HAL
open science

RENDRE COMPTE DE L'ENGAGEMENT SOCIAL ET ENVIRONNEMENTAL DE L'ENTREPRISE PAR LES COMPTES: CONTRIBUTION POUR UN CADRE CONCEPTUEL DE COMPTABILITE SOCIALE ET ENVIRONNEMENTALE

Alexis Ngantchou

To cite this version:

Alexis Ngantchou. RENDRE COMPTE DE L'ENGAGEMENT SOCIAL ET ENVIRONNEMENTAL DE L'ENTREPRISE PAR LES COMPTES: CONTRIBUTION POUR UN CADRE CONCEPTUEL DE COMPTABILITE SOCIALE ET ENVIRONNEMENTALE. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France. pp.cd-rom. hal-01188842

HAL Id: hal-01188842

https://hal.science/hal-01188842v1

Submitted on 31 Aug 2015

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

RENDRE COMPTE DE L'ENGAGEMENT SOCIAL ET ENVIRONNEMENTAL DE L'ENTREPRISE PAR LES COMPTES : *CONTRIBUTION POUR UN CADRE CONCEPTUEL DE COMPTABILITE SOCIALE ET ENVIRONNEMENTALE*

Alexis Ngantchou
Département de Finance et Comptabilité
FSEGA – Université de Douala
Mail : ngantchalex@yahoo.fr

Résumé :

La question actuelle du développement durable est à la base de nombreuses problématiques qui invitent la plupart des champs de connaissances à reconsidérer aussi bien leur objet d'étude que leur fondement philosophique. Parce qu'elle est à l'image de la société dont elle se doit paradoxalement de (re)produire une image, la comptabilité est particulièrement concernée par cette question. Car, de sa capacité à informer dans un contexte marqué à la fois par la complexité des faits à traiter et par une grande diversité des attentes et des parties à satisfaire, dépendra au moins en partie sa légitimité dans l'avenir. Cette communication souligne la tendance marquée des reporting d'engagement social et environnemental à informer par des indicateurs statistiques et parfois de façon narrative, rendant ainsi compte sans les comptes. La difficulté à passer des indicateurs statistiques à une évaluation monétaire, la rigidité de certaines conventions et des postulats de base du modèle comptable traditionnel, sont identifiées comme pouvant expliquer cette différence entre le reporting d'engagement social et environnemental, et le reporting de comptabilité sociale et environnementale. La nécessité d'élargir certaines conventions et surtout, la nécessité de « refonder » l'entreprise sont suggérées comme jalons essentiels d'une mise à jour du modèle comptable traditionnel.

Mots clés : Engagement social et environnemental – Reporting social et environnemental – Reporting de comptabilité sociale et environnementale.

Abstract

The current question of the sustainable development is on the base of numerous problems which invite most of the fields of knowledge to reconsider as well their object of study as their philosophic foundation. Because he is just like the society an image of which he owes paradoxically of (re) produce, accounting is particularly concerned by this question. Because, of its capacity to inform in a context marked at the same time by the complexity of the facts to be treated, and by a diversity of expectations and parties to be satisfied, will depend at least partially, his legitimacy in the future. This communication underlines the tendency of reporting of commitment to employees and environmental to inform by statistical indicators and sometimes in a narrative way, so reporting without the accounts. The difficulty passing statistical indicators in a monetary evaluation, the rigidity of certain conventions and the basic premises of the traditional accounting model, are identified as being able to explain this difference between the social and environmental reporting, and the reporting of social and environmental accounting. The necessity of widening certain conventions and especially, the necessity of "re-basing" the company are suggested as essential milestones of an update of the traditional accounting model.

Keywords: Social and Environmental Responsibility - Social and environmental Reporting – Social and environmental Accounting Reporting -

Introduction

Suite aux rapports Meadows (1972), et Brundtland (1987), un consensus s'est progressivement établi quant à la nécessité d'inscrire la création de richesse dans une perspective plus humaine, tenant notamment compte des conditions d'existence actuelles, des générations futures, voire de la pérennité de l'espèce humaine[1]. Couplées à une succession de scandales financiers, les catastrophes écologiques de la fin du siècle dernier ont eu pour conséquence, le renforcement de la question de « l'accountability ». Ce concept peut être entendu comme la nécessité pour les organisations d'intégrer dans leurs visions stratégiques, une philosophie du vivre ensemble et de se conformer à certaines normes ou de se justifier (*comply or explain*), de clarifier certains engagements financiers (*say on pay*) ou plus simplement, de renseigner de façon extrafinancière ou narrative sur certaines de leurs activités et les conséquences qu'elles induisent sur le bien-être collectif (Pras et Zarlowsky, 2013). S'il s'est d'abord agi d'une obligation morale pour l'entreprise (Dumez et al. 2013), le concept tend désormais à être généralisé comme étant une contrainte légale (Pras et Zarlowsky, 2013) ou comme un levier de légitimation des activités de l'entreprise dans un contexte où les attentes s'avèrent parfois floues et les bénéficiaires de plus en plus multiples.

Face cette vision élargie des attentes à l'égard de l'entreprise, le paradigme économique néoclassique (Friedman, 1973), semble désormais en ballotage. A l'opposé de cette évolution bien en phase avec la thèse de Thomas Kuhn (1996) sur l'alternance des visions scientifiques, ce que l'on peut maintenant et dans une certaine mesure qualifiée de paradigme émergent de création de richesse, puise ses racines au moins dans la critique Marxiste du mode de production capitaliste, et dans les suggestions de Weber (1922) et de Bowen (1953), qui très tôt, ont souligné l'urgence d'une éthique des affaires et de la responsabilité sociale de l'entreprise[2]. Plutôt que de considérer celle-ci comme un agent économique cherchant essentiellement à maximiser le profit des seuls actionnaires, l'idée partagée est que l'entreprise est d'abord et avant tout un acteur social. Non pas qu'elle cesse d'être un acteur en quête de maximisation du profit pour les apporteurs de ressources financières, mais parce que les contraintes à la maximisation de la richesse sont à la fois celles du marché, de la société et de l'environnement écologique (Carroll, 1979). Cette perspective conduit à assigner à l'entreprise un rôle social et/ou écologique, aussi important que les

---

[1] Le concept des 3P, « triple bottom line » résume ce paradigme. Il s'agit de produire certes des richesses mais de tenir compte des Hommes (Persons), de l'environnement (Planet) et des investisseurs (Profit).

[2] Le débat sur la Responsabilité sociale des hommes d'affaires ou des commerçants est en réalité très ancien. Hurley (1982), situe son origine à l'ère de la civilisation grecque antique dominante. Pour d'autres, l'ouvrage de Berle et Means publié en 1932 est le point de départ du débat actuel sur ce thème. Quoiqu'il en soit, le débat contemporain se nourrit surtout de la montée en force des mouvements écologistes dont la portée a été d'ajouter aux dimensions sociales et sociétales, une dimension environnementale.

raisons économiques auparavant privilégiées par le modèle économique standard, et implique pour elle une responsabilité à la fois humaine, humanitaire et environnementale (Elkington, 1997).

Le passage d'une vision économico-financière longtemps dominante, à cette nouvelle perception de l'entreprise, n'est pas sans conséquence pour la théorie et la discipline comptable, et précisément, sur la manière de rendre compte par les comptes (accountability by accounts), de l'engagement social et environnemental de l'entreprise (Benston, 1998 ; Ramanathan, 1976 ; Christophe, 1992 ; Gray et al. 1993 ; Mikol, 1995 ; Antheaume et Teller, 2001 ; Quairel, 2004).

Au-delà de la question de l'opportunité qu'il peut y avoir à publier un reporting social et environnemental (Dumez et al. 2013 ; Gray, Bebbington et Gray, 2001), un premier débat porte sur le dualisme entre la comptabilité traditionnelle et le reporting social et environnemental. Certains auteurs donnent la faveur à un modèle comptable moniste, le reporting social et environnement enrichissant le modèle comptable traditionnel dans le cadre global du rapport annuel (Rivière-Giordano, 2007 ; Damak-Ayadi, 2010). A l'opposé, d'autres auteurs, soulignant par exemple les difficultés liées à l'évaluation des externalités, et arguant de l'indifférence des utilisateurs habituels des chiffres comptables (Boyer-Allirol, 2013), considèrent qu'une approche dualiste, laissant séparément place à un reporting financier et à un reporting non financier ou extrafinancier est souhaitable. Enfin, se pose la question de la hiérarchisation (Schaltegger et al., 2006) : le reporting social et environnemental doit-il servir de modèle de référence à la comptabilité conventionnelle ou inversement ?

Ce débat découle visiblement d'une confusion entre le rapport ou le reporting de développement durable et ce que devrait être un reporting de comptabilité sociale et environnementale. Si on conçoit en effet un rapport sur l'engagement social et environnement essentiellement centré sur des indicateurs extrafinanciers (Boyer-Allirol, 2013) ou statistiques stricto sensu (Richard, 2012), la dimension comptable au sens disciplinaire paraît moins évidente, la valeur monétaire étant une composante essentielle de la modélisation comptable.

Une fois les parties prenantes pertinentes de l'entreprise identifiées, deux autres débats auxquels doit faire face le théoricien comptable ont trait à la question de l'évaluation des externalités et à celle de la définition du périmètre de l'entreprise. D'abord, il est connu que dans la plupart des cas, la relation entre l'entreprise et ses parties prenantes est indirecte, informelle et non marchande. Ensuite, la perspective dite de la « *triple bottom lines* », élargit considérablement les frontières de l'objet à modéliser (Malo, 1999 ; Gond et al. 2013). Faut-il en effet souligner que le modèle comptable traditionnel peut valablement être interprété comme une réponse aux défaillances du marché, lesquelles défaillances se traduisent selon Jensen et Meckling, 1976), par une exposition des détenteurs du capital financier à divers risques. Le modèle puise ainsi son essence, tout au moins en partie, dans la nécessité de combler l'incapacité du contrat néoclassique à produire une information gratuite, notamment au profit de la partie non informée. Cette conception fondamentalement capitaliste a longtemps servi à délimiter et à préciser les contours de l'objet de la modélisation comptable (IAS 1), exercice plus délicat cependant dans une perspective plurielle et contingente des parties prenantes.

Enfin, à l'imprécision sur les frontières comptables de l'entreprise se greffe la question de la transposabilité des concepts de la comptabilité traditionnelle à une comptabilité sociale et environnementale (Richard, 2012 ; Quairel, 2004). Le cas simple du capital social permet de montrer l'intérêt de cette question. Pour rappel, le capital social traduit les apports juridiquement mis à la disposition de l'entité par certains partenaires, ceci sans échéance précise ou impérative de remboursement. L'absence d'exigibilité et surtout, l'exposition au risque résiduel, confèrent à ceux-ci un droit de propriété et de contrôle sur l'entreprise. Comme l'information est imparfaite ou indisponible, le modèle comptable vise alors à corriger ces insuffisances (IAS 1). La mesure du risque de perte des ressources financières fonde ainsi la comptabilité financière, qualifiée à juste titre de comptabilité pour les actionnaires (Richard et Collette, 2006).

En définissant l'entreprise comme une propriété sociale et naturelle, comme l'envisage les théoriciens de la responsabilité sociale et environnementale, se pose la question du sens et de la place à assigner au capital social si celui subsiste encore. De même, se pose la question de l'évaluation et du classement « des apports » des autres parties prenantes, apports que l'on sait généralement tacites et également non exigibles à l'instar des apports classiques en capital.

L'ambition de cette communication est de suggérer quelques éléments de réponse aux questions soulevées, questions dont l'inventaire à l'évidence, n'est pas exhaustif. Le projet découle d'une part des limites des options courantes de traitement comptables des informations sociales et environnementales (Quairel, 2004 ; Antheaume et Teller, 2001), et d'autre part, de la nécessité qu'il y a à crédibiliser le reporting social et environnemental (Rivière-Giordano, 2007) ou à améliorer sa pertinence (Boyer-Allirol, 2013).

La posture retenue est celle d'une nécessaire démarcation entre le reporting social et environnemental et le reporting de comptabilité sociale et environnementale[3]. Le projet se situe ainsi dans le prolongement des travaux de Ramanathan (1976), Estes (1976), Gray et al. (1993) ; Labouze (1995) ; Mikol (1995) ; Antheaume et Teller (2001), Quairel (2004) et Richard (2009). Nous écartons en conséquence la posture de certains auteurs à l'instar de Jensen (1976), qui considère que penser une comptabilité sociale et environnementale est purement fantasmagorique (« *phantasmagoric accounting* »).

La communication est structurée autour de trois points. Le premier point présente les options courantes de traitement des informations sociales et environnementales, l'enjeu étant de souligner les insuffisances qui tendent à éloigner ces options des règles du jeu de la comptabilité conventionnelle (Quairel, 2004). Pour paraphraser, on y rend en effet compte sans les comptes. Le deuxième point apprécie le modèle comptable traditionnel à l'aune des enjeux liés à la problématique de l'engagement social et environnemental pour l'entreprise. Enfin, le troisième point, suggère les éléments d'un cadre susceptible de concilier à la fois comptabilité social et environnementale et comptabilité traditionnelle.

[3] Dans la littérature anglo-saxonne, l'expression couramment utilisé est « corporate social accounting » ou « corporate social and environmental accounting ».

1 – La publication des informations sociales et environnementales : une tendance marquée à rendre comptes sans les comptes.

L'information extrafinancière ou non monétaire (KPMG, 2005), occupe une place importante dans le reporting social et environnemental au point où Medley (1997) et Antheaume et Teller (2001), s'interrogent sur le sens comptable (au sens de la discipline), de ce type de reporting. Cette tendance marquée en faveur des données non monétaires est au cœur de nombreux débats. Par exemple, Mason (1971) et Kaya et Yayla (2007), soulèvent la question du contenu informationnel de ces reporting et celle de l'intégration des données qualitatives ou non financières à la comptabilité conventionnelle. Car comme le précise Tilt (2009 :12), c'est à travers les comptes que l'entreprise rend mieux compte ou qu'elle peut être responsable et comptable (Quairel, 2004).

Or, l'information extrafinancière est généralement présentée comme étant le principal point de démarcation entre le reporting social et environnement et la reporting comptable. Une telle perception invite à préciser la différence entre le reporting social et environnemental et le reporting de comptabilité sociale et environnementale.

1.1 – Reporting Social et Environnemental et Reporting de Comptabilité Sociale et Environnementale

La résurgence du débat sur la responsabilité sociale et environnementale des entreprises (Pasquero, 2005), a entraîné des efforts de normalisation ou de standardisation des pratiques de communication autour de cette question. Un état des lieux réalisé à l'échelle internationale par KPMG (KPMG, 2005), dénombrait plus d'une dizaine de standards dédiés à cette fin. Généralement, trois principaux standards sont spontanément cités : les normes 9000 et 14 000 de l'International Standard Organisation (ISO), le guide AAA1000 de l'Association des Experts Comptables Agréés (ACCA) et les indicateurs du GRI (Global Initiative Reporting). Dans des cas spécifiques comme celui de la France, la communication des informations sur l'engagement social et environnemental fait l'objet d'un encadrement légal.

Cette exigence formelle ou implicite de rendre compte de l'engagement social et environnemental (Boyer-Allirol, 2013), s'est traduite par la cohabitation de deux types de reporting (Gray et Bebbington, 2001) : d'une part le Reporting financier classique et d'autre part, le reporting social et environnemental parfois qualifié d'extrafinancier[4]. Celui-ci est censé fournir des informations quantitatives ou qualitatives sur les conséquences de l'activité économique de l'entreprise, sur le milieu naturel, sur les espèces vivantes et sur les actions rentrant dans le cadre de la politique sociale au sens restreint. La démarche de reddition est certes comptable, mais elle se fait sans les comptes, principaux outils de modélisation en comptabilité traditionnelle. Richard (2012) souligne à juste titre le paradoxe entre ces reporting extrafinanciers, plus proches des bases de collectes des données statistiques, mais empruntant au dictionnaire de la technique comptable leur nom de façade. Ainsi a-t-on coutume de parler par exemple du « Bilan carbone » ou « d'Eco-Bilan ».

[4] L'annexe 1, reproduit à titre illustratif, un extrait du reporting social et environnemental de l'entreprise pétrolière française TOTAL à fin 2012.

Cette évolution en marge de la technique comptable traditionnelle est dans une certaine mesure imputable à la nature des informations. On considère en effet, comme l'indique la figure 1, que le reporting social et environnemental peut être limité aux données non monétaires, aux discours des acteurs et accessoirement, aux données monétaires (Damak-Ayadi, 2010).

Figure 1 : Positionnement du Reporting Social et Environnemental par rapport au reporting comptable classique

Le design de présentation est inspiré de Lafontaine (2003).

Pourtant, si la nature de l'information traitée est un élément certain d'identification du reporting financier (Gray, 1999), le reporting social et environnemental ne doit pas quant à lui être réduit à l'information extrafinancière. D'abord parce que l'histoire des scandales financiers du début des années 2000, enseigne que la qualité des informations contenues dans les états financiers publiés est un révélateur de l'engagement de l'entreprise en faveur des attentes d'une bonne partie des stakeholders. Ensuite parce que le compte, unité primaire du reporting financier, offre des possibilités de comparaison dans le temps et dans l'espace. Les conventions sous-jacentes au compte (Amblard, 2004), et plus généralement à la comptabilité traditionnelle, contribuent à la réduction des incertitudes, réduisant dans une large mesure l'ampleur des « bruits ». Enfin, puisque les valeurs en compte sont par convention des valeurs monétaires, il devient aisé de passer de la comptabilité privée à la comptabilité macro-économique (Nobes, 1981; Richard et Colette, 2000).

Toutefois, le modèle comptable traditionnel n'exclut guère les données non monétaires. Elle est d'ailleurs une comptabilité des flux physiques avant d'être une comptabilité des flux monétaires. A la différence toutefois que la valorisation monétaire des flux physiques intervient comme étape décisive et obligée pour l'inscription des évènements en comptes. C'est sans doute le respect de ce principe dit du nominalisme monétaire qui distingue « l'accounting » de « l'accountability ».

Alors que l'accountability oblige à justifier ou à expliquer avec ou sans les comptes, l'accounting est une démarche par laquelle on rend compte par les comptes. La question qui émerge est dès lors celle de la nécessité du passage de l'accountability à l'accouting des engagements sociaux et environnementaux ou autrement, celle de savoir pourquoi rendre compte par les comptes ?.

1.2 - Pourquoi rendre compte de l'engagement social et environnemental par les comptes ?

Dès le début de ce siècle, Malo (1999) trouvait dans la comptabilité des engagements sociaux et environnementaux, une occasion exceptionnelle d'innovations en comptabilité financière. Soulignant au passage les errements sur certaines questions à l'instar de la question de la normalisation, Malo voit dans les exigences de la responsabilité sociale et environnementale des organisations, l'occasion de replacer la comptabilité dans son rôle de régulation des relations entre l'activité de l'Homme et son environnement. Cette perspective soulignait déjà les sérieux défis auxquels se trouve actuellement confrontée la comptabilité financière conventionnelle : adapter ses méthodes, ses supports et ses moyens de traitement à la donne environnementale et sociale.

Un peu plus tard, Quairel (2004) soulignait quant à elle l'absence de rigueur et de robustesse qui caractérisent les pratiques de reporting sociales et environnementales. Comme les standards ne reposent pas sur des « principes généralement admis », en pratique, la démarche tend parfois vers le renforcement de la légitimité de l'entreprise que vers un souci réel de développement durable. La logique de « l'impression management » ou de l'hypocrisie organisationnelle (Brusson, 2003) l'emporte. Plus récemment, François-Lecompte et al. (2013) se sont interrogés sur « l'affichage environnemental » comme approche pertinente d'accountability.

Au-delà de la capacité du modèle comptable à fournir les bases d'un reporting social et environnemental moins impressionniste, l'intérêt de rendre compte par les comptes réside d'abord dans la relation circulaire entre la discipline comptable et la société. La comptabilité est à l'image de la société dont elle doit reproduire l'image (Hopwood et Burchell, 1980). Vue en ce sens, l'avenir de la discipline comptable dépendra en partie au moins de sa capacité à trouver des réponses aux problématiques soulevées par l'engagement social et environnemental des entreprises (Medley, 1997).

Deux voies d'adaptation sont possibles. La première consisterait à répondre aux exigences nouvelles avec des techniques actuelles, ce qui suppose d'envisager la comptabilité sociale et environnementale comme un cas marginal par rapport à la comptabilité conventionnelle (Gray, 1992). La deuxième voie quant à elle consisterait à élargir la comptabilité conventionnelle, par l'élargissement des frontières de l'objet de la modélisation et par l'enrichissement conséquent des concepts qui jusqu'ici, ont sous-tendu la démarche de modélisation. Cette deuxième voie semble de loin salutaire en ce sens qu'elle suppose une adaptation de la comptabilité traditionnel au changement.

L'intérêt de la question réside ensuite dans certaines insuffisances de l'information extra financière ou non monétaire. Dès lors que cette dernière est donnée dans une unité physique (eco-points, eco-bilan, bilan carbone, empreinte écologique,…), ou est présentée de façon narrative, se pose inévitablement des problèmes de cohérences et d'agrégation (Richard, 2012). A titre d'exemple, au niveau microéconomique, la consolidation apparaît comme un exercice pour le moins périlleux si les filiales d'un même groupe font face à des demandes sociales différentes. Cette difficulté se trouve amplifier au niveau macroéconomique pour la détermination de la valeur nette des agrégats. Dans les systèmes de comptabilité privée à finalité macroéconomique (Nobes, 1981), la comptabilité privée sert en effet à approvisionner la base d'informations de la comptabilité nationale. Il devient alors crucial d'évacuer la question de l'évaluation monétaire des conséquences sociales et environnementales induites

par l'activité des entreprises, si on souhaite obtenir une valeur pertinence de la richesse nationale (Nordhaus et Tobin, 1972).

En fin de compte, le passage d'une comptabilité d'indicateurs statistiques ou simplement narrative (voir annexe 1), dont la portée, on doit le reconnaître n'est pas nulle, à une comptabilité par les comptes, apparaît comme un saut à réaliser. En ce sens, une évaluation du modèle comptable traditionnel, révèle plusieurs insuffisances.

2 – Le modèle comptable conventionnel : un cadre insuffisant pour rendre compte de l'engagement social et environnemental des entreprises.

Le modèle comptable conventionnel a le mérite de rendre compte par les comptes. Cet attribut justifie sans doute la préférence qu'il y a, à fonder ou à dériver la CSE des bases traditionnelles de la comptabilité. Or ce nécessaire élargissement impose de nouveaux défis que les conventions comptables actuelles ne sont pas (encore ?) à même de concilier. Un rapprochement entre les données et les attentes de la CSE et celles de la comptabilité conventionnelle permet de souligner quelques unes de ces incompatibilités.

2.1- La comptabilité sociale et environnementale (CSE) : source de défis pour la comptabilité traditionnelle

A l'image de l'évolution des problématiques et des centres d'intérêt postulés comme prioritaires pour évaluer la responsabilité des entreprises (Carroll, 1979), le contenu de la CSE est instable, si ce n'est qu'il est encore en construction (Gray, 1999 ; Schaltegger et al. 2006).

Le constat d'une « ambigüité sémantique » auquel aboutit Quairel (2004) sur l'évolution du concept de responsabilité sociale, est davantage valable lorsqu'il s'agit de circonscrire la CSE. En fonction de la dimension considérée comme urgente, plusieurs expressions ont en effet été mobilisées pour identifier cette comptabilité en émergence. Elle a parfois été assimilée à une comptabilité des parties prenantes (Hopwood et Burchell, 1980 ; Lafontaine, 2003). On peut qualifier d'extrémiste la position de Jensen (1986) qui en la CSE, pas moins qu'un espace de fantasmes (*phantasmagoric accounting).* Dans les formulations récentes, la dimension environnementale tend à l'emporter. Ainsi, Schaltegger et al. (2006), Schultz and Williamson (2005) retiennent comme pertinente l'expression *« comptabilité de développement durable »*[5]. Christophe (1992) parle quant à lui de « *comptabilité verte* ».

A ces efforts de traduction sémantique se greffent des difficultés de spécification au niveau du contenu. Longtemps portée vers les parties prenantes (comptabilité sociale ou sociétale), la tendance actuelle et surtout à la faveur de la dimension écologique. Christophe (1992), considère ainsi que la comptabilité environnementale est « un système d'information efficient sur le degré de raréfaction des éléments naturels liés à l'activité des entreprises, utilisable pour réduire cette raréfaction et pour informer les tiers». Elkington (1997) considère

[5] Notre traduction de l'expression anglaise « sustainability accounting ».

que l'exclusion des coûts externes (économiques, sociaux ou environnementaux), marque la différence entre la comptabilité classique et la comptabilité sociale et environnementale.

Gray et al. (1996) ont proposé une définition qui paraît plus englobante. Ces auteurs définissent la comptabilité sociale et environnementale comme la combinaison :

a) d'une comptabilité de plusieurs choses, en ce sens qu'elle ne se limite pas aux faits économiques ;

b) d'une comptabilité de plusieurs groupes au sens où les actionnaires ne sont pas les principaux destinataires visés ;

c) d'une comptabilité à usage multiple et donc non exclusivement dédiée à la prise de décision financière.

Admise dans cette dernière conception, la CSE est cœur de nombreux défis pour la comptabilité traditionnelle. A la suite de Gray et al. (1993), on doit à Lafontaine (2002) une recension de ces défis. Il s'agit en particulier pour la comptabilité classique de pouvoir :

- identifier de façon autonome les coûts et les revenus environnementaux ;
- faire des propositions pour que des initiatives soient prises pour améliorer les pratiques de la comptabilité traditionnelle au niveau des effets environnementaux ;
- concevoir de nouvelles formes de systèmes comptables, de systèmes d'information et de systèmes de contrôle, financiers et non financiers, pour encourager une prise en compte bénéfique de l'environnement en gestion ;
- développer de nouvelles formes d'évaluation et de communication des performances environnementales en interne et en externe ;
- identifier, examiner et essayer de rectifier les points sur lesquels les critères traditionnels (financiers) et environnementaux sont en conflit.

Ces défis jettent les bases d'un agenda pour la comptabilité traditionnelle confrontée au changement. En ce sens des efforts ont été réalisés au plan théorique et philosophique (Gray et B..) et à l'échelle de certaines instances professionnelles. Il n'en demeure pas moins que des que la CSE est sources de nombreux conflits pour la comptabilité traditionnelle.

2.2 – Le modèle de comptabilité sociale et environnementale : une source de conflits pour le modèle comptable conventionnel

L'Association Américaine de Comptabilité définit cette dernière comme un processus allant de l'identification de l'information économique, de sa mesure et de sa communication en vue de garantir la pertinence des décisions pour les utilisateurs :

"…the process of identifying, measuring and communicating economic information to permit informed judgements and decisions by users of the information…" (Porter & Norton, 2009).

Cette définition présente au moins un double mérite. En premier lieu, l'information comptable est une information économique, c'est-à-dire en rapport avec l'effort la création de nouvelles richesses, ou dans le pire des cas, de maxi-minimisation des ressources disponibles. En deuxième lieu et de façon cumulative, la comptabilité ne se limite pas à l'identification des efforts de conservation ou de création de nouvelles richesses, mais elle se doit de donner une mesure, obligatoirement exprimée dans une unité monétaire, du volume de richesses économisées ou créées. Enfin, l'exigence de pertinence, implique que l'information soit utile pour les destinataires.

Comparée aux attentes de la CSE, la comptabilité classique ainsi définie pèche par une vision à la fois réductrice et courtermiste (Rubinstein, 1992).

Tableau 1 : Différence de conception entre Comptabilité conventionnelle et CSE.

	Comptabilité conventionnelle	**Comptabilité sociale et environnementale (CSE)**
Nature des évènements comptabilisables	Faits économiques juridiquement formalisés	Faits sociaux au sens large, Risques naturels, généralement non authentifiés dans un acte juridique
Valeur comptable	Valeur monétaire issue du contrat ou d'un marché actif	Valeur qualitative, Norme.
Temporalité des faits comptabilisables	Historique ou actuelle	Actuelle ou à venir
Frontières de l'entreprise	Frontières Juridiquement établies	Frontières Floues, liées au contexte et au type d'impact sur l'environnement et sur la société
Destinataire(s) privilégié(s) dans la modélisation	Détenteurs des Ressources financières (apporteurs en capital). Accessoirement l'Etat et les autres créanciers	Toutes personnes ou groupes de personnes affectées ou susceptibles d'être affectées, directement ou indirectement, actuellement ou dans le long terme, par les activités de l'entreprises
Horizon d'analyse des risques	Court terme (en général 5ans au maximum)	Très long terme ou infinie (25 ans à minima)

Par l'auteur

Au-delà des points de conflits relevés, la rupture entre les deux types de comptabilité se situe essentiellement au niveau de la vision du monde sous-jacente. Jusqu'ici le modèle comptable traditionnel se rapproche de la théorie économique standard pour laquelle, le surplus économique marginal est l'indicateur absolu de création de richesse. Dès lors que la somme des utilités marginales pour les individus est supérieure à la somme des désutilités, le système de production peut être considéré comme satisfaisant. A l'opposé de cette vision, se trouve la perspective écologique qui privilégie l'environnement comme référence principale à l'aune de laquelle doit être appréciée la création des richesses.

Sur ce point, la perspective dite la « triple bottom line » (Elkington, 1997), possède le mérite de penser la question de la création des richesses comme devant être l'aboutissement d'une triple optimisation. La prise en compte de cette exige encore dite des « 3p » constitue le point de départ idéal en faveur d'un cadre conceptuel de comptabilité sociale et environnementale.

3 - Jalons pour un cadre conceptuel de comptabilité Sociale et Environnementale

De nombreux auteurs se sont penchés sur la question d'une CSE (Richard, 2012). A une école anglo-américaine essentiellement portée vers la comptabilité macroéconomique verte (Nordhaus et Tobin, 1972), on oppose une école continentale portée elle vers les problématiques de comptabilité privée et de responsabilité sociale et environnementale des entreprises. Le cadre central du Système de Comptabilité Economique et Environnementale (SCEE) constitue pour l'heure une avancée réelle de la mise en œuvre de ce type de comptabilité. A l'échelle des entreprises, les avancées sont moins effectives, notamment si on considère que la publication des statistiques et les discours ne suffit pas pour rendre totalement compte.

Deux écoles s'opposent sur la fondation d'une CSE privée (Schaltegger et al. 2006). Pour la première école, cette fondation suppose la construction d'un modèle comptable de novo, sans lien de filiation avec la comptabilité traditionnelle. Cette approche a été jugée inopportune en raison par exemple de la révolution qu'elle devait induire pour les praticiens comptables. La deuxième école se situe dans la logique d'une innovation incrémentale, la comptabilité conventionnelle servant de point de départ à la construction. Cette approche a semble-t-il, était jusqu'ici préférée (Schaltegger et al. 2006).

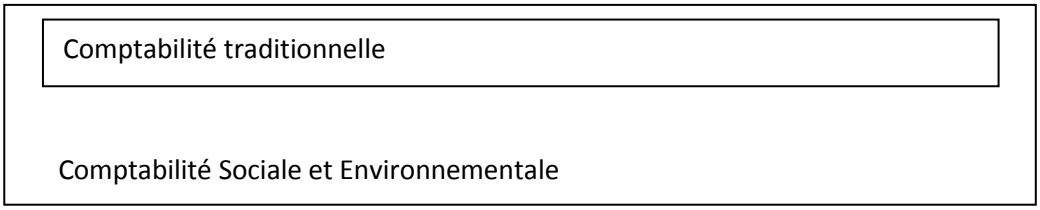
Les travaux de Ramanathan (1976) et de Estes (1976), comptent parmi les premières esquisses de CSE allant dans le sens d'un élargissement de la comptabilité classique. Une quasi-absence de comptes et l'importance des données extrafinancière constituent toutefois un point essentiel de rupture entre la comptabilité conventionnelle et les pratiques observées de reporting social et environnemental (voir annexe 1). La faveur donnée aux informations non monétaires et qualitatives, voire narratives, rend en effet difficile la production de comptes au sens de la technique comptable. Dans ces conditions, le passage du reporting social et environnemental, à un reporting comptable technico sensu équivalent, suppose à l'évidence une reconsidération du rapport hiérarchique entre les deux types de comptabilité.

3.1 – Reconsidérer la hiérarchie entre la comptabilité traditionnelle et la comptabilité sociale et environnementale

Le passage d'une comptabilité pour les actionnaires à une comptabilité Sociale et Environnementale pose à l'évidence un problème de rapport. Plusieurs auteurs envisagent ainsi la comptabilité Sociale et Environnementale comme une simple greffe à la comptabilité traditionnelle. La limite inhérente à cette démarche est qu'elle fait de la comptabilité sociale et environnementale, une dérivée de la comptabilité traditionnelle. Car l'actionnaire reste au cœur de la modélisation.

Dès le tournant de ce siècle, Gray (1999) proposait une reconsidération de la hiérarchie entre les deux comptabilités.

Figure 2 : Positionnement de la Comptabilité Sociale et Environnementale selon Gray (1999)



Note : Le design de présentation est inspiré de Lafontaine (2003)

Pour Gray(1999), toute comptabilité est sociale en ce sens qu'elle est naturellement inscrite dans une logique de régulation de l'action en société. Mais d'un point du point de vue de l'espace de connaissances et des techniques dédiées à la comptabilité, le positionnement peut être reconsidérer. La reporting social et environnemental se présente selon la perspective de Gray, le modèle de référence vers lequel doit tendre in fine la modélisation comptable.

Toutefois, cette option semble encore contrainte par la difficulté inhérente à l'élargissement du principe du nominalisme monétaire aux informations sociales et environnementales.

3.2 – Elargir le principe du nominalisme monétaire aux informations sociales et environnementales.

Contrairement à une idée partagée, la problématique du passage des statistiques physiques à une valeur monétaire n'est pas propre à la comptabilité sociale et environnementale en construction. La problématique restante bien pendante en comptabilité classique où malgré la légitimité historique du coût historique, se pose la question de l'opportunité de la juste valeur (IAS 32 et 39 ; IFRS 9).

Quoi qu'il en soit, le non respect du principe dit du nominalisme monétaire apparaît comme l'une des difficultés majeures à surmonter dans la fondation d'un modèle comptable complet (*Total Impact Accounting, Mathews*, 1984), c'est-à-dire tenant compte à la fois des préoccupations sociales, sociétales et écologiques. L'absence d'un marché explique en effet dans une large mesure l'accent mis sur la publication de flux réels plutôt que leurs valeurs monétaires (Modèle du GRI par exemple). Or, on doit admettre qu'il n'y a pas d'engagement véritable sans coût (Moorthy et Yacob, 2013).

Tableau 2 : Type d'engagement et nature des coûts

Type d'engagement	Approche générale de Spécification monétaire des coûts
Prévention de la pollution	Dépenses d'investissement dédiées à l'engagement
Protection de l'environnement	
Recyclage des ressources	
Restauration de l'écosystème	
Certification (ISO 14001)	
Mise en œuvre d'une politique de protection sociale	
Recherche et développement	

Jusqu'ici, la taxation reste la solution d'évaluation courante face à la problématique des biens collectifs, généralement non marchands[6]. Plus généralement, de nombreuses méthodes ont été suggérées dans le sens d'une évaluation des ressources environnementales. Milne (1991) et Richard (2012) dressent un inventaire relativement exhaustif de ces méthodes d'évaluation : analyse coûts-avantages, coût de restauration des fonctions d'environnement mises en péril, prix « hédoniques » fondés sur un panel de consommateurs, prix actuariels correspondant à la valeur d'usage des fonctions environnementales.

Finalement, le problème auquel se trouve confronté le modèle comptable traditionnel ne réside pas tant au niveau de la monétisation des indicateurs statistiques censées traduire l'ampleur de l'engagement, que de celui du classement comptable des événements. Christophe (2004) a illustré cette difficulté en considérant le cas spécifique d'un nouvel investissement obéissant aux exigences en matière de protection de l'environnement (réduction des gaz à effet de serre). Comment dans ce cas signaler l'engagement de l'entreprise autrement que par des notes annexées aux états financiers (footnotes)? La question se pose parce qu'un reflexe en comptabilité traditionnelle serait d'inscrire l'ensemble des dépenses dans la rubrique des immobilisations, diluant de ce fait la portée du signal.

A juste titre, la comptabilité différenciée a été présentée comme une alternative salutaire pour rendre comptablement compte de l'engagement social et environnemental.

3.3 – « Différencier » la présentation des chiffres comptables induits par l'engagement de l'entreprise.

Là où les dépenses liées à l'engagement social et/ou environnemental sont effectives, la tendance observée est de les inscrire dans la rubrique des « frais généraux » ou dans des rubriques classiques en comptabilité continentale. De nombreuses entreprises

[6] La taxation relève des solutions de première génération dont dispose le régulateur pour résoudre la question des externalités. La taxation est une solution directement inspirée du modèle économique standard qui considère que les acteurs sont rationnels dès que l'utilité marginale tirée d'un engagement est supérieure à sa désutilité. Le régulateur peut aussi recourir à un système de normes et de sanctions en s'appuyant sur un dispositif juridique (solution de deuxième génération).

contraintes ou volontairement engagés à la publication d'un rapport social et environnemental, ont jusqu'ici opté pour une présentation séparée du rapport financier. D'autres ont par contre choisi l'intégration des deux rapports. Cependant, l'intégration se réduit en général à la juxtaposition dans un rapport unique, des informations comptables et financières d'un côté, et des statistiques sur les performances sociétales et environnementales d'un autre côté.

La mise en place d'une comptabilité socialement et environnementalement différentiée (Richard, 2012), implique que les états de synthèse renseignent à la fois sur les chiffres financiers et sur les chiffres induits par les externalités. Cette démarche n'est pas nouvelle puisqu'elle se situe dans le prolongement des efforts déjà réalisés en comptabilité nationale en vue d'une intégration des impacts environnementaux dans le calcul des agrégats. La nécessité d'une comptabilité privée sociale et environnementale se justifie d'ailleurs largement par l'état d'avancement des cadres conceptuels de même nature à l'échelle macroéconomique. En effet, depuis la fin de la deuxième guerre, de nombreux pays ont opté pour une comptabilité privée à vocation macroéconomique (Nobes, 1981). Dans ces cas précis, c'est au niveau infranational que se structure la base des agrégats économiques.

Le Cadre central de Système de Comptabilité Economique et Environnement (SCEE) propose au niveau macroéconomique une structuration des comptes aisément reproductive en comptabilité privée.

Tableau 3 : Modèle de structuration des informations environnementales

Etat de synthèse	**Nature de l'information**	**Classement**
Bilan ou Etat de la Situation	Stock	- Comptes d'actifs monétaires pour les ressources minérales et énergétiques ; - Comptes d'actifs monétaires pour les terres - Comptes d'actifs monétaires pour les ressources en bois - Comptes d'actifs monétaires pour les ressources aquatiques - Dépenses d'investissement en faveur de l'environnement…
Compte de résultat	Flux (variation ou conservation du capital naturel ou humain)	- Compte de dépenses pour la protection de l'environnement ; - Compte de dépenses pour la gestion des ressources naturelles ; - Comptes de dépenses pour la restauration de l'environnement ; - …

3.4 – Réinterpréter ou refonder l'entreprise.

Hatchuel et Segrestin (2012) ont récemment suggéré la refondation de l'entreprise. D'un outil ou d'un artefact créé au départ pour être un lieu d'inventivité technique, un collectif de travail et un espace de négociations sociales, ces auteurs soulignent le glissement de la mission originelle de l'entreprise vers la recherche du surplus pour les seuls actionnaires. En privilégiant la relation entre les propriétaires du capital financier et les dirigeants comme principal centre d'intérêt, le cadre d'analyse proposé par Jensen et Meckling (1976) a consacré cette dérive de l'entreprise capitaliste autant d'ailleurs qu'il aura contribué à son exportation et sa généralisation in globo. Hatchuel et Segrestin concluent à l'urgence d'un « contrat d'entreprise » orienté vers des buts multiples : la création de richesses, le progrès social et la préservation de l'environnement.

En rapport avec les apports des théories des organisations, l'idée suggérée revalorise le cadre d'interprétation proposé par Pfeffer et Salancik (1978). Au-delà de la métaphore, concevoir l'entreprise comme un acteur social empruntant ou achetant des ressources pour vivre, invite à reconsidérer également les relations multiples et diverses qui traversent l'entreprise. Dans ces conditions, la modélisation comptable de l'entreprise ne peut plus se réduire au segment traditionnel de la relation propriétaires-dirigeants ou encore au « dedans – en haut ».

On peut opportunément convoquer ici Bresson (1998), pour qui une définition pertinente des frontières de l'entreprise suppose non seulement de distinguer « dedans » du « dehors », mais aussi d'opposer le « haut » à ce qui relèverait du « bas ».

Tableau 4 : Conception de l'entreprise dans une perspective de CSE.

	Dedans (Intérieur)	**Dehors (Extérieur)**
En haut	Actionnaires/Dirigeants (Postulat de base de la comptabilité traditionnelle)	Parties prenantes primaires
En bas	Dirigeants/Opérationnels	Parties prenantes secondaires

Cette nécessité de refonder l'entreprise dans la perspective d'une CSE a déjà fait l'objet de débat dans la littérature dédiée au thème de la responsabilité sociale et environnementale. La perspective consistant à analyser l'entreprise dans le sens « dehors-dedans » implique d'admettre que le capital à conserver est le capital financier. Cette représentation correspond au paradigme néoclassique ou friedmanien de la responsabilité sociale de l'entreprise puisque l'acteur dominant est l'apporteur de la ressource financière. Les dépenses d'engagement social et environnemental sont alors perçues comme des charges, donc comme un gaspillage de ressources financières. Schaltegger et al. (2006) admettent qu'il est possible de « différencier » les opérations liées à ce qu'aux considère alors comme étant des externalités.

Dans le sens « dedans-dehors », l'environnement devient le centre et l'entreprise, la périphérie. Selon Richard (2012), cette deuxième perspective sied mieux à la fondation d'une CSE. En effet, il ne s'agit plus de raisonner en termes de conservation du capital financier,

mais dans l'optique de conservation de toutes les formes de capital qu'il soit naturel, humain, physique ou financier.

Finalement, c'est le socle du modèle comptable traditionnel qui se trouve remis en question car le capital financier passe du centre à la périphérie. Une reformulation du modèle comptable de base permet de ce point de vue un enrichissement opportun.

3.5 – Réinterpréter l'équation comptable de base.

La comptabilité privée traditionnelle repose sur le postulat central selon lequel le capital financier est la principale sinon l'unique ressource à conserver (Richard et Collette, 2006). De ce postulat central dérive l'équation comptable de base (Colasse, 2009) :

$$KP = A - D$$

(KP désignant les Capitaux propres aux actionnaires, A et D correspondant respectivement aux Avoirs et aux Dettes de l'entreprise).

Cette égalité a été qualifiée d'équation comptable de base parce qu'elle conditionne et résume la logique de structuration des informations en comptabilité traditionnelle. En particulier une charge (resp un produit) sera identifiée comme la conséquence négative (resp positive) finale d'un « choc » sur les capitaux propres. Le résultat comptable s'interprète ainsi comme l'enrichissement ou l'appauvrissement net des actionnaires. Ce que résume l'équation dérivée suivante :

$$\Delta KP = \Delta A - \Delta D$$

De même, on identifie aisément une opération blanche (le cas d'une acquisition de bien productif par exemple), comme celle dont la conséquence serait à l'immédiat de laisser le niveau des capitaux propres ou mieux, le niveau de la richesse des actionnaires inchangé.

La problématique de la responsabilité sociale et environnementale des entreprises implique une rupture radicale du raisonnement ainsi présenté. D'abord parce que la dimension financière du capital n'est plus exclusive. Un auteur comme Solow (1986) opère à juste titre une distinction entre le capital physique, le capital humain et le capital naturel. Comme le capital physique résulte de la conversion du capital financier en biens de production, une comparaison des attributs de chaque type de capital est riche d'enseignements.

Tableau 5 : Perspectives comparées des dimensions possibles et des attributs du capital

	Capital social (au sens financier)	**Capital Naturel**	**Capital humain**
Type de ressources mises à disposition	Ressources financières (ou physiques)	Ressources naturelles (air, eau, sous-sol, faune, flore)	Ressources humaines
Propriétaire (de droit ou de fait)	Actionnaires	Communauté localisée ou communauté des vivants (Anonymat et Impersonnalité)	Personnel employé
Moyen de Valorisation	Marché ou contrat (Artefact)	Marché ; Valeur actuelle ;	Marché Approche du goodwill ou du badwill.
Convention de traitement en comptabilité traditionnelle	Facteur Principal	Facteur Résiduel	Facteur Résiduel
Convention de rémunération en comptabilité traditionnelle	Dividendes (Hors bilan, désinvestissement)	Taxes ou indemnités (Classement en charge)	Salaires et accessoires (classement en charge)
Convention de traitement en CSE	Dividendes	Dividendes ou Investissement de restauration	Dividendes

L'élargissement des dimensions du capital (voir les descriptions en colonnes du tableau ci-dessus), est au cœur d'un sérieux débats parmi les théoriciens (Daly, 1973)[7]. Suivant les tenants du courant dit de la « soutenabilité faible », le capital financier circule (au sens de Marx). Il y a donc possibilité de substitution entre le capital naturel et le capital physique, voire entre le capital financier et certains types de capitaux naturels. Cette conception est compatible au modèle comptable traditionnel. Elle débouche logiquement sur le format d'une comptabilité sociale et environnementale différenciée. A l'opposé, pour l'école de la « soutenabilité forte », il n'existe pas de possibilité de substitution entre différentes formes du capital. Ceci implique des logiques de conservation différenciées selon le type de capital.

Le modèle comptable traditionnel épouse déjà l'idée d'un capital financier circulant. La création de richesse est d'ailleurs liée à la capacité à tourner le capital selon un circuit qu'un Karl Marx a explicitement commenté en son temps. La théorie marxiste explique également et assez largement la place et le sort du capital humain dans le modèle comptable traditionnel. En dépit d'une pratique presque définitivement (con) sacrée, le classement en

[7] Daly H., *Towards a steady state Economy*, Freeman, 1973, Cité par Richard (2012).

charge du salaire reste discutable (Amblard, 2002), tandis que se pose un problème de gouvernance, ou plus précisément de répartition du surplus. Cette problématique est au fondement de la comptabilité sociale. Quant à la question de l'activation du capital humain, le détour consiste jusqu'ici à calculer un proxy, le goodwill.

Si on admet que le goodwill donne une approximation comptable vraisemblable du stock de compétences et que le salaire doit être considéré comme la rémunération d'un capital, la problématique de la CSE est réductible au traitement du capital naturel ou environnemental (eau, air, faune, flore, sol et sous-sol).

On peut dès lors réécrire l'équation comptable de base de la façon suivante :

$$K_{Naturel} + K_{Financier} = A_{(Biens)} - D_{(Obligations)}$$

K symbolise le capital dont le type est spécifié en indice. Les termes de la relation sont exprimés en valeur monétaire.

Comme en générale le capital naturel est un bien public au sens économique, sa valeur pour l'entreprise peut être estimée à partir de la valeur du droit d'usage des ressources naturelles.

Sous l'hypothèse d'un monde à la Robinson Cruzoé, il existe une seule entreprise, un seul détenteur des ressources. L'activité économique ou ce qui peut en tenir lieu ne comporte que deux issues : le stock de ressources s'accroît ou diminue.

La contrainte de gestion pour le capital naturel s'écrit alors :

$$\Delta K_{Naturel} \geq \overline{C}_{de\,\mathrm{Re}\,stauration_ou_de\,\mathrm{Pr}\acute{e}vention}$$

Cette dernière relation pose la condition d'équilibre ou de soutenabilité du surplus pour l'ensemble des parties prenantes. Pour les détenteurs de diverses formes du capital en effet, il faut que le surplus global soit supérieur à l'effet total des activités de destruction-création –restauration ou de prévention. Autrement dit, l'analyse coûts-bénéfices (Milne, 1991), est une démarche indiquée puisqu'elle permet de renseigner l'équilibre aussi bien a priori qu'a postériori.

Conclusion :

La problématique du développement durable invite à revisiter les pratiques en matière de création de richesse, mais aussi à interroger des champs de savoir ou de savoir-faire. La discipline comptable n'échappe pas à ce défi d'adaptation au changement qu'impose le paradigme socio-écologique. Elle doit en effet répondre à la tension persistante, entre une pratique dominante de traduction de l'engagement social et environnemental des entreprises par les statistiques et des données extrafinancières, et l'idéal comptable stricto sensu, fondamentalement tournée vers des données monétaires. Il s'agit en d'autres mots de rompre avec une tendance à vouloir rendre compte sans les comptes, pour ensuite réhabiliter ce

dernier comme outil de base de traduction de l'engagement social et environnemental pour les entreprises. Pour relever ce défi et préserver une légitimité déjà fortement ébranlée par l'histoire des scandales financiers, le modèle comptable traditionnel est appelé à relâcher ses conventions fondatrices. Une première concession se situe au niveau de la conception de l'objet habituellement au cœur de la modélisation comptable traditionnelle, à savoir l'entreprise. Plutôt de considérer que celle-ci est un outil aux mains des propriétaires des ressources financières et qu'elle est une victime des pressions sociales et environnementale, il paraît opportun de l'envisager désormais comme un bourreau pour la société et pour l'environnement (Hatchuel et Segrestin, 2012) ou à la limite, comme un acteur dépendant (Pfeffer et Salancik, 1978). Cette « refondation » n'est pas neutre parce qu'elle suggère une deuxième concession : l'équation comptable de base doit en effet être modifiée, puisqu'elle n'est plus supposée rendre exclusivement compte du capital financier, mais du capital humain et du capital naturel, de façon équitable. La « différentiation » dans la présentation des chiffres comptables apparaît comme la troisième concession nécessaire pour rendre compte de l'engagement social et environnemental par les comptes. Le Cadre central du Système de Comptabilité Economique et Environnementale (2012) offre sur ce point une grille intéressante pour contribuer à la réflexion sur les bases d'une comptabilité sociale et environnementale. La perspective macroéconomique de ce cadre, justifie d'ailleurs la nécessité d'un renouvellement du débat sur la conception d'un référentiel de comptabilité sociale et environnementale.

Bibliographie

Adams, C.A., Hill, W.Y. and Roberts, C.B. (1998), "Corporate Social Reporting Practices in Western Europe: Legitimating Corporate Behaviour", *The British Accounting Review*, Vol. 30, No. 1, pp. 1–21.

Antheaume N. (2013), «Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l'art », *Comptabilité -Contrôle - Audit*, Tome 19, p. 9-34.

Antheaume, N. (2001). Comptabilité environnementale et coûts externes : de la théorie à la pratique. *Revue Française de Gestion* (136) : 118-127.

Bennett, M. and James, P. (1999), *Sustainable Measures: Evaluation and Reporting of Environmental and Social Performance*, Greenleaf, Sheffield.

Bowen, H.R. (1953), *Social Responsibilities of the Businessman*, Harper & Row, New York.

Boyer-Allirol B.(2013), « Faut-il mieux réglementer le reporting extrafinancier ? », *Revue française de gestion*, 2013/8 N° 237, p. 73-95

Bresson P. (1998), « Dedans, dehors: Les nouvelles frontières de l'organisation », éditeur : Vuibert

Brunsson N. (2003). *The Organization of hypocrisy. Talk, decisions and actions inorganizations*, Copenhagen Business School Press.

Christophe B. (1992), « La comptabilité environnementale et ses enjeux », *Revue Française de Gestion*, juin juillet-août, p. 96-104.

Christophe B. (2004), "Comptabilité environnemental: de nouveaux enjeux pour l'auditeur comptable", *The Certified Accountant*, July.

Damak-Ayadi S. (2010), «Le reporting social et environnemental suite à l'application de la loi NRE en France », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 16, p. 53-81

Dey, C., Evans, R. and Gray, R.H. (1995), "Towards Social Information and Bookkeeping: A Note on Developing the Mechanisms for Social Accounting and Audit", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 2, No. 3, pp. 33–63.

Dumez H., Gigout E. et Journé B. (2013), « La visée externe et interne des dispositifs d'accountability Une étude de cas », *Revue française de gestion*, N° 237, p. 171-180.

Elkington J. (1997), « cannibal with forks: the triple bottom line of 21st century business ». A capstone paperback

Estes, R.W. (1976). "Standards for Corporate Social Reporting", **Management Accounting,** November, pp.19-22.

François-Lecompte A. Gentric M. et Audigier N. (2013), « L'affichage environnemental Une nouvelle façon pour l'entreprise de rendre des comptes ? », ***Revue française de gestion***, 2013/8 N° 237, p. 181-199.

Gond J-P, Igalens J. et Brès L.(2013), « Rendre compte du social, l'art du compromis performatif », *Revue française de gestion*, N° 237, p. 201-226.

Gray R. (1992), "Accounting and environmentalism: an exploration of the challenge of gendly accounting for accountability, transparency and sustainability', .4ecounting, Organizations and Sociay,voL 17, n° 5, p.399-425.

Gray R.H., Bebbington J. (2001). "Accounting for the environment", 2e édition, Sage Publications Limited.

Gray, R., Bebbington, J. et Walters, D. (1993), *Accounting for environment*, Markus Wiener Publishers, Princeton.

Gray, R.H., Kouhy, R. and Lavers, S. (1995), "Corporate Social and Environmental Reporting: A Review of the Literature and a Longitudinal Study of UK Disclosure", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8, No. 2, pp. 417–447.

Guthrie J. et Abeysekera I.(2006), " Content analysis of social, environmental reporting: What is new?", Journal of Human Resource Costing & Accounting, 10(2), 2006, 114-126.

Harte, G. and Owen, D.L. (1991), "Environmental Disclosure in Annual Reports of British Companies: A Research Note", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 4, No. 3, pp. 51–61.

Hopwood A.G. and S.Burchell (1980). "The Idea of Social Accounting Remains an Illusive One", **Public, Finance and Accountancy,** September, pp.12-15.

Hurley, J.F. (1982). Social Responsibility Accounting for Business, Doctoral Dissertation, University of Nebraska.

Jensen, R.E. (1976). "Studies in Accounting Research 14: Phantasmagoric Accounting: Research and Analysis of Economic, Social and Enviromental Impact of Corporate Business", *American Accounting Association*.

Kaya U. et Yayla H. E. (2007), "Remembering Thirty-five years of Social Accounting : A Review of Litterature and practices", MPRA paper n° 3454.

KPMG, (2005), International Survey of Corporate Responsibility Reporting, KPMG, Amsterdam, Netherlands

Kuhn, T. S. (1996). *The Structure of Scientific Revolutions*, Chicago: University of Chicago Press.

Labouze E. (1995), « Un cadre méthodologique pour une approche opérationnelle de la comptabilité environnementale », Revue Française de Comptabilité, N° 272, pp. 27-31.

Lafontaine J-Ph, (2002), « Enseignement et management de l'information : Le cas de la comptabilité Environnementale », Acte de Congrès de l'AFC.

Malo J-L (1999), « Développement durable et principes comptables », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 1999/1 Tome 5, p. 3-4.

Marlin, J.T. (1973). "Accounting for Pollution", Journal of Accountancy, February, pp.41-46.

Mason, A.K. (1971). "Social Costs—A New Challenges for Accountants", Canadian Chartered Accountant, June, pp.390-395.

Mathews R. M. (1984), « A Suggested Classification for Social Accounting Research », Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 3, pp 199-221.

Medley P. (1997), «Environmental accounting – what does it mean to professionalaccountants ? », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10, N° 4, p.594-600.

Medley, S.C. (1970). "The Challenges of Socio-Economic Accounting", The Accounting Review, October, pp.762-768.

Mikol, A. (1995), « La comptabilité environnementale doit-elle être normalisée ? », *Revue Française de Comptabilité*, N° 272, novembre, p. 32-37.

Milne J.M. (1991), « Accounting Environmental Ressource Values and Non-Market Valuation Techniques for Environnemental Ressources : A Review », Accounting Auditing and Accountability Journal, vol. 4, n°3, pp 81-109.

Moorthy K. et Yacob P. (2013), « Green Accounting : Cost Measures », Open Journal of Accounting, 2, p 4-7.

Nobes, C.W. (1981) 'An empirical analysis of international accounting principles: A com-ment', Journal of Accounting Research, Vol. 19, No. 1.

Nordhaus W., Tobin J., Is Growth obsolete? in Economic Growth, National Bureau of Economic Research, Columbia University Press, 1972.

Owen, D.L., Gray, R.H. and Adams, R. (1997), *Corporate Environmental Disclosure: Encouraging Trends*, Association of Chartered Certified Accountants, London.

Pfeffer, J. and Salancik, G. R. (1978), "The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective", Harper & Row, New York.

Pras B. et Zarlowski Ph. (2013), « Obligation de rendre des comptes Enjeux de légitimité et d'efficacité », *Revue française de gestion*, 2013/8 N° 237, p. 13-32.

Quairel F. (2004), «Responsable mais pas comptable: analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 10, p. 7-36.

Ramanathan K.V. (1976), " Toward a Theory of Corporate Social Accounting", The Accounting Review, [516-528].

Richad J. (2009), « Comptabilités environnementales », dans COLASSE, B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle, audit*, Paris : Economica, pp. 490-494.

Richard J. (2012), *Comptabilité et développement durable*, Paris : Economica, 263p.

Richard, J. et Collette C. (2005), *Système Comptable Français et Normes IFRS*, [7ème

Rivière-Giordano G.(2007), «Comment crédibiliser le reporting sociétal ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 13, p. 127-147.

Schaltegger S., Bennett M. et Burritt R.(eds) (2006), Sustainability Accounting and Reporting, Springer.

Schultz K. et Williamson P. (2005), "Gaining Competitive Ad- vantage in a Carbon-Constrained World: Strategies for European Business," *European Management Journal*, Vol. 23, No. 4, pp. 383-391.

Tilt C.A. (2009), "Corporate Responsibility, Accounting and Accountants" in S.O. Idowu, W.L. Filho (eds.), *Professionals' Perspectives of Corporate Social Responsibility*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, pp11-32

Annexe 1: Extrait du Rapport DD de Total (2012)

	Ongoing Objectives	2012 Performance	Our Comments	Objectives Approved by the Executive Committee[5]
Environment				
Natural Resources				
Gas flaring	Cut by 50% between 2005 and 2014	Down 28% from 2005	Flaring related to the start-up of Usan slowed our progress	Objective maintained
Energy efficiency				
— E&P	10% improvement in 2012 versus 2007	6% improvement[1]	2012 performance down due to production disruptions	1.5% a year improvement in Total's overall energy efficiency between 2012 and 2017
— Petrochemicals	10% improvement in 2012[1]	2% improvement[1]	Objective partially met	
— Refining	5% improvement in 2012[1]	1% decrease[1]	Objective not achieved, due in part to underutilization of industrial capacity	
Across-the-Board Challenges				
Greenhouse Gases	Reduce greenhouse gas emissions by 15% between 2008 and 2015	Down 19% from 2008	Attributable to a sharp drop in flaring in 2011	Objective maintained
Eco-Innovation	–	–	–	50 products in the Total Ecosolutions lineup in 2015
Biodiversity	–	–	–	Have a Biodiversity Action Plan at all industrial sites[2] in IUCN I to IV or Ramsar protected areas in 2014
Emissions, Discharges and Releases				
Air (SO_2 emissions)	–	–	–	Reduce our SO_2 emissions by 20% between 2012 and 2017
Water (hydrocarbon discharges to water by E&P)				Reduce the hydrocarbon content (expressed in tons) of our onshore and inshore discharges by 40% between 2011 and 2017
— Offshore	< 30 mg/l	28 mg/l	Objective achieved	
— Inshore	< 10 mg/l	18 mg/l	Capital expenditure planned for an initial decrease in 2014 Objectives set for 2017	
ISO 14001 Management Systems	100% of environmentally sensitive sites[3] certified	98%	Floods in the Niger Delta resulted in an audit being postponed	All production sites[4] certified by 2017