

La
compta
 durable

**Hervé
Gbeogo**

La
compta
 durable

**Comment mesurer et présenter
une comptabilité écologique**

DUNOD

Éditorial : Marie-Cécile de Vienne, Ludivine Le Gall

Couverture : Studio Dunod

Visuel de couverture : d'après © aurielaki,

HSSstudio – Shutterstock

Mise en pages : Nord Compo

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du

droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, 2023

11, rue Paul Bert, 92240 Malakoff

www.dunod.com

ISBN 978-2-10-083732-8

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^o et 3^o a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Sommaire

Préface	7
Introduction.....	9

PARTIE 1 COMPTABILITÉ ET RSE, UN MARIAGE DE RAISON

Chapitre 1 Les professionnels du chiffre et la RSE : enjeux et défis.....	17
Chapitre 2 L'histoire de la comptabilité après la révolution industrielle	23
Chapitre 3 La théorie du capital et la RSE	29
Chapitre 4 La RSE et la notion de performance globale.....	41

PARTIE 2 DU REPORTING EXTRA-FINANCIER À LA COMPTABILITÉ EXTRA-FINANCIÈRE

Chapitre 5 La mesure de l'information extra-financière	51
Chapitre 6 La pratique du reporting RSE	69
Chapitre 7 Quelques méthodes de comptabilité extra-financière	83

PARTIE 3
MONÉTARISATION DES COMPTABILITÉS
EXTRA-FINANCIÈRES

Chapitre 8	La monétarisation des comptabilités ES.....	97
Chapitre 9	La comptabilité ES de type monétaire ou comptabilité intégrée.....	109
Chapitre 10	Particularité de la comptabilité du capital être humain	135

PARTIE 4
EXEMPLE D'UNE COMPTABILITÉ INTÉGRÉE
EN MULTI-CAPITAUX : LA MÉTHODE CARE

Chapitre 11	Présentation du modèle CARE	147
Chapitre 12	Guide méthodologique du modèle CARE.....	155

PARTIE 5
MÉTHODE CARE : CAS PRATIQUES

Cas n° 1	Analyse d'un capital biodiversité	201
Cas n° 2	Analyse d'un plan d'action	205
Cas n° 3	Analyse d'une création de PME.....	207
Annexes		239
Postface		245
Glossaire		247
Bibliographie		251
Remerciements		253

Préface

Le moment de vérité pour l'humanité approche. Nous sommes à la « convergence des pics » des émissions de CO₂, de l'érosion de la biodiversité, des dettes publiques et privées, de l'extraction des métaux, de la démographie, du nombre de milliardaires... et les conséquences environnementales et sociales de cette frénésie irrationnelle du « toujours plus » sont dramatiques. Alors que nous nous rapprochons dangereusement des 3 dernières limites planétaires non encore franchies (sur 9), nous continuons de nous réfugier dans le déni d'une réalité et d'une vérité que nous refusons obstinément d'admettre. Non il n'est pas possible, sans conséquence sur la soutenabilité de notre modèle de développement, de consommer toujours plus de ressources dans un monde fini, c'est mathématiquement impossible. Non nous ne pouvons pas non plus espérer réparer nos erreurs en utilisant les mêmes procédés qui nous ont conduits à les commettre.

Si nous avions découvert ces évidences récemment, nous aurions eu des excuses pour justifier notre retard à l'allumage du principe de lucidité. Mais nous savons depuis plus de 50 ans et le rapport Meadows qu'il existe des limites à l'inconséquence et à l'irresponsabilité. Drogés à la croissance et aux énergies fossiles qui l'alimentent, nous avons cru que le « techno-solutionnisme » arriverait à trouver des remèdes à tous nos défis. Quelle erreur, quel manque d'humilité, quelle suffisance ! Et maintenant que nous sommes aux portes de l'emballlement climatique, que faire ?

La décennie à venir va être cruciale dans la lutte contre la crise écologique et les inégalités sociales, pour ne pas dire vitale. On a essayé les fables ou les mythes : de la croissance verte, du découplage entre l'augmentation du PIB et la baisse des pressions environnementales, de l'hydrogène vert à « tous les étages », des voitures électriques avec leurs centaines de kilos de batteries, des OGM, du numérique pour tout

et surtout pour n'importe quoi... Pourtant, le constat est implacable, la concentration mesurée en partie par million (ppm) de gaz à effet de serre dans l'atmosphère ne cesse inexorablement d'augmenter et le vivant de disparaître à une vitesse sans précédent depuis la disparition des dinosaures.

Quelle est la cause primaire de cet échec ? Est-ce la faute au système capitaliste néolibéral ? Sans doute a-t-il une part de responsabilité, mais que dire des régimes communistes et dictatoriaux qui ont toujours fait pire encore en termes d'exploitation irraisonnée du vivant ? Est-ce la faute de notre ignorance à propos du rôle central de l'énergie dans la création de valeur économique ?

Non, la cause primaire de notre aveuglement est tout simplement que nous nous sommes juste trompés dans la façon de compter la valeur. En ce sens, le livre d'Hervé Gbego est une bénédiction, car il nous donne les clés pour enfin intégrer l'essentiel dans notre système comptable, c'est-à-dire les déterminants de la préservation du capital social et du capital naturel, comme condition *sine qua non* pour espérer conserver le capital financier. En effet, il est temps d'arrêter de confondre le progrès technologique, qui a permis à une partie d'entre nous d'accéder au confort matériel, avec les fondamentaux du bien-être qui s'appuient sur la valeur immatérielle et inestimable du vivant et des biens communs.

Oui, la cause primaire principale des maux de notre société humaine est avant tout liée à notre système comptable qui valorise en argent l'exploitation des ressources, mais qui en aucun cas ne permet de régénérer les conditions qui ont permis la génération du cash. Puisse cet excellent livre nous éclairer sur ce qu'il conviendrait de faire pour corriger ce bug qui est en train de nous mener au chaos. Le temps presse, dépêchons d'adopter une comptabilité universelle multi-capitaux.

Fabrice Bonnifet, président du C3D

Introduction

La responsabilité sociale des entreprises (RSE) est un concept par lequel les entreprises intègrent les préoccupations sociales, environnementales, voire de bonne gouvernance, dans leurs activités et dans leur interaction avec leurs parties prenantes, généralement sur une base volontaire. La RSE est ainsi l'une des réponses pour les organisations aux enjeux du développement durable (DD). Rappelons que le développement durable est à la croisée de l'économie, de la société et de l'environnement, et est aujourd'hui l'une des préoccupations majeures des parties prenantes de l'entreprise. Il peut également être vu comme une grande théorie, un processus ou une ligne directrice « pratique » permettant de prendre de bonnes décisions de développement (RAYNAL, 2009).

Pour ce faire, les décideurs s'appuient sur un outil qui a fait ses preuves depuis des centaines d'années : la comptabilité, discipline qui permet de structurer un système d'information, principalement de nature financière, fonctionnant comme une véritable architecture de la décision. Dans le contexte de la RSE, cette caractéristique que possède la comptabilité est intéressante à exploiter. En effet, aujourd'hui, bien des actions en faveur du développement durable ne sont pas mesurées. Dans bien des entreprises analysées, les décisions en matière de RSE sont prises de manière arbitraire sans avoir au préalable conçu des indicateurs et outils de gestion orientés vers le pilotage de la durabilité. Enfin, ces indicateurs, lorsqu'ils existent, sont mesurés avec peu de rigueur, loin de celle nécessaire dans une comptabilité financière classique. Le risque ici est alors que l'entreprise engage d'innombrables ressources sur des objectifs environnementaux et sociaux mal définis, sans mesurer leur efficacité sur le terrain. Pourtant, si l'on veut parvenir à une soutenabilité effective de l'entreprise, il faut aller au-delà de l'arbitraire et du ponctuel, et opter pour une gestion rigoureuse, idéalement de manière centralisée. En ce sens, la comptabilité peut nourrir cette ambition, mais pas avant de l'avoir réformée en élargissant son périmètre.

En effet, élargir le champ de la comptabilité permet à l'organisation d'avoir une meilleure connaissance d'elle-même, de ses faiblesses et des opportunités qui s'offrent à elle sur ces nouveaux enjeux. Il s'agit d'abord de savoir, autant que possible, à quoi l'entreprise est exposée (pollutions, catastrophes naturelles, accidents...), mais il s'agit surtout, selon l'adage, de « prévenir plutôt que guérir » : prévenir les coûts de dépollution d'un site industriel, les maladies professionnelles des employés, la stérilité d'un terrain agricole... Enfin, il s'agit aussi de mieux définir et mesurer les nouveaux modèles qui s'ouvrent aux entreprises : économie circulaire, économie de fonctionnalités, économie du partage, etc., souvent sources d'opportunités. Ces questions supposent que l'entreprise développe des moyens de mesure et d'évaluation pour faire les choix qui la mettront à l'abri de porter un jour la responsabilité d'un désastre ou d'un scandale, sans compter les dettes écologiques. La comptabilité durable prône cette chose finalement assez évidente : la mise en place d'un outil d'aide à la décision complet permettant le pilotage certes des enjeux financiers, mais aussi environnementaux et sociaux.

La comptabilité peut ainsi offrir une visibilité à des données et paramètres auparavant ignorés de l'entreprise et sur lesquels aucun travail d'optimisation n'a été entrepris, faute de mesures. L'objectif est donc aussi d'ouvrir des perspectives sur des champs de l'activité où les gains d'efficacité sont possibles – efficacité qui a vocation à être ambivalente : économique et sociale-écologique. Si nous sommes convaincus de la nécessité de faire évoluer la comptabilité financière pour une meilleure prise en compte de ces enjeux, il nous faudra ensuite mobiliser la « profession du chiffre » tout entière (responsables financiers, experts-comptables, commissaires aux comptes, analystes financiers, etc.) pour qu'elle opère une mue inévitable vers la RSE.

La comptabilité durable est donc une véritable discipline émergente qui tente de mettre en avant des outils de mesure éprouvés comme le bilan carbone, les reportings RSE, les analyses de cycle de vie environnementaux et sociaux, etc., pour les rapprocher des outils de gestion financière classiques. La prise en compte des enjeux environnementaux passera dès lors par une évolution de ces outils car la richesse financière est encore bien trop considérée par les gestionnaires alors que ce qui

relève du capital humain et environnemental est sous-évalué. Toutefois, beaucoup y trouveront une tentative de « financiariser » la nature et les humains. L'écologie se porterait bien mieux sans la finance selon eux. Dans une certaine mesure, cette crainte est justifiée : difficile de nier que la finance, une certaine finance, soit responsable de bien des catastrophes écologiques. Il suffit de se souvenir de Bhopal en 1984 : cette ville du centre de l'Inde est malheureusement devenue célèbre après l'explosion d'une usine de la firme américaine Union Carbide produisant des pesticides. Cette explosion a dégagé plus de 40 tonnes d'isocyanate de méthyle dans l'atmosphère, tuant environ 4 000 personnes¹ sans compter des centaines de milliers de malades. On peut aussi citer plus récemment l'explosion de Deepwater Horizon imputée à BP. Il serait possible de citer bien d'autres tristes événements avec leurs lots de morts, de malades, de maltraitance, etc. La course au profit a souvent été la cause essentielle de ces catastrophes.

Ne pas tenir compte de ces risques dans la gestion d'une entreprise est donc une erreur. Le seul langage commun qu'elles possèdent alors reste la comptabilité, car sans comptabilité, il n'y a pas de gestion possible et, pire, d'économie possible. Faire évoluer les outils de gestion est devenu une nécessité pour une meilleure prise en compte de ces enjeux par les acteurs économiques.

La question fondamentale que pose ce livre est donc de savoir comment mieux mesurer les enjeux environnementaux et sociaux aux côtés des enjeux financiers. Quels indicateurs retenir ? Faut-il les monétariser ? Si oui, selon quelle méthode ? Quelle est la norme comptable la plus adaptée lorsqu'on traite d'un sujet aussi sensible qu'est l'écologie ? Pour tenter d'y répondre, cet ouvrage se compose de 5 parties.

- La première partie rappelle les principaux défis auxquels les professions du chiffre seront confrontées dans les prochaines années. La future norme de comptabilité durable est en construction et les choix à opérer seront cruciaux si nous souhaitons transformer en profondeur nos économies pour une croissance plus respectueuse de la nature et des hommes.

1. Selon le *Washington Post* en 2010.

- La seconde partie est, quant à elle, consacrée à la comptabilité dite extra-financière. Pour beaucoup, la comptabilité durable doit rester en marge de la comptabilité financière. Pourtant, de récentes initiatives en la matière en Europe et dans le monde tendent à prouver le contraire.
- S'il est vrai qu'une comptabilité extra-financière mieux structurée, plus robuste et plus fiable est incontournable, il faut également s'interroger sur une comptabilité durable de type monétaire. Cela fait l'objet de la troisième partie.
- La quatrième partie présente une comptabilité innovante grâce à une méthode imaginée par le professeur Jacques Richard : la méthode CARE, pour « comptabilité adaptée au respect de l'écologie ».
- Enfin, la cinquième et dernière partie présente des cas pratiques pour comprendre et mettre en œuvre cette méthode CARE au sein des organisations.

Avertissement

Ce livre présente notamment en parties 4 et 5 la méthode CARE. Cette méthode répond à un cadre conceptuel rigoureux, désormais porté par l'association du Cercle des comptables environnementaux et sociaux, le CERCES. Ici est présenté un état de l'art de la méthode qui néanmoins est en constante évolution. Les cas pratiques étudiés sont parfois simplifiés pour en faciliter la compréhension. L'assimilation de ces cas n'est en aucun cas suffisante pour se prétendre spécialiste de la méthode CARE et à ce titre conseiller les entreprises qui en feront la demande.

La liste des prestataires habilités à déployer la méthode est disponible sur le site du CERCES : www.cerces.org

PARTIE

1

COMPTABILITÉ
ET RSE,
UN MARIAGE
DE RAISON

Les professionnels du chiffre et la RSE : enjeux et défis

Faire entrer des conceptions environnementales et sociales (RSE) dans la comptabilité de l'entreprise est une façon de toucher à son essence même. Toutes les organisations sont confrontées à de nouveaux enjeux, mais comment développer son activité et faire du profit tout en préservant les ressources naturelles et humaines ? Autrement dit, comment concilier performance financière et performance extra-financière ? C'est à notre sens la question centrale à laquelle les professionnels du chiffre devront répondre dans les prochaines années. La RSE est un vaste sujet, complexe, la mesurer l'est tout autant. Des initiatives existent, la plupart à un stade expérimental. Il faut cependant une plus forte implication des instances de la profession sur le terrain de la recherche, de la normalisation en lien avec les praticiens et les décideurs confrontés au quotidien à ces sujets.

INTÉGRER LA RSE EN COMPTABILITÉ ?

Jacques Richard et Alexandre Rambaud – deux éminents chercheurs en comptabilité socio-environnementale – présentent, dans un livre au titre très évocateur, *La Révolution comptable* (2020), le rôle essentiel de la comptabilité, en particulier son rôle comme vecteur de la transformation de l'économie vers plus de durabilité. Ils y précisent notamment que la plupart des problèmes auxquels notre société actuelle est confrontée ont pour origine les pratiques comptables issues du Moyen Âge, soit les débuts du capitalisme moderne. Ce constat sans appel doit inciter la profession du chiffre à revoir un certain nombre de fondamentaux pour que celle-ci continue à assurer une certaine stabilité du capitalisme financier moderne et la conservation du capital financier. Le pilotage des capitaux naturels et humains ont en effet été délaissés en comptabilité alors qu'ils sont essentiels à la survie même du capital financier. Actuellement, le seul capital que l'on peut lire dans un bilan est le capital financier. Les normes comptables devront dès lors prendre en compte la nature et l'humain. Par exemple, si nous partons de la gestion d'une exploitation agricole, les normes comptables doivent permettre d'assurer le pilotage de l'ensemble des capitaux : le capital financier de l'exploitant, mais aussi les capitaux naturels (sols, eau, biodiversité, atmosphère, etc.), ainsi que le capital humain (santé physique et mentale, employabilité, etc.).

La profession comptable est formée aux techniques pour mesurer le capital financier. Cependant, la loi doit donner aux comptables un nouveau rôle : celui de mesurer et de rendre des comptes sur l'évolution du capital être humain et du capital naturel dans le but de conserver nos richesses, ces dernières n'étant pas que financières. Les instances professionnelles autour de la comptabilité devront de fait se mobiliser pour aller dans ce sens. Ainsi, l'Autorité des normes comptables (ANC) consacre de plus en plus de travaux à la comptabilité extra-financière même si la tendance actuelle pousse à une séparation entre comptabilité financière et non

financière. L'Ordre national des experts-comptables finance, quant à lui, depuis 2021 une Chaire de comptabilité écologique. Il en est de même pour la Compagnie nationale des commissaires aux comptes partenaire qui collabore avec la Chaire comptabilité multi-capitaux de l'école Audencia. Un groupe de travail au sein de l'Association des directeurs financiers et contrôleurs de gestion réfléchit également depuis 2 ans à informer et mobiliser ses membres sur la prise en compte des enjeux de durabilité. Enfin, aux niveaux européen et international, la structuration des dispositifs de reporting extra-financiers est confiée à l'EFRAG, les normalisateurs comptables européens s'étant dotés d'un groupe de travail sur l'extra-financier alors que les normalisateurs internationaux ont créés une instance dédiée : l'International Sustainability Standard Board (ISSB) dont le rôle sera de proposer une norme internationale sur l'extra-financier.

NOUVELLES COMPÉTENCES, NOUVEAUX MÉTIERS

La profession du chiffre s'intéresse donc tout particulièrement à la gestion des flux financiers. Or, il existe, au-delà des données financières, un grand nombre de données quantitatives et qualitatives telle que les quantités de matières premières consommées dans une production, le nombre de kilomètres parcourus par les salariés d'une entreprise, le volume d'eau et le nombre de kW/h consommés annuellement dans une usine, etc. Toutes ces informations extra-financières sont nécessaires pour apprécier la politique environnementale et sociale de l'entreprise. En ce sens, l'ADEME¹ a mis en place depuis plusieurs années déjà un outil permettant de mesurer l'impact carbone d'une organisation en convertissant ces données en facteurs d'émission, permettant à la profession du chiffre de bénéficier d'un bilan carbone.

1. Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie récemment devenue l'Agence de la transition écologique.

Ce type de données peut également être enregistré dans une comptabilité analytique ou une comptabilité matière « bien pensée ». En parallèle de son système de collecte d'informations financières, la profession peut en effet aider l'entreprise dans la collecte des informations sociales, sociétales et environnementales. Il est ainsi attendu des entreprises qu'elles tendent au mieux vers une adéquation parfaite entre le périmètre financier et le périmètre extra-financier. L'objectif est de fournir une matière exploitable par les investisseurs, tout comme par les parties prenantes concernées. En pratique, le rôle de l'expert-comptable par exemple peut s'avérer utile dans la phase de collecte et de consolidation : il suffit pour cela d'utiliser les nouveaux outils d'analyse de données (big data). Les directions financières des grandes entreprises sont d'ailleurs de plus en plus sollicitées, en témoigne l'étude réalisée par le cabinet PwC en 2022 en collaboration avec l'association DFCG. Selon cette étude, « 85 % des directions financières des grands groupes constatent des attentes plus fortes en termes de production et communication d'informations extra-financières ». Notons également que ce constat est partagé par 65 % des directions financières d'ETI/PME. Une autre étude réalisée par le groupe de travail RSE de la même association montre néanmoins qu'à peine 50 % des entreprises disposent de données RSE, ces dernières étant mieux représentées sur le volet social (54 % contre 41 % au niveau environnement) et mieux intégrés dans les outils de gestion (36 % *versus* 30 %) ou la comptabilité financière (44 % *versus* 39 %). Enfin, dans une autre étude de la même association, les directions financières ont également témoigné du niveau insuffisant de leur implication actuelle dans la collecte des données RSE mais souhaitent s'engager davantage sur le sujet. Elles espèrent ainsi contribuer à la démarche en apportant principalement une meilleure gestion des risques (51 %), une réduction des coûts (50 %) et une adhésion/motivation renforcée des collaborateurs (39 %) et ce, grâce à l'intégration des données.

Elles en attendent notamment :

- des modules de formation, en premier lieu consacrés aux méthodes comptables permettant d'intégrer les données extra-financières mais aussi dédiés à la définition des indicateurs et des objectifs sociaux et environnementaux ;