

De la mission de la comptabilité à la comptabilité à mission

From The Mission of Accounting to Mission-Driven Accounting

Serigne Diop¹

Université Assane Seck de Ziguinchor, Sénégal, se.diop@yahoo.fr

Date de soumission : 05/10/2024 Acceptation : 15/12/2024 Publication : 31/12/2024

Résumé:

Depuis l'émergence de la comptabilité verte dans les années 1990 et 2000, les préoccupations sociales et sociétales croissantes des parties prenantes incitent aujourd'hui à théoriser et promouvoir une forme de comptabilité plus inclusive, connue sous le nom de comptabilité à mission.

Mots clés: Comptabilité, Comptabilité verte, Responsabilité sociétale, Sénégal, France

Abstract :

After the emergence of so-called green accounting in the 1990s and 2000s, today's new social and particularly societal concerns of the stakeholders lead us to theorize and popularize a new, more inclusive form of accounting: mission-driven accounting

Key-Words: Accounting, Green Accounting, Corporate Social Responsibility, Sénégal, France

1. Introduction

Il est crucial que la comptabilité se détache de son image de simple outil technique et froid de gestion. L'époque où elle servait uniquement de base objective pour les relations entre actionnaires et dirigeants est révolue. Aujourd'hui, les entreprises évoluent dans un environnement d'agence complexe, ce qui positionne la comptabilité comme une source d'information essentielle pour toutes les parties prenantes et, de manière plus générale, pour tous les intéressés. Cela met en évidence la nécessité d'une dynamique évolutive de la comptabilité financière.

Quel rôle la comptabilité doit-elle jouer face aux nouveaux impératifs sociétaux auxquels les entreprises sont confrontées ? Quel est le coût pour une entreprise de prendre en compte les préoccupations sociales et sociétales, telles que la promotion des droits humains, la protection de l'environnement et l'égalité des sexes, dans le cadre de sa mission d'intérêt général ? Et comment suivre l'évolution de ces coûts ?

Eric-Jean Garcia a récemment affirmé, en paraphrasant le titre du livre de Patrick d'Humières, qu'« il ne devrait pas y avoir d'entreprise qui prospère dans un monde en déclin ». Cette déclaration reflète bien l'évolution des attentes envers les entreprises, qui ne se limitent plus à maximiser la valeur actionnariale, comme le suggérait Friedman en 1970. Aujourd'hui, les entreprises se veulent au service de l'intérêt général, une idée qui est devenue leur raison d'être.

Par exemple, le Groupe Air France-KLM a intégré un objectif de transition durable dans sa nouvelle raison d'être, votée et adoptée lors de l'assemblée générale des actionnaires du 24 mai 2022. L'ambition d'intérêt général du groupe est résumée par le slogan : « À la pointe d'une aviation européenne plus responsable, nous rapprochons les peuples pour construire le monde de demain ».

De la comptabilité traditionnelle à la comptabilité de mission : Une approche pour la gestion des engagements sociétaux

Jusque dans les années 1960, les dirigeants avaient pour seule mission de maximiser les profits pour leurs actionnaires. Cependant, comme l'a souligné Arrow en 1973, les fondements de ce système économique ne suffisent plus à maximiser le bien-être collectif lorsqu'apparaissent des monopoles ou des externalités négatives. Dans les années 1970, la théorie de la dépendance aux ressources de Pfeffer et Salancik (1978) a présenté une approche du lien entre l'environnement et l'organisation, en insistant sur la dépendance des entreprises aux ressources nécessaires à leur survie. Cette théorie affirme que la pérennité des entreprises dépend de leur capacité à gérer les demandes des différents groupes, notamment ceux dont les ressources et le soutien sont cruciaux pour leur survie. Par exemple, pour pouvoir s'implanter dans une région et y exploiter les ressources nécessaires à son activité, une entreprise doit, à la demande des autorités locales, construire des infrastructures routières et sanitaires. Ainsi, la théorie de la dépendance aux ressources rendait déjà presque obligatoire les pratiques de responsabilité sociétale des entreprises (RSE), car celles-ci doivent répondre aux pressions et attentes des fournisseurs de ressources indispensables à leur exploitation continue.

De nombreuses innovations comptables sont en cours de développement pour aider les entreprises à mesurer les impacts réels de leurs actions sur le climat, la biodiversité, la santé humaine, etc. En plus de ses fonctions traditionnelles de gestion de l'entreprise, de tiers de confiance, de dialogue avec les parties prenantes (banquiers, actionnaires, salariés, pouvoirs publics, etc.) et de structuration des politiques publiques, notamment fiscales, la comptabilité doit permettre de mesurer, de gérer et de communiquer la performance sociale, sociétale et environnementale de l'entreprise.

Dans les années 2020, face à l'émergence de nouveaux problèmes sociaux et sociétaux auxquels les entreprises doivent contribuer pour améliorer le cadre de vie sur Terre, nous théorisons dans cet article une nouvelle forme de comptabilité qui

prend en compte les préoccupations des sociétés à mission : la comptabilité à mission.

2. Repositionner la comptabilité dans l'entreprise hypermoderne d'une société post-moderne

Dans la seconde décennie des années 2000, il est devenu essentiel de concevoir une comptabilité en phase avec les exigences d'une société postmoderne. En paraphrasant Fukuyama, qui plaidait dès les années 1990 pour l'avènement d'une « entreprise hypermoderne pour la société postmoderne du 21ème siècle », cette transformation trouve sa source dans les bouleversements idéologiques et économiques de l'époque. La comptabilité doit désormais aller au-delà de sa mission traditionnelle d'information financière, qui tend progressivement à s'épuiser face aux nouvelles attentes.

Aujourd'hui, l'entreprise est soumise aux pressions d'un monde en marche vers la postmodernité. Ce passage de la modernité à la postmodernité se caractérise par le triomphe de l'individualisme, de l'idéologie néo-libérale, de la quête de sens et de la montée en puissance de formes éphémères. Ces caractéristiques appellent à une réflexion approfondie sur la forme future de l'entreprise et sur sa comptabilité.

Sous l'influence du label B Corp (Benefit Corporation) aux États-Unis, de la Loi PACTE en France et, bien avant, du Pacte mondial des Nations Unies portant sur les droits de l'homme, le travail, l'environnement et la lutte contre la corruption, la comptabilité doit intégrer une dimension sociale. Elle doit dépasser les seules logiques de profit et de patrimoine pour prendre en compte des éléments écologiques, sociaux, et surtout sociétaux. La comptabilité devient ainsi un support essentiel pour les dirigeants qui cherchent à fournir des preuves tangibles de leur engagement envers l'intérêt général. Désormais, il ne suffit plus qu'une entreprise

soit rentable : elle doit aussi améliorer son image par sa contribution à la préservation de l'environnement et à l'amélioration des conditions de vie.

L'information fournie par la comptabilité revêt un sens différent selon les parties prenantes de l'entreprise, qui exigent de plus en plus de transparence quant aux impacts humains et écologiques des activités de l'organisation. En tant que langage commun à tous les acteurs et partenaires de l'entreprise, la comptabilité, à travers des indicateurs physiques ou monétaires, doit inventorier, organiser, gérer et fournir des données portant sur trois axes majeurs : l'entreprise, la protection de l'environnement et le développement durable. Par conséquent, il est devenu impératif pour la comptabilité financière d'intégrer l'évaluation des coûts et des effets des activités de l'entreprise sur l'environnement, ce qui a donné naissance, dans les années 1990-2000, à une nouvelle forme de comptabilité qualifiée de verte.

Cette comptabilité hypermoderne, pensée pour une société postmoderne, doit dépasser les seules préoccupations économiques pour s'ouvrir aux missions inclusives et sociétales, répondant ainsi aux nouvelles attentes des entreprises dans un monde en perpétuel changement.

3. La comptabilité environnementale ou verte, un ancêtre de la comptabilité à mission

La question de la contribution de la comptabilité à la mesure des efforts environnementaux des entreprises n'est pas nouvelle dans la recherche et la pratique comptable. Il y a déjà trente ans, Christophe (1992) avait introduit la notion de comptabilité environnementale comme un outil allant au-delà de la simple comptabilisation des flux et des risques financiers, pour rendre compte des dommages causés à l'environnement par les entreprises. La comptabilité environnementale devenait ainsi un levier permettant d'améliorer les

performances écologiques des entreprises tout en contribuant à la réduction des nuisances subies par la planète. Pour Mikol (1995), la comptabilité verte devait concilier les principes comptables traditionnels avec l'intégration des flux et des risques environnementaux, afin de présenter aux parties prenantes une image réaliste d'une entreprise durable sur le plan écologique. Concrètement, cela impliquait l'ajout de comptes dédiés à l'environnement dans la nomenclature comptable standard et la création de rubriques spécifiques dans les annexes des états financiers.

Dans cette perspective, les professionnels de la comptabilité sont amenés à gérer non seulement le capital financier, mais aussi les capitaux humain et naturel de l'entreprise. Les mêmes règles comptables s'appliquent donc à ces trois types de capitaux. Dès sa création, une entreprise dispose d'un capital financier apporté par ses actionnaires, qu'elle doit valoriser sans le détériorer. Cette approche s'étend également aux capitaux humains et naturels : l'entreprise s'appuie sur un écosystème qu'elle exploite pour créer de la valeur, et doit donc le préserver afin de garantir le développement durable de ses activités.

L'idée de comptabilité en triple capital a été proposée pour la première fois en 1994 par Robert Gray, professeur de comptabilité sociale et environnementale à l'Université de St Andrews en Écosse. Près de vingt ans plus tard, en 2012, Jacques Richard et Alexandre Rambaud, chercheurs associés à l'Université Paris-Dauphine, ont élaboré le modèle CARE (Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement), consolidant ainsi cette approche.

En parallèle, diverses expérimentations visent à exprimer la comptabilité en plusieurs unités de mesure (par exemple, en euros et en kilogrammes de CO₂), attribuant à chaque transaction ou type d'achat une valeur équivalente en kg de CO₂, en litres d'eau consommée, ou en toute autre unité pertinente pour l'entreprise. Ces initiatives étendent le mécanisme comptable classique en

suyant de manière précise l'utilisation des capitaux, qu'ils soient financiers ou extra-financiers. L'objectif n'est pas de monétiser les capitaux humain et naturel, mais de valoriser les ressources nécessaires pour les maintenir dans un état stable sur une période donnée, ce que l'on appelle le coût de préservation.

Cette méthode influe également sur le contrôle de gestion, avec l'inclusion d'informations environnementales dans les rapports annuels et la mise en place d'un budget des dépenses écologiques. Un contrôle budgétaire des dépenses vertes complète ce processus, tandis qu'un tableau de bord environnemental sert de signal aux managers quant au niveau d'engagement écologique de l'entreprise.

Cependant, la principale limitation de la comptabilité environnementale réside dans le fait que la mission de l'entreprise moderne dépasse de loin les seules préoccupations écologiques.

4. Il ne peut pas y avoir une comptabilité orientée pure profit dans un monde qui perd

« Nous ne privilégions pas le profit à court terme au détriment du développement durable de nos activités », déclarait dès 2007 Peter Brabeck-Letmathe, Président du conseil d'administration et Administrateur délégué de Nestlé, dans le Rapport sur la création de valeur partagée de Nestlé (2007, p.2). Le groupe Nestlé se positionne comme un « leader mondial de la nutrition, de la santé et du bien-être ». En conséquence, il a entrepris des actions visant à limiter les impacts négatifs, tels que la pollution de l'air et des eaux, pour soutenir la croissance de ses activités dans le secteur alimentaire et des boissons. Cette croissance étant intimement liée à celle de la planète, l'entreprise reconnaît la nécessité de préserver l'environnement, car nous partageons tous une même Terre.

Les entreprises à mission s'efforcent d'aligner leur modèle économique et leur recherche de profit avec un objectif social ou environnemental, ce qui exige de la comptabilité une évolution vers un modèle de comptabilité de mission. Cette dernière permet de répondre à des questions fondamentales : quel est le coût pour l'entreprise de prendre en compte la protection de l'environnement et les enjeux sociétaux dans sa mission d'intérêt général ? Et comment peut-on calculer et suivre ces coûts au fil du temps ?

Actuellement, les efforts déployés par les entreprises pour concrétiser leur mission d'intérêt général sont souvent regroupés dans des comptes généralistes, comme le compte « Recherche et développement » ou le compte « Mécénat ». Or, cette manière de procéder ne permet pas de mesurer concrètement, à partir du bilan et du compte de résultat (les états financiers les plus consultés par les parties prenantes), la progression de la mise en œuvre de la mission sociale et environnementale de l'entreprise à mission.

Pour cette raison, la comptabilité financière, en tant qu'outil privilégié d'information pour les parties prenantes, doit intégrer dans le bilan et le*

compte de résultat les charges supportées ainsi que les investissements socio-environnementaux réalisés par l'entreprise afin de rendre opérationnelle sa raison d'être.

Prenons l'exemple de Nestlé, qui a inscrit dans sa raison d'être la phrase suivante : « Nous croyons en la force d'une bonne alimentation pour améliorer la qualité de vie de tous aujourd'hui ainsi que celle des générations futures ». La société a engagé des actions concrètes en réponse aux principes du Pacte mondial des Nations Unies, concernant les droits de l'homme, le travail,

De la comptabilité traditionnelle à la comptabilité de mission : Une approche pour la gestion des engagements sociétaux

l'environnement et la lutte contre la corruption, ainsi que son engagement envers l'agenda 2030 pour transformer le monde. Cet agenda se décline en dix-sept objectifs de développement durable (ODD), comme illustré dans le schéma suivant.

Schema1 : objectifs de développement durable



Source : <https://www.fonda.asso.fr/ressources/les-17-objectifs-de-developpement-durable>

5. Intégration des Objectifs de Développement Durable (ODD) dans la comptabilité de mission

Dans la pratique, les actions entreprises par les entreprises à mission en faveur de l'environnement et de l'amélioration de la qualité de vie s'inscrivent dans le cadre des dix-sept Objectifs de Développement Durable (ODD). Il est essentiel que ces actions soient évaluées et comptabilisées pour en faciliter l'analyse et le suivi.

La comptabilité générale classe généralement les dépenses engagées par une entreprise à mission pour atteindre ses objectifs sociaux, sociétaux et environnementaux en tant que dépenses publicitaires (sponsoring) ou non

publicitaires (mécénat). La nature de la dépense (avec ou sans visée publicitaire, récurrente ou exceptionnelle) et son destinataire déterminent si le comptable l'enregistre sous forme de mécénat ou de sponsoring.

| | |
|------|--|
| 623 | Publicité, publications, relations publiques : Sponsoring ou parrainage |
| 512 | Banques (ou le 521 Banques du plan comptable SYSCOHADA ³) <i>Depenses RSE recurrentes à visée publicitaire : compte de resultat et bilan de l'entreprise à mission</i> |
| 6238 | Divers (dons courants) : Mecenat |
| 512 | Banques (ou le 521 Banques du plan comptable SYSCOHADA) <i>Depenses RSE recurrentes n'ayant pas de visée publicitaire : compte de resultat et bilan de l'entreprise à mission</i> |
| 6713 | Dons, libéralités : Mecenat |
| 512 | Banques (ou le 521 Banques du plan comptable SYSCOHADA) <i>Depenses RSE non recurrentes n'ayant pas de visée publicitaire : compte de resultat et bilan de l'entreprise à mission</i> |

Dans le cadre de cette logique, une simplification comptable est souvent appliquée : les dépenses relatives aux engagements sociaux de l'entreprise sont intégrées dans les projets de responsabilité sociale des entreprises (RSE). Elles peuvent être enregistrées soit comme un mécénat – un soutien matériel apporté à un projet RSE présentant un intérêt général sans retour direct, où seul le nom du donateur peut être mentionné – soit comme du sponsoring, un soutien à un projet visant un bénéfice indirect pour l'entreprise, tel que la promotion de son image de marque.

Ce compte pourrait être subdivisé en fonction des objectifs spécifiques de la mission : par exemple, 62xxxx – Mission d'intérêt général : Préservation de l'environnement ; 62xxxx – Mission d'intérêt général : Droits humains ; 62xxxx – Mission d'intérêt général : Égalité des sexes ; 62xxxx – Mission d'intérêt général : Paix, justice et institutions efficaces, etc. Cette organisation permettrait de faire

De la comptabilité traditionnelle à la comptabilité de mission : Une approche pour la gestion des engagements sociétaux

apparaître clairement les coûts liés à chaque objectif de la mission dans le compte de résultat (état financier facilement accessible à toutes les parties prenantes), facilitant ainsi le suivi et l'évaluation des efforts de l'entreprise en matière d'intérêt général.

| | |
|------|--|
| 62xx | Mission d'intérêt général – Prise en charge des droits humains |
| 512 | Banques (ou le 521 Banques du plan comptable SYSCOHADA) |
| | <i>Mission d'intérêt général : compte de résultat et bilan de l'entreprise à mission</i> |
| 62xx | Mission d'intérêt général – Égalité entre les sexes |
| 512 | Banques (ou le 521 Banques du plan comptable SYSCOHADA) |
| | <i>Mission d'intérêt général : compte de résultat et bilan de l'entreprise à mission</i> |
| 62xx | Mission d'intérêt général – Paix, justice et institutions efficaces |
| 512 | Banques (ou le 521 Banques du plan comptable SYSCOHADA) |
| | <i>Mission d'intérêt général : compte de résultat et bilan de l'entreprise à mission</i> |
| 62xx | Mission d'intérêt général – Préservation de l'environnement |
| 512 | Banques (ou le 521 Banques du plan comptable SYSCOHADA) |
| | <i>Mission d'intérêt général : compte de résultat et bilan de l'entreprise à mission</i> |

Ce schéma comptable conduit à l'établissement d'un compte de résultat facilitant le suivi détaillé du niveau d'exécution de la mission d'intérêt général.

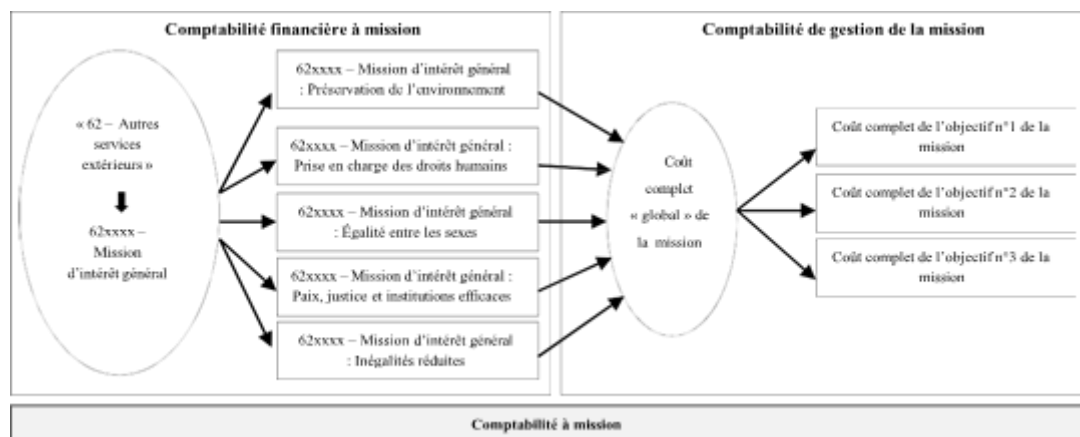
| Charges | Montants | Produits | Montants |
|---|----------|----------------------------|----------|
| Charges d'exploitation | | Produits d'exploitation | |
| Mission d'intérêt général – Prise en charge des droits humains Mission d'intérêt général – Égalité entre les sexes | | | |
| Mission d'intérêt général – Paix, justice et institutions efficaces Mission d'intérêt général – Préservation de l'environnement | | | |
| Résultat net | | | |
| Total | | Total | |

Cette approche, qui consiste à enregistrer les dépenses engagées par l'entreprise dans des comptes de charges spécifiques pour répondre à ses engagements dans le cadre de sa mission, n'est pas nouvelle. Dès 1996, en France, le Conseil National de la Comptabilité avait recommandé de créer des comptes spéciaux pour isoler les « investissements liés à l'environnement » (par exemple : dépollution) afin de favoriser l'essor de la comptabilité environnementale. La provision pour la remise en état d'un site en fin d'exploitation suit cette même logique. En effet, en raison de réglementations ou d'obligations contractuelles, une entreprise exploitant un site (carrière, mine, champ, etc.), et souvent locataire, est tenue de restaurer les lieux à

De la comptabilité traditionnelle à la comptabilité de mission : Une approche pour la gestion des engagements sociétaux

la fin de la période d'exploitation. Elle doit donc provisionner cette dépense future. Les provisions pour la déconstruction et la remise en état de sites exploités constituent ainsi des moyens comptables pour l'entreprise de reconnaître et d'assumer son impact environnemental.

La mise en place de comptes de charges dédiés aux dépenses liées à la mission de l'entreprise permettrait, grâce à une analyse plus détaillée de ces charges, de développer une « comptabilité de gestion de la mission ». Celle-ci viserait à calculer les coûts liés à la mission de l'entreprise, incluant un coût complet de la mission. En plus du coût global, il serait également possible d'évaluer les coûts spécifiques pour chaque axe de la mission de l'entreprise.



6. Conclusion

La comptabilité de mission, un levier de transparence et de contrôle pour les entreprises à mission

La comptabilité de mission va au-delà de la simple raison d'être d'une entreprise. Selon le guide des entreprises à mission produit par Deloitte en 2018, « si

l'engagement est authentique, la société intègre sa raison d'être dans ses actions, en la liant à des orientations stratégiques et à des objectifs opérationnels concrets, afin de transformer la relation avec ses parties prenantes ». Dans ce contexte, la comptabilité de mission devient un outil de contrôle essentiel, permettant de suivre la réalisation des engagements d'une entreprise à mission.

En France, toute entreprise qui adopte le statut de société à mission doit préciser dans ses statuts les modalités de suivi de sa mission. Elle doit également mettre en place un comité de mission indépendant des organes de direction, comprenant au moins un salarié, et chargé d'assurer ce suivi. Ce comité est responsable de la production d'un rapport annuel joint au rapport de gestion, présenté lors de l'assemblée générale des actionnaires. De plus, un organisme tiers indépendant est tenu d'évaluer l'exécution de cette mission, assurant ainsi une transparence accrue et une responsabilisation effective de l'entreprise.

Les informations comptables produites par la comptabilité de mission peuvent également servir de référence pour toute personne intéressée par le respect des engagements d'une entreprise à mission. En cas de non-respect de ces obligations, un tribunal des référés pourrait être saisi pour demander la suppression de la mention « Entreprise à mission » des documents et supports de l'entreprise.

En somme, que ce soit en France ou dans des pays africains comme le Sénégal, la Côte d'Ivoire, le Maroc ou le Bénin, la comptabilité financière actuelle se concentre principalement sur la création de richesse et s'adresse avant tout aux créanciers, actionnaires et investisseurs. Cependant, elle pourrait et devrait intégrer des mesures d'évaluation de la contribution des entreprises à la résolution de problématiques environnementales, sociales et sociétales, tant au niveau local qu'international. La comptabilité de mission a pour but de traduire et de quantifier, en unités monétaires, l'impact de l'entreprise en termes de responsabilité sociale. Dans ce contexte, les universitaires, les consultants et les acteurs de la recherche

jouent un rôle crucial en développant et en vulgarisant cette comptabilité de mission, qui favorise un développement économique plus éthique et durable.

7. Références bibliographiques

Arrow, K. J. (1973). Social Responsibility and Economic Efficiency, *Public Policy*, 21, 303. Christophe, B. (1992). La comptabilité environnementale et ses enjeux, *Revue française de gestion*, 96-104.

D'Humières, P. (2017). *La nature politique de l'entrepreneur : Il n'y a pas d'entreprise qui gagne dans un monde qui perd*, Éd. Michel de Maule, 254p.

Friedman, M. (1970). The Social Responsibility of Business Is to Increase Its Profits, *New York Times Magazine*, 122-126.

Mikol, A. (1995). La comptabilité environnementale doit-elle être normalisée ? *Revue française de comptabilité*, 272, 32-37.

Pfeffer, J., Salancik, G. (1978). *The External Control of Organizations. A Resource Dependence Perspective*, Éd. Stanford University Press, 336p.