

**La Comptabilité Environnementale « Intérieur-Extérieur »
-L'expérience du groupe français-Kering-**

Doctorante/ MELLAK Khadidja*

ملخص:

عرف مصطلح " المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة"، الذي ظهر لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية رواجاً كبيراً في السنوات الأخيرة في الوسط المؤسسي. أدى تبني هذا المفهوم إلى اعتماد وسائل وتقنيات جديدة في مجال التسيير. وباعتبار المحاسبة جزءاً من نظام تسيير المؤسسة عرفت بدورها تطوراً أدت إلى ظهور المحاسبة الاجتماعية بصفة عامة و المحاسبة البيئية بصفة خاصة. لقد رافق نشأة و تطور مفهوم المحاسبة البيئية تعدد في المصطلحات والمفاهيم والتقسيمات المتعلقة بهذا المجال، ارتأينا من خلال بحثنا تقسيم المحاسبة البيئية إلى نوعين، محاسبة بيئية "خارجية-داخلية" تلزم من خلالها المؤسسة في التدخل في البيئة الطبيعية المحيطة بها إلا في مجال تأثير هذه الأخيرة (الوسط الخارجي) على المؤسسة (الوسط الداخلي)، بحيث يهدف هذا النوع من المحاسبة إلى حماية رأسمال الخاص، أما النوع الثاني فيتعلق بالمحاسبة البيئية "داخلية-خارجية"، من خلالها تسعى المؤسسة إلى تقييم تأثير المؤسسة (داخلياً) على البيئة الطبيعية (خارجياً). يهدف هذا المقال إلى معالجة النوع الثاني من المحاسبة البيئية و الذي يتعلق بالمحاسبة البيئية "داخلية-خارجية". كما نتطرق إلى إعطاء تجربة مستوحاة من هذا النهج المحاسبي لتوضيح دور هذه الرؤية من المحاسبة البيئية في حماية رأسمال الطبيعي.

الكلمات المفتاحية:

المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، المحاسبة البيئية، المحاسبة البيئية "داخلية-خارجية"، الخريجات.

* Doctorante LMD, 5 ème année, Spécialité : « Comptabilité et audit », Université de Blida 2

Résumé:

Le concept de « responsabilité sociale de l'entreprise » qui apparaît aux Etats-Unis à la fin du XIX^e siècle, et qui a connu une large marchandisation à travers le temps, interroge l'invention de nouveaux modes de gestion des entreprises, ce qui entraîne une modification profonde des outils, des processus et des pratiques. Dans le domaine de comptabilité cette tendance de RSE se traduit par l'évolution de la comptabilité environnementale. Cette contribution cherche à mettre la lumière sur ce contexte, en s'interrogeant sur un volet précis, celui de la comptabilité environnementale « Intérieur-Extérieur ». Une expérience qui s'inspirait de cette approche comptable est présentée pour montrer le rôle de cette vision de la comptabilité environnementale dans la protection du capital naturel.

Mots clés:

Responsabilité sociale de l'entreprise « RSE », comptabilité environnementale, comptabilité environnementale « Intérieur – Extérieur », externalités

Abstract :

The concept of " corporate social responsibility (CSR)" that emerged in the United States at the end of nineteenth century and was got a large commodification through the time, creating a new methods of business management, which involve a big changing in tools, processes and practices. In the accounting field , CSR is reflecting the evolution of environmental accounting; this paper is seeking to clarify this context, questioning a specific aspect of environmental accounting "Inside-Outside". An experience that inspired from this accounting approach is presented to show the role of this vision of environmental accounting in the protection of natural capital.

Key words:

Corporate social responsibility (CSR), environmental accounting, environmental accounting « Inside-Outside », externalities.

Introduction :

La valeur des services rendus par les écosystèmes aux humains n'étant pas entièrement reflétée à travers les transactions commerciales ou n'étant pas exprimée dans les mêmes termes que les services économiques et le capital manufacturé, leur contribution à notre bien être pèse souvent peu dans les décisions politiques et économiques. Cette négligence peut à long terme compromettre la capacité de notre planète à préserver la vie humaine¹. En ce sens, leur valeur est infinie.

Certaines conséquences de l'activité de l'entreprise (rejets d'eaux usées, émissions atmosphériques,...) peuvent justement contribuer à diminuer la qualité et/ ou la quantité des flux de services d'écosystèmes par une dégradation des composants du capital naturel qui fournissent ces services. Ces dégradations entraînent des dépenses défensives ou préventives de la part d'autres agents économiques, sans qu'il y ait compensation financière de la part de l'entreprise responsable .Au centre de cette problématique se trouve l'entreprise responsable en difficulté à adapter un nouveau concept appelé comptabilité environnementale, et l'intégrer dans son système de gestion, notamment avec l'absence d'un cadre normatif de comptabilité environnementale universellement accepté.

Le domaine de la comptabilité environnementale, a connu un grand nombre de recherches et d'expériences pour décrire la finalité, les limites et la nature des techniques qui peuvent être mobilisées par les entreprises ou préconisées par les organismes en charge de la normalisation comptable². En dépit de ces recherches, la littérature en ce domaine reste pauvre. Pauvre quantitativement, mais riche intellectuellement³. Il est d'ailleurs parfois difficile de s'y retrouver dans la « jungle » des comptabilités environnementales, plusieurs classifications ont été données selon plusieurs critères (la relation avec l'environnement, la dimension de l'environnement, la dimension spatiale de l'information,...).

Si on prend l'approche « relation avec l'environnement », on peut distinguer deux visions fondamentalement différentes de cette

comptabilité : une vision « Extérieur –Intérieur » et une vision « Intérieur-Extérieur ». L'objet de cet article est de présenter une comptabilité environnementale de type fort « Intérieur-Extérieur », qui responsabilise l'entreprise envers son environnement naturel, et de donner un exemple plutôt concret dans le contexte de cette approche. Il s'agit de l'expérience du groupe mondial Kering dans l'application de la méthode EP&L.

1- Comptabilité environnementale, une forme de Responsabilité sociale de l'entreprise RSE :

1-1- Problématique de la RSE :

Le concept de RSE, est un concept large et peu stabilisé. Dans une étude⁴ publiée en 2004, souligne les nombreuses confusions qui entourent la définition de la RSE, entretenues par les différents acteurs (chercheurs, institutions, entreprises)⁵. Les recherches concernant la genèse de la RSE montrent en effet qu'elle apparait au confluent de deux cadres de réflexions totalement distincts : L'éthique des affaires et le développement durable.

En simplifiant les développements concernant la construction d'une approche visant à définir le concept de RSE, il est possible de distinguer trois grandes phases⁶ dans l'élaboration théorique de ce concept. La première période renvoie aux débats des années 1950 et 1960, elle a été dominée par la question de la définition des frontières et du concept de RSE ainsi que par les discussions relatives aux fondements éthiques et économiques de cette notion, cette période se caractérise donc par une approche normative et philosophique de la RSE.

Pendant les années 1970, dans un contexte où les mouvements sociaux et environnementaux prennent souvent pour cible les entreprises, la recherche sur la RSE prend un tournant plus pragmatique et managérial, qui se concentre sur la question de la gestion très concrète des problèmes sociaux et environnementaux.

À partir des années 1980 et 1990, un nouveau concept s'impose à son tour et succède à la notion de sensibilité sociétale : la Performance sociétale de l'entreprise (PSE). La PSE s'offre tout à la fois comme une tentative de synthèse des deux approches antérieures et comme

une nouvelle perspective focalisant l'attention sur les capacités de gestion de la RSE, les impacts des politiques de RSE et la mesure de ces impacts.

D'autre part, la théorie des parties prenantes est une référence incontournable pour la RSE, elle propose un cadre pour la définir et pour son intégration dans le management stratégique⁷. Elle place l'entreprise au centre d'un ensemble d'acteurs (les parties prenantes).

1-2-RSE et développement durable, une introduction à la notion de comptabilité environnementale :

En Europe, et contrairement aux Etats-Unis où la notion de RSE est plus ancienne et puise ses racines dans les préceptes religieux et éthiques, la RSE fait souvent référence au concept de développement durable avec lequel elle est parfois confondue⁸. Ce rapprochement est dû à la longue tradition européenne selon laquelle l'entreprise a des obligations envers la société qui dépassent la profitabilité des actionnaires.

Dans le fait, le mot a été intégré dans le vocabulaire de management, les politiques RSE sont élaborées par les directions « Développement durable » des grands groupes, la communication sur la RSE se fait sur les pages de DD des sites internet et dans les rapports DD. Dans une étude⁹ portant sur les pratiques de reporting extra-financier KPMG constate que, en 2005, 70 % des rapports publiés par les 250 plus grandes entreprises mondiales étaient intitulés « rapport de développement durable » alors qu'en 2002, il n'étaient que 20 % (le titre le plus courant était alors « Hygiène, Sécurité, Environnement (HSE) ». Une autre étude¹⁰ qui a été faite par ce dernier en 2013 portant sur le reporting RSE dans le monde, a montré que 87% des entreprises étudiées (G250) identifient plusieurs indices sociaux et environnementaux qui affectent l'entreprise notamment le changement climatique, l'épuisement des ressources naturelles.

Même si on peut affirmer à travers l'aspect environnemental et social de la RSE, que l'entreprise contribue au développement durable. Cependant, à partir de quels critères peut-on analyser sa responsabilité environnementale ainsi que son engagement dans un processus d'intégration des principes de ce concept ? C'est donc à partir de ses activités propres que l'on peut formuler certains critères

justifiant sa responsabilité sociale et environnementale, à savoir¹¹ : la mise en place d'une politique environnementale et son adéquation avec la vision et la mission de l'entreprise, les sommes d'argent allouées à la gestion environnementale, les outils mis en œuvre pour préserver son environnement naturel. Et cela ne peut se traduire que par une adaptation d'un système efficient qui prend en charge l'évaluation de la performance environnementale, et celui de la « comptabilité environnementale ».

1-3 - Nécessité d'adoption de comptabilité environnementale par les entreprises :

Depuis plusieurs années déjà, la conjugaison de pressions réglementaires et concurrentielles consécutives conduit les entreprises et plus précisément les industriels à tenir compte de l'environnement naturel. Ce nouvel enjeu les amène à fournir un nombre croissant d'informations sur leurs pratiques, leur politique environnementale, les risques inhérents à leurs activités, leurs rejets vers les milieux naturels et les dommages qu'ils sont susceptibles d'occasionner. Pour mettre en œuvre cette extension du devoir d'information des entreprises, doit-on viser l'intégration de la comptabilité dite environnementale dans le système de gestion des entreprises ? Et quelles sont les entreprises devant s'intéresser à ce contexte ?

En Effet, les motivations des entreprises à s'engager dans une démarche environnementale résulte en répondant à des fins économiques, dans la mesure où elles cherchent, soit à éviter les pénalités et les sanctions financières en se conformant aux règlements, soit à maintenir leur légitimité auprès des parties prenantes pourvoyeuses de ressources, comme les clients et les actionnaires, ou encore à tirer profit des contraintes imposées par les parties prenantes en cherchant à obtenir un avantage concurrentiel et un savoir faire inimitable¹². Il est à souligner aussi qu'en voulant répondre à la pression toujours constante du marché qui pousse les entreprises à être de plus en plus durables, elles doivent avoir un équilibre entre trois piliers¹³ : le pilier économique, le pilier social et le pilier écologique.

- Pour le pilier économique : l'objectif de l'entreprise est de vendre le plus possible avec un minimum de pollution, ce qui conduit

l'entreprise à chercher le meilleur rapport « productivité/pollution » ;

- Pour le pilier social : l'objectif est d'assurer des conditions de travail décentes, de favoriser l'emploi, et d'améliorer le pouvoir d'achat des salariés ;
- Pour le pilier écologique : l'objectif est d'être économe en ressources naturelles eu égard à la finitude de notre planète.

Toute cette multiplicité des exigences des différentes parties prenantes, il en résulte une croissance des coûts environnementaux, les dirigeants doivent être plus proactifs et prendre des décisions d'affaires plus éclairées afin de gérer efficacement les coûts, les bénéfices et les impacts en matière environnementale. D'un autre côté, nous allons rappeler le rôle que la comptabilité environnementale doit accomplir. Selon une recherche publiée en 2007, la comptabilité environnementale fournit des indicateurs de performance à deux usages¹⁴, un usage externe de communication environnementale générale et un usage interne de contrôle de performance environnementale totale.

Cette Complicité entre ce que la comptabilité environnementale peut fournir et le besoin des entreprises à avoir une meilleure vision sur leur management environnementale, les conduit à adopter cette comptabilité, notamment pour les entreprises qui ont un impact tangible sur l'environnement, citons par exemple les entreprises du secteur de chimie et les entreprises qui exploitent les gisements du patrimoine naturel.

1-4 - La comptabilité environnementale et la question des externalités :

Chez les chercheurs, l'intérêt pour l'engagement du comptable envers la responsabilité sociale de l'entreprise n'est pas nouveau, car il remonte aux années 1970 avec l'émergence de la comptabilité sociale. D'un point de vue normatif, des chercheurs soutiennent que le comptable est un acteur clé, à titre de vérificateur externe ou comme membre de l'organisation, susceptible de jouer un rôle de premier plan dans la sensibilisation de l'entreprise à l'égard de la responsabilité sociale ¹⁵, alors que d'autres mettent en cause sa légitimité, alléguant que son attachement au paradigme financier l'amène à traduire la

responsabilité sociale de l'entreprise sous forme de gestion des risques et de création de valeur pour l'entreprise¹⁶. Ainsi, du côté des études empiriques, le débat se pose différemment. Des chercheurs ont démontré que le comptable était hésitant à ajouter une nouvelle expertise en matière de responsabilité sociale de l'entreprise à son expertise traditionnelle en information financière, alors que d'autres ont, au contraire, mis en évidence une attitude favorable du comptable à l'égard de cette question, malgré les difficultés provenant de la mise en application de la comptabilité sociale ou environnementale¹⁷.

Cette demande « d'intégrer dans la comptabilité les relations de l'entreprise avec son environnement naturel » rejoignait le souci fort ancien des économistes de prendre en compte les externalités¹⁸. L'idée est donc née de développer, au sein des entreprises, un système d'information ayant un double objectif, d'une part, permettre à l'entreprise une prise de responsabilité correcte des externalités engendrées par l'exercice de ses activités, d'autre part, assurer une information des parties intéressées de l'entreprise en ce qui concerne les résultats obtenus en matière de réduction des externalités, le concept de comptabilité environnementale était né, il a été défini¹⁹ par Christophe (1992) comme « un système d'information efficient sur le degré de raréfaction des éléments naturels engendré par l'activité des entreprises, utilisable pour réduire cette raréfaction et pour informer les tiers ».

La comptabilité environnementale devant pouvoir informer tant sur les efforts consentis par l'entreprise pour limiter les nuisances que sur les coûts découlant des dégradations inévitables de l'environnement du fait de l'activité de l'entreprise. L'estimation de l'ensemble de ces actions se traduira inévitablement en coûts qualifiés de « coûts environnementaux ».²⁰

A- La notion de coût environnemental :

Pour définir le contenu d'un coût environnemental, le critère que l'on peut retenir est celui d'externalité. Les dégâts causés à l'environnement par l'entreprise et dont la prévention ou la réparation est à la charge de la collectivité constituent des externalités. Un coût environnemental apparaîtra donc lorsque l'entreprise aura « internaliser l'externalité » en prenant à sa charge le coût de

prévention ou de réparation. Les dépenses d'environnement peuvent concerner soit le processus de production (on produit plus proprement), soit le produit lui-même (on fabrique un produit propre). Cette définition générale étant donnée, son application pratique se révèle difficile. En effet, d'une part, l'usage « propre » d'un produit dépend non seulement du produit lui-même mais aussi de son utilisateur dont l'action échappe à l'entreprise et, d'autre part, en l'absence de procédure claire on peut en arriver à des résultats quasi absurdes, par exemple : considérer que puisqu'un produit est propre, tout les coûts engagés pour le fabriquer concourent à la protection de l'environnement²¹.

B- Les externalités :

Ce concept a été introduit en 1932 par Pigou pour corriger l'incapacité du marché à prendre en charge les problèmes liés à la dégradation de l'environnement et à la répartition des revenus. Selon cet auteur, « il existe une externalité dans tous les cas où le bien-être d'un consommateur ou les possibilités de production d'une firme sont affectés directement par les actions d'un autre agent de l'économie, sans que cette perte de bien être soit compensée »²². La cause de l'externalité peut aussi bien être la consommation (tabagisme, bruit, pollution) que la production, une externalité peut être positive, si elle améliore le bien-être de l'agent concerné (on parle alors de l'économie externe), ou négative (déséconomie externe), ce qui est le cas des externalités qui correspondent à une dégradation de l'environnement²³.

Dans le cas de la pollution, exemple classique d'externalité négative, le pollueur ne s'intéresse qu'au coût direct de la production et au profit qu'il peut en tirer sans se soucier des coûts indirects pour les personnes qui subissent la pollution. Le coût social, (c'est-à-dire le coût total de la production) est donc plus élevé que le coût privé. Ces coûts indirects, qui ne sont pas supportés par le producteur ou l'utilisateur, peuvent causer la dégradation de la qualité de vie. Contrairement aux externalités positives où le coût privé est supérieur au coût social, par exemple, un agriculteur crée une externalité positive puisque ses abeilles pollinisent gratuitement les champs des agriculteurs voisins²⁴.

Pour une entreprise, une action d'internaliser une externalité négative signifie prendre en compte dans ses calculs d'opportunités les coûts associés à la dépollution ou à la dégradation de l'environnement.

1-5- Comptabilités environnementales « Extérieur- Intérieur » « Intérieur- Extérieur » :

Toute comptabilité est liée à un point de vue d'un auteur dominant qui impose sa vision propre, Selon Schaltegger et al²⁵., on distingue deux visions fondamentalement différentes de cette comptabilité : une vision « Extérieur-Intérieur » et une vision « Intérieur-Extérieur ».

A- La vision Extérieur-Intérieur (EI) :

Elle cherche à savoir quels sont les impacts de l'environnement (extérieur) sur l'entreprise (intérieur). Selon cette vision, l'entreprise n'est « concernée » par l'environnement que dans la mesure où des règles s'imposent à elle (règles définies par une institution externe ou que l'entreprise s'impose) quant à la préservation de l'environnement et qui débouchent sur une sanction pécuniaire. Cette vision est celle de la comptabilité financière (ou managériale) traditionnelle : l'environnement n'existe que si son impact sur l'entreprise change le résultat des capitalistes. On peut dès lors se demander en quoi ce type de vision peut déboucher sur une quelconque comptabilité environnementale ! la réponse est qu'il y aura bien une (certaine) comptabilité environnementale si l'entreprise isole au sein de la comptabilité traditionnelle les impacts qu'elle « reçoit » de l'environnement. On pourra parler ici de la comptabilité environnementale traditionnelle ou de « la comptabilité environnementalement différenciée ». Selon cette vision, le seul capital à conserver reste le capital privé (ou financier) des capitalistes.

B- La vision Intérieur-Extérieur (IE) :

cherche à connaître tous les impacts de l'organisation sur l'environnement. Pour prendre un langage emprunté aux économistes, le but n'est plus seulement de chiffrer les « internalités », c'est-à-dire les dommages à l'environnement mis à la charge du capital privé, mais aussi de tenir compte des externalités (dommages non remboursés) de façon à connaître le dommage total fait à l'environnement. Normalement, selon cette vision, il n'est plus

possible de s'en tenir à la conception traditionnelle de la conservation du capital privé : un capital « environnemental » doit également faire valoir ses droits à conservation, ce qui correspond à une extension considérable de la conception classique de la conservation du capital (financier). Cette comptabilité environnementale est donc a priori très différente de la précédente. On peut parler ici de « la comptabilité environnementale écologique et humaine ». Ces Comptabilités environnementales peuvent être diverses : on peut identifier des comptabilités quantitatives de type fort et de type faible qui se focalisent uniquement sur les impacts directs alors que d'autres, plus ambitieuses, cherchent à enregistrer les impacts indirects.

1-6- Modèles de comptabilités environnementales « Intérieur-Extérieur » « IE »:

1-6-1- L'Analyse de cycle de vie ACV :

L'ACV est une méthode qui permet d'évaluer les impacts environnementaux d'un produit (bien, service ou procédé) sur l'ensemble de son cycle de vie, de l'extraction des ressources naturelles qui le composent jusqu'à son traitement en fin de vie, en passant par les phases de distribution et d'utilisation. Elle fait l'objet de la série des normes ISO 14040.²⁶

Cette dernière définition permet de voir qu'à l'instar de la comptabilité analytique traditionnelle, l'ACV est une analyse des processus en termes physiques. En comptabilité analytique on calcule quelles sont les quantités de matières premières X ou Y, de main d'œuvre, d'électricité ... qui seront nécessaires à la fabrication d'un produit P. Dans le cadre d'un écobilan ou « ACV », à cette analyse préalable, viendra s'ajouter la composante environnementale.²⁷

Une ACV comporte quatre phases liées entre elles²⁸ :

- La définition des objectifs et du champ de l'étude : les résultats finaux sont très sensibles aux choix fait dans cette phase (par exemple, l'exclusion d'une étape, d'un ingrédient, ect..) ;
- La phase d'inventaire : c'est l'étape fondamentale du travail au cours de laquelle les flux sont inventoriés et le système est modélisé ; plus de travail fait au cours de cette étape est de bonne

qualité (fiabilité des données, niveau de détail de la représentation du système...) plus grand sera le nombre d'applications ;

- L'évaluation des impacts potentiels est conduite en rapportant les données d'inventaire (flux d'entrée et de sortie aux frontières du système) à des indicateurs d'impact ;
- La phase d'interprétation tire partie des phases précédentes pour identifier des priorités et des leviers d'action en réponse aux demandes des responsables de la planification et de la politique environnementale produits, mais aussi pour les achats (élaboration de cahier des charges fournisseurs.

Il est intéressant de noter, que dans une ACV, il ne s'agit pas de comparer directement des inputs et des outputs de différentes productions, mais de comparer les inputs et les outputs de ces productions relativement à une même unité fonctionnelle²⁹, c'est-à-dire à un même service rendu. Par exemple³⁰, on ne comparera pas les flux de matière et d'énergie relatifs à la production d'un kilogramme de carottes produit par l'agriculture biologique et d'un kilogramme de carottes produit par l'agriculture traditionnelle, mais les flux concernant une certaine quantité et qualité d'apports nutritionnels liés à la consommation d'une carotte. On pourra par exemple considérer qu'un kilogramme de carottes est défini par 10 grammes de protéines, 70 grammes de glucides et 3 grammes de lipides, soit une quantité de 347 kilogrammes-calories ; la carotte est donc une unité d'usage et non une unité de fabrication. La définition de cette unité d'usage est cruciale : si une autre unité fonctionnelle est définie, les résultats de l'ACV peuvent être différents.

Comme chaque méthode, et malgré sa très large utilisation et les développements dont elle a bénéficié, l'ACV présente tout de même certaines limites fragilisant les décisions qu'elle alimente comme le problème de la définition de l'unité fonctionnelle, difficulté d'interprétation des impacts contradictoires (que faire si un produit est bon pour le gaz à effet de serre mais mauvais pour la pollution des eaux ?), Ici on a besoin d'une comptabilité environnementale qui permet d'évaluer de façon monétaire les impacts environnementaux.

1-6-2- Comptabilité environnementale monétaire « IE » le modèle CARE :

Selon la plupart des économistes environnementaux. La solution pour sortir l'humanité de la crise écologique et humaine actuelle, devrait consister à donner une valeur et un prix à la nature et à l'homme puis à intégrer ce prix dans de nouvelles comptabilités, dites environnementales³¹.

Contrairement au modèle « l'Épargne Véritable » qui a été donné par la Banque mondiale dans l'ouvrage *Where is the death of nations* (2006), qui mesure la richesse d'une nation en donnant un prix à la nature et à l'homme sur le plan macro-économique, en actualisant les revenus que cet actif est capable de générer dans le temps³². La méthode CARE (la Comptabilité adaptée au renouvellement de l'environnement) propose un modèle micro-économique qui ne cherche pas à donner un prix à la nature ou à l'homme mais de se donner les moyens de leur conservation. Elle fait cesser les atteintes aux fonctions environnementales en confrontant les acteurs aux limites de l'environnement.

Dans le cadre de la comptabilité traditionnelle, les capitalistes se sont obligés à enregistrer chaque année une charge permettant de parer à la mort des machines : l'amortissement. La distribution des profits et, plus généralement, l'ensemble des décisions de gestion s'affectuent sous la contrainte du maintien du capital. Cette règle de bon sens correspond au vieil adage de l'agriculture romaine : on ne distribue pas la *substantia* (le capital mais le *fructus* (le fruit). La méthode CARE propose d'étendre cette règle d'or au capital naturel et au capital humain. Et donc obliger les entreprises à passer chaque année en charge au compte de résultat, non pas un seul amortissement mais trois, de façon à constituer une triple ligne d'amortissement correspondant à ces trois capitaux³³. L'utilisation des nitrates en agriculture pourra nous fournir une bonne illustration³⁴ :

- 1- L'agriculteur concerné est tenu de mesurer, à l'aide d'ingénieurs agronomes, la quantité de nitrate présente dans le sol qu'il cultive.

- 2- Il identifie la quantité maximale de nitrate qui permet d'assurer les fonctions hydrologiques du sol et de ne pas polluer les eaux avoisinantes.
- 3- Il détermine l'écart entre le réel et la limite environnementale.
- 4- Si l'écart est défavorable (excès de nitrate), il choisit les mesures les moins coûteuses afin de mettre un terme, dans un délai raisonnable, à la destruction du capital naturel.
- 5- Il enregistre le coût de ces mesures dans son compte de résultat, sur une ligne « amortissement du sol ». Il constate ainsi le coût de renouvellement d'une fonction environnementale détruite- au même titre qu'il amortit un tracteur ou un cheptel pour les renouveler.
- 6- La contrepartie de la charge précédente est, dans une version simplifiée, l'apparition d'une provision au passif du bilan. Ce passif n'est pas une dette à l'égard des générations futures, mais bien une obligation pour l'exploitant de respecter le capital légué par ses ancêtres. À la différence de ce qu'enseigne la finance moderne, le respect du passé est ici primordial.
- 7- Le dernier stade consiste à bloquer à l'actif un fonds monétaire dédié exclusivement à la reconstitution du sol.

Pour reprendre le cas de l'agriculteur, le problème n'est pas d'évaluer les dommages créés par l'utilisation des nitrates, mais de calculer le coût d'une gestion qui repose sur le principe de la conservation de l'environnement. Dans ce contexte, la monnaie joue un rôle totalement différent : elle ne sert pas à mesurer une valeur, mais à concrétiser par des ressources les engagements des firmes à respecter des grandeurs physiques de sécurité écologique et humaine. Cette monétisation est au service de la cause environnementale et rend possible ce qui est impossible avec des indicateurs uniquement physiques. Ainsi elle est basée sur des données réelles, et non sur des anticipations.

2- L'expérience de groupe Kering dans l'application d'une comptabilité « IE » : EP &L

2-1- Présentation du groupe :

Kering est un leader mondial de l'habillement et des accessoires qui développe un ensemble de marques puissantes, ce groupe est créé en 1963 par François Pinault autour des métiers du bois et des matériaux de construction, il s'est positionné à partir du milieu des années quatre-vingt-dix sur le secteur de la distribution. La prise d'une participation de contrôle dans Gucci group en 1999 a marqué une nouvelle étape dans le développement du groupe. En 2007, il saisit une nouvelle opportunité de croissance avec l'acquisition d'une participation de contrôle dans PUMA. En 2014 Kering a terminé son recentrage sur les activités Luxe et Sport & Lifestyle, en finalisant son désengagement des activités de distribution grand publique.

2-2- Chronologie des progrès de comptabilité du capital naturel au sein du groupe :

Depuis une vingtaine d'années, la démarche de développement durable s'est développée et renforcée. La protection de l'environnement est devenue l'un des priorités majeures pour le groupe. Le progrès de l'application de comptabilité du capital naturel est cité ci-dessous ³⁵:

- 2011 : Publication de son premier compte de résultat environnementale (EP&L) par PUMA.
- 2012 : Kering a travaillé avec l'une de ses grandes marques de luxe et PwC (Cabinet d'audit, expertise comptable et conseil) pour appliquer l'EP&L pour une marque de luxe.
- 2013 : En partenariat avec PwC, l'EP&L a été appliqué dans six de ses grandes marques, couvrant 73% du chiffre d'affaire³⁶.
- 2014 : Le groupe a été couvert pour la première fois dans son ensemble par la démarche EP&L.

Ainsi, par le partage de sa méthodologie EP&L avec la Natural Capital Coalition, Kering contribue à développer le Natural Capital Protocol. Ce travail « NCP » vise à transformer la manière dont les entreprises opèrent grâce à une meilleure compréhension et une meilleure prise en compte de leur impact et de leurs dépendances par rapport aux ressources naturelles. Le NCP sera publié en 2016 et

fournira des instructions claires sur la manière dont les entreprises peuvent mesurer et traduire en valeur monétaire les différents types d'impact sur le capital naturel. On considère généralement que les activités de recherches et de développement (en principe la société qui finance les recherches) ont des effets positifs, dont l'entreprise n'est pas le seul à bénéficier, elle contribue ainsi à d'autres découvertes et avancées³⁷. Pourtant le gain privé qu'obtient le groupe en utilisant cette méthode issue de ses propres activités de recherche, il ne tient pas le gain qu'en tirent indirectement d'autres agents. Nous constatons ici que par cette contribution dans le développement du concept de comptabilité environnementale, le groupe Kering engendre une externalité positive.

2-3- Principe de la méthodologie EP&L :

L'EP&L de Kering cherche à évaluer de manière monétaire l'impact environnemental causé par ses activités sur l'ensemble de ses chaînes d'approvisionnement auxquelles sont associés des fournisseurs³⁸. L'évaluation distingue cinq types de fournisseurs ou « tiers » selon leur ordre d'apparition dans les chaînes d'approvisionnement (Tableau1) : (1- Extraction des matières premières , 2- Transformation des matières premières , 3- Préparation des sous-éléments, 4- Assemblage final, 5- Opérations et magasins).

Les innovations majeures de cette méthode résident dans³⁹ :

- La prise en compte de l'impact total des activités en incluant les chaînes d'approvisionnements, la démarche dépasse donc les traditionnelles frontières de l'entreprise.
- L'attribution d'une valeur monétaire à ces impacts tout en prenant compte leur localisation, via l'évaluation de la variation du capital naturel. Aussi la prise en compte du taux de change dans la mise à jour des coefficients de valorisation monétaire.

Tableau n° 1 : Le périmètre couvert par le compte de résultats environnementale « EP&L »

	Tier 0 : Opérations et magasins	Tier 1 : Assemblage Final	Tier 2 : Préparations des sous- éléments	Tier4 : Transformatio n des matières premières	Tier5 : Extraction des matières premières
Emissions de gaz à effet de serre	Reporting Environnemental légal		En amont dans la chaîne		
Consommation d’eau			D’approvisionnement		
Production des déchets					
Pollution de l’eau	Impact Environnementaux Supplémentaires				
Pollution de l’air					
Utilisation des sols			+ traduction en valeur monétaire de ces impacts sur les populations locales		

Source : Kering, « Rapport d'activités », Document de référence 2014, p 88.

Les innovations majeures de cette méthode résident dans⁴⁰ :

- La prise en compte de l'impact total des activités en incluant les chaînes d'approvisionnements, la démarche dépasse donc les traditionnelles frontières de l'entreprise.
- L'attribution d'une valeur monétaire à ces impacts tout en prenant compte leur localisation, via l'évaluation de la variation du capital naturel. Aussi la prise en compte du taux de change dans la mise à jour des coefficients de valorisation monétaire.

En effet l'EP&L est un des premiers projets d'envergure qui permet à une entreprise aux chaînes d'approvisionnement mondiales de mesurer quantitativement les impacts environnementaux de tous ses processus de productions, de transport et de vente. Il produit ainsi une

cartographie précise des impacts tout au long des nombreuses étapes nécessaires à la fabrication et à la distribution des produits. De plus la monétarisation du coût de ces impacts environnementaux sur les populations locales enrichit significativement cette immense quantité d'informations. Elle éclaire en effet la prise de décision en s'appuyant sur une méthodologie scientifique et documentée qui permet de comparer différents impacts environnementaux entre eux et de prendre en compte leur localisation.

2-4- Les étapes d'élaboration d'une comptabilité environnementale EP&L :

Le groupe a communiqué⁴¹, que par le partage de sa méthodologie, il souhaite que d'autres entreprises, de son secteur et au delà, puissent œuvrer ensemble pour résoudre des problématiques communes. De plus il soutient le mouvement mondial en faveur d'une comptabilité du capital naturel.

- 1- **Déterminer ce qu'il faut mesurer :** Identifier les parties de l'activité à inclure dans le périmètre de l'EP&L tout au long de la chaîne, depuis l'extraction des matières premières jusqu'à la distribution dans les magasins.
- 2- **Cartographier la chaîne d'approvisionnement :** schématiser les processus de production de chaque produit (des matières premières jusqu'à l'assemblage), identifier des fournisseurs et rassembler des données de base sur leur entreprise et les activités qu'ils ont réalisées pour la marque.
- 3- **Identifier la meilleure approche de collecte des données :** identifier les données pertinentes pour l'EP&L et retenir la meilleure approche pour les récolter le long de la chaîne d'approvisionnement.
- 4- **Collecter des données primaires :** Récolter des données environnementales ou relatives à l'activité générale des fournisseurs et les marques (du groupe), aider les fournisseurs à récolter les bonnes informations.
- 5- **Récolter les données secondaires :** Compléter les données collectées à l'aide des meilleures sources disponibles, récolter des données secondaires à partir de bases de données externes pour

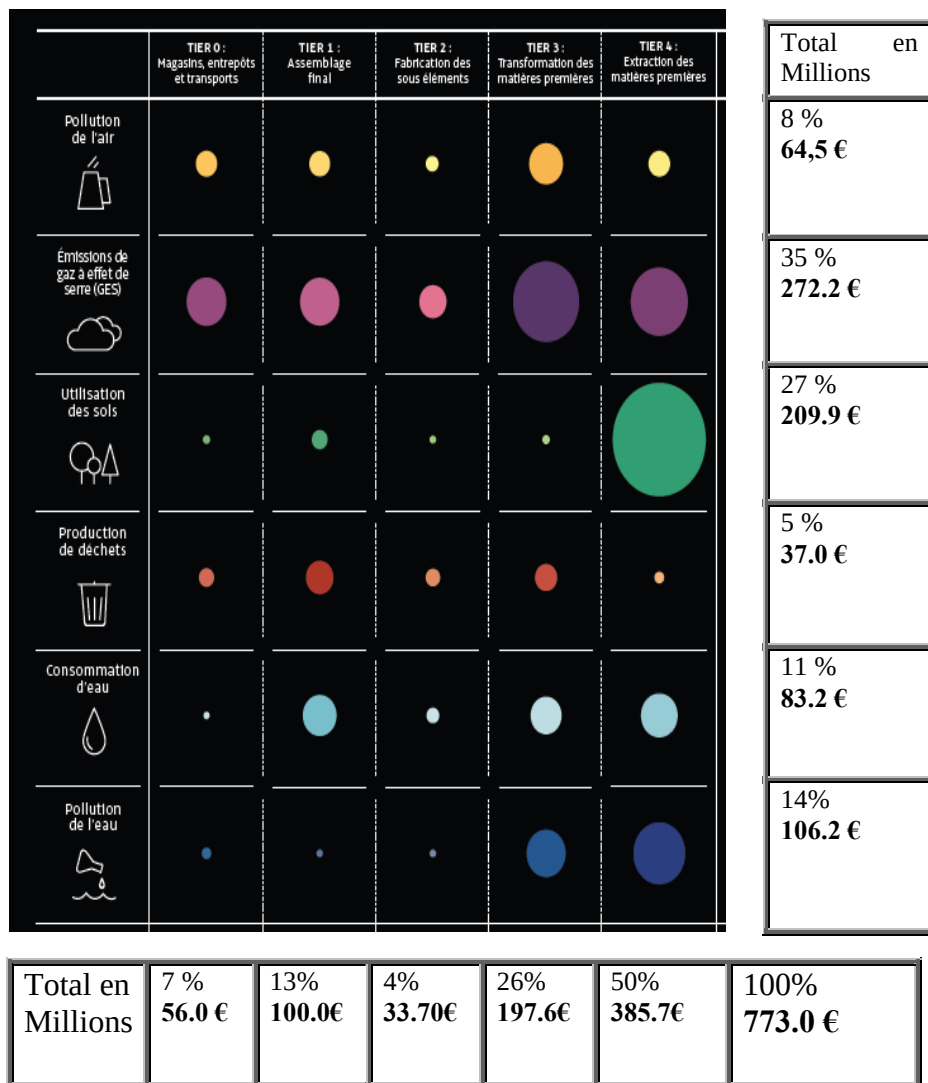
compléter l'étude, Kering a travaillé avec des ONG (organisation non gouvernementale), des scientifiques, des fédérations de professionnels ...

- 6- **Traduire en valeur monétaire :** Déterminer les changements environnementaux et les coûts générés par leur impact sur les personnes, cette étape permet de traduire les impacts en coûts et en gains environnementaux. En choisissant une approche de valorisation monétaire, les données d'impact ont commencé à révéler les conséquences d'utilisation des ressources et les émissions. Ce travail reposait essentiellement sur le calcul de coefficients qui permettent de convertir des données environnementales en impact sur le bien- être humain. Un litre d'eau consommé en Australie, par exemple, n'aura pas la même valeur qu'un litre d'eau consommé en Inde. Kering s'appuie sur 14190 coefficients d'évaluation.
- 7- **Calculer et analyser les résultats :** évaluer l'impact sur les personnes et présenter les résultats de l'EP&L

2-5- Présentation et analyse du compte de résultat environnementale EP&L du groupe Kering 2013 :

En 2014, le Groupe a été couvert pour la première fois dans son ensemble par la démarche EP&L (les résultats sont fondés sur les données de 2013).

Figure n°1 : Résultats 2013 de l'EP&L pour le groupe Kering par type d'impact environnemental et par tiers de la chaîne d'approvisionnement.



Source : Rapport Kering, Compte de résultat environnemental de Kering (EP&L), méthodologie et résultats groupe 2013,p10.

Les points qu'on peut constater de ce tableau qui représente les résultats EP&L du groupe sont cités ci- dessous :

- Les résultats chiffrant les externalités négatives environnementales à 773 millions d'euros, un taux qui représente environ 8% du chiffre d'affaires du groupe (9748⁴² millions d'euros en 2013).
- les trois- quarts des impacts totaux surviennent au début de la chaine d'approvisionnement- dont la moitié est associée à la production de matières premières (tier4) et un quart à la transformation des matières premières.
- 7% seulement des impacts totaux sont associés aux activités des magasins, entrepôts et transports. Ce résultat renforce la conviction du groupe que les entreprises doivent regarder au-delà de leurs activités les plus en aval, si elles veulent donner une fiabilité à leurs évaluations environnementales.
- Les impacts environnementaux les plus marquants sont associés aux émissions de gaz à effet de serre (avec un pourcentage 35%) et l'utilisation des sols (27%).
- Le compte EP&L a révélé que la finition et la teinture des textiles constituent l'un des domaines de la chaine d'approvisionnement qui consomme le plus d'eau et d'énergie, ce qui a poussé le groupe à agir dans la mise en œuvre d'un programme appelé « Clean by Design » visant à améliorer la performance des fabriques de textile, en identifiant des opportunités à bas coûts pour économiser la consommation d'eau (avec 35%) et d'énergie (avec 30%) .

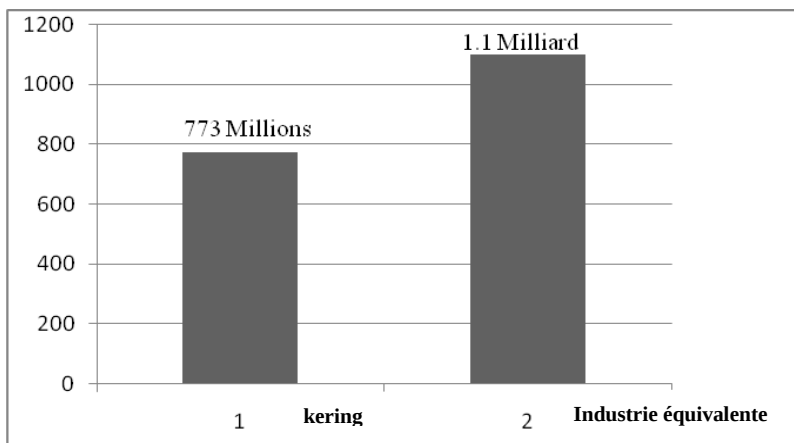
Les cercles qui apparaissent de la liaison entre les tiers et les externalités négatives (émissions de gaz à effet de serre, l'utilisation des sols,...)⁴³, représentent une explication de l'impact environnemental de l'action en question, les solutions que le groupe essaye à pratiquer, tout en donnant les résultats de ces actions : si par exemple on explique le grand cercle vert qui survient de l'attraction entre le tiers 4 (matières premières) et l'utilisation des sols on constate que grâce à une idée inspirée du compte EP&L, le groupe a identifié

de nouvelles sources d'approvisionnement en très belle laine à faible impact environnemental :

- **Impact environnemental** : la production traditionnelle de laine provoque souvent le remplacement des prairies naturelles et des forêts par des élevages de mouton et des pâturages irrigués entraînant une consommation d'eau élevée.
- **Action** : Améliorer les pratiques de pâturage pour soutenir la régénération des prairies naturelles et préservation de la biodiversité, promouvoir la viabilité économique d'un approvisionnement responsable en laine issue d'élevages sélectionnés.
- **Résultats** : Cette source de laine responsable représente désormais 23 % de sa collection maille automne-hiver 2014, tout en sachant que cette action fait diminuer l'impact environnemental de 70%.

D'autre part, le groupe a affirmé que si Kering avait mené une politique d'approvisionnement semblable à une entreprise type de son secteur d'activité, l'impact aurait été de 40% supérieur. (figure2)

Figure n°2 : La comparaison des résultats EP&L avec la performance d'une industrie type équivalente



Source: Rapport Kering, Compte de résultat environnemental de Kering (EP&L), méthodologie et résultats groupe 2013, p 29.

L'EP&L est un outil qui permet au groupe Kering d'obtenir des informations susceptibles de l'aider dans sa prise de décision en matière de développement durable. Ainsi l'évaluation proposée dans l'EP&L lui permet de comparer les différents impacts environnementaux au niveau global ou par région, et donc de déterminer les impacts prédominants et ceux moins importants. Par conséquent, il est possible d'établir une cartographie des impacts environnementaux en fonction des activités de Kering et de l'implantation géographique de ces activités. Cette comparaison constitue une aide à la décision afin de choisir pour chaque projet, les voies les moins coûteuses en termes d'impact environnemental (par exemple, choisir la solution qui minimise la pollution de l'air ou la consommation d'eau en fonction des contraintes qui pèsent sur ces éléments dans la ou les régions où le projet est implanté). Il s'agit donc d'un véritable outil au service de sa politique de développement durable.

Concrètement on peut qualifier l'EP&L comme une forme de comptabilité « Intérieur-Extérieur », qui cherche à connaître tous les impacts de l'organisation sur l'environnement. il a conduit Kering à travailler sur des scénarios de changement de pays d'approvisionnement pour des matières premières elles-mêmes pour certains composants. L'EP&L a également été mis au service de ses fournisseurs afin qu'ils limitent leur impact environnemental.

Conclusion :

La comptabilité environnementale est plus qu'une méthode de calcul et de représentation de coût, c'est un concept de planification et de gestion de la performance environnementale qui doit refléter le style de gestion et l'engagement réel de l'entreprise responsable envers son environnement naturel. Tel qu'illustré ci-dessus, l'entreprise peut avoir plusieurs formes d'adaptation d'une telle comptabilité, mais, en fait, la question est de savoir quelle approche peut refléter une vraie comptabilité environnementale ?

Les résultats qu'on peut tirer de cet article peuvent être résumés comme suit:

- La comptabilité environnementale constitue une illustration de l'évolution des systèmes d'information organisationnels, en intégrant des données monétaires sur les coûts supportés par les entreprises et des informations sur le coût des dommages imposés à la société afin de communiquer auprès de la société civile les pratiques environnementales ;
- Il ya plusieurs approches de comptabilités environnementales, que nous avons classé en deux, vision « IE intérieur extérieur » et une vision « EI extérieur intérieur », l'utilisation de ces deux approches dépend de l'engagement de l'entreprise envers son environnement naturel ;
- La comptabilité environnementale EP&L permet à l'entreprise d'élargir le champ de sa comptabilité classique pour permettre à l'organisation d'avoir une meilleure connaissance d'elle-même, et de son impact sur son environnement par l'interprétation monétaire de ses impacts, et la prise en compte de sa chaîne d'approvisionnement, et donc de mieux connaître les faiblesses qui peuvent à terme causer des pertes financières . Il s'agit de savoir autant que possible, à quoi l'on est exposé (pollutions, catastrophes naturelles, accidents,...).
- Par l'application de cette méthode l'entreprise est entrain de mesurer l'impact environnemental des activités économiques de l'entreprise « Intérieur » sur son environnement naturel « Extérieur ».

Références et bibliographie:

¹ Costanza et autres « **The Value of the World's Ecosystem Service and Naturel Capital** », Revue Nature, Vol 387, 15 May 1997, p253-259, p253.

² Jean Philippe Lafontaine, « **les techniques de la comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales** », Comptabilité-Contrôle- Audit (2003/3 (tome 9), p 111-127, p112.

³ Jacques Richard, « **Comptabilités environnementales** », Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, 2^{ème} édition, Ed Economica, 2009, p489-501, p 489.

⁴ Il s'agit de l'étude d'Allouch J, I Hunault et G Schmidt, « **Responsabilité sociale des entreprises : la mesure détournée ?** » 15^{ème} Congrès annuel de l'AGRH, Montréal, Septembre 2004.

⁵ Saulquin Jean Yves et Schier Guillaume, « **Responsabilité sociale des entreprises et performance** » complémentarité ou substituable, la revue des sciences de Gestion, 2007/1,n 223, p57-65, p 58.

⁶ Jean Pascal Gond, Jacques Igalens, « **La Responsabilité sociale de l'entreprise** », Presses Universitaires de France, 3^{ème} édition, France, 2008, p 36-37.

⁷ Françoise Quairel et Michel Capron, « **le couplage responsabilité sociale des entreprises et développement durable : mise en perspective, enjeux et limites** », Revue française de Socio-Économie, 2013/1 n°11, p125-144, p 128.

⁸ Moez Ben Yedder, Férid Zaddem, « **La responsabilité sociale de l'entreprise (RSE), voie de conciliation ou terrains d'affrontements?** », Revue multidisciplinaire sur l'emploi, le syndicalisme et le travail (REMEST), 2009, vol4, n°1, 84-103, p 87.

⁹ Françoise Quairel, Michel Capron, op-cit, p 129

¹⁰ The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013,P14, www.KPMG.com

¹¹ Omar Aktouf, Mohamed Ouali Yacine, « **Management durable et comptabilité environnementale** », Cahier de recherche n 04-08, HEC Montréal, septembre 2004, p 10.

¹² Elisabeth Albertini, « **L'engagement environnemental des entreprises : une revue de littérature** », publié dans « Comptabilités, économie et société, Montpellier, France 2011, p 19.

¹³ Bernard Christophe, « **Pour un cadre conceptuel dédié à l'écologie** », Revue française de comptabilité, n°491, octobre 2015, p11.

¹⁴ Luc Janicot, « **les systèmes d'indicateurs de performance environnementale (IPE), entre communication et contrôle** », Comptabilité-Contrôle- Audit 2007/1 (Tome 13), p 47-67.DOI10.3917/cc.131.0047

¹⁵ Reyes, M, F, « **Environmental management accounting education in the Philippines: The accountancy profession as a medium for change**», New Journal

of the Asia Pacific Centre for Environmental Accountancy, vol.7,n°3,2001,p(7-11), P10.

¹⁶ Marie-Andrée Caron et al, « **Le comptable et la responsabilité sociale de l'entreprise : Une question de connaissances ou de compétences ?** », HEC Montréal/Gestion, 2006/2-vol 31, p 92à100, p 92

¹⁷ Marie-Andrée Caron et al, op-cit, p 92.

¹⁸ Bernard Christophe, « **Environnement naturel et comptabilité** », Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, 2^{ème} édition, Ed Economica, 2009, p749-760, p 749

¹⁹ Jean-Philippe Lafontaine, op-cit,p113.

²⁰ Caroline Gallez, Aurore Moroncini, « **Le manager et l'environnement : Outils d'aide à la décision stratégique et opérationnelle** », édition PPUR, Suisse, 2008, p 155

²¹ Bernard Christophe, « **Environnement naturel et comptabilité** », op-cit, p 750

²² Gilles Grolleau et Salima Salhi, « **L'externalité et la transaction environnementale : les deux faces de la même pièce ?** », Économie rurale (En ligne), 311/Mai-juin 2009, mis en ligne le 05 mai 2011, consulté le 15 juin 2015
URL : <http://economierurale.revues.org/880>

²³ Katheline Schubert et Paul Zagamé, « **L'environnement une nouvelle dimension de l'analyse économique** » Edition vuibert, 1998, p 9.

²⁴ Site web « **Energie et Développement** » : www.energie-developpement.blogspot.fr

²⁵ Jacques Richard, « **Comptabilités environnementales** »,op-cit, p 490.

²⁶ Florence Depoers, « **un outil de la comptabilité environnementale : l'analyse de cycle de vie** », revue française de comptabilité, n° 409, avril 2008,
<http://eurolibansal.com/Includes/Images/Docs/TC/TC292.pdf>

²⁷ Bernard Christophe, « **La comptabilité verte de la politique environnementale à l'écobilan** », De Boek Univrsité, Bruxelles, 1995, p85.

²⁸ Ordre des experts-comptables, « **La gestion environnementale** », édition Dunod, Paris,2008, p194-195

²⁹ Yann Leroy, Sébastien Lasvaux, « **De la gestion des incertitudes en analyse de cycle de vie** », Marché et organisations 2013/1 (n°17), p65-82, p 69.

³⁰ Jacques Richard, « **Comptabilité et développement durable** », Ed Economica, Paris, 2012

³¹ Hervé Gbego, Jacques Richard, « **vers une vraie comptabilité environnementale** », revue française de comptabilité, n°483, janvier 2015, p27.

³² Pour plus de détail sur ce sujet, consultez : Yacouba Gnègne, « **quatre essais sur l'épargne nette ajustée et la mesure du développement soutenable** », Thèse pour l'obtention du titre de Docteur en Sciences économiques, Université d'Auvergne Clermont-Ferrand I, juillet 2010.

³³ Hervé Gbego, Jacques Richard, op-cit, p 29.

³⁴ Jacques Richard, « **La nature n'a pas de prix... » Mais sa maintenance a un coût** », Projet, 2013/1 n°332, p 81-87, p86.

³⁵ Le site web du groupe : <http://www.kering.com/fr/dev-durable/resultats>

³⁶ Kering, «Rapport d'activités », Document de référence 2013, p 62

³⁷ Thomas Helbling, « **Qu'entend-on par externalités** », Finances et Développement, Décembre 2010, p49-49, p 48

³⁸ Laurence Godard, « **Le groupe Kering ouvre la voie à la comptabilité environnementale** », Revue française de comptabilité, n°483, janvier 2015, p 38.

³⁹ Kering, «Rapport d'activités », Document de référence 2013,op-cit, p 80.

⁴⁰ Kering, «Rapport d'activités », Document de référence 2013,op-cit, p 80.

⁴¹ Consultez : <http://www.kering.com/fr/dev-durable/faqs>

⁴² Kering, «Rapport d'activités », Document de référence 2013,op-cit, p 6.

⁴³ Pour en savoir plus consultez : <http://www.kering.com/fr/dev-durable/resultats>.