perret, M.L., Gotteland, D., Haon, C., Jolibert, A. (2008). *Méthodologie de la recherche. Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*. Paris: Pearson Education.
- Gray, R.H. (1992). Accounting and environmentalism: an exploration of the challenge of gently

- accounting for accountability transparency and sustainability. *Accounting, Organizations and Society* 17 (5): 399-425.
- Gray, R.H., Bebbington, J. (2001). *Accounting for the environment*. 2^e édition, Londres: Sage Publication.
- Henri, J.F., Journeault, M. (2010). Eco-control : the influence of management control system on environmental and organizational performance. *Accounting, Organizations and Society* 35 (1): 63-80.
- Hlady-Rispal, M. (2002). *La méthode des cas. Applications à la recherche en gestion*. Bruxelles: De Boeck Université.
- Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4): 401-411.
- Janicot, L. (2007). Les systèmes d'indicateurs de performance (IPE), entre communication et contrôle. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 13 (1): 47-68.
- Katz, D., Kahn, R. L. (1966). *The social psychology of organizations*. New York: John Wiley & Sons.
- Lambert, C., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 15 (2): 113-144.
- Marquet-Pondeville, S. (2003). *Le contrôle de gestion environnemental : une approche théorique contingente et une étude empirique du cas des entreprises manufacturières belges*. Doctorat en sciences de gestion, Louvain: UCL Presses Universitaires de Louvain.
- Martinet, A., Reynaud, E. (2004). *Stratégies d'entreprise et écologie*. Paris: Economica.
- Miles, M., Huberman, M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. Bruxelles: De Boeck.
- Milne, M., Gray, R. (2007). Future prospects for corporate sustainability reporting. In *Sustainability accounting and accountability* (Eds, Unerman, J., Bebbington, J., O'Dwyer, B.). Londres: Routledge, 184-207
- Moquet, A.C. (2008). *Les systèmes de contrôle d'une stratégie de responsabilité sociétale. Les cas Lafarge et Danone*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.
- Morales, J. (2009). *Le contrôle comme dynamique de gouvernement et de socialisation. Une étude ethnographique des contrôleurs de gestion*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.
- Musca G. (2006). Une stratégie de recherche processuelle : l'étude longitudinale de cas enchâssés. *M@n@gement* 9 (3): 153-176.
- Renaud, A. (2009). *Le système de management environnemental comme moyen de contrôle de la déclinaison et de l'émergence des stratégies environnementales*. Doctorat en sciences de gestion, Poitiers: Université de Poitiers.
- Renaud, A. (2013a). L'articulation des usages diagnostique et interactif d'un seul et même système de contrôle de gestion : le cas d'un système d'indicateurs environnementaux dans une entreprise française de vins et spiritueux. *Finance Contrôle Stratégie* 16 (3): en ligne
- Renaud, A. (2013b). Les configurations de contrôle interactif dans le domaine environnemental. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 19 (2): 101-132.
- Richard, J. (2009). Comptabilités environnementales. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Colasse, B.). Paris: Economica, 489-502.
- Rocheblave-Spenlé, A.-M. (1969). *La Notion de rôle en psychologie sociale*. 2^e édition, Paris: Presses Universitaires de France
- Rivière-Giordano, G. (2007). Comment crédibiliser le reporting sociétal ?. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 13 (2): 127-148.
- Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics* 11 (3): 31-48.
- Schaltegger, S., Mueller, K., Hindrichsen, H. (1996). *Corporate environmental accounting*. New York: John Wiley & Sons.
- Schaltegger, S. (2011). Sustainability management control. In *Environmental management accounting and supply chain management eco-efficiency in industry and science*. (Eds, Burrit, R.L., Shaltegger, S., Bennet, M., Pohjola, T., Csutora, M.). Dordrecht: Springer, 337-353.

- Simons, R. (1995). *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Sobczak, A., (2011). *Responsabilité globale. Manager le développement durable et la responsabilité sociale des entreprises*. Paris: Vuibert.
- Quairel, F. (2004). Responsable mais pas comptable : analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 10 (1): 7-36.
- Quairel, F. (2006). *Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE)*. 27^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis.
- Vaivio, J. (2004). Mobilizing local knowledge with "provocative" non-financial measures. *European Accounting Review* 13 (1): 39-71.
- Wilmshurst, T.D., Frost, G.R. (2001). The role of accounting and the accountant in the environmental management system. *Business Strategy and the Environment* 10 (3): 135-147.
- Yin, R. (2003). *Case study research : Design and methods, applied social research methods series*. 3^e édition, Londres: Sage Publications.