THÈSE PRÉSENTÉE

POUR OBTENIR LE GRADE DE

DOCTEUR DE

L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

École Doctorale n°42 : Entreprise, Économie et Société

Spécialité : Sciences de gestion et du management

Par Michel Nefti

Unité de recherche : Institut de Recherche en Gestion des Organisations (IRGO - EA 4190)

Contribution à l'étude de propositions de nouvelles comptabilités : le cas des tentatives d'innovations utopiques socio-environnementales en France

Sous la direction du Pr. Stéphane Trébucq

15 décembre 2023

Membres du jury :

Monsieur Prat dit Hauret Christian, Professeur des Universités, IAE de Bordeaux, Président

Madame Renaud Angèle, Professeur des Universités, IAE de Dijon, Rapporteur

Monsieur Antheaume Nicolas, Professeur des Universités, IAE de Nantes, Rapporteur

Monsieur Naro Gérald, Professeur des Universités, Montpellier management, Examinateur

Monsieur Barneto Pascal, Professeur des Universités, IAE de Bordeaux, Examinateur

Monsieur Trébucq Stéphane, Professeur des Universités, IAE de Bordeaux, Directeur

Résumé

La comptabilité est une technique ancienne qui a su évoluer au cours du temps pour intégrer l'évolution économique et la technologie. Néanmoins, celle-ci est questionnée par l'importance des sujets sociaux et environnementaux notamment depuis les années soixante-dix. Ce mouvement d'interrogation s'est accéléré dans les années quatre-vingt-dix dans les pays anglo-saxons avant de se répandre en France depuis une quinzaine d'années où plusieurs propositions d'intégration comptable des objectifs du développement durable sont apparues. Ces comptabilités nouvelles répondent à l'une des nombreuses critiques faites au modèle orthodoxe de comptabilité : l'oubli des externalités. Ce sujet particulier à travers ces propositions est l'occasion d'étudier le développement d'innovations comptables contemporaines, phénomène le plus souvent observé à travers le développement de la méthode de calcul de coûts ABC ou quelques autres méthodes de manière isolée. L'étude s'appuie sur une analyse ancrée dans les faits d'une quarantaine d'entretiens semi-directifs (plus de trente heures d'enregistrement) liés à six études de cas. Ce travail permet dans un premier temps de mener une description technique et historique des méthodes proposées et de les replacer dans leur contexte théorique. Il permet de mettre en évidence les stratégies sociopolitiques de développement menées par les porteurs de projets et les autres acteurs. L'analyse des entretiens permet de cerner les difficultés rencontrées et les réponses apportées, mais surtout de saisir le moteur d'action des protagonistes. Quel est l'intérêt de proposer des innovations comptables dont la mise en œuvre à grande échelle semble politiquement et scientifiquement quasiment impossible ? Nous procédons à l'analyse des acteurs concernés et nous retraçons également une tentative d'un groupe de l'ordre des Experts-Comptables pour mettre en avant une comptabilité verte. À partir d'un jeu qui s'établit entre blocages politiques et limites techniques, nous montrons alors que ces propositions constituent des utopies. Cependant, bien qu'utopiques, elles ne constituent pas des chimères, mais au contraire elles permettent des avancées notables dans la direction d'un développement durable. Nous proposons donc de les qualifier d'Utopies Comptables, c'est-à-dire de projets idéalisés destinés à interroger nos manières de compter tout en proposant des alternatives. Pour finir, nous étudions les points à développer pour que ces propositions s'approchent davantage du système d'information idéal.

Mots clés : comptabilités sociales et environnementales, CARE, Comptabilité Universelle, Adess Logic, SeMA, théorie ancrée, étude de cas, innovation comptable, utopie.

Contribution to the study of proposals for new accountings: the case of utopian socio-environmental innovation attempts in France

Abstract

Accounting is an ancient technique that has evolved over time to keep pace with economic and technological developments. Nevertheless, the importance of social and environmental issues has challenged accounting since the 1970s. The movement gathered pace in the Anglo-Saxon countries in the 1990s, before spreading to France in the last fifteen years, where a number of proposals for integrating sustainable development objectives into accounting have emerged. These new forms of accounting respond to one of the many criticisms levelled at the orthodox accounting model: the failure to take externalities into account. These proposals provide an opportunity to study the development of contemporary accounting innovations, a phenomenon most often observed through the development of the ABC costing method or a few other isolated methods. The study is based on a fact-based analysis of some forty semi-structured interviews (over thirty hours of recording) linked to six case studies. This work firstly provides a technical and historical description of the proposed methods, and places them in their theoretical context. It also highlights the socio-political development strategies pursued by project owners and other stakeholders. Analysis of the interviews enables us to identify the difficulties encountered and the solutions found, but above all to grasp the driving force behind the protagonists' actions. What is the point of proposing accounting innovations whose large-scale implementation seems politically and scientifically virtually impossible? We analyze the players involved, and also trace an attempt by a group from the Ordre des Experts-Comptables to promote green accounting. Based on the interplay between political blockages and technical limitations, we show that these proposals are utopian. However, utopian though they may be, they are not pipe dreams; on the contrary, they enable significant progress to be made in the direction of sustainable development. We therefore propose to qualify them as Accounting Utopias, i.e. idealized projects designed to question our ways of counting while proposing alternatives. Finally, we examine the points that need to be developed to bring these proposals closer to the ideal information system.

Keywords : **social and environmental accounting, CARE, Universal Accounting, Adess Logic, SeMA, grounded theory, case study, accounting innovation, utopia.**

Table des matières

Table des matières **4**

Table des illustrations : figures et tableaux **6**

Avant-propos **12**

Remerciements **14**

Introduction **16**

Partie 1 De la comptabilité orthodoxe aux comptabilités nouvelles ***34***

1.1 Compter et rendre compte **36**

1.2 Des critiques et des réponses innovantes **51**

1.3 De nouvelles approches : les comptabilités sociales et environnementales **71**

Conclusion de la première partie **88**

Partie 2 Innovations comptables, de l'invention à la diffusion ***90***

2.1 La construction comptable **91**

2.2 De l'invention à l'innovation **108**

Conclusion de la deuxième partie **128**

Partie 3 Un mouvement français éclairant ***130***

3.1 Design de recherche **133**

3.2 Une méthode qualitative **138**

3.3 Études de cas **161**

3.4 Le concept d'utopie **189**

Partie 4 Un mouvement utopique ***206***

4.1 Un champ en construction 210

4.2 Des acteurs divers 225

4.3 L'utopie d'une comptabilité verte pour les experts-comptables 301

4.4 Des utopies comptables 314

4.5 Des utopies à parfaire 354

Conclusion générale 378

ANNEXES 386

Annexe 1 : guide d'entretien semi-dirigé 387

Annexe 2 : littérature grise 389

Annexe 3 : méthodes écartées de l'étude cas 389

Annexe 4 : exemple de comptabilisation CARE 399

Annexe 5 : exemple de comptabilisation Comptabilité Universelle 400

Bibliographie 402

Table des illustrations : figures et tableaux

Figure 1 : Extrait du Cerfa 12156*06 suivant le compte de résultat prévisionnel de l'action . 12
Figure 2 : Schéma conceptuel de la recherche 33
Figure 3 : Le changement comptable (adapté d'Hopwood 1987, p222) 62
Figure 4 : Analyse Mid point / End point (source : site de l'Université de Valenciennes) 82
Figure 5 : Modèle du Global Biodiversity Score (source: site du GBS). 83
Figure 6 : Le Momentum D'Ijiri (traduit de Ijiri, 1986). 100
Figure 7 : Cycle de vie des objets frontière 105
Figure 8 : Le modèle de changement comptable de Cobb (traduit par nos soins et tiré de Cobb et Helliar, 1995) 113
Figure 9 : Le processus de Rogers (traduit et tiré de Rogers, 1995) 116
Figure 10 : Représentation du modèle triple Hélice. 121
Figure 11 : Organisations frontières et théorie de l'agence (Christ et al. 2018) 121
Figure 12 : Schéma conceptuel de la recherche 132
Figure 13 : Étapes de la recherche 136
Figure 14 : Sociogramme des acteurs concernés 149
Figure 15 : Logo de la Comptabilité Universelle 161
Figure 16 : Logo Adess Logic 174
Figure 17 : Extrait de Balance Adess Logic 175
Figure 18 : Les étapes de la méthode SeMA (présentation de la Chaire) 178
Figure 19 : Compte de résultat selon Sema (C3D - ORÉE - ORSE, 2021) 180
Figure 20 : Méthode LIFTS, exemple de restitution visuelle(C3D - ORÉE - ORSE, 2021) . 185
Figure 21: Modèle théorique intégratif 195
Figure 22 : Relations entre catégories d'acteurs 265
Figure 23 : Constellation CARE-TDL 293
Figure 24 : Un travail de théorisation entre idéalisme et pragmatisme 314
Figure 25 : Les patrimoines possibles (Cazals et Rivaud, 2014) 320
Figure 26 : Rappel du modèle théorique intégratif 381
Figure 27 : Signature issue du SAM (Baxter et al., 2003) 391
Figure 28 : Visuel proposé par le cabinet KPMG (Site Web de la société) 392
Figure 29 : Compte de résultat Goodwill-Management (C3D - ORÉE - ORSE, 2021) 393
Figure 30 : Bilan Goodwill Management (C3D - ORÉE - ORSE, 2021) 394

Tableau 1 : Facteurs d'évolution de la comptabilité en vue chronologique 49
Tableau 2 : Liste des risques rencontrés par les organisations (Darsa, 2016)..... 55
Tableau 3 : Appellations académiques de méthodes comptables liées au développement durable 76
Tableau 4 : Exemple de tableau d'impact sur les écosystèmes (Houdet et al., 2020)..... 85
Tableau 5 : Exemple d'état de position de biodiversité (Houdet et al., 2020) 86
Tableau 6 : Exemple de matrice proposé par Leech (1986)..... 94
Tableau 7 : Attributs de l'innovation (tiré de Baregheh et al. 2009) 110
Tableau 8 : Acteurs évoqués dans les études sur les innovations et leur diffusion..... 129
Tableau 9 : Design des études de cas, adapté de (Yin, 2013) 139
Tableau 10 : Justification des choix de design (Yin, 2013) 140
Tableau 11: Liste de propositions écartées (voir annexe 3 pour une présentation) 143
Tableau 12 : Principaux rôles de personnes interrogées 148
Tableau 13 : Analyse des différences selon la théorie ancrée in « la découverte de la théorie ancrée » (Glaser et al., 2012 p154)..... 153
Tableau 14 : Critères de qualité..... 156
Tableau 15 : Entretiens principaux..... 157
Tableau 16 : Présentation officielle sur le site du cabinet de Saint Front (2020)..... 164
Tableau 17 : Comptabilité Universelle, une approche conséquentialiste..... 166
Tableau 18 : Comparaison des méthodes..... 187
Tableau 19 : Catégories du codage 190
Tableau 20 : Différentes vues de l'utopie 199
Tableau 21 : Les fonctions de l'idéologie et de l'utopie selon Ricœur..... 204
Tableau 22 : Liste des acteurs humains ou non humains identifiés lors des entretiens 225
Tableau 23 : Groupes d'acteurs identifiés 227
Tableau 24 : Présentation LinkedIn du cercle de Giverny 233
Tableau 25: Appel à l'épargne privée d'un satellite de CARE 238
Tableau 26 : Frais applicables par le GRI (2021) 253
Tableau 27 : Répartition du CA du secteur selon le service vendu (source INSEE 2017) 274
Tableau 28 : Mission de l'OEC (Source : site de l'OEC) 285

Tableau 29 : Synthèse des relations entre profession comptable et CSE 288
Tableau 30 : Données de codage utilisées 315
Tableau 31 : Objectifs des systèmes d'information proposés 326
Tableau 32 : Résultat du codage autour des compromis 334
Tableau 33 : Les catégories de risques (d'après Jean-David Darsa (2009) 374
Tableau 34 : KPMG True Value (Extrait de plaquette commerciale) 391
Tableau 35 : Calculs de coûts incluant les impacts environnementaux selon ABC-LCA (Jourdaine et al, 2020) 398

Acronymes et sigles

AAA : American Accounting Association

ACV : Analyse du Cycle de Vie

AFNOR : Association Française de Normalisation

ASTCF : Académie des sciences et techniques comptables et financières

BEGES : Bilan d'Émission des Gaz à Effet de Serre

C3D : Collège des Directeurs du Développement Durable

CA : Chiffre d'affaires

CAC : Commissariat aux comptes

CSE : Comptabilité Sociale et Environnementale

CSOEC : Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables

CSRD: Corporate Sustainability Reporting Directive

DD: Développement Durable

EBITDA : Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization

EC : Expert-Comptable

ESG : Environnemental, Social, Gouvernance

FCA : Full Cost Accounting

GAFA : Google, Apple, Facebook, Amazon

GBS : Global Biodiversity Score

HLEG : High Level Expert Group

IIRC: International Integrated Reporting Council

IA: Intelligence Artificielle

IASB: International Accounting Standards Board

IASC : International Accounting Standards Committee

IBM : International Business Machines Corporation

IFACI : Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes

IR : Integrated Reporting

ISO : International Organization for Standardization

KPMG : Klynveld Peat Marwick Goerdeler

NFRD : Non Financial Reporting Directive

ODD : Objectif du Développement Durable

OTI : Organisme Tiers Indépendant

PACTE (loi) : Plan d'Action pour la Croissance et la Transformation des Entreprises

PCG : Plan Comptable Général

PGI : Progiciel de Gestion Intégré

PME : Petites et Moyennes Entreprises

PWC : PriceWaterHouseCoopers

RSE : Responsabilité Sociétale des Entreprises

SAM : Sustainability Assessment Model

SBSC : Sustainable Balanced Scorecard

SEEA : Système de Comptabilité Environnementale et Économique

SWOT : Strengths, Weaknesses, Opportunities et Threats

TFC : Théorie fondamentale de la comptabilité

WBCSD : World Business Council for Sustainable Development

WWF : World Wild Fund

C'est en tant que chargé TD sous la direction du Professeur Trébucq que j'ai pu découvrir une nouvelle manière de considérer la comptabilité. Jusqu'alors je croyais avoir percé les arcanes de la comptabilité en partie double de mes premiers cours donnés en bac pro compta jusqu'à l'agrégation en passant par les comptabilités tenues par mes soins. Les années de cours passaient sans que des questions autres que techniques ou pédagogiques ne viennent.

J'avais néanmoins en tant qu'enseignant en DUT carrières sociales travaillé avec les étudiants le « Hors bilan » : bénévolat, dons, … D'abord à travers le formulaire CERFA 12156*06, qui commence par un compte de résultat auquel sont rajoutées ces lignes auto-soldées. Dans la même filière, mais en Master et en DU, je proposais un travail de présentation de budget par destination plutôt que par nature pour ces associations qui ne relèvent pas des activités marchandes, mais qui doivent justifier de leurs activités pour obtenir subventions et délégations de services publics, ce que Fabre appelle la politisation des outils de gestion (Fabre, 2010). Ce travail nous amenait à réfléchir aux impacts des actions menées sur certains aspects de politique publique et à leur chiffrage afin de flécher les dépenses à engager et de les relier à un axe de politique : le vivre ensemble, le sport, l'environnement, etc. Ce qui doit permettre aux collectivités à la fois de mieux justifier leurs choix de subventions, mais aussi de pouvoir avoir un outil de régulation, de contrôle (Laville, 2009).

*Figure 1 : Extrait du Cerfa 12156*06 suivant le compte de résultat prévisionnel de l'action*

CONTRIBUTIONS VOLONTAIRES EN NATURE[3]			
86 - Emplois des contributions volontaires en nature		**87 - Contributions volontaires en nature**	
860 - Secours en nature		870 - Dons en nature	
861 - Mise à disposition gratuite de biens et services		871 - Prestations en nature	
862 - Prestations			
864 - Personnel bénévole		875 - Bénévolat	
TOTAL	0	**TOTAL**	0

L'approche critique de la comptabilité orthodoxe des cours du Professeur Trébucq qui intégraient des outils de gestion environnementale me laissait tout de même dubitatif (comme les étudiants à vrai dire) et ce n'est que plus tard que j'ai pu mieux comprendre les enjeux du sujet et démarrer cette thèse sous la direction du Pr Trébucq. Le temps relativement long d'un travail de thèse (2017/2023) nous aura permis de voir les propositions évoluer et le champ se construire.

Remerciements

Je tiens à remercier le Professeur Trébucq pour m'avoir tout d'abord proposé d'accompagner ce projet de doctorat sur un thème qui lui est cher, mais surtout pour l'ensemble des conseils prodigués tout au long de ce travail long et difficile. Je remercie également les professeurs Antheaume et Alcouffe pour nos échanges constructifs et le Professeur Prat dit Hauret pour son soutien en tant que responsable du comité de suivi, ainsi que les Professeurs Cardebat et Mancini pour leur participation à ce même comité. Je tiens à remercier aussi les membres de l'IRGO et notamment l'équipe ERECCA pour leur aide, notamment les Professeurs Pourtier, Cusin et Barneto, pour, entre autres, l'atelier d'écriture, mais aussi les Professeurs Nègre, Portal, Farjaudon, Darmentrail et Plaisance pour leurs conseils sur l'un de mes textes, ainsi que Mme Ferrari pour les tracasseries administratives. J'ai une pensée également pour le Professeur Degos qui devait intervenir dans ce projet mais qui nous a quitté prématurément. Je remercie tous les autres doctorants avec lesquels nous avons pu échanger sur nos difficultés et nos réussites. Je remercie également mes collègues de la licence MIASHS et l'Université de Bordeaux à travers son Conseil Académique et ses représentants pour m'avoir accordé un aménagement horaire. Toutes les personnes qui ont pu m'accorder du temps pour les entretiens sur le sujet, les réviseurs anonymes des revues et les discutants de présentations pour leurs conseils et surtout tous les membres du jury qui ont consacré de leur temps pour la soutenance.

Enfin, je dois avoir plus qu'une pensée pour mes parents partis trop tôt, pour ma femme Charlotte qui m'a soutenu tout au long de ce projet, et pour mes enfants Lucas, Arthur et Victor pour leur patience et leurs encouragements.

Contribution à l'étude de propositions de nouvelles comptabilités : Le cas des tentatives d'innovations utopiques socio-environnementales en France

Introduction

Une actualité brûlante

Le dérèglement climatique met en péril la planète, mais le président du World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) affirmait en 2013 que les comptables allaient sauver le monde (Bakker, 2013). Cette affirmation peut prêter à sourire : comment des comptables pourraient-ils, avec quelques écritures, mettre fin, seuls, aux risques sociaux et environnementaux ?

Il est vrai que la comptabilité occupe une place importante dans nos sociétés, mais rappelons pour commencer que la comptabilité ne se restreint pas à la comptabilité financière. Elle forme aujourd'hui un système d'information qui inclut de nombreuses techniques comme la comptabilité de gestion, ou, dans une acception plus large, la comptabilité de management, les tableaux de bord, la gestion de trésorerie … qui forment un ensemble d'outils à disposition des décideurs qui viennent compléter l'information financière dominante. Considérée comme art au XIXe, elle va gagner en scientificité au fil du temps (Léautey et Guilbaut,1890). Les outils du contrôle budgétaire et du contrôle des activités, Gantt, Taylor ont ainsi pu au début du siècle précédent venir enrichir le système d'information du manageur comme d'autres outils au cours du XXe siècle (Kaplan, 1984). Au sens large, il va s'étendre au cours des années soixante-

dix avec des outils d'analyse stratégique, comme le modèle SWOT (Strength, Weaknesses, Opportunities, Threats) puis après les travaux de Kaplan (1992) avec les tableaux de bord prospectifs où des éléments vont venir éclairer les processus de création de valeur, la performance financière. On retrouve ici les idées de Kaplan et Norton (Kaplan et Norton, 2004), d'Eccles (Eccles, 1991). Des propositions qui ne sont pas comptables au sens strict, mais qui ont pu répondre à des questions non traitées par la comptabilité financière orthodoxe.

« What gets measured, gets managed » selon l'adage attribué à Peter Drucker, mais dont le père est Lord Kelvin (1883) (Kaplan, 2009 ; Berland et al., 2008), la comptabilité est alors une manière de procéder à ces dénombrements qu'elle va ordonner (Léautey et Guilbault, 1890), elle constitue un système d'information, ainsi qu' un système normatif (Noël-Lemaître, 2005). Par ailleurs Neimarck (1991), cité par Quairel (2004), « définit la comptabilité comme constituant une partie de l'univers symbolique du langage, des signes, des normes et des croyances, des perceptions et des valeurs par lesquels les individus et les institutions se définissent elles-mêmes et construisent leurs relations avec les autres (…) ». Il avance que « les entreprises utilisent leur comptabilité (…) pour créer et maintenir leurs conditions de profitabilité et de croissance ». La comptabilité ne limite pas à la quantification et tout une activité de narration est nécessaire pour entourer la diffusion des chiffres (Point et Trébucq, 2015). Pour Gray (1995), dans le sillage de Lehman (1992), elle a aussi un rôle de légitimation du pouvoir de l'entreprise et de maintien de la confiance. Elle ne sert donc à pas à simplement décrire une gestion efficace que les actionnaires peuvent contrôler (Allen et McDermott, 1993) dans une optique foucaldienne de surveillance.

Un modèle orthodoxe critiqué

Malgré l'élargissement qu'a pu connaître le système d'information comptable, lorsque l'on se penche sur la comptabilité financière telle qu'elle est pratiquée aujourd'hui et son rôle dans le système d'information, on s'aperçoit que les critiques sont nombreuses : la pertinence de l'information comptable est questionnée, le modèle est politisé ce qui pose problème, ensuite, il peine à suivre les évolutions économiques et enfin, il se limite au spectre financier (les éléments présentés synthétiquement ici seront plus détaillés en Partie 1 au Chapitre 2).

> *« Sous l'influence d'une littérature comptable, on arrivera à perdre de vue l'utilité des comptes. Les écrivains s'enfermeront dans le « système comptable » comme dans une tour d'ivoire. (…) La comptabilité ne jouera plus qu'un rôle enregistreur et, poursuivant sa vie propre, elle cherchera par des subtilités toujours plus raffinées, à transposer en forme de tableaux et de chiffres les aspects les plus ténus de l'activité qui se poursuit en dehors d'elle, sans se soucier de savoir (…) si les dirigeants peuvent s'y appuyer pour gérer plus rationnellement leur entreprise. » (Vlaemminck, 1956).*

Comme le notait déjà Vlaemminck en 1956, la comptabilité peut sembler avoir dérivé vers la seule quête d'enregistrements harmonieux inutiles pour la gestion de l'entreprise, mais outre cette critique fonctionnelle, d'autres éléments mettre en cause la pertinence du système d'information. Le paradigme économétrique de l'après-guerre sera questionné et la critique philosophique post-moderne va toucher la science comptable (Arrington, 1997) et remettre en cause ce langage trop formaté. On trouve également des limites très concrètes à cette comptabilité orthodoxe. Elle peut ainsi paraître coûteuse à mettre en œuvre, une étude de PWC en 2013 estime à près de 1 % du CA le coût de la fonction finance en moyenne[1] pour les grandes entreprises, mais ce pourcentage peut monter à 5 % pour des TPE/PME ce qui appelle des gains de productivité à faire. Par ailleurs, elle peut être difficilement certifiable ; de nombreux scandales comme ceux mythiques des sociétés Enron ou Parmalat en témoignent ou plus proches de nous Wirecard ou encore Atos qui ont fait état « d'erreurs comptables ». Et cela malgré tout le travail de qualité des professionnels du chiffre. De même, comme son nom l'indique, le résultat est une sorte de fin de processus, fin d'un cycle calendaire, même pas d'un cycle d'exploitation. La comptabilité produit une information avec un temps de retard sur l'action : succession d'enregistrements, elle est tournée vers le passé et de fait n'a pas de capacité prédictive forte malgré le passage à une « fair value » basée sur des flux futurs qui ne peuvent qu'extrapoler des faits du passé. La traduction du modèle d'affaires à travers une comptabilité d'intention est délicate (Barneto et al., 2015). Son incapacité à traiter des éléments

[1] PWC: « Unlocking potential : Finance effectiveness benchmark study 2013 »

qui ne sont pas l'objet d'évaluation financière comme les coûts cachés (Savall et Zardet, 2010) est un handicap pour le décideur. En se limitant aux seules transactions financières, le gestionnaire ne peut disposer d'informations sur de nombreux risques (Darsa, 2016), car les évènements qui ne donnent pas lieu à des mouvements financiers sont ignorés. Il y a une incapacité comptable à expliquer les processus de création de valeur impliquant les parties prenantes (Charreaux et Desbrières, 1998) et à rendre compte du partage de cette valeur (Hatherly, 2013). On peut noter cependant certains outils comme les soldes intermédiaires de gestion en France et l'utilisation d'un tableau de répartition de la valeur ajoutée au Royaume-Uni (Burchell et al., 1985), cependant ces outils restent focalisés sur les flux financiers mettant ainsi en difficulté la gestion du modèle d'affaires qui s'appuie sur un partage où d'autres valeurs et d'autres parties prenantes apparaissent (Verstraete et al., 2012). Ne reste ainsi au décideur, pour caricaturer, que deux options réductrices : augmenter les produits ou baisser les charges. Car de la même manière que le capital humain, les capitaux présentés par L'IIRC (International Integrated Reporting Council) sont, dans le meilleur des cas, relégués dans les rapports annexes (IIRC, 2013).

Un modèle politisé

La construction de la comptabilité financière autour du capital apporté par les actionnaires pose question (Brown, 2009). On peut aussi s'interroger sur la hiérarchisation de certains éléments comme les salaires et les profits, l'un classé en charge, l'autre en fin de compte, comme une traduction de l'organisation contemporaine de la production et de la distribution des richesses (Macintosh, 2005). Elle est construite sur les fondements de l'économie néoclassique, sur la valeur marginaliste (Tinker, 1980). Le « Windows Dressing » à destination des investisseurs s'institutionnalise et la comptabilité devient créative (Stolowy, 2000) notamment pour des raisons fiscales, mais aussi politiques pour justifier d'aides publiques ou de licenciements. Les théories comptables répondent à une demande sur un marché des excuses (Watts et Zimmerman, 1979) sur lequel les dirigeants viennent puiser des arguments. On peut ainsi s'interroger sur la notion de résultat comptable comme un résultat fiable et objectif, issu d'une vue contractualiste de l'entreprise, celui-ci est davantage une construction issue de mécanismes sociaux, d'idéologies, d'influences culturelles et politiques (Amblard, 2007), en témoigne l'apparition de la notion de juste valeur (Colasse, 2009b). Par ailleurs, on assiste à une véritable

gestion de ce résultat comptable à des fins diverses pour justifier de choix qui pourraient êtres controversés (Arslan-Ayaydin et al., 2022).

Évolutions économiques

« Informer c'est fournir des représentations pour résoudre des problèmes ; ces représentations doivent être adaptées au contexte d'utilisation » (Reix et al., 2016). Or, celui-ci est aujourd'hui pour le moins changeant. L'effacement des frontières de l'entreprise et l'évolution des relations contractuelles rendent inadapté le périmètre traditionnel d'analyse des comptes en témoignent les difficultés de la consolidation (Meyssonnier et Pourtier, 2013) et ce malgré le principe de prééminence de la substance sur la forme (Raybaud-Turrillo, 1995). De même, la déconnexion entre valeur comptable et valeur de marché s'est accrue avec les constats des années soixante-dix avec, comme paroxysme, l'incompréhension face à la valorisation des valeurs technologiques (Perez et Mchawrab, 2009) comme l'ex-Facebook (META) ou Tesla symboles du boom des valeurs technologiques, ce qui renforce encore le manque de pertinence évoqué au-dessus (Lev et Gu, 2016). Il y a pour l'information comptable un certain oubli des immatériels (Bessieux-Ollier et Walliser, 2010), malgré le passage d'une économie industrielle à une économie de l'information, puis à celle de la connaissance. Certains changements dans la compétition entre firmes ont impacté les méthodes de calculs de coûts très tardivement (Kaplan, 1984), tout en restant limités dans leur apports pour les gestionnaires (Kaplan et Johnson, 1987). Enfin, lorsque l'on compare la place qu'occupe le capital humain dans les manuels d'économie, on peut s'étonner de sa quasi-absence de l'information comptable (Trébucq et Nefti, 2020), bien qu'une norme ISO lui soit consacrée (ISO 30414, 2019).

Spectre limité aux flux financiers

Au-delà de la performance financière, la responsabilité sociale et sociétale de l'entreprise est interrogée : les problèmes d'emploi, de financement de retraites posent la question de la contribution de l'entreprise. Dans un monde où la liberté d'expression permet aux différentes parties prenantes d'exprimer leurs attentes, elles deviennent alors un risque à gérer (Mitchell et al., 1997). Les problèmes écologiques, avec la question de l'urgence climatique (GIEC, 2021),

par exemple, appellent des informations sur les gaz à effet de serre qui pourraient intégrer le système comptable au lieu d'être traitées dans un bilan indépendant. Cela pourrait en augmenter le pouvoir performatif et ainsi être plus apte à modifier les choix stratégiques (Le Breton et Aggeri, 2018). Les externalités sont délaissées, or leur non-comptabilisation amène à distribuer des dividendes que l'on peut considérer comme fictifs (Bardy, 2019) et a comptabilité tourne le dos aux flux physiques alors que les ressources s'épuisent La mise en avant des profits face à la destruction des écosystèmes et au dérèglement climatique est un motif d'inquiétude. Dans le meilleur des cas, la soutenabilité est approchée de manière faible, mais que feront les pêcheurs lorsqu'ils n'auront plus que de beaux bateaux ? (Daly, 1990).

La liste des critiques est donc longue et on peut analyser le problème de deux façons. Soit la comptabilité fait face à une crise de la représentation (Macintosh, 2005) dérivant vers une hyperréalité au sens de Baudrillard où le signe comptable a perdu son lien avec la réalité physique (Noël-Lemaître, 2005). Soit on considère qu'elle ne couvre qu'une partie du problème comme le lit de Procuste (Colasse, 2012). Il faut sans doute composer avec ces deux vues, mais dans les deux cas, l'intérêt de la comptabilité orthodoxe est limité.

Comptabilité et développement durable

Sur les plans sociaux et environnementaux de la critique, apparaît, dès la fin des années soixante, un courant de propositions qui vise à la mise en place de comptabilités socioéconomiques (Linowes, 1968 ; Mobley, 1970 ; Estes, 1972 ; Estes, 1976 ; Ramanathan, 1976). Selon Mobley, elles visent à mesurer et analyser les conséquences sociales et économiques dues au comportement des entrepreneurs et des gouvernements (Mobley, 1970). En pratique, il s'agit de mesurer les déséconomies liées aux externalités (Estes, 1972). Les années quatre-vingts verront des approches plus pragmatiques avec des rapports d'entreprises axés sur les thématiques sociales et environnementales. Gray aura le mérite de remettre le sujet sous l'égide académique à la suite de différents rapports comme le rapport de l'ONU : « Notre avenir à tous » (Brundtland, 1987) et surtout les travaux de Pearce sur l'économie verte (Pearce, 1992) qui va rapidement amener à faire le lien avec la comptabilité et les comptables (Gray,

1990). Ces comptabilités peuvent faire l'objet d'une monétarisation ou se contenter d'un inventaire physique. Elles empruntent le plus souvent leur forme à la comptabilité financière, parfois en proposant des comptes à part, parfois en intégrant les enregistrements financiers. Pour Gray, ces comptabilités peuvent être de différentes natures : inventaire de capitaux naturels, évaluation d'impacts ou évaluation de coûts de préservation (Lamberton, 2005). Il s'agit dans le premier cas de lister les capitaux qui sont importants pour l'organisation et d'en tenir un état des stocks. L'évaluation d'impact se fait par la mesure des externalités négatives ou positives de l'entreprise, cette approche se dit par coûts complets (Full Cost Accounting) (Bebbington et al., 2001). En revanche, l'évaluation et la comptabilisation des coûts de préservation ou d'évitement constituent une comptabilité de durabilité. L'approche en « coûts complets » est donc davantage à caractère informatif et cherche la réduction des impacts, l'approche de durabilité a pour but de susciter directement un plan d'action et son suivi. Côté académique, les réflexions sur ces comptabilités nouvelles empruntent deux voies principales. Le sujet est traité de manière soit pragmatique, soit de manière plutôt critique (Baker et al., 2022). Ainsi les deux courants se sont développés à partir des années quatre-vingt-dix dans le sillage de Gray et Bebbington (Gray et Bebbington, 2001), de Schaltegger (Schaltegger et Burritt, 2005). Les premiers ayant une approche plus critique avec un appel à un changement plus radical, le second plus pragmatique s'appuie sur une réponse graduée, les deux ayant permis d'améliorer la compréhension et la robustesse des comptabilités sociales et environnementales (Baker et al., 2022).

Cette mobilisation de la comptabilité pour lutter contre l'augmentation des températures et plus largement construire un développement durable s'explique facilement par le fait que les entreprises sont au centre de la production économique, et qu'elles sont l'une des clés de la lutte pour un développement durable. Au cœur de ces entreprises se trouve le système d'information comptable qui peut influencer les décisions stratégiques des dirigeants voire les choix des consommateurs et ainsi modifier de manière symbiotique le capitalisme (Wright, 2006). Les « compteurs de haricots » de Peter Drucker (Drucker, 1946 ; Drucker, 1990) ont ainsi pris du galon et semblent être au cœur d'une « révolution » qui tente de reformer les outils de gestion afin d'y intégrer les conditions d'un développement durable. En effet, véritable système d'information, la comptabilité constitue l'un des piliers du développement de l'économie (Miller, 2007) et plus particulièrement du capitalisme, dont Sombart en fait l'une des conditions essentielle du développement, car elle permet de transformer en valeur abstraite des outils de production et d'orienter les choix des propriétaires vers les activités financièrement les plus

rentables (Sombart, 1916). Cette position peut être discutée, Braudel, par exemple, cite également la lettre de change et d'autres instruments (Colasse, 2012), Yamey montre que des outils moins élaborés ont tout autant participé au développement du capitalisme que la double entrée (Yamey, 1964). Force est néanmoins de constater que la comptabilité permet la mise en œuvre d'une rationalité économique (Weber, 1922) en fournissant des informations précises sur les flux qui impactent les stocks de l'entreprise : résultats, trésorerie, patrimoine. Elle constitue la pierre angulaire de l'étude financière classique des organisations au travers des analyses patrimoniales et fonctionnelles des bilans, avec l'élaboration des soldes intermédiaires de gestion et des présentations des comptes de résultats par destination. Elle dessine une certaine réalité de l'organisation pour les participants et sert à la définition des politiques économiques (Burchell et al., 1980). Plus encore, pour Gorz, elle permet à l'homme de s'approprier les lois éternelles de l'univers.

> *"The organization of activities and of life itself in terms of an accountancy calculation was quintessentially an ordering through which man, on the scale of his own life, came nearer to the work which God (the 'great watchmaker') accomplished on a cosmic scale. Economic rationality functioned as a substitute for religious morality: through it man attempted to apply the eternal laws which governed the universe to the predictive organization of his own affairs. Its aim, beyond the material ends it gave itself, was to render the laws of human activity as rigorously calculable and predictable able as those of the cosmic clock's workings."(Gorz, 1989)*

Ce pouvoir accordé à la comptabilité lui confère donc une part de responsabilité dans la surexploitation des ressources naturelles et la dégradation des écosystèmes sociaux et environnementaux à cause d'une occultation des externalités socio-environnementales.

Un contexte porteur

Pour autant, la perspective d'un grand soir initié par des comptables en manches de lustrine pourrait paraître farfelue si nous n'assistions pas à un formidable mouvement de questionnement des activités économiques au regard d'un développement durable. Ce questionnement est porté par différents textes de normes volontaires ou obligatoires, ainsi que

par le mouvement de l'investissement socialement responsable et le développement de labels ou encore des actions institutionnelles. On a donc des normes internationales de reporting extrafinancier comme la Global Reporting Initiative créée en 1997 ou l'Integrated Reporting en 2014, ou plus récemment la création de l'International Sustainability Standard Board dirigée par Emmanuel Faber (2021). Il ne s'agit pas de comptabilité à proprement parler, mais par définition, ils doivent s'appuyer sur des comptes pour être construits. Des directives européennes évoluent autour de l'extrafinancier avec la récente directive CSRD en 2022 (Corporate Sustainability Reporting Directive) qui élargit le champ d'application de la directive précédente. L'investissement socialement responsable s'étend pour représenter plus de 2000 milliards d'euros en France en 2022, soit presque la moitié des fonds sous gestion[2]. Ce qui laisse apparaître quelques abus avec certains fonds qui gonflent leurs montants investis en ESG (Environnemental, Social, Gouvernance), comme une filiale de la Deutsche Bank (DWS) qui présenterait 30 points sur 50 de fonds ISR non justifiés en 2020[3]. Ce mouvement autour du développement durable demande donc des règles comme la mise en place au niveau européen d'une taxonomie verte des activités et bientôt d'une taxonomie sociale. On assiste également dans cette optique à une multiplication des labels, ainsi qu'à des expériences volontaires de reporting extrafinancier de la part des entreprises (Trébucq, 2012). Pour accompagner et inciter les différentes organisations à agir, l'ONU a défini en l'an 2000 des objectifs du millénaire, repris en 2015 avec dix-sept objectifs de développement durable (ODD) qui vont couvrir les différentes problématiques sociales et environnementales. Dans le même temps, les débats sur la responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE) s'étendent, et d'une manière légale cela se traduit en France depuis vingt ans par la mise en place de la loi NRE (Nouvelles Régulations Économiques) en 2001, imposant un reporting social et environnemental pour les sociétés cotées dans leur rapport annuel de gestion, une recommandation du CNC en 2003 sur les questions environnementales (n° 2003-r02 du 21 octobre 2003), puis les Grenelles I et II de l'environnement qui obligent à renseigner l'annexe ou encore la déclaration de performance extrafinancière en 2017 (DPEF) qui reprend la directive NFRD (Non Financial Reporting Directive de 2014). Enfin, la loi Pacte (Plan d'Action pour la Croissance et la Transformation des Entreprises) en 2019 et la directive CSRD en 2022 (Corporate Sustainable Reporting Directive) sont venues compléter l'accompagnement législatif.

[2] Communiqué de Presse du 22/07/2022 de l'association française de la gestion financière.
[3] La tribune, 31 mars 2022, « La Deutsche Bank et sa filiale de gestion de fonds DWS visées par une enquête pour greenwashing".

Des difficultés pour le changement comptable

Cependant, force est de constater que si ces propositions de comptabilités nouvelles se multiplient, comme le montre l'étude de Jasinski, elles peinent à se diffuser, voire même à dépasser le stade expérimental. Ce constat a déjà été fait avec d'autres propositions, sur d'autres critiques du modèle comptable. Pour caricaturer, rappelons que la comptabilité en parties doubles, au pluriel pour De Roover (1977) car elle n'est pas double en partie, a été développée à une époque où les chiffres négatifs étaient considérés comme des inepties (ils ne seront reconnus qu'à la fin du XIXe siècle) ce qui explique sans doute le recours au débit crédit. Ainsi, alors qu'une partie des progrès mathématiques a pu être transposée en économie (matrices, dérivées…), rien n'a été accompli en comptabilité. D'autres techniques comme la partie simple, la comptabilité matricielle (Mattessich, 1957 ; Mattessich, 1964 ; Mattessich, 2008), évènementielle (Sorter, 1969 ; Augustin, 2008) ou encore le triple enregistrement laissant apparaître le Momentum (Ijiri, 1986 ; Ijiri, 1982 ; Ijiri, 1989) ont été mises en concurrence avec le système de la partie double, mais c'est ce dernier qui continue de s'imposer. Pourtant la révolution numérique qui a déjà transfiguré le métier comptable avec les Progiciels de Gestion Intégrés (PGI) (ou Enterprise Ressource planning (ERP)), propose encore de nouvelles solutions qui pourraient améliorer l'efficacité du système d'information. Notamment le développement des solutions « Optical Character Recognition » (OCR) qui limitent la saisie, la chaine de bloc (Blockchain) qui peut sécuriser la traçabilité des opérations, les objets connectés qui facilitent les inventaires et, d'une manière générale, les promesses de l'intelligence artificielle. Or, dans un environnement de plus en plus concurrentiel et instable, l'idée est que l'accès aux données et le développement d'une économie durable doivent amener des changements que seules les entités préparées pourront suivre. Ces changements doivent se ressentir dans le système d'information comptable qui doit viser des approches plus élargies, synergétiques (Kuznetsova, 2011) ou intégrées (Trébucq, 2018).

Cela pose la question des innovations comptables ; le système peut-il s'adapter suffisamment rapidement ? car il existe une certaine résistance aux changements (Granlund, 2001). Durant son histoire « moderne », la comptabilité a connu de grands bouleversements : coût historique, présentation dynamique contre statique, normalisation, convergence internationale, réapparition de la juste valeur … qui ont pu adapter la comptabilité à son environnement sociétal

(Hendriksen et Breda, 1992) comme l'archéologie d'Hopwood (1987) le relate. Il est donc possible de faire évoluer le système d'information comptable, au moins dans un paradigme financier. Cependant, l'ensemble des propositions, comme celles évoquées ci-dessus, qui restent à l'état abstrait ou dont les expériences font long feu questionne. Lorsque l'on étudie ces innovations en développement et que l'on s'interroge sur les facteurs et les déterminants incitant à innover ou au contraire limitant l'innovation, quelques réponses viennent rapidement. Ainsi le contexte réglementaire fort et la normalisation comptable figent la pratique comptable à un tel point qu'il est aujourd'hui difficile d'imaginer une modification en profondeur de la technique comptable tant les « usages » sont par ailleurs ancrés, et de plus immortalisés par la formation (Degos, 2007). À titre illustratif, la mise en place des IFRS a été déjà un processus long à mettre en œuvre et encore ces normes ne sont réservées qu'à une élite de sociétés cotées. Le PCG ne s'engageant que vers un processus de convergence destiné à rallier les dizaines de milliers de praticiens et leurs lecteurs, à terme, aux normes internationales. Alors même que ces normes IFRS ne remettent pas fondamentalement en cause la logique comptable, il aura fallu plus de trente ans pour imposer les standards de l'IASB (International Accounting Standard Board) au continent européen. En France, ce passage aux normes IFRS a bousculé notre vision de la comptabilité, car elles viennent se heurter au principe français de prudence. Elles créent un choc culturel lorsque l'on évoque la notion de valeur en accordant une place de choix à la vue Fischérienne de celle-ci (Colasse, 2011). L'investisseur devient le lecteur privilégié, alors que la tradition française laissait une place à l'État, aux salariés et à l'entreprise elle-même.

Un processus social

Le changement comptable n'est pas le fait d'une méthode qui se crée sur un « Eureka Moment » (Birkinshaw et Mol, 2006) et s'impose d'elle-même, même si une certaine rationalisation *a posteriori* des récits peut pousser à le croire. Dans la réalité, le développement est plus chaotique et le caractère institutionnel du changement comptable s'impose (Burchell et al., 1980). L'aspect social de l'innovation est donc important et sa diffusion repose en grande partie sur les jeux sociaux. Par ailleurs, une invention va devenir innovation lorsque qu'elle va transformer les pratiques sociales (Alter, 2015), par extension elle deviendra innovation comptable lorsqu'elle modifiera les pratiques comptables et financières (Lafontaine, 2003) d'autant que la comptabilité est une pratique sociale (Hopwood, 1974). Les processus de

diffusion des innovations sont assez bien décrits. On oppose souvent le modèle de Roger à celui plus social d'Akrich, Latour et Callon. Le premier est souvent dit linéaire pour la succession de phases qu'il présente (Rogers, 1962 ; Rogers, 2003), le second met l'accent sur l'enrôlement et l'intéressement de nouveaux porte-paroles mettant l'accent sur l'aspect social de la diffusion (Akrich et al., 1988). La diffusion est liée à l'adoption qui entraine un changement comptable au sein d'organisation. le changement est alors encastré dans un mélange de facteurs organisationnels et extraorganisationnels (Briers et Chua, 2001), il y une genèse instrumentale ou professionnelle qui opère (Béguin, 2007). Le changement se met en place à travers les objets-frontières, les machines, les acteurs locaux et extérieurs. Ces éléments interagissent pour permettre la mise en œuvre de l'innovation. Malgré tous ces éléments, Bries & Chua (2001) rappellent que, malgré quelques études académiques réalisées comme le changement chez Renault au début du XXe siècle (Bhimani, 1993) ou les Discounted Cash-Flow (Miller, 2007) durant les années soixante, nous savons peu de choses sur le changement comptable et que celui-ci ne peut se décrire par un simple discours rationnel ou être prédit et qu'il est plutôt le fait, selon Bhimani, de circonstances que d'essence des méthodes et que de ce fait le contexte est primordial, même si de nombreux facteurs peuvent être pris en compte (Lemarchand, 1993).

Différents acteurs pour l'innovation comptable

On peut évoquer le contexte de l'innovation, mais le processus social engage par définition des acteurs (Alcouffe et al., 2003). Pour commencer, on ne peut parler de comptabilité sans s'intéresser aux experts-comptables, mais noyés sous le poids d'une législation (comptable, sociale, fiscale …) évoluant sans cesse, la profession, à quelques exceptions près, néglige ces propositions d'innovation qui nécessitent de lourds investissements pour être satisfaites (temps, experts, études …). Les entreprises sont évidemment concernées, car elles sont de potentielles adoptantes et utilisent la comptabilité pour différentes raisons : s'assurer de leur bonne gestion, communiquer, légitimer leur existence. On peut ici distinguer petites et grandes entreprises qui n'ont ni les mêmes ressources ni les mêmes besoins. Les normalisateurs peuvent être concernés et les instances représentatives des comptables comme le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) ou la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) peuvent être mobilisées sur ses questions d'innovation. La société civile également, à travers des associations ou des mouvements citoyens, peut influencer certaines personnes,

notamment les politiques qui ont eux-mêmes des convictions à défendre, des projets à porter. Les académiques ont un rôle de recherche source d'innovation, ils sont force de proposition et d'amélioration des projets existants. Enfin, l'État qui doit assurer une trajectoire de développement économique et social pour le pays se doit d'être un facilitateur des processus d'innovation. Tous ces acteurs sont des potentiels intervenants dans les processus d'innovations comptables (Jourdaine et Trébucq, 2022).

Des propositions nouvelles

Un développement durable est indispensable pour que l'Humanité et la planète puissent envisager un avenir serein. De même, la prise en compte en compte des attentes des parties prenantes qui, d'une manière ou d'une autre, contribuent toutes à la création de valeur (Hatherly, 2013) et donc à la pérennité de l'organisation est primordiale. Il vient que le « réencastrement » de l'économie passe sans aucun doute par la réforme du système de mesure comptable. Si Boltanski et Chiapello nous rappellent que le capitalisme traverse les âges grâce à sa capacité à intégrer les critiques (Chiapello et Boltanski, 1999), alors il est aujourd'hui face au défi du développement durable, notamment du changement climatique (GIEC, 2021), et des nouveaux pouvoirs des parties prenantes. De plus en plus nombreuses sont les organisations qui participent de manière volontaire (Point et Trébucq, 2015) à la production d'informations dites « extracomptables » surpassant ainsi les obligations légales en mobilisant des techniques toutes aussi innovantes que différentes les unes des autres. Mais, fait important, on assiste en France, depuis 2011, à une apparition de propositions pour élargir la comptabilité aux problématiques sociales et environnementales. Ce mouvement suit un phénomène initié au Royaume-Uni d'abord et repris dans certains pays du Commonwealth. Ces comptabilités s'inscrivent entre des outils plus pragmatiques comme la comptabilité des flux de matière davantage utilisée en Allemagne ou au Japon (Burritt et al., 2019) et des outils plutôt tournés vers la communication comme les rapports intégrés qui ont plus de succès auprès des entreprises notamment en Afrique du Sud, aux États-Unis et en Europe continentale, notamment aux Pays-Bas ou en Finlande (Vaz Ogando et al., 2016). En France, à l'ombre de ces initiatives internationales, nous trouvons des outils présentés sous des formes de comptabilité en partie double: CARE-TDL (Richard, 2012), Comptabilité Universelle (de Saint Front et al., 2012), Adess Logic et Mersi (devenue SeMA) (Mathieu, 2017), ou plus récemment LIFTS accounting.

Ces méthodes sont le plus souvent portées par des experts-comptables et des universitaires. Il semble cependant qu'elles peinent à se diffuser (Feger et Mermet, 2021). CARE-TDL, par exemple, la plus connue des méthodes évoquées a connu des expérimentations diverses et fait l'objet de l'attention des milieux universitaires, mais ne connaît pas un indiscutable succès auprès des entreprises. Car ces expériences ne durent pas (Feger et Mermet, 2021) et les méthodes passent (Jasinski et al., 2015), alors même que les besoins d'informations sont toujours insatisfaits. Pour mettre l'économie sur une trajectoire durable, certains acteurs vont préférer mettre en avant une fiscalité verte plutôt que des comptabilités vertes. S'écartant des appels, depuis plusieurs années, au reporting de capitaux nouveaux comme le capital humain, le capital intellectuel et organisationnel, le capital social et sociétal ou encore le capital environnemental ou naturel (IIRC, 2013). Ces propositions françaises d'experts comptables, de praticiens, témoignent néanmoins d'une certaine prise de conscience, ces projets vont irriguer les institutions de l'Ordre des Experts-Comptables et des commissaires aux comptes qui vont alors s'intéresser à ces questions. Il en va de légitimité de la profession que de s'assurer de la pertinence de son expertise et de la maîtrise de sa construction (Dubar et al., 2015).

La présentation qui précède permet de montrer à la fois l'importance de la comptabilité et les critiques qui lui sont adressées. Des propositions d'innovations comptables ont tenté d'effacer ces critiques, le plus souvent en vain. Les études réalisées sur les innovations insistent sur l'aspect social de la diffusion. Ces difficultés adressent la question de la difficulté à innover en comptabilité qui pourrait, si elle n'est pas résolue, rendre le système d'information comptable inopérant. C'est ce qui pose l'importance et l'intérêt de la recherche qui sera précisé ci-après, avec les objectifs poursuivis, le cadre méthodologique choisi et le plan adopté.

Intérêt et originalité de la recherche

Il y a donc une question qui émerge avec une interrogation sur la comptabilité et la capacité des acteurs à la faire évoluer, sur la possibilité de voir des innovations comptables s'imposer. Or ce mouvement de propositions de comptabilités sociales et environnementales observable depuis une décennie en France nous offre la possibilité d'étudier cette question. Cela nous amène alors à formuler une première question de recherche sur la difficulté à innover en comptabilité avec

comme phénomène d'étude ces propositions comptables. L'intérêt de ce travail, c'est que lorsque l'on associe les problématiques de développement durable à la question de l'effacement des frontières de l'entreprise et aux avancées technologiques, on se pose la question de la viabilité de la comptabilité telle que nous la pratiquons. La résilience du capitalisme en général est aussi celle de ses outils. Il est certain que le modèle comptable va évoluer. Mais comment et de quelle manière ? Les relatifs échecs des innovations comptables récentes peuvent-ils nous éclairer sur l'avenir de la comptabilité ? D'une manière plus large, ces expériences peuvent-elles nous renseigner sur les processus d'innovation comptable ? Car ce constat de départ d'un manque de développement des comptabilités sociales et environnementales interroge au regard de la place qu'elles pourraient occuper. Il apparaît ainsi indispensable aujourd'hui de s'interroger sur ces innovations comptables, d'en comprendre les mécanismes, les moteurs, les raisons des relatifs échecs de certaines techniques afin de mieux décrire la comptabilité du futur.

Beaucoup de travaux se sont occupés des limites techniques et conceptuelles de telles comptabilités. Ces limites peuvent en partie sembler dépassées par l'apport des données socio-environnementales aujourd'hui disponibles et par les consensus dégagés autour de nouveaux concepts. Puisque ces thématiques ont fait l'objet d'études, il est aussi possible de se préoccuper de la dimension sociale de l'innovation, d'autant que le phénomène est en grande partie observable. Des études se sont intéressées à cette dernière question tentant alors de comprendre le phénomène à l'aide des théories de l'innovation comme celle de l'acteur-réseau (Alcouffe et al., 2008). D'autres ont suivi l'adoption de ces innovations (Lafontaine, 2003), mais force est de constater que le champ est peu analysé. Le thème des comptabilités sociales et environnementales nous permet alors d'étudier ces questions et nous offre la possibilité d'observer ces potentielles innovations comptables. Ce point de départ, ce questionnement, nous a amené à nous interroger sur certains cadres théoriques incontournables, comme celui de la comptabilité générale et celles des comptabilités sociales et environnementales, ou encore comme le champ des théories de l'innovation.

Objectifs de la recherche

L'objectif principal de cette thèse est de créer une théorie de moyenne portée, c'est-à-dire de développer des connaissances qui vont nous aider à réduire la complexité du phénomène étudié : l'innovation comptable. Pour y parvenir, d'autres objectifs sont fixés :

- Dresser un état des lieux du système d'information comptable dans une perspective historique avec ses évolutions et les critiques qui lui sont adressées aujourd'hui et étudier le mouvement des comptabilités socio-environnementales en présentant les cadres théoriques mobilisés et quelques techniques (Partie 1).
- Interroger les théories de l'innovation et faire le lien avec l'évolution de la comptabilité (Partie 2).
- Mener une étude sociotechnique des méthodes retenues pour étudier le phénomène et comprendre les difficultés rencontrées (Partie 3).

Ces objectifs permettent la construction de l'objectif principal, qui est donc grâce à l'analyse des entretiens, de créer un modèle théorique permettant de mieux cerner le phénomène étudié (Partie 4).

Méthodologie de la recherche

Il s'agit de répondre à une question de type pourquoi, de se demander pourquoi des innovations comptables peinent à se diffuser et à transformer les pratiques. Alors une fois le travail sur les questions théoriques réalisé, nous avons étudié le phénomène de manière inductive, laissant le terrain faire remonter les questions plus précises qui se posent autour de ces comptabilités nouvelles et de l'innovation comptable en général. C'est donc une méthodologie qualitative qui est mise en œuvre. Le terrain est constitué d'études de cas, c'est-à-dire ici de méthodes de comptabilités élargies. Ces cas sont matérialisés par les techniques proposées et par des entretiens avec les principaux protagonistes et des personnes représentant des institutions concernées ou susceptibles de l'être. Le fait que ces propositions ont du mal à se diffuser auprès des entreprises fait que l'aspect adoption est très peu traité ici. On s'intéresse davantage au côté offre avec la parole des porteurs de projet et des acteurs potentiellement concernés. Ces entretiens nous permettent de mettre en œuvre la théorie ancrée. Une recherche de type abductive se met alors en place pour établir un lien entre la théorie ancrée et les cadres théoriques sont enrichis au cours de la recherche pour mieux saisir certains aspects. Les théories

de l'innovation, les théories néo-institutionnelles ainsi que celles liées au paradigme des parties prenantes sont revues afin de compléter l'analyse.

Plan

Cette thèse est construite de la manière suivante. La première partie fait l'objet de trois chapitres. Un premier présentant la comptabilité, partant d'une perspective historique, pour faire le point sur le système d'information comptable. Un second chapitre présente les critiques adressées au modèle comptable orthodoxe, et les réponses apportées, enfin un troisième chapitre s'intéresse aux comptabilités sociales et environnementales. La seconde partie présente les cadres mobilisés autour de la comptabilité, de sa construction à la diffusion des innovations comptables. La troisième partie présente le cadre méthodologique avec une présentation du design de recherche, c'est-à-dire le recours à la théorie ancrée et aux études de cas, les cas retenus et une analyse critique de ces cas. La quatrième partie mène l'analyse du phénomène, entre analyse stratégique des acteurs, description des interactions, intérêt des propositions et discussion générale.

Pour synthétiser (voir figure 2 page suivante) nous partons donc d'une question de recherche qui porte sur la difficulté que rencontrent les innovations comptables pour se diffuser et dépasser le stade expérimental. Ce constat nous amène à nous interroger sur le phénomène en nous appuyant sur le cas de comptabilités nouvelles présentées récemment en France. Pour cela, il nous faut d'abord pouvoir étudier ces innovations sous l'angle de la question technique. Puis, avec une approche qualitative, nous questionnons les cas sur les aspects sociopolitiques et cherchons à comprendre les moteurs des participants. Nous analysons ensuite les jeux sociaux des protagonistes. Cette analyse nous mène alors à considérer ces propositions comme utopiques en ce qu'elles s'opposent à un modèle dominant et n'ont finalement pas vocation à se diffuser en l'état. Elles n'en sont pas moins de simples chimères, car elles sont source d'avancées sur ces questions.

Figure 2 : Schéma conceptuel de la recherche

<table>
<tr><td colspan="3">Comptabilité et innovation</td></tr>
<tr><td>Un modèle critiqué :

Externalités
Pertinence, processus de création de valeur
Calcul mathématique
Modèle conventionnel politisé (calcul du résultat)
Nouveaux capitaux (humain, intellectuel ...)</td><td>Des propositions contemporaines nombreuses :

Comptabilités sociales et environnementales
Outils stratégiques, Comptabilité évènementielle, Triple enregistrement
Comptabilité matricielle
Partage de la valeur ajoutée
Comptabilité du capital humain, Navigateur…</td><td rowspan="2">Partie 1</td></tr>
<tr><td colspan="2">Qui ont eu peu d’effets sur le modèle orthodoxe</td></tr>
<tr><td>Ce qui soulève la question des innovations comptables en général : création, diffusion, adoption</td><td>Des pistes sont envisagées :
• Propositions techniquement limitées ?
• Acceptabilité des méthodes ?
• Blocages de nature politique ?
• Difficulté à informer les potentiels usagers ?</td><td rowspan="2">Partie 2</td></tr>
<tr><td colspan="2">Une opportunité d’étudier des propositions d’innovations comptables contemporaines</td></tr>
<tr><td><u>Diverses propositions françaises :</u>

• CARE-TDL
• Comptabilité Universelle
• Adess Logic
• Mersi/Sema
• Méthode Borie
• Lifts</td><td><u>Divers intervenants :</u>

• Porteurs de projets
• Politiques
• Responsables d’associations
• Représentants de l’état
• Universitaires</td><td rowspan="4">Partie 3</td></tr>
<tr><td colspan="2">Méthodologie</td></tr>
<tr><td>Pour en comprendre les raisons : des études de cas</td><td>Pour comprendre les motivations des protagonistes : une méthodologie de théorie ancrée</td></tr>
<tr><td colspan="2">Une approche abductive</td></tr>
<tr><td colspan="2">Analyse et Discussion
Un champ en construction dans lequel interviennent différents acteurs autour de constructions utopiques</td><td>Partie 4</td></tr>
</table>

Partie 1 De la comptabilité orthodoxe aux comptabilités nouvelles

La première partie met en lumière la revue de littérature. Elle permet en trois chapitres de mettre en perspective l'évolution de la comptabilité, plus particulièrement de la comptabilité financière, pour mieux en comprendre l'état actuel et les perspectives qui sont actuellement envisagées. À travers les critiques qui lui sont adressées, on peut également voir que des évolutions peuvent parfois voir le jour, mais que le courant des comptabilités sociales et environnementales, malgré plus de cinquante ans d'existence et de nombreuses propositions, peine encore à changer les pratiques.

Le premier chapitre montre que la comptabilité assoit sa légitimité grâce à une histoire ancienne puisqu'elle débute à l'Antiquité pour constituer une pratique aujourd'hui mondialisée et normalisée (1). Ces dernières décennies, la technologie a transformé l'organisation du système comptable depuis la fin du livre unique jusqu'aux progiciels de gestion intégrés et les progrès de l'intelligence artificielle permettent d'envisager de nouvelles avancées de la saisie à l'analyse et à l'audit en passant par le suivi des stocks (2). Le deuxième chapitre montre que malgré cette image de technique légitime et modernisée, la comptabilité souffre de nombreuses critiques sur sa pertinence, sa politisation, son inadéquation à un monde économique qui évolue et surtout son occultation des externalités (1), malgré des évolutions notoires du système d'information comptable comme le passage au bilan dynamique, l'intégration de méthodes de calculs de coûts, le lien avec la comptabilité nationale ou la mise en place des IFRS (2). Enfin, le troisième chapitre présente le mouvement des comptabilités sociales et environnementales, ce qu'elles tentent de prendre en compte et les raisons qui ont pu pousser quelques entreprises à mettre en place des expériences et leur potentiel caractère dialogique qui permettrait d'intégrer les parties prenantes (1). Le chapitre présente ensuite ainsi quelques techniques apparentées, ce qui permet de mettre en avant la diversité des méthodes liées au mouvement (2).

Plan de la partie

1.1 Compter et rendre compte 36

1.1.1 Évolution historique de la comptabilité financière 36

Une histoire ancienne 36

Une entrée dans le droit français 38

Des fondements théoriques 38

Une légitimité des comptes tenus grandissante au fil du temps 40

Une pratique mondialisée 41

1.1.2 Le système d'information comptable aujourd'hui 43

Une vue élargie de la comptabilité 43

Un contexte technologique prégnant 44

IA et comptabilité, nouveaux horizons 45

1.2 Des critiques et des réponses innovantes 51

1.2.1 De nombreuses critiques du modèle comptable orthodoxe 51

Un manque de pertinence de l'information produite 52

Un modèle politisé 56

Un contexte socio-économique changeant 57

Au-delà des flux financiers, la prise en compte des externalités et des coûts cachés 58

1.2.2 Un modèle comptable qui évolue difficilement 61

Un pouvoir transformatif et des résistances 61

Des évolutions notables face à différentes controverses 62

Différentes directions pour élargir le système d'information 64

Prise en compte des immatériels 64

Le capital humain 65

Le capital intellectuel 66

Le carbone 66

La circularité de l'économie 67

La comptabilité nationale 68

1.3 De nouvelles approches : les comptabilités sociales et environnementales 71

1.3.1 Des comptabilités sociales et environnementales 71

1.3.2 Autres approches pour l'entreprise 80

1.1 Compter et rendre compte

Pour comprendre la comptabilité financière d'aujourd'hui, il nous faut replonger dans son histoire pour en comprendre l'évolution et les processus qui ont conduit à sa construction. Les dernières décennies auront été les plus marquantes avec notamment l'impact de l'informatisation et des nouvelles technologies. C'est sur ce dernier point que l'avenir de la comptabilité semble se construire avec les techniques de l'intelligence artificielle. Nous présentons donc ici l'histoire de la comptabilité financière (1) avant de nous intéresser à l'état actuel du système d'information comptable (2).

1.1.1 Évolution historique de la comptabilité financière

Si la comptabilité paraît aujourd'hui comme légitime pour rendre compte d'une image fidèle de l'entreprise, c'est pour deux raisons principales. Premièrement, parce que son ancienneté permet de dégager des fondements théoriques construits au fil du temps et, deuxièmement, parce que le processus de normalisation engagé au cours du XXe siècle à travers le monde au niveau national a permis de mettre en place, *in fine*, un standard international.

Une histoire ancienne

Le système comptable tel que nous le connaissons aujourd'hui repose sur une technique simple, mais très profondément raffinée au cours du temps. Celle-ci repose sur l'inscription des enregistrements dans deux comptes simultanément. La comptabilité est reconnue comme une technique quantitative de collecte de données, de traitement et d'interprétation de l'information appliquée aux faits matériels, juridiques et économiques. Elle est utile au suivi des affaires, servant même de preuve juridique en cas de litige. Elle a une incidence patrimoniale pour un sujet économique. Son histoire se confond avec celle des nombres et des échanges (Vlaemminck, 1956) ; de l'antiquité (entailles numériques en – 30000 av. J.-C.) aux Calculi du Moyen-Orient en -8000 av. J.-C. jusqu'aux chiffres sumériens en -330 av. J.-C. Les premières traces de comptabilité telle que nous la pratiquons apparaissent avec ces derniers, où déjà des

prémisses de comptabilité en partie double auraient été utilisées : des coques de terre cuite, sur lesquelles étaient inscrites des entrées, renfermaient des tablettes ajoutées une à une sur lesquelles se trouvaient des informations (Degos, 1998) retraçant les flux entrants et sortants et permettant d'établir un stock par différence. Cette communication bijective entre des choses et un code est ainsi antérieure à l'usage des nombres (Lemarchand, 1993). Chez les Incas des ficelles nouées de différentes couleurs auraient pu servir de système de gestion d'entrées et de sorties (Stepniewski, 1987). La comptabilité prend donc racine dans l'Antiquité et survit à la chute de l'Empire romain (Minaud, 2015). La première forme de comptabilité chiffrée, en partie dite simple, dite aussi de trésorerie, consiste en la tenue de comptes dépenses – recettes. C'est la forme qui a prévalu jusqu'au moyen-âge ; les grands monastères que l'on peut comparer aux premières grandes multinationales par leur production, mais aussi les châteaux, tenaient ce type de livre de comptes (Aggeri et al., 2010). Elle reste aujourd'hui utilisée par certaines microentreprises et des associations de petite taille. Des raffinements de la technique de la partie simple sont cependant apparus dès le moyen-âge avec d'abord des mentions sur l'origine des fonds, puis l'apparition de double colonne, puis enfin avec la création des comptes de correspondants (Stepniewski, 1987), devenus aujourd'hui comptes de tiers. C'est cette innovation qui va faire passer la comptabilité vers la notion de double inscription apte à construire une comptabilité d'engagement. On assiste alors au passage de comptes de recettes – dépenses à des comptes de patrimoine avec un compte des pertes et des profits pour rendre compte des variations de patrimoine. On note aussi l'apparition de charges à répartir dès le XIIIe siècle dans la firme Datini (Richard et al., 2018). Ces innovations se font dans un contexte d'inflation documentaire (Feller, 2020). Au moyen-âge, elle sert principalement à noter les entrées et les sorties réelles ou financières à travers le mémorial et la partie simple (Degos, 1998) dans laquelle chaque article n'est reporté qu'une fois dans les comptes de tiers ce qui limite l'information disponible. Sous l'influence des commerçants italiens, dès le XIIIe siècle, la partie double va apparaître. D'abord avec le compte de caisse qui doit composer avec plusieurs monnaies (Vlaemminck, 1956) puis avec les comptes de tiers qui doivent faire apparaître les mentions « Dare » et « Avere » (doit et avoir, selon le sens de l'obligation). Par la suite avec l'invention de l'imprimerie (aux environs de 1440) et les travaux du frère vénitien Luca Bartolomes Pacioli (1445-1510) ou ceux de Benedetto Cotrugli (Sangster et Rossi, 2018), la méthode va se répandre et se développer. Ainsi le livre de Jehan Ympin fait apparaître les notions de provisions et de réserves en 1543 (De Roover, 1928). On note que les premiers

« penseurs » étaient mathématiciens comme Paciolo et que le classement de la comptabilité en science administrative ou en branche des mathématiques a pu faire débat (Vlaemminck, 1956).

Une entrée dans le droit français

Le Code Savary de 1673 fixe le code du commerce et oblige les commerçants à tenir un livre par ordre de date, mais les méthodes utilisées sont très hétérogènes. Le code du commerce promulgué en 1807, sous l'impulsion de Napoléon, permet à la comptabilité de servir de preuve. Sa légitimité est renforcée en 1867 avec la loi sur les sociétés commerciales qui impose le recours aux commissaires aux comptes (Lassègue et al., 2015). Depuis 1917, elle sert au calcul du bénéfice fiscal. Elle est devenue aujourd'hui un outil de gestion normalisé s'appuyant, en France, sur le plan comptable créé en 1947 (Touchelay, 2005) et revu plusieurs fois depuis. Ce dernier suit aujourd'hui les directives comptables européennes, devenues la directive unique en 2013 (2013/34/UE). Les objectifs courants de la comptabilité sont de fournir un historique de l'entreprise, de déterminer le revenu de l'entreprise, de connaître la valeur de l'entreprise, de produire la matière pour toute étude financière, ainsi que d'alimenter la comptabilité nationale. Grâce à son double enregistrement, elle permet de démultiplier l'information tout en permettant de générer une information synthétique sur le patrimoine et les revenus d'une organisation (état du patrimoine à travers le bilan et variations de celui-ci à travers le compte de résultat). Paul Ricoeur disait que la comptabilité était « l'algèbre du droit », car ce sont ainsi principalement les lois qui sont à l'origine du développement des techniques comptables qui traduisent la réalité légale en chiffres, le droit comptable étant le fer de lance du droit de l'entreprise (Raybaud-Turrillo, 1995). Parmi les aspects légaux fondateurs, notons le droit de propriété qui seul peut fonder l'échange et l'existence juridique des organisations qui permet l'évaluation de leur patrimoine.

Des fondements théoriques

Ces règles de droit sont traduites par le biais d'écritures comptables mobilisant des comptes. Ces comptes peuvent être assimilés à des personnes (théorie de la personnification des comptes (Colasse, 2009a)) ce qui permet une meilleure compréhension des flux traversant

l'organisation. La comptabilité telle que nous la connaissons, la comptabilité en partie double donc, repose sur un principe mis sur le papier à une époque où les chiffres négatifs sont des inepties. C'est sans doute à cause de la non-utilisation des chiffres négatifs qui ne s'imposeront qu'au XXe siècle que nous devons l'utilisation des notions de débit et de crédit qui permet d'éviter des soustractions aux résultats négatifs. Par ailleurs Alain Supiot rappelle que la comptabilité à deux enregistrements arrive avec la découverte de l'algèbre en Europe. Les mathématiques servent alors des tentatives de traduction de l'harmonie divine. L'équilibre comptable serait ainsi la traduction financière d'une harmonie plus large (Supiot, 2015). Notons cependant que c'est seulement au cours du XIXe siècle que s'imposent véritablement les doubles parties qui sont, jusqu'alors, peu utilisées (Boyns et al., 1996). Certains débats, comme celui de la valeur entre valeur liquidative et coût historique, sont anciens. C'est ainsi au XXe siècle que s'imposeront les notions de coût historique et le recours à la technique de l'amortissement. Technique dont on a relevé des traces dans les comptes des « maisons » romaines (Lemarchand, 1993). Avant cela, le recours à la valeur vénale pour l'évaluation du patrimoine amenait les sociétés à constater de nombreuses pertes lorsque le marché pour les machines n'était pas fluide (XIXe siècle). Le début du XXe siècle marque également la mécanisation de la comptabilité, on passe de la « tenue de livres » à une préfiguration du monde cybernétique actuel (Gardey, 2008). Les exigences stylistiques sont à ce moment énormes et certains en questionnent la pertinence. L'unité du livre de comptes devient un handicap avec le développement des affaires et le registre prend sa place. Cette évolution ouvre la porte à la mécanisation qui ne pouvait s'opérer avec le livre unique. Puis on va passer des machines à calculer aux machines comptables, qui, peu à peu, vont garantir la fiabilité des comptes à la place du travail humain.

Les différentes approches de la théorie de Paton et Littleton de la théorie sont emblématiques des courants de pensée en comptabilité. Pour Littleton, la théorie consiste « en des explications, des définitions, des raisons, des justifications, des persuasions et seulement parfois des suppositions », alors que pour Paton, c'est la pratique qui construit la théorie (Zeff, 2017). Les deux auteurs se seront pourtant entendus pour rédiger un ouvrage qui constituera une bible pour les comptables de l'après-guerre dans lequel ils mettent en avant le besoin d'une information fiable reposant sur des standards dans une entreprise de plus en plus grande (Paton et Littleton, 1940).

Une légitimité des comptes tenus grandissante au fil du temps

La pratique comptable restera légalement peu encadrée pendant longtemps. Transmise par apprentissage et adaptée à chaque entreprise. Le processus de normalisation va véritablement débuter à la fin du XIXe siècle avec le développement des sociétés commerciales. On assiste à l'apparition des grands magasins, des groupes d'entreprises. Se posent des problèmes des transmissions d'entreprise, la montée en puissance des problématiques fiscales (en France notamment) et les débordements constatés aux États-Unis sur les politiques de dividendes des sociétés de chemin de fer (Hendriksen et Breda, 1992), mais aussi la possibilité de créations d'associations et de syndicats professionnels de comptabilité qui ont pu structurer les pratiques, comme la société des comptables de France en 1881. On note aussi le développement des entreprises américaines sous contrôle anglais, ce qui va appeler au développement des cabinets de comptables et donc des règles comptables (Allen et McDermott, 1993). Après une certaine effervescence au XIXe siècle (Léautey et Guilbault, 1890), des ouvrages commencent à poser les bases d'une théorie comptable solide dans la première moitié du XXe siècle à une période où la séparation entre managers et actionnaires questionne (Paton et Littleton, 1940). La mise en place du plan comptable français en 1947 (Touchelay, 2005) vient ainsi en point d'orgue du processus de normalisation en mettant fin au débat entre système moniste ou dualiste, adoptant ainsi les positions de la pensée comptable allemande (Degos, 1998), mouvement similaire dans les autres pays (Fortin, 2007). Précisons que le système moniste permet de suivre le cycle d'exploitation grâce à un inventaire permanent. Le système dualiste, lui, s'appuyant sur un inventaire intermittent, connaît deux comptabilités, l'une financière réglementée (PCG en France) et l'autre analytique à l'initiative du gestionnaire. Le système moniste est réputé plus difficile à mettre en œuvre, mais permet de proposer des comptes de résultat par destination plus faciles à interpréter et à communiquer. Le plan comptable sera révisé de nombreuses fois (Hoarau, 2003).

L'émergence de la profession comptable en tant que profession légitime dotée d'une expertise et d'un système de formation (Dubar et al., 2015) participera aussi au développement de la normalisation (Touchelay, 2014). On assiste ainsi à la création de l'Ordre des Experts-

Comptables en 1945, qui remplace la société de comptabilité de France créée en 1881. Cette profession s'organise en France principalement autour de ces experts-comptables (EC) qui bénéficient d'un monopole depuis l'ordonnance de 1945, ce qui peut être analysé à l'aune des théories de la segmentation du travail. Cette légitimité des EC va se faire au détriment des comptables salariés. Fait notable, les EC peuvent empiéter sur le marché des avocats et formuler des conseils juridiques. Au fil du temps le conseil va devenir une activité prépondérante, conseil juridique autour des activités de l'entreprise, mais aussi en gestion patrimoniale. À noter que les avocats n'ont pu obtenir de monopole contrairement aux EC (Moysan-Louazel, 2011). Cependant, l'intégration européenne a remis en cause ce monopole au titre de la déréglementation des marchés, mais les stratégies mises en place par la profession comptable et les enjeux en termes de qualité pour la levée de l'impôt et la protection des parties prenantes ont pu jusqu'ici protéger les prérogatives accordées aux EC en France (Moysan-Louazel, 2011).

Une pratique mondialisée

Plus proches de nous, les travaux de l'IASB, créée sous le nom d'IASC en 1973, ont amené l'adoption des normes IFRS pour les sociétés cotées en 2005 en Europe. Ce mouvement orientant l'information comptable vers les investisseurs avec un adoubement de la valeur fischérienne contre les coûts historiques. Les opposants à l'adoption aux IFRS regrettent une forme d'abandon politique de la normalisation comptable au profit de normes construites principalement par des membres issus des grands groupes d'audit, sans que l'Union n'ait de pouvoir de contrôle sur l'institution (Raffournier, 2007). L'adoption des IFRS va entraîner des changements dans beaucoup de pays (Biondi et Suzuki, 2007). Certaines entreprises avaient anticipé ce rapprochement en proposant des comptes établis en normes étrangères pour faciliter la collecte d'épargne publique dès les années soixante-dix (Touron, 2004). En effet, la globalisation financière est si puissante, que depuis la déréglementation des marchés financiers durant les années quatre-vingts, elle a transformé le paysage financier mondial. Des pays comme la France vont passer d'une économie d'endettement à une économie de marchés financiers sous l'impulsion des États-Unis et du G7 (sommet de Toronto en 1979). Ce passage

à une économie de marchés financiers est suivi d'une ouverture des frontières pour les mouvements de fonds et d'un processus de régionalisation des zones économiques. L'Europe, après son « serpent monétaire », crée une monnaie unique (2000), ce qui favorise le rapprochement des bourses européennes à travers Euronext qui exploite les bourses de Paris, Londres, Amsterdam et Lisbonne. En 2007, Euronext se rapproche du New York Stock Exchange créant ainsi le premier opérateur boursier mondial. Ce processus est accompagné par l'avènement des IFRS qui dotent les entreprises et les marchés financiers d'un cadre comptable harmonisé inspiré des normes anglo-saxonnes et construit autour de la théorie de l'agence (Trébucq, 2014). La normalisation européenne portée par les 4e et 7e directives s'est engluée dans un processus d'harmonisation entre pays aux traditions différentes (Raffournier, 2007).

Aujourd'hui coexistent dans la plupart des pays deux référentiels, comme en France avec les normes IFRS et le PCG, qui doivent néanmoins converger à terme. De même le FASB (Financial Accounting Standards Board) œuvre pour que les normes comptables des sociétés cotées étatsuniennes se rapprochent de l'IASB. Du point de vue français, il existe des divergences fondamentales entre le PCG et les IFRS, on peut mettre en avant notamment une opposition entre les destinataires de l'information ayant des besoins différents. Les IFRS sont principalement tournées vers l'investisseur et le PCG, plus prudent, viserait davantage de lecteurs (Saboly, 2003). Bien que les différences s'effacent peu à peu sous l'effet de la normalisation internationale, on peut encore opposer un modèle européen de comptabilité qui tenterait tant bien que mal de satisfaire les attentes de différentes parties prenantes face à un modèle anglo-saxon tourné vers les investisseurs (Colasse, 2012). Les spécificités comptables des pays communistes comme l'absence de charges salariales en ex-Yougoslavie rejoignant ainsi les livres d'histoire. On peut dire que les débats politiques autour de la comptabilité sont aujourd'hui davantage au niveau international qu'au niveau national (Rival et Vidal, 2013).

1.1.2 Le système d'information comptable aujourd'hui

Une vue élargie de la comptabilité

Selon l' Article L123-12 du code de commerce « Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise. Ces mouvements sont enregistrés chronologiquement. » La comptabilité financière est donc une obligation pour l'entreprise. C'est alors un peu l'arbre qui cache la forêt, celui qui pourrait occulter tous les autres outils de gestion. Pourtant d'autres formes de comptabilité sont utilisées : comptabilité de gestion, de management … L'Académie française définit la comptabilité comme « la manière d'établir et de rendre des comptes », le comptable étant celui qui tient une comptabilité, mais aussi celui qui est assujetti à rendre des comptes. Avec une terminologie plus récente, on glisse de la comptabilité vers un système d'information comptable (Colasse, 2012) qui, sobrement, est un « ensemble finalisé d'états, délais et procédures auquel une entité doit se conformer pour rendre compte aux organes chargés du contrôle ou du suivi des réalisations » (Journal officiel du 22/09/2000). En tant que système, il relie différentes sources d'informations qui chacune s'appuient sur des outils distincts, des approvisionnements à la relation commerciale en passant par la production. S'intéresser à la comptabilité revient donc à s'intéresser aux outils à disposition des décideurs. Ils peuvent être construits grâce à des écritures comptables, à des indicateurs, des narrations et prendre la forme de jeux de comptes, de tableaux de bord, de cartes stratégiques…

La comptabilité traduit des flux, des processus, ainsi Grenier voit de la comptabilité comme un système, son manuel est intitulé « système d'information comptable » (Grenier et Bonnebouche, 2001). Reix précise qu'"un système d'information est un ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel, données, procédures permettant d'acquérir, traiter, stocker, communiquer des informations (sous forme de données, textes, images, sons, etc.) dans des organisations". (Reix et al., 2016). Ce système se complexifie avec l'augmentation de la taille de l'entreprise (Affes et Chabchoub, 2007), mais la question du périmètre n'est pas figée, beaucoup d'entreprises dépassant par exemple le périmètre de consolidation en utilisant divers outils (Meyssonnier et Pourtier, 2013). Un système d'information doit pouvoir couvrir les risques (Nefti, 2019). L'intérêt pour l'information dite non financière qui permettrait de mieux comprendre certains risques prend alors de l'ampleur. On s'interroge sur ce qui est financier ou

non financier, ce qui donne lieu à une littérature abondante autour des définitions (Protin et al., 2014). L'une des questions posées est de savoir si ces informations proviennent du système d'information comptable plutôt que de savoir si elles devraient s'y trouver. Il faut aussi se demander si on se centre sur le « business case », c'est-à-dire sur les risques socio-environnementaux qui pèsent sur le modèle d'affaires, c'est l'expression de la matérialité simple ou, au contraire s'il faut s'intéresser aux effets du modèle d'affaires sur les parties prenantes et l'environnement (Bardy, 2021) : la double matérialité.

Un contexte technologique prégnant

L'extension du système d'information comptable repose en partie sur les avancées de la technologie. En effet, depuis les débuts de l'informatique, la pratique comptable a connu de nombreux bouleversements qui sont venus poursuivre les effets de la mécanisation de l'entre-deux-guerres. Les systèmes experts notamment et les PGI (progiciels de gestion intégrés, ERP en Anglais) ont largement contribué à transformer l'emploi comptable en automatisant des tâches qui étaient auparavant réalisées par les comptables. Ces PGI se sont développés au cours des années soixante-dix. Ils permettent d'intégrer différents modules, dont le module comptable, à un système d'information unifié et centralisé (Rowe, 1999). Les années quatre-vingt-dix marquent une accélération de l'informatisation de la fonction comptable (70% de sociétés équipées de PGI en 2004) et le développement du transfert de données entre entités (Tort, 2006).

Cette révolution technologique aura eu comme effet d'accompagner une modification de la structure de l'entreprise d'une vue hiérarchico-fonctionnelle à une approche par les activités, les processus (Business Process Reengineering) (Bidan et al., 2004). Les PGI ont également permis de renforcer le contrôle des dirigeants sur les activités de l'entreprise (Rowe, 1999). Les délais de publication de comptes seront ainsi réduits et la fréquence augmente. L'accès aux données à travers les bases créées par les écritures comptables va permettre la mise en place de système-experts ce qui peut mener à une bureaucratie mécaniste (Peaucelle, 2007). Les solutions de *business intelligence* comme Cognos d'IBM qui propose des applications

descriptives et prédictives à partir de l'analyse des données de gestion vont pouvoir converger avec les PGI afin de faciliter le partage d'information et la prise de décision.

IA et comptabilité, nouveaux horizons

L'information, la mise en place des ERP et leur connexion aux solutions de *business intelligence* ont bouleversé le système d'information comptable. Mais aujourd'hui, d'autres progrès sont envisagés. Si la reconnaissance des caractères par la numérisation peut aider à la saisie, c'est l'intelligence artificielle qui porte un potentiel transformatif important et identifié depuis longtemps (Meinhart, 1966). Cependant, elle constitue un concept mouvant. Sa définition simple est de permettre aux machines de faire des tâches attribuées aux êtres humains. Y. Le Cun la définit, lui, comme étant la frontière des possibilités offertes par l'informatique. En ce sens, en leur temps, les systèmes experts étaient considérés comme de l'intelligence artificielle (Dehaene et Le Cun, 2018). On assiste ces derniers temps à un nouveau développement de l'intelligence artificielle, grâce aux progrès des réseaux de neurones artificiels multicouches et aux modèles adversaires génératifs (Generative Adversarial Networks), sources de progrès à venir, qui permettent de remplir les manques ou les trous. Ainsi les logiciels d'effets visuels, de synthèse d'images, sont basés sur cette technologie, qui représente aussi une source de créativité. Le fonctionnement des réseaux de neurones repose sur une analogie avec la biologie, mais sans rapport avec la complexité du cerveau. Les connexions entre neurones ne sont donc pas biologiques, ce sont des opérateurs très simples, apprenant en modifiant leurs connexions avec les autres neurones. Chaque neurone effectue un calcul (trois opérations de base : multiplier, additionner, comparer), puis en fonction du résultat (fonction d'activation) se connecte à un autre neurone. Le programme qui fait tourner le réseau de neurones est simple : une boucle qui fait des multiplications, des additions sur toutes les synapses, tous les neurones. La complexité tient dans les synapses (leur valeur) qui ont été entraînées par le système. Ces avancées pourraient dessiner les systèmes d'information à venir.

Mais malgré ces avancées, les interactions homme/machine par la langue restent limitées au niveau de la réflexion, les assistants virtuels actuels sont totalement construits à la main, sans

apprentissage. Ainsi les agents conversationnels, les « chabots », se sont démocratisés, mais permettent seulement de converser avec des réponses préparées. ChatGPT marque néanmoins une avancée sur ce domaine. L'intelligence artificielle c'est aujourd'hui beaucoup de science-fiction selon Le Cun, car l'avenir de l'IA est inconnu. Pas ses limites, avec notamment le problème de la puissance des ordinateurs qui doit faire face à la fin de la loi de Moore (G. Moore, 1965, co-fondateur d'Intel). Si on oppose l'homme à la machine, notons que le cerveau humain possède cent milliards de neurones connectés à mille ou dix mille autres neurones, avec des changements de connexions qui mènent à 10^{20} opérations par seconde de capacité de calcul. Par comparaison, on tombe à 10^{13} avec les cartes graphiques des ordinateurs ce qui laisse un peu de marge à l'humain (Papon, 2020)… l'IA va sauver des vies (radiologie, traitements médicaux …), déplacer les métiers, car il existe des biais cognitifs de l'être humain, moins de la machine. Le juge ou l'auditeur sont influencés, pas l'IA. Mais l'expérience humaine est irremplaçable, c'est le rôle des experts, elle prend de la valeur, alors que les biens matériels verront leur coût baisser. Aujourd'hui, les applications qui peuvent impacter la comptabilité et ses métiers sont notamment :

- Les agents conversationnels, agents virtuels conversationnels, ou encore « chabots », qui permettent de remplacer des opérateurs dans des situations simples d'accueil et servir de guidage. Ils sont développés sous forme d'apprentissage supervisé ce qui en fait des outils qui peuvent être lourds à mettre en place et limités dans des situations complexes. La technique repose sur le traitement automatique des langues. Les derniers développements avec, par exemple, ChatGPT, sont néanmoins importants avec la capacité de générer des textes longs et cohérents.
- Les objets connectés peuvent générer de l'information, on peut imaginer des applications dans le domaine des stocks par exemple, des livraisons aussi.
- Le traitement à l'aide de logiciel OCR permet aussi de traiter des pièces comptables plus facilement (factures fournisseur, notes de frais). Ces pièces, non produites en interne, sont les plus coûteuses. De nombreuses start-up sont aujourd'hui sur ce créneau.
- La Blockchain (ou plus largement la technologie des registres distribués) et la triple entrée de Ian Grigg (Grigg, 2005) (ne pas confondre avec celle de Y. Ijiri (Ijiri, 1989 ; Ijiri, 1986)) suscitent de nombreux espoirs : elle permet une comptabilité en temps réel, et l'existence d'un grand livre public (la troisième entrée à travers la signature cryptographique) et en assure la probité modifiant ainsi la mission des auditeurs. Factures et transactions pourraient être rendues publiques avec un degré définissable

par les parties (État, fournisseurs, clients, etc.) et donc payables en temps voulu (Desplebin et al., 2019). L'auteur parle de comptabilité en temps réel et de comptabilité intelligente (Smart accounting). Par ailleurs, notons que le recours à la blockchain et aux jetons (Tokens) peut aussi permettre de suivre les fonds, de valoriser la compensation avec l'attribution de jetons, gérés par une banque par exemple.

- Le Deep Learning (reposant sur les réseaux de neurones), qui doit permettre de créer des applications prédictives grâce à un apprentissage non supervisé en multicouche. Cet apprentissage repose sur l'exploitation de grande base de données. Le rapport Villani (2018) préconise d'ailleurs l'ouverture des bases de données privées afin d'améliorer la qualité de la recherche française. Le Machine Learning repose lui sur l'apprentissage de la machine et sa capacité à réindexer toutes ses données.

En conclusion, il ne s'agit pas d'une révolution à l'échelle du temps, mais un travail de sape avec par exemple la solution « Watson » d'IBM qui, en quelque sorte, remplace Cognos, (solution de *Business Intelligence*, avec des applications descriptives et prédictives). Watson propose avec son intelligence artificielle les solutions Watson Assistant, un agent conversationnel, ou Watson Studio, une analyse de données qui vont être visualisables (avec des logiciels open source : R studio, Jupiter notebooks). L'utilisation de l'IA et du Data Analytics représente de fortes perspectives pour l'audit, d'autant que la demande de gains de productivité est forte dans les cabinets après des années de stagnation. Enfin, il existe encore des activités avec trop de données à analyser en un temps trop court pour que l'étude soit effectuée par des humains (Kokina et Davenport, 2017). De plus les GAFA portent des projets ambitieux, et les avancées en Deep Learning ainsi que les avancées en puissance des processeurs permettent aujourd'hui d'envisager des applications sur de larges données. Les grands cabinets sont équipés. KPMG travaille avec IBM (Watson), PWC a développé Halo, Deloitte a Argus pour l'IA et Optix pour le Data Analytics. L'audit, qu'il soit interne en vue d'un contrôle de la tenue des comptes ou externe pour la certification, comprend de nombreuses tâches qui sont structurées et répétitives. Abdolmohammadi décompose 332 tâches d'audit en 6 phases et 50 sous-phases (Abdolmohammadi, 1999). Beaucoup de tâches sont structurées ou semi structurées (80%), ce qui laisse envisager de l'automatisation. Loin de signer la fin de l'auditeur, le plus probable est que l'IA fournisse des données à un expert, ou soit utilisée pour fouiller dans de nombreux documents et repérer des choses inhabituelles, comme les variations

des ventes par exemple. Ainsi les auteurs notent que les clés d'une comptabilité et d'un audit réussi vont changer. Si l'IA ne pourra pas de suite montrer des capacités à mobiliser des fondements éthiques supérieurs comme les auditeurs humains (Prat dit Hauret, 2016). Les emplois liés à la comptabilité auront à encadrer et développer l'IA plutôt qu'à mener des tâches répétitives. Les problèmes futurs à étudier sont que, premièrement, l'IA reproduit les biais de l'humain et que, deuxièmement, il y a un manque de transparence par rapport aux systèmes experts (Kokina et Davenport, 2017). Il faudra que les académiques travaillent à encadrer l'IA en termes d'éthique et d'épistémologie (Sutton et al., 2016). Les chercheurs en comptabilité n'ont pas d'avantage intrinsèque pour construire un système complet innovant, mais ils peuvent contribuer pour des morceaux du processus : représentation, acquisition des connaissances, techniques de validation, méthodologies de sélection. Sutton note aussi que la profession comptable n'est pas armée pour suivre cette évolution, mais il ne faut pas abandonner pour redonner le leadership à la profession qui est déjà en retard. Il considère également qu'il faut revoir la formation des étudiants (statistiques, données, Logiciel type R) pour dépasser la visualisation des données (Data Vizualization), pour aller vers l'apprentissage machine (Machine Learning) et le langage naturel (commande vocale). Réforme déjà souhaitée par G. Degos qui se demande si la comptabilité du futur est compatible avec le futur de la comptabilité (Degos, 2007).

En conclusion de ce chapitre, on note que la comptabilité a évolué sous l'influence de différents facteurs depuis l'Antiquité (tableau suivant). La profession comptable a su s'organiser et les connaissances autour de la comptabilité se sont développées. Le développement économique a permis aux organisations de grandir en taille, et le système capitaliste a lui aussi évolué passant d'un capitalisme marchand à un capitalisme financier impliquant de nouvelles finalités pour le système d'information comptable. Ce développement est accompagné par des textes de plus en plus normatifs et internationalisés. Élément important, les changements technologiques impactent profondément la manière de tenir les comptes.

Tableau 1 : Facteurs d'évolution de la comptabilité en vue chronologique

	Profession comptable	**Connaissances comptables**	**Capitalisme**	**Organisations**	**Finalités**	**Légal**	**Technologie**
Antiquité				Petites unités, « maisons »	Preuves de l'échange	Confiance mutuelle	Écriture
Moyen-âge	Diversité des statuts	Bonnes pratiques		Châteaux, monastères,	Contrôle des commettants		
Renaissance		Manuels	Marchand	Commerçants		Premières lois	Imprimerie
XIXe	Sociétés de comptables	Prémisses scientifiques	Industriel	Industrialisation	Confiance dans l'économie		
XXe	Ordres comptables	Science normative	Financier	Mondialisation	Fiscalité	Normalisation	Mécanisation Fin du livre unique Machine à calculer
Fin du XXe		Science sociale			Investissement	Normalisation internationale	Ordinateur Réseaux
Début XXIe			Vert ?		Parties prenantes ?	Volontaire ?	Blockchain, IA ?

Synthèse de la section 1.1

La comptabilité a une histoire ancienne au cours de laquelle des fondements théoriques ont été posés. La technique a su gagner en légitimité à travers la professionnalisation des intervenants et la normalisation de la tenue des comptes, elle a pu également gagner en importance au fil du temps avec l'augmentation de la taille des entreprises et la séparation de plus en plus importante entre dirigeants et propriétaire qui ont placé la comptabilité comme outil de contrôle sous le paradigme de la théorie de l'agence. Le développement de la mondialisation a poussé des entreprises à adopter des standards de pays tiers pour satisfaire de nouveaux entrepreneurs avant que les IFRS soient adoptées par de nombreux pays.

Ces processus de normalisation et de mondialisation sont accompagnés d'un enrichissement du système d'information comptable à travers de nouveaux outils liés au contrôle de gestion et au management stratégique. On a assisté également à un formidable développement technologique qui va transformer la tenue des comptes, passant d'un livre unique à des bases de données interconnectées. L'avenir de la comptabilité semble passer par l'intelligence artificielle qui pourra faciliter la réalisation des tâches répétitives et peut-être ouvrir des perspectives pour une comptabilité prédictive.

1.2 Des critiques et des réponses innovantes

La comptabilité a donc une histoire ancienne et son évolution suit, de différentes manières, le développement économique. Des partie double, avec le développement des échanges et du début de la dématérialisation avec la lettre de change, jusqu'aux IFRS avec la globalisation. Elle fait face aux mêmes crises que l'objet dont elle cherche à restituer l'image. Et, bien que son utilité ait été souvent louée, on sait par exemple que sa qualité fait l'objet de discussions (Colasse et Michaïlesco, 2021) et que des appels à de nouvelles manières de mesurer la performance sont nombreux et anciens (Eccles, 1991) (1). Au fil du temps, de nombreuses évolutions et propositions sont venues tenter d'améliorer le système d'information comptable (2).

1.2.1 De nombreuses critiques du modèle comptable orthodoxe

La comptabilité peut paraître sclérosée et inutile, en témoigne la critique populaire qui veut que la comptabilité soit rébarbative et que cela déteigne sur ses praticiens (Rocher, 2019). Seuls son approche du résultat et son caractère obligatoire à des fins notamment fiscales légitimeraient son utilisation comme le note Fourastié en 1944.

> *« La comptabilité (financière) est généralement tenue pour une connaissance utile, mais elle a aussi une solide réputation d'arbitraire, d'ennui, d'obscurité, de pédantisme ; on ne lui reconnaît aucune place parmi les connaissances qui contribuent à la culture générale de l'Homme. » (Fourastié, 1944).*

Même si ce caractère obligatoire amènera à un développement de moins en moins en adéquation avec la réalité du terrain avec des conventions de représentation de plus en plus contestables malgré un paradigme fort autour de la capacité du chiffre à donner une image fidèle. Comme Vlaemminck le notait (voir citation en introduction), la comptabilité va chercher à enregistrer de plus en plus finement des opérations sans que l'on s'interroge sur l'utilité de ces enregistrements pour l'entreprise. Si Vlaemminck et Fourastié ne sont pas tendres avec la comptabilité et son modèle de diffusion, le premier note qu'en son temps, l'arrivée de la

comptabilité budgétaire et de la comptabilité de gestion à l'américaine auront permis de redonner une vraie signification à la tenue des comptes. Malgré cela, dès la seconde moitié du XXe siècle, d'autres critiques émergent. Ces reproches peuvent être regroupés selon leur nature : socio-environnementale, managériale ou financière, ou selon leur origine : externalités, coûts cachés, immatériels, effectivité (perte de pertinence) ou encore questions de périmètre. Nous les présenterons ici sous les questions suivantes de perte de pertinence, de politisation des comptes, d'évolutions socio-économiques et de limitation aux flux financiers.

Un manque de pertinence de l'information produite

Vlaemminck le déplorait déjà en 1956, et le constat touche autant les investisseurs que les gestionnaires, le fait que la comptabilité financière ne soit finalement qu'un instrument de contrôle *a posteriori* est donc déploré assez tôt. P. Lassègue pour qui la comptabilité est un instrument de l'économie gauchie par des considérations juridiques, note trois manques majeurs à l'utilité de la comptabilité : le manque d'information sur le temps, sur la causalité et sur la valeur (Lassègue, 1961). Pour le temps, bien que les opérations soient datées, les soldes calculés ne laissent apparaître aucune information, de plus certaines écritures ne suivent pas le cycle d'exploitation. De fait, rien ne permet de construire un système dynamique entre différentes dates qui pourrait mettre en évidence des liens de causalité. Enfin, la valeur n'est saisie qu'à travers le prix qui suit les vicissitudes du marché et ne reflète pas la valeur réelle du bien, par ailleurs cette valeur suit des règles différentes lors de ses enregistrements sans justification (achat, stock, vente). Dès 1946, Peter Drucker évoque « les compteurs de haricots » pour décrire les comptables et mieux mettre en avant les fonctions de l'entreprise qui sont proches des clients, plus importantes pour la survie de l'entreprise comme la fonction commerciale qui permet de mieux cerner et satisfaire les besoins du marché (Drucker, 1946). Bernard Colasse évoque un lit de Procuste pour évoquer le réductionnisme de la modélisation proposée par la comptabilité financière (Colasse, 2012). Le manque de pertinence des états financiers est lié au développement des marchés financiers, avec notamment la décorrélation entre la valeur de marché des entreprises et les documents de synthèse, c'est-à-dire la valeur bilancielle et le résultat net. Vieux problème toujours d'actualité (Lev et Gu, 2016) avec des ratios *market-to-book* qui tendent à augmenter encore (Jeny, 2011). Pour ces différents auteurs, cela n'est pas dû au comportement irrationnel des investisseurs. Ces derniers ont plus les yeux tournés vers le

futur plutôt que vers le passé. De même, l'utilité du résultat est questionnée, car les entreprises qui font des pertes une année ne sont pas celles qui en feront forcément l'année suivante… L'évolution vers une théorie de la valeur basée sur la valeur actualisée a pu permettre de rapprocher les données comptables des données boursières, mais la pertinence ne peut-elle être tournée que vers l'investisseur, ne faudrait-il pas s'intéresser aux autres parties prenantes ? (Boukari et Richard, 2007). Lev & Gu notent que les analystes financiers sont spécialisés dans un secteur, incluant dix à quinze firmes au maximum, ils sont ainsi capables de traiter une information diverse et complexe. Il découle que les écarts de prévisions de ces mêmes analystes sont révélateurs du manque de pertinence des informations communiquées par la firme qui se limite souvent aux éléments financiers. Ces écarts ne sont pas dus, non plus, selon les auteurs, à une hausse de la volatilité des marchés qui ne se ressent pas au niveau macroéconomique au moment de leur étude. En revanche, ils observent une baisse de l'investissement en information produite. Baruch Lev & Feng Gu expliquent les raisons de ce manque d'utilité des informations financières :

- Montée des intangibles et baisse des corporels, ces derniers étant moins spécifiques et moins créateurs de valeur, c'est « l'économie de la connaissance ».
- De nombreux postes sont des estimations (stock-options, dépréciation, amortissement, provisions).
- Les évènements non transactionnels ne sont pas enregistrés (contrats, concurrence...).
- Les investissements immatériels sont comptabilisés en charges (RD) ainsi le ROE est impacté au numérateur (résultat dégradé) et au dénominateur (total actif).
- Beaucoup d'estimations, de suppositions, de prévisions ... ; (mesure de l'occurrence du champ lexical qui augmente en même temps que les erreurs d'estimation liées à l'analyse du ROE (Return On Equity).
- Impact des 8-k filing form (formulaire d'information d'éléments impactant aux États-Unis).
- Comptabilisation des coûts de restructuration, mais pas des gains attendus alors que les marchés les saluent.

Ils notent par ailleurs que les différentes propositions actuelles (liées au capital humain et aux impacts environnementaux) sont source de discordes sur leurs fondements calculatoires. Face à ces limites, ils posent la question des besoins en information. Pour y répondre, ils étudient les questions des investisseurs lors des conférences pour avoir une idée des besoins. Car pour eux,

ces derniers ne se limitent pas à la simple « bottom line », ni à la triple bottom line, le triple P: People, Planet, Profit (Elkington, 1999). Il y un besoin grandissant d'informations non financières (Protin et al., 2014). Face aux difficultés, il faut aussi se demander ce qui importe entre construction de l'action et définition des objectifs ; se demander jusqu'à quel moment la conformité des chiffres et des comptes rendus n'obère pas l'efficacité de l'action (d'Andria et Naszályi, 2013). Si, par exemple, la France connaît des adaptations de son plan comptable à divers secteurs : hôtellerie, associations … cela reste insuffisant pour combler les besoins des gestionnaires. Le milieu agricole est ainsi souvent l'objet d'études montrant cette inadaptation de l'outil comptable (Altukhova-Nys et al., 2017). Même problème avec le périmètre des groupes et les notions de contrôle qui sont floues et rendent la consolidation bancale (Meyssonnier et Pourtier, 2013). Autre problème de pertinence, les dirigeants de PME sont souvent trop peu formés pour profiter du système d'information comptable ce qui nuit au développement de ces entreprises (Chapellier, 2003). Pour gagner en pertinence, certains appellent à renouveler l'approche comptable. Par exemple, il y aurait neuf axes principaux à développer pour une approche « synergétique » de la comptabilité basée sur les lois d'auto-organisation des objets complexes en termes de structuration spontanée chaotique (Kuznetsova, 2011 ; Kuznetsova, 2014) :

1. La nécessité d'évaluer les coûts futurs dans les décisions de gestion (direction prévue).
2. La mise à disposition d'informations sur les prix de transfert (une réponse aux défis des réseaux d'approvisionnement, à l'instabilité des marchés) ;
3. Le besoin de gérer la valeur de l'entité économique (comme la direction stratégique, la réduction de l'entropie de l'information et l'impact d'instabilité économique) ;
4. Le Balanced Scorecard pour le management stratégique pour sa capacité à relier objectifs et actions selon différentes perspectives : finance, clients, processus internes, apprentissage organisationnel pour la version initiale ;
5. L'information pour la gestion de la culture d'entreprise (contrôler la stabilité et le développement efficace de l'instrument) ;
6. L'information pour l'aide à la décision environnementale (comme pression ambiante de contrôle de direction) ;
7. L'information pour des fins sociales (en réponse au défi de la société de renforcer la responsabilité sociale des entreprises) ;
8. L'information pour la gestion des risques (en tant que direction, réduction de l'imprévisibilité, notamment par prévision) ;

9. La qualité de l'information comptable et de la comptabilité.

La liste n'est sans doute pas exhaustive, mais témoigne des manques de la pratique actuelle. Ce sont les qualités et les outils qui peuvent permettre de naviguer dans un environnement chaotique grâce au système d'information. Pour développer le point huit, on note que de nombreux risques ne sont pas pris en compte ; la liste des risques de Darsa montre que les organisations doivent gérer de nombreux éléments (Darsa, 2016), or la comptabilité ne gère qu'une partie du risque financier et encore avec les limites présentées précédemment. Risques géopolitiques, économiques, juridiques, d'image … sont contraints dans l'annexe ou au mieux sujets à d'éventuelles provisions, alors qu'ils ont le potentiel pour transformer en profondeur l'avenir de l'organisation.

Tableau 2 : Liste des risques rencontrés par les organisations (Darsa, 2016)

Catégorie de risques	Exemples	Catégorie de risques	Exemples
Risques géopolitiques	Blocus économique, attentat, guerre, climat insurrectionnel…	**Risques industriels**	Liés à l'activité de fabrication, de transformation…
Risques économiques	Inflation, évolution de la demande, du besoin, du marché…	**Risques juridiques**	Contrefaçon, responsabilité pénale du dirigeant…
Risques stratégiques	Incohérence entre les différents segments constitutifs du modèle stratégique	**Risques informatiques**	Liés aux matériels, logiciels, applications, infrastructures réseaux…
Risques financiers	Illiquidité, taux de change, risque de crédit, dilution du capital…	**Risques sociaux ou psychosociaux**	Perte d'homme-clé, mal-être, stress, harcèlement sexuel, suicide…
Risques opérationnels	Engendrés par l'infrastructure, l'énergie, le cycle de production…	**Risques d'image ou de réputation**	Contrefaçon, rumeur, concurrence déloyale, espionnage industriel…

Autre point : les relations avec les parties prenantes ne sont pas intégrées au modèle orthodoxe alors que les demandes externes liées à la RSE deviennent un risque pour l'entreprise (Michelon et al., 2020) qu'il faut gérer et pour lequel la profession comptable doit développer des normes (Harrison et van der Laan Smith, 2015). On peut évoquer encore le risque de réputation (Bebbington et al., 2008) ou de non-respect des droits de l'Homme (Sikka, 2011). La comptabilité ne permet pas de mettre en évidence les processus de création de valeur, ne créant pas de lien entre les charges et les produits. En ne pouvant traiter des processus de création de valeur (Charreaux et Desbrières, 1998), la comptabilité ignore les contributions des parties

prenantes au modèle d'affaires, il a y donc un risque de mettre fin, par ignorance, à ces contributions. La vision contractualiste de la firme de la firme peut être explicitée par le détail de sa valeur partenariale (Charreaux, 2007). Cependant, il faudrait aussi élargir attentes non financières des parties prenantes et pouvoir les prendre en considérations (Sahed-Granger et Boncori, 2014)

Un modèle politisé

Le système comptable orthodoxe est un modèle influencé par les théories néoclassiques comme les calculs d'utilité et le raisonnement marginal (Tinker, 1980) afin de contenter certains utilisateurs. En effet la valeur repose sur la notion d'utilité et non sur la valeur travail. Ce débat qui a traversé l'économie jusqu'aux travaux de Sraffa, est source de critique pour la comptabilité dont le compte de résultat serait révélateur du *« pouvoir social, institutionnel et monopolistique du producteur plutôt que de son efficience productive et sociale »*. Le profit ne traduirait donc pas seulement la viabilité des entreprises sur les marchés, mais aussi leur capacité à utiliser à leurs fins les ressources de la société (Tinker, 1980). Certaines théories ne seraient là que pour mystifier les partenaires sociaux selon Tinker qui rejette le positivisme pour le matérialisme historique pour expliquer les changements comptables (Tinker et al., 1982). En effet, si Proudhon, le plus comptable des philosophes, croyait que la comptabilité pouvait permettre d'atteindre une justice sociale (Sotto, 1983), dans les faits, l'outil est souvent entre les mains des propriétaires du capital, ce qui traduit une organisation économique propre au capitalisme avec des salaires classés en charge (Macintosh, 2005). Le profit est un enjeu social, il alimente la rémunération des actionnaires issue du partage de la valeur ajoutée. C'est également un enjeu crucial comme en témoignent les malversations de la fin du XIXe siècle en France (Lemarchand et Praquin, 2005). Il peut aussi servir d'appâts pour investisseurs comme les dividendes fictifs servis aux États-Unis lors du développement des voies ferrées (Hendriksen et Breda, 1992) ou les incitations à investir dans les grands projets (Degos et Prat dit Hauret, 2008). Ces dérives sont à l'origine de l'intervention des pouvoirs publics, intervention qui se heurtera aux résistances comme lors de l'expérience du bilan-type (Bensadon et Praquin, 2018). L'intervention va être renforcée lors de l'instauration de l'impôt sur les bénéfices au début du XXe siècle en France. L'État va pouvoir, par la suite, se servir de la comptabilité pour satisfaire sa fonction d'utilité en favorisant l'investissement par exemple. La comptabilité devient alors,

légalement, « créative » par le jeu des options (Stolowy, 2000). On note aussi le contrôle managérial qui est fait à travers le système d'information comptable et surtout les moyens d'évitement mis en place par les dirigeants (Pochet, 1998) et les choix comptables effectués par ces derniers pour des raisons de communication, ce qui rejoint les vues de Watts et Zimmerman et leur « marché des excuses » (1978). Les jeux de provisions viennent ainsi amplifier les crises et amputer les bénéfices. Les salariés doivent tenter de s'approprier les codes comptables avec l'aide des experts (Capron, 2000). Nobes et Parker établissent une classification des systèmes comptables en s'appuyant sur différents critères, proposant même une taxonomie des classifications envisageables et démontrant les influences culturelles, politiques et économiques sur la normalisation comptable (Nobes et Parker, 2016). Le résultat apparaît finalement comme une construction sociale issue d'idéologies et d'influences culturelles et politiques (Amblard, 2007), comme en témoignent les débats autour de la juste valeur (Colasse, 2009b).

Un contexte socio-économique changeant

Le système d'information comptable doit s'adapter à son environnement pour pouvoir en retranscrire les évolutions. Or le passage d'une économie d'endettement à une économie de marché financier n'a pas réellement modifié la comptabilité. La différence entre « Book Value » et « Market Value » étant toujours inexpliquée, la pertinence de la comptabilité est questionnée comme explicitée plus tôt. La théorie positive de la comptabilité permet de comprendre pourquoi certains dirigeants recourent à des choix comptables dans un marché des excuses (Watts et Zimmerman, 1978). Une voie empruntée pour expliquer cette déconnexion est celle du capital immatériel. « Le capital immatériel recense et intègre plusieurs potentialités permettant d'identifier, de mesurer, d'évaluer, de ranger et valoriser ces richesses selon plusieurs combinaisons spécifiques liées tant au facteur humain, qu'au capital : partenaire/fournisseur, client, technologique, naturel, système d'information, marque, actionnaire, sociétal et également organisationnel » (Guiddir, 2016). Bien que souvent mobilisé par la littérature, le capital immatériel peine à s'intégrer à l'information comptable (Zéghal et Maaloul, 2011). Il constitue une partie souvent occultée des bilans comptables même si la théorie de la valeur amène à les intégrer au bilan. Lorsque des éléments immatériels sont activés, il existe une certaine instabilité dans le traitement comptable (Lacroix, 1998) ou dans l'approche (Bessieux-Ollier et Walliser, 2010). Ils sont le plus souvent évalués dans des outils annexes

proposés par des consultants comme le modèle d'excellence EFQM (Fondation Européenne pour le Management de la Qualité) (Trébucq, 2010), par le ministère de l'Économie comme le Thésaurus Bercy (Fustec, 2011) ou dans la partie contrôle de gestion avec des travaux universitaires (Cappelletti, 2020). Ce manque de visibilité des intangibles est souvent déploré (Ciprian et al., 2012) et de nombreux travaux tentent de combler le gap en étudiant les approches managériales proposant des outils (Gröjer, 2001 ; Casado et Peláez, 2014) en s'intéressant aux liens entre comptabilité et intangibles (Cañibano, 2018) ou en creusant la thématique du capital intellectuel (Seetharaman et al., 2002 ; Tayles et al., 2007 ; Mavridis et Vatalis, 2012). Capital intellectuel qui englobe les aspects humains, structurels et relationnels qui permettent aux organisations de se développer (Edvinsson et Malone, 1997). Le capital humain est un élément clé pour une économie passée de l'industrie à l'information puis à la connaissance. Pourtant, bien que mis en avant en économie, le concept a du mal à s'imposer en comptabilité (Trébucq et Nefti, 2020) pour différentes raisons. On peut questionner la comptabilisation d'humains dans un bilan ce qui renvoie en effet à l'esclavage (Flesher et Flesher, 1980). On peut également évoquer des problèmes d'évaluation pour laquelle il n'y a pas de consensus (E. G. Flamholtz, 1972) ce qui pose un problème de crédibilité.

Au-delà des flux financiers, la prise en compte des externalités et des coûts cachés

La comptabilité, qu'elle soit financière ou de gestion, s'intéresse à la conservation du capital financier, mais d'autres capitaux seraient à prendre en compte (naturel, humain, intellectuel, etc.) (Unerman et al., 2018). L'usure de ces différents capitaux n'est pas comptabilisée, leur contribution à la création de valeur non plus, on ne sait pas si les entreprises et leurs projets sont durables (Cavanagh et al., 2006). Les externalités ne faisant pas l'objet d'un échange financier ne sont pas considérées (Nefti, 2021). Elles ne sont pas pour autant incomptables et il serait possible de les internaliser pour que les comportements des agents économiques soient en adéquation avec les conséquences de leurs actions (Pigou, 1920), voire de contractualiser pour que ceux qui subissent les externalités négatives soient indemnisés (Coase, 1960). Ce dernier considère que le paiement des externalités peut conduire à des effets sociaux indésirables, et qu'il vaut mieux considérer la balance coûts avantages. En effet, en empêchant un producteur

A de créer une externalité (ou en le taxant) comme le voudrait le principe d'internalisation, on afflige à ce producteur A une externalité ! le problème est donc réciproque. Coase propose de voir le problème comme une question de droit. Il montre qu'un facteur de production n'est pas seulement un bien physique (machine, terre …), mais bien un ensemble de droits qui permettent de produire. Les fumées, les restrictions d'accès sont donc des facteurs de production. Les entraver amène alors à entraver la production, ce qui produit des effets dont il faut tenir compte. Dans un monde idéal, les gains sont supérieurs aux pertes, mais ce n'est pas toujours le cas. Coase note qu'il ne faut pas oublier que l'on considère des arrangements sociaux ou sociétaux dans un environnement d'arrangements individuels ; intervenir risque de perturber des équilibres. La comptabilité peut alors jouer un rôle (Gray, 1992) pour la prise en compte de ces externalités, il s'agit de rendre perméables les organisations (Power, 2018). Car la solution passerait par exemple par l'octroi de quotas, de droits à polluer. Outre la vérification des quotas, des expériences montrent que la prise en compte des effets externes peut permettre de préserver la biodiversité par exemple (Cuckston, 2013 ; Cuckston, 2017) et de nombreuses techniques sont proposées (Feger et Mermet, 2021). Néanmoins les expériences de comptabilités en coûts complets, par exemple, ne sont pas sans difficulté (Antheaume, 2004). Elles permettent néanmoins d'apporter des réponses à certaines problématiques qui ont marqué le monde comme les ruptures de barrage de résidus de minage au Brésil (Burritt et Christ, 2021), voire même des espoirs concernant les droits de l'homme (McPhail et Ferguson, 2016).

Plus récemment c'est la notion de circularité qui est interrogée (Wishard et Antheaume, 2021). Elle permet de réduire les effets néfastes des externalités en réemployant certains éléments issus du processus de production : déchets fatals, chaleur produite, etc. En agissant sur le taux de circularité des ressources consommées, il est possible de réduire les entrants et les déchets. Selon le rapport sur l'initiative des écarts de circularité (Circle Economy, 2020), cent milliards de tonnes de matières premières sont utilisées par l'économie mondiale dont 8,6 % seulement sont circulaires. Haas et al. proposent une approche sociométabolique pour expliquer les faibles taux de circularité (Haas et al., 2015), ainsi selon eux, en 2005, 44% des matières extraites servent de combustibles, alors qu'une quantité de plus en grande est stockée dans les produits fabriqués notamment.

Par ailleurs, les coûts cachés, internes et externes, qui sont les conséquences des dysfonctionnements, constituent *« un gisement de pertes de valeur ajoutée, une réserve endogène d'efficience »* (Cappelletti et Voyant, 2018). Ils ne sont pas tracés par la comptabilité

financière (Savall et Zardet, 2010), et d'une manière générale dans l'ensemble des ressources mobilisées, seuls les éléments monétaires sont enregistrés. Le lien entre la performance sociale et la performance financière n'est pas explicité (Cappelletti et al., 2018). Les coûts invisibles dus aux dysfonctionnements ne sont pas pris en compte. Cinq types sont recensés : trois sont à dominante sociale ou comportementale, ce sont l'absentéisme, les accidents du travail, les maladies professionnelles et la rotation du personnel, deux sont à dominante économique, ce sont la non-qualité des produits (biens et services) et la sous-productivité directe. Ces dysfonctionnements amènent à opérer des changements dans les comportements humains. Cinq logiques de *comportements* humains (individuels, de groupes d'activité, catégoriels, de groupes d'affinité et collectifs) sont dénombrées et les acteurs peuvent faire preuve de résistance au changement.

Ainsi la comptabilité financière connaît de nombreuses limites, auxquelles on peut rajouter qu'elle n'a pas de capacité prédictive. Les mises en valeur des signaux faibles étant limités comme avec, par exemple, la fonction score de la banque de France (Refait-Alexandre, 2004) qui ne peut se tourner que vers le passé pour prédire l'avenir à partir d'une équation faite de ratios paramétrés. Pour clore cette liste de critiques, on peut rajouter que l'approche comptable peut sembler binaire et manquer de nuances.

> *« Accountancy is familiar with the categories of "more" and "less" but doesn't know that of enough (Gorz, 1989).*

Les écritures comptables sont bien éloignées des promesses du calcul quantique (Degos, 2007) où le chat de Schrödinger de 1935 peut être mort ou vivant (Schrödinger, 1992), c'est-à-dire que différents statuts peuvent être envisagés pour un même évènement qui ne prendra une valeur qu'en fonction d'autres éléments. On peut aussi envisager d'ajouter à la critique de la comptabilité son rejet des approches narratives, même si le langage est également le reflet de certains schémas sociaux. Ainsi le modèle libéral ne laisserait-il pas de place aux notions de valeur intrinsèque, de beauté ou de vérité (Lehman, 2017).

1.2.2 Un modèle comptable qui évolue difficilement

Force est de constater que des Sumériens aux PGI intégrés, la comptabilité a évolué. Passant d'un simple dénombrement à une comptabilité en partie double au standard international, couplée à une analyse en termes de calcul de coût quasiment automatisée aujourd'hui. Dans le même temps, des outils de gestion sont venus compléter le dispositif dans des dimensions novatrices. Cependant, il ne s'agit pas d'un processus linéaire, des difficultés peuvent apparaître.

Un pouvoir transformatif et des résistances

Face aux innovations, des résistances aux changements sont observées qui rappellent que la comptabilité est une pratique sociale sujette à des déterminants humains, organisationnels et sociétaux qu'elle contribue en retour elle-même à forger (Hopwood, 1987). L'innovation comptable n'apparaît pas seulement par un « choc d'illumination face à une inadéquation entre le signe et la réalité », car plus qu'une technique la comptabilité traduit un ordre social, une organisation économique (Hopwood, 1987). L'évolution comptable peut ainsi mieux être décrite par un matérialisme historique que par des approches positivistes (Tinker et al., 1982). Les changements socio-économiques vont à travers les modifications des marchés et de la médiation qui en est faite par la comptabilité, provoquer des changements organisationnels. Ces changements ont un impact sur le système d'information et donc sur la comptabilité. Le système d'information comptable est donc une résultante de changements au sein de l'organisation induits par des changements de conditions de marché (Hopwood, 1987). Cependant, la comptabilité va aussi provoquer des changements dans les structures sociales et économiques (cf. figure suivante). Pour le même auteur, le système comptable est encastré dans l'organisation, il est également constitué des résidus d'anciens choix stratégiques ; il y a une persistance de méthodes établies (Jack, 2005). Et les nouvelles pratiques comptables font l'objet d'une résistance qu'explique une structuration à la Giddens entre facteurs humains (Scapens et Roberts, 1993) et organisationnels (Granlund, 2001). Résistance qui peut être surmontée à l'aide de package de logiciels réduisant le libre arbitre des agents (Hyvönen et al., 2006).

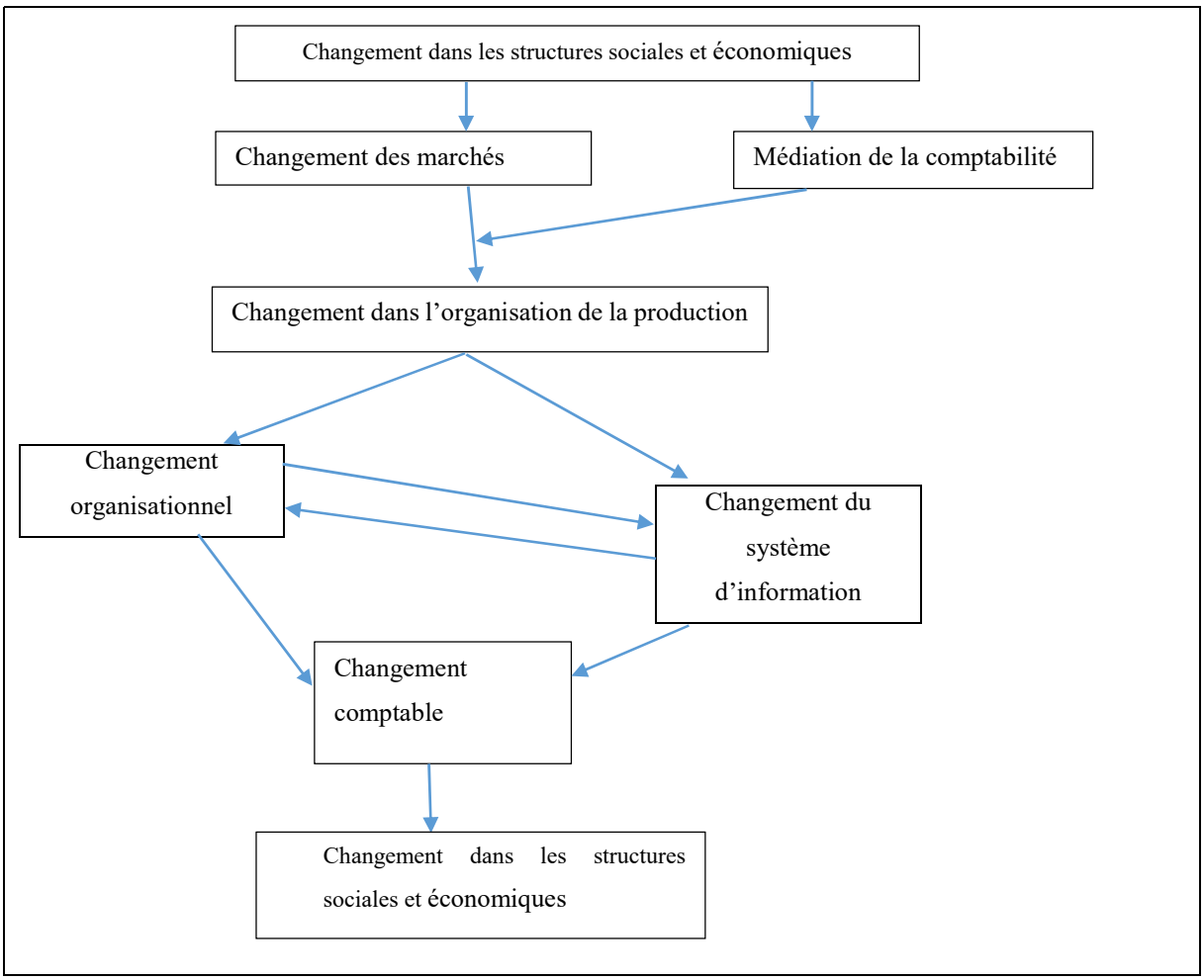


Figure 3 : Le changement comptable (adapté d'Hopwood 1987, p222)

Des évolutions notables face à différentes controverses

Malgré ces difficultés au niveau microéconomique, on observe historiquement quelques grands changements comme le passage du bilan statique (en valeurs liquidatives) à un bilan dynamique aux coûts historiques s'appuyant sur le principe de continuité (Going Concern) (Degos, 1998). Le passage à une normalisation généralisée à travers le monde avec d'abord des normes locales comme en France avec le plan comptable général et le système dualiste, puis de manière mondialisée avec la normalisation internationale (l'adoption des IFRS en 2005 en Europe). La normalisation nationale, longtemps considérée comme impossible à mettre en place s'est imposée sous les transformations de l'économie (et la violence de l'occupant) comme le note J. Fourastié dans la première édition de son « Que sais-je ? » sur la comptabilité en 1943 « le

changement de structure de l'économie entraîne donc une véritable révolution des méthodes comptables : il ne s'agit plus d'établir une comptabilité répondant aux besoins plus ou moins conscients de l'entrepreneur et variable avec les entreprises, il faut une comptabilité satisfaisant aux besoins de la collectivité et imposée à toutes les entreprises » (Degos, 1997).

Ces évolutions répondent à des critiques adressées au modèle comptable. Or celles-ci sont nombreuses et évolutives. Par exemple, en France, Boutan, à la fin des années soixante, critique le modèle comptable de 1947, avec un bilan qui ferait la fierté des juristes, mais inadapté à l'analyse économique (Boutan, 1969), car à l'époque l'inflation érode l'unité monétaire. Boutan considère que les soldes comptables sont altérés par des considérations fiscales, que l'outil productif est mal évalué, (anciennes machines et auto- production), que la recherche n'est pas mise en valeur et enfin que l'approche par nature manque d'opérationnalité. D'une telle sorte qu'au niveau macroéconomique, et aussi au niveau micro-économique (pour la plupart des dirigeants), les mécanismes internes de l'entreprise ne sont pas perceptibles. Les terminologies ne sont alors pas normalisées, et chacun propose son solde significatif. Boutan enfin propose une comptabilité modulaire par fonction, nous dirions aujourd'hui par destination. Ces travaux mèneront à la définition des soldes intermédiaires de gestion qui s'imbriquent avec la comptabilité nationale. Ces soldes évoluant, par exemple, la mise en place d'IFRS 16 a mené à la création de l'« EBITDAal » par les praticiens, soit EBITDA After Lease, solde créé pour retrouver l'EBITDA d'avant remplacement des charges de location par des dotations fictives.

Autre exemple, Lemarchand revient sur les sections homogènes et les raisons qui ont mené à leur adoption entre justification et légitimation pour des ateliers militaires accusés d'être peu efficients au départ, puis sur l'importance du réseau qui a porté l'innovation par la suite (Lemarchand, 1999). La méthode ABC, le « Target Costing », sont aussi des outils qui ont répondu à certaines limites de la comptabilité analytique : le traitement des charges indirectes pour la première, la pertinence des coûts pour la seconde. La révolution des technologies de l'information et de la communication a aussi eu un impact : les PGI (progiciels de gestion intégrés) ont ainsi modifié en profondeur les systèmes d'information (Tondeur et de La Villarmois, 2003).

De manière plus théorique, avec le développement des marchés, notamment financiers, la théorie de valeur s'appuyant sur la valeur actuelle s'impose face au coût historique comme un retour au XIXe siècle; le compte de résultat s'élargit aux plus-values latentes pour évaluer les

variations en capital, c'est le « Comprehensive Income » (Ramond et al., 2007). Des éléments intangibles sont rajoutés au bilan, car ils participent à la création de valeur pour l'actionnaire (Giordano-Spring et Lacroix, 2007). Tout actif, même immatériel, peut alors participer au maintien du capital financier et à la création de valeur pour les actionnaires. Ce qui éloigne du modèle de transaction de Schmalenbach, tourné vers le maintien d'un capital physique en attente de transaction (Giordano-Spring et Lacroix, 2007). Avec la représentation des immatériels, la comptabilité peut alors encore davantage être vue comme un construit social. Le chiffrage d'un actif immatériel se fait alors aux confins de logiques d'acteurs (Lacroix, 1998) : « La reconnaissance d'actifs immatériels n'implique pas une « vérité » comptable objective, mais une croyance dans un système de valeurs partagées par les acteurs » ; les uns intégrant les attentes perçues des autres (gestionnaires versus normalisateurs).

Différentes directions pour élargir le système d'information

Certains changements prendront du temps à se mettre en place notamment autour des outils du contrôle budgétaire (Vlaemminck, 1956) et du contrôle de gestion (Kaplan, 1984), mais d'autres domaines ont connu ou connaissent des propositions d'évolution.

Prise en compte des immatériels

Une comptabilité des immatériels ou comptabilité des intangibles est avancée pour prendre en compte les éléments importants de la nouvelle économie. Au sens strict, cette comptabilité désigne l'intégration dans les normes (IAS 38) d'éléments incorporels sources d'avantages économiques et contrôlés par l'entité (Guthrie et al., 2012). Bien que l'idée d'une intégration des intangibles remonte au début du XXe siècle (Cañibano, 2018), l'avènement d'une économie de la connaissance pousse à trouver des solutions plus innovantes, mais les discussions strictement comptables se limitent souvent aux possibilités d'activation des dépenses de R&D, d'autres voies sont cependant explorées comme la publicité, les brevets, marques, satisfaction client sans réels développements comptables. En France, des outils sont développés comme le

thésaurus Bercy en 2011 sous la direction d'A. Fustec (Fustec et Marois, 2006). Différents capitaux sont envisagés comme le capital client, humain, partenaire, de savoir, des marques, organisationnel, d'information, actionnaires, environnemental. Cette voie suit des appels de chercheurs comme Lev et Zarowin (199) qui appellent l'information comptable à s'étoffer.

Le capital humain

L'idée d'une comptabilisation du capital humain s'est développée à la suite des travaux s'interrogeant sur le concept (Schultz, 1959 ; Schultz, 1961 ; Becker, 1962). L'intérêt porté n'est pas axé sur le social en tant que pilier du développement durable, mais plutôt en tant qu'élément de création de valeur pour l'entreprise. La littérature s'intéressant à la comptabilisation du capital humain prend réellement forme à la fin des années 60 avec les travaux de Brummet, Flamholtz et Pyle (Brummet et al., 1968). Ces derniers développent une solution permettant d'intégrer une valorisation financière du capital humain au bilan et au compte de résultat. Cette proposition marquera le point de départ d'un questionnement sur l'évaluation des ressources humaines dont plusieurs approches peuvent être distinguées (Trébucq et Nefti, 2020):

- les approches par les coûts : coût d'acquisition (recrutement, salaires, adaptation, développement), coût de remplacement (Flamholtz, 1973), coût d'opportunité (Hekimian et Jones, 1967);
- les approches par la valeur : flux futurs de revenus actualisés (Lev et Schwartz, 1971), matrice de rémunération des salariés (niveau hiérarchique x valeur x effectif) de Jaggi-Lau en 1974 (Gupta, 1994), valeur actuelle ajustée (Hermanson, 1964), approche par le multiple de la masse salariale pour déterminer la valeur de l'entreprise proposée par Giles et Robinsons en 1972 (Toan, 1976) ;
- les approches comportementales, relevant plus du management, avec Likert (1967, 1971) et Flamholtz (1972, a,b), proposent des mesures ambitieuses de nature psychosociologique (Likert, 1967 ; Likert et Pyle, 1971 ; E. Flamholtz, 1972 ; E. G. Flamholtz, 1972), qui laisseront place à des indicateurs plus pragmatiques comme l'absentéisme ou le turnover (Mirvis et Macy, 1976);

- les approches dynamiques de Flamholtz ou Gambling intégrant les effets du système de récompense sur le développement des compétences (Gambling, 1976 ; E. Flamholtz, 1972).

L'idée d'une intégration au bilan sera vite mise de côté et l'utilité même de telles approches pour la comptabilité sera contestée. Elles sont ainsi délaissées au cours des années quatre-vingts. Bien que les mesures proposées à l'époque servent aujourd'hui de corps au contrôle de gestion sociale et que certains pays, comme la Finlande jusqu'au début du XXe siècle, aient essayé d'institutionnaliser ces calculs (Rouhesmaa et Bjurström, 1996).

Le capital intellectuel

Une notion plus large va remplacer le capital humain et mobiliser les études. Une sorte de renouveau après les travaux sur le capital humain viendra avec les travaux de Sveiby et la balance des invisibles (Sveiby, 1990) et ceux de Kaplan et Norton et le tableau de bord prospectif (Kaplan et Norton, 1992). Des tentatives proches suivront : l'expérience du Navigateur Skandia (Edvinsson et Malone, 1997), la proposition de l'agence danoise pour le commerce (Danish Agency for Trade and Industry (DATI), 1998) proposant un modèle d'indicateurs s'appuyant sur des développements narratifs, ou encore le projet Meritum (2002) reposant sur le triptyque « vision, ressources, intangibles » (MERITUM, 2002). Lev proposera, quant à lui, un "Value Chain Scoreboard", tableau de score de la chaîne de valeur reposant sur neuf piliers et distinguant trois niveaux de processus : apprentissage, exécution et commercialisation. On dérive ainsi d'une approche de comptabilité financière vers une comptabilité de gestion, pour s'acheminer vers une forme de comptabilité stratégique (Lev, 2000).

Le carbone

Normalement l'effet de serre maintient la température moyenne sur terre à un niveau permettant la vie, mais l'activité anthropique à travers le carbone et ses équivalents augmente cet effet de serre et donc les températures moyennes. Les émissions augmentant largement au-delà des

capacités de la planète à les absorber (GIEC, 2021), l'idée que chacun puisse limiter son impact passe par l'idée d'une mesure. En 1998, le World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) et le World Resources Institutes (WRI) ont développé une méthode de comptabilisation et de déclaration des émissions de GES pour les entreprises : le GHG protocol. Ce protocole est largement diffusé à l'international, en particulier dans les pays anglo-saxons. Cette norme spécifie les principes et les exigences pour la quantification et la rédaction de rapports sur les émissions et suppression de GES. Une norme ISO est consacrée à la quantification des gaz à effet de serre (l'ISO 14064-1).

La comptabilité carbone a, en France, été développée par J.M. Jancovici, et diffusée par le l'ADEME (Trébucq, 2017). Elle repose sur une base de données de facteurs d'émission et une échelle d'équivalence des gaz en carbone pour leur impact sur le climat à 100 ans, c'est-à-dire leur pouvoir de réchauffement global. Notons que le choix à cent est discuté, car à trente ans ou moins le classement des gaz n'est pas le même (Brohé, 2013). Différents postes sont étudiés en fonction des champs considérés (les scopes un, deux ou trois).

La méthodologie du BEGES, le Bilan des Gaz à Effet de Serre, est publiée en 2004 par l'ADEME, elle prend l'appellation protégée de Bilan Carbone. Seul un institut est autorisé à procéder aux formations, l'Institut de Formation au Carbone. Devenu obligatoire pour une partie des entreprises en France, il aura fallu augmenter les sanctions pour que sa publication soit plus effective malgré un intérêt des contrôleurs de gestion (Renaud, 2014) (Renaud, 2013). Cependant, des expérimentations volontaires montrent que l'effet sur les dirigeants n'est pas optimum, il y a par exemple une certaine démotivation liée aux émotions négatives que provoquent les mauvais résultats des bilans établis (Jabot, 2020).

La circularité de l'économie

L'économie circulaire est un pilier important du développement durable et, pour compter pour la circularité, les entreprises peuvent déjà s'appuyer sur un standard (Wishard et Antheaume, 2021) bien que celui-ci soit assez peu guidant. Les méthodes les plus courantes s'appuient sur des indicateurs ou des analyses de cycle de vie. Des approches plus intégrées sont souhaitables, pour cela le système comptable devrait être orienté vers la reproduction et l'utilisation

soutenable des ressources plutôt que vers le revenu (Vegera et al., 2018). Vegera & al. proposent ainsi une étude des objets comptables à construire au fil du processus de production pour comptabiliser les différents déchets. Des outils sont déjà mobilisables, par exemple, à travers la méthode IDEA, on peut évaluer l'autonomie d'une exploitation agricole en s'appuyant sur la circularité (Zahm et al., 2019). Le *Matériel Flow Cost Accounting (voir infra)* peut être aussi adapté pour la circularité, la méthode très utilisée au Japon, trouve un relais dans ses possibilités de liaison avec les problématiques de l'économie circulaire (Zhou et al., 2017), donnant ainsi une perspective plus systémique à la comptabilité.

La comptabilité nationale

À l'échelle macroéconomique, la manière de comptabiliser la richesse a été interrogée au regard des aspects sociaux et environnementaux (Gadrey et Jany-Catrice, 2016). Pour certains, il faut repenser la manière de compter la richesse (Blanchet, 2009). Le PIB a des défauts certains, comme celui de ne pas prendre en compte la pollution ou la qualité de vie, mais différentes méthodes existent aujourd'hui pour dépasser les traditionnels outils de la comptabilité nationale. Par exemple, l'épargne nette proposée par la Banque Mondiale prend en compte les dépenses en formation pour évaluer le capital humain, ainsi que les extractions de ressources et les dégradations de l'environnement (Antonin et al., 2012). Cette méthode est critiquée pour son approche « faible » de la soutenabilité (Daly, 1990) et pour son évaluation des dommages par les prix. Un cadre a été créé pour compiler et relier les statistiques environnementales aux statistiques économiques en 2012. Il est rédigé sous le patronage de différentes institutions allant des Nations-Unies au FMI en passant par l'OCDE, l'Union européenne et la Banque Mondiale éclairées par des échanges entre statisticiens, économistes et comptables nationaux (Bérard, 2019). Ce système de comptabilité économique et environnementale (SCEE) propose une méthode de comptabilité des écosystèmes ainsi qu'une série de données sur les stocks et les consommations de ressources naturelles (Weber, 2022) : des modules existent et les pays de l'Espace Économique Européen doivent se conformer.

1. Les comptes des émissions atmosphériques.

2. Les taxes environnementales par industrie.
3. Les comptes des flux de matières à l'échelle de l'économie.
4. Les comptes des dépenses de protection de l'environnement des biens et services environnementaux.
5. Les comptes des flux physiques d'énergie.

Les liens entre comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale sont forts en France à travers les soldes intermédiaires de gestion. L'évolution de l'un appelle aujourd'hui l'évolution de l'autre.

En conclusion, si la comptabilité financière orthodoxe est critiquable sur de nombreux points, on note que la méthode n'est pas figée. De nombreuses évolutions témoignent des possibilités d'adaptation de la technique. L'élargissement du spectre comptable a été ou est envisagé sur certains points, comme le capital humain, la biodiversité, la circularité et ses liens avec la comptabilité nationale. Néanmoins on peut s'interroger sur l'actualité d'une citation d'Edmond Desgranges, auteur du XIXe siècle, relayée par Vlaemminck en 1956 qui donnerait à voir la gangue dans laquelle la comptabilité serait prise.

> *« La comptabilité est devenue en quelque sorte le patrimoine d'une classe d'auteurs sans savoir et sans dignité, cette modeste science se trouve vraiment affectée de la lèpre des mauvais livres ; il n'est pas si mince teneur de livre, si faible expert près un tribunal, si hardi calligraphe qui ne s'estime, en raison seule de sa profession, capable de faire un bon livre élémentaire. Il n'y a donc pas s'étonner que cette science, si éminemment utile, reste cependant ignorée dans ses vrais principes, puisqu'on la dénature, pour ainsi dire, à sa source ; et de rencontrer dans le monde des affaires autant de comptables incomplets, sans nulle intelligence du véritable esprit des parties doubles, ils les apprennent dans des auteurs qui ne l'ont jamais parfaitement compris eux-mêmes. »*

Synthèse chapitre 2

Malgré sa légitimité et sa capacité structurante pour les organisations, la comptabilité connaît des limites (1) (externalités, coûts cachés, immatériels, manque de pertinence, risques éludés, impact social ignoré). Il y a eu par le passé des évolutions pour répondre à certaines problématiques et des propositions sont envisagées pour améliorer le système d'information comptable dans diverses directions (2).

1.3 De nouvelles approches : les comptabilités sociales et environnementales

Outre les possibilités d'élargissement envisagées au chapitre précédent, un phénomène retient plus particulièrement notre attention : celui des propositions pour le traitement comptable des questions sociales et environnementales qui a vu le jour à la fin des années soixante (1), et qui peut prendre la forme de différentes techniques (2).

1.3.1 Des comptabilités sociales et environnementales

Le système d'information comptable s'est donc amélioré pour être plus pertinent et plus adapté au monde économique sur différents points. Mais, depuis la fin des années soixante, l'idée d'intégrer les dimensions du développement durable dans des états empruntés à la comptabilité financière s'est répandue. Il s'agit de viser un changement symbiotique du capitalisme (Wright, 2006). Les courants extrêmes pour des changements radicaux (entre ailes gauches et droites de l'échiquier politique) se différencient de projets moins larges de modifications du contrat social (Gray et al., 1988). Voire d'acceptations du *Statu Quo* qui se situe au milieu des deux extrêmes. On note que ces formes de comptabilités ont des appellations différentes. On évoque par exemple les comptabilités élargies (Petit et al., 2013) ce qui laisserait supposer que des dimensions verticales et horizontales sont possibles. Comptabilités de la durabilité lorsque la préservation est prise en compte, ou comptabilités en coûts complets lorsque seuls les impacts sont considérés (Bebbington et al., 2021). On pourrait parler de comptabilités globales, pour permettre de les relier à la performance globale. On trouve aussi les comptabilités vertes (Christophe, 1992) et écologiques (Rambaud, 2022), ces dernières ne délaissant pas pour autant l'aspect social, mais au contraire l'intégrant dans l'écosystème.

Généralement l'appellation de comptabilité sociale et environnementale (CSE) est utilisée (en anglais Social and Environmental Accounting, SEA). Les CSE connaissent un relatif succès avec des préoccupations sociales et environnementales qui se disséminent dans le monde depuis un demi-siècle. Dès les années soixante-dix, un intérêt de la profession comptable est porté à ces propositions à travers, par exemple, l'American Accounting Association qui relaye des

questionnements sur la responsabilité des organisations (Estes, 1976). Il y a aussi un intérêt des académiques pour les effets environnementaux externes. C'est à cette période que l'on reconnaît l'importance de la comptabilité comme une pratique sociale influençant les utilisateurs (Hopwood, 1974), ces derniers ont des représentations des chiffres qui peuvent être différentes. Une science environnementale plus performante, une génération post-seconde guerre mondiale, la décolonisation, etc. Autant de facteurs qui vont mener à dépasser la simple vue financière (Bebbington et al., 2021). C'est aussi l'idée que le chiffre comptable avait perdu en utilité face aux marchés financiers et qu'il fallait à nouveau s'interroger sur cette utilité (Watts et Zimmerman, 1978). Le dépassement d'une approche jusque-là normative de la recherche comptable pendant la majeure partie du XXe siècle, va permettre de remettre en cause l'approche comptable traditionnelle et va ouvrir la porte à de nouvelles visions de la comptabilité. On tente alors d'amender, voire de transformer le modèle comptable. L'aspect social sera mobilisé avec tout un courant de recherche qui aura essayé de « mettre les gens dans le bilan » (Hekimian et Jones, 1967). L'aspect écologique viendra se greffer pour développer une forme de comptabilité élargie à ces nouvelles préoccupations grâce à des approches socio-économiques. De telles comptabilités respectent le principe d'internalisation des externalités (Pigou, 1920). Elles ne remettent pas en cause l'économie de marché, mais proposent une solution pour ses principales défaillances que sont la gestion des biens publics et les externalités. Mathews propose une revue de littérature de 1971 à 1996, année d'un symposium à Canberra. Il distingue différentes périodes. la première couvre la période des années soixante-dix où, après des travaux fondateurs (Linowes, 1968 ; Estes, 1976), on trouve des études empiriques et des réflexions sur la construction de modèles. A cette période les journaux susceptibles de publier des articles sur le sujet sont encore peu nombreux (Mathews, 1997), à l'exception d'un séminal numéro d'AOS (Accounting, Organizations and Society) en 1976 (Gray, 2002). Cette période académique est davantage marquée par l'aspect social de la comptabilité. Après un départ scruté, une période académique plus calme verra le jour au début des années quatre-vingts, elle marque l'apparition des programmes de formation et la continuité des études empiriques. Peu à peu le volet environnemental est mis en avant avec un volet social qui est mieux pris en compte, avec le Bilan Social en France par exemple. Durant les années quatre-vingts, les études portent surtout sur le reporting des entreprises qui publient sur les éléments qui peuvent impacter leurs comptes. Cette décennie est marquée par la justification des choix de reporting, qui sont souvent expliqués par le contrat social, ou la recherche de légitimité. Puis l'intérêt pour ces formes de comptabilités prendra un nouveau tour avec la

rédaction du rapport intitulé « notre avenir à tous » présenté à Rio en 1992 (Brundtland, 1987). Au Royaume-Uni, les travaux de Pearce et Gray donneront lieu à la publication par ce dernier du « The Greening of Accountancy. The Profession After Pearce » (Gray, 1990) qui relancera la comptabilité environnementale et sociale comme champ d'études. Des auteurs comme R. Gray donc et J. Bebbington (Gray et Bebbington, 2001) en Angleterre ou B. Christophe (Christophe, 1992) en France, mettront en avant le rôle que peut avoir à jouer la comptabilité dans un développement qui serait durable. De nombreuses expériences sur de grandes entreprises verront le jour avec, par exemple, British Petroleum et l'Université d'Aberdeen qui ont proposé la méthode SAM (Sustainability Assessment Model) (Bebbington, 2007). Lors de l'étude d'une autre méthode utilisée par l'entreprise BSO/Origin, les limites principales et les questions qui deviendront récurrentes sont posées (Huizing et Dekker, 1992). L'entreprise est dirigée par le réputé excentrique Eckart Wintzen[4], c'est sous son impulsion qu'une comptabilité environnementale est mise en place pendant une demi-décennie. On s'interroge ainsi sur les réelles motivations de la compagnie et sur la crédibilité qu'elle peut avoir à publier de telles informations non vérifiées. On se demande sur quel périmètre la responsabilité de l'entreprise s'exerce, sur les méthodes de calculs, sur l'impossible exhaustivité des impacts sociaux et environnementaux ou encore sur le problème de la monétarisation. Ces questions vont mobiliser la plupart des chercheurs qui s'intéressent aux CSE. Les années quatre-vingt-dix marqueront pour Mathews l'idée que le changement vient des managers, non pas des comptables qui font les systèmes d'information. Ce sera alors dans les outils stratégiques que les problématiques sociales et environnementales seront portées. C'est aussi une période où les lois protégeant l'environnement vont se multiplier à travers le monde et voir le marché du carbone se développer (Hopwood, 2009). Brown dresse un panorama des difficultés rencontrées et notamment l'incapacité à mobiliser les différents protagonistes (Brown, 2009). Les essais ne suffisent pas, les CSE apparaissent sous-théorisées, et la finance utilitariste domine (Tinker et Gray, 2003). Le champ des comptabilités sociales et environnementales va ainsi s'élargir au fil du temps jusqu'à aujourd'hui sans pour autant révolutionner la comptabilité financière. Gray s'appuie sur la théorie des systèmes pour décrire les liens entre l'organisation et son environnement (Gray, 1990). Mieux informer permet une meilleure régulation et une action des consommateurs (individus ou organisations), une redéfinition du contrat social avec attribution des responsabilités (Gray et al., 1988 ; Gray, 1992). Pour comprendre le mouvement de

[4] https://www.wired.com/1996/11/es-wintzen/

publications de rapports extrafinanciers, un courant fort de recherche se focalise sur la légitimité dans le cadre de la théorie des parties prenantes et plus largement de la RSE. L'« Accountability » devient la référence normative. Mais certains vont dépasser le problème en attendant des réponses plus fortes, soit parce que la comptabilité environnementale ne pouvait dépasser les problèmes de technique comptable, soit parce que des réponses plus radicales étaient attendues. Sur ce dernier point, de nombreuses critiques sont faites sur l'état actuel de la comptabilité environnementale (Gray et Milne, 2018). Beaucoup de questions sur la « nature » et sur sa colonisation par la comptabilité (Cooper, 1992) sans réponse, mais qui élargit le débat à des questions philosophiques et éthiques (Andrew, 2000), c'est l'éthique environnementale. On peut ainsi s'interroger sur différents points : le principe d'utilité qui fonde l'analyse coûts /bénéfice, les droits (tant ceux des humains que ceux des animaux), ou sur la formation des contrats avec ses aspects légaux et les théories de la justice (Cafaro, 2011).

Définir

Il existe différentes approches pour ces comptabilités (Lamberton, 2005). Par exemple, l'une d'elles, le Full Cost Accounting (Antheaume, 2004), est définie par Bebbington comme un système qui permet à la comptabilité courante et aux chiffres économiques d'incorporer tous les coûts et bénéfices réels ou potentiels dans l'équation en incluant les externalités environnementales et sociales pour obtenir les bons prix (Gray et Bebbington, 2001). Gray, lui, définit l'exercice comme le processus consistant à communiquer les effets sociaux et environnementaux des actions économiques des organisations à des groupes d'intérêts particuliers au sein de la société et à la société dans son ensemble. En tant que telle, une comptabilité sociale et environnementale implique l'extension de la responsabilité des organisations (en particulier des entreprises), au-delà du rôle traditionnel consistant à fournir un compte financier aux propriétaires du capital. Une telle extension repose sur l'hypothèse que les entreprises ont des responsabilités plus larges que la simple recherche de profits pour leurs actionnaires (Gray et al., 1987). Le même auteur rappelle plus tard qu'il n'y pas de raison que la comptabilité environnementale emprunte la technique comptable traditionnelle avec des débits et des crédits (Gray, 2013) comme le voudrait Thornton qui prône une comptabilité verte qui se limiterait à quelques provisions (Thornton, 2013). C'est pourtant un axe souvent emprunté qui permettrait d'intégrer un « cheval de Troie écologique » dans le système

d'information (Rambaud et Richard, 2015). Gray et al. expliquent que le reporting est une manière, pour les organisations, de rendre compte de leurs responsabilités et par la même occasion de s'en décharger (Gray et al., 1988). Gray pose la comptabilité environnementale dans une théorie systémique où les organisations influencent et sont influencées par certains aspects de la société et de l'environnement. La simple divulgation d'informations sans enquête externe sera critiquée, ce qui appellera au développement d'institutions pour encadrer le phénomène. Plus tard Gray montrera comment « la comptabilité peut amener à la responsabilité » (jeu de mot en anglais : accounting to accountability) dans une société démocratique où la régulation peut s'opérer par les États et les consommateurs (Gray, 1992). Position qu'il critiquera lui-même plus tard, en constatant la réalité des *« soi-disant rapport de durabilité »*, montrant que la comptabilité perd en pertinence en cherchant à intégrer les dimensions environnementales (Gray, 2010). Néanmoins, Bebbington et Larrinaga montreront qu'en s'appuyant sur les sciences du développement durable, la comptabilité pouvait aider, malgré des années d'échecs relatifs (Bebbington et Larrinaga, 2014) et malgré les accusations de narration découplée de la réalité, et de difficultés à proposer des comptes robustes des externalités. Devant la nécessité d'un développement durable, les auteurs proposent de revisiter les fondements intellectuels en s'appuyant moins sur la comptabilité et plus sur les sciences du développement durable. Le reporting social et environnemental ne s'impose pas de lui-même, il doit se démener pour assurer sa légitimité contrairement au modèle dominant.

Outre les catégories de comptabilité d'impacts de type Full Cost Accounting ou de durabilité, les appellations divergent pour présenter les différentes méthodes. On parle par exemple de comptabilité verte ou environnementale (Christophe, 1992), de Green Accounting, soit par l'intégration d'obligations comptables vertes au modèle existant comme l'« Asset Retirement Obligation » canadienne ou les possibilités laissées par l'IAS 37 pour reconnaître des passifs (Thornton, 2013) même si cette approche reste très limitée en termes de développement durable, la comptabilité n'ayant pas de place pour des valeurs étrangères au marché telles que les notions environnementales ou sociales (Gray, 2013). En France, on trouve des comptabilités appelées : multicapitaux, tri-capital, élargies ou encore universelle que nous présenterons en partie trois.

Tableau 3 : Appellations académiques de méthodes comptables liées au développement durable

Appellations retrouvées dans la littérature académique
Comptabilité socio-économique (Linowes, 1968)
Comptabilité environnementale (Christophe, 1992)
Comptabilité sociale et environnementale (Gray, 1990)
Triple Bottom Line (Elkington, 1999)
Comptabilité en coûts pleins (Full cost accounting) (Bebbington et al., 2001)
Comptabilité d'inventaire de capital naturel (Lamberton, 2005)
Comptabilité de durabilité (Gray, 2010)
Comptabilité universelle (de Saint Front et al., 2012)
Comptabilité verte (Thornton, 2013)
Comptabilité élargie (Petit et al., 2013)
Comptabilité multicapitaux (Gibassier, Antheaume, Taibi, Cordano et al. 2021)
Comptabilité écologique (Rambaud, 2022)

Pourquoi les organisations adopteraient-elles une telle approche ?

On peut se demander pour quelles raisons les organisations devraient mettre en place des comptabilités élargies ? Les essais volontaires peuvent s'expliquer tout d'abord, car les entreprises constituent un nœud de contrat (Coase, 1937) et s'appuient sur des ressources (Wernerfelt, 1984) ce qui doit donc être géré, mais la diffusion d'informations appelle d'autres théories (Trébucq, 2012). La théorie de l'agence peut expliquer que, sous un angle financier, il soit nécessaire d'informer les investisseurs d'autant que les fonds d'investissement sont de plus en plus labélisés responsables. La diffusion d'information constituerait alors un signal (Spence, 1974). Pour comprendre les raisons de l'émission par les organisations de rapports sociaux ou environnementaux qui empruntent des techniques de comptabilités élargies, Gray *et al.* (1995) relèvent dans la littérature trois théories principales : la théorie de la décision, la théorie économique et sociale et la théorie politique. Pour la première l'utilité de l'information est testée auprès d'utilisateurs (banquiers, analystes …) qui doivent classer les informations en fonctions de leur importance. Dans cette même voie, une autre approche consiste à étudier l'impact sur les investisseurs et donc sur le cours des actions. Les deux montrant un impact

modérément important. La théorie économique et sociale englobe des approches de théorie de l'agence et de théorie positive de la comptabilité. Elle ne permet pas de théoriser ce que devrait être une CSE et repose sur le fonctionnement parfait des marchés par sur les manques de ces derniers. Les deux premières expliquent donc que ces rapports permettent de répondre aux exigences des marchés financiers, mais l'intérêt pour ces théories déclina vite alors que les théories des parties prenantes et de la légitimité qui constituent le troisième groupe connurent un intérêt croissant (Gray et al., 1995).

La théorie de la légitimité a deux courants : institutionnel et stratégique (Buisson, 2008). Pour versant institutionnel, il s'agit d'un statut accordé par le système social dans lequel l'organisation évolue. Pour le courant stratégique, la légitimité est une ressource à part entière qui va permettre d'en obtenir d'autres (Suchman, 1995). Cette théorie fut donc mobilisée dans les différentes variantes (O'Dwyer, 2021). Gray et al. démontrent que l'avantage de cette théorie est qu'elle peut être testée empiriquement (Gray et al., 1995). En s'appuyant sur les quatre stratégies de légitimation de Lindblom (1994): informer sur les changements de performance et d'activité, changer les perceptions, mais pas les comportements, détourner l'attention et enfin modifier les attentes, les auteurs montrent que le reporting socio-environnemental peut servir dans chacun des cas (Lindblom, 1994). Par ailleurs, une autre théorie, celle des parties prenantes, expliquerait que le recours à de tels outils permettrait de les manager les relations avec elles. Gray *et al.* proposent d'intégrer les deux théories plutôt que de les opposer. La théorie politique permet alors de mêler l'économie et son environnement politique social et institutionnel.

Si beaucoup d'articles évoquent la recherche de légitimité, d'autres ont analysé le processus à l'aide de la théorie néo-institutionnelle (Bebbington et al., 2009). Ils relèvent par exemple des études sur l'impact de différentes institutions. Les institutions de type régulation vont aider à la diffusion de pratiques orientées vers l'écologie, mais de manière superficielle, les organisations cherchant juste à se conformer (Jennings et Zandbergen, 1995). Le mimétisme sera plus efficace que la pression normative, surtout s'il y a un avantage concurrentiel à la clé ou si cela est perçu comme un standard du secteur, la morale ne pouvant pas être plus facteur d'adoption que les institutions citées auparavant. Cependant, la soutenabilité devient une valeur, car elle résonne avec la modernité et permet de faire le lien entre les aspects sociaux et environnementaux tout en répondant aux attentes écologiques des individus (Jennings et Zandbergen, 1995). Et plus le

concept est relayé et associé à la modernité par les États, plus les organisations se l'approprieront. On peut aussi évoquer l'impact sur la marque employeur (Braun et al., 2022)

Par ailleurs, on note que cela peut servir plusieurs objectifs comme informer les décideurs ou les parties prenantes, asseoir un système de taxe (Cuckston, 2013) ou encore développer un marché ou des mécanismes de marché liés aux externalités (Cuckston, 2013). Plus récemment des théories sociales de collaboration sont mises en avant en explicitant les interactions entre organisations, ONG et banques par exemple (O'Sullivan et O'Dwyer, 2015). D'autres s'intéressent au rôle des actionnaires qui, poursuivant un idéal social de justice, obtiennent une certaine transparence à travers la publication d'informations, mais peu de changements des comportements à court terme. Ce qui amène les auteurs à voir les publications comme une activité de marché plutôt qu'une activité de justice (Michelon et al., 2020). Il est aussi envisagé d'autres approches, car les manques de validation institutionnelle des données et des rapports ouvrent la porte à la suspicion et créent la possibilité d'une hypocrisie organisée (Brunsson, 1989) et d'une façade organisationnelle (She et Michelon, 2019), d'une manipulation des chiffres et des éléments présentés, du camouflage (Michelon et al., 2016). La recherche de légitimité reste la raison la plus évoquée. Ainsi le partage de la valeur est une thématique souvent traitée à travers les externalités positives, comme les retombées pour l'économie locale (Allan et al., 2011).

Les travaux relatant les essais d'expérimentations laissent entrevoir quelques pistes sur les origines du rejet. Les émotions sont par exemple mobilisées pour expliquer la déception des dirigeants lors la mise en place d'une comptabilité Carbone, et surtout de la constatation de leur bilan (Jabot, 2020). L'acceptabilité d'une insoutenabilité démontrée pour des entreprises qui pourtant se veulent vertueuses (Taïbi et al., 2020) ou même la dénaturation de l'outil à des fins politiques par les managers (Fraser, 2012). Le réductionnisme inhérent à l'idée de parler de durabilité en langage comptable et les tensions entre chercheurs et praticiens qui ont des horizons et des attentes différentes sont aussi sources de difficultés dans le bon déroulement des expérimentations (Bebbington et Gray, 2001).

De potentielles comptabilités dialogiques

La co-construction est source de légitimation pour l'entreprise (Killian et O'Regan, 2016) et le fait que ces comptabilités ne s'inscrivent pas totalement dans la forme d'outils d'obédience

néo-classiques comme l'est le rapport coûts-bénéfices, laisse entrevoir l'idée que de nouvelles coopérations sont possibles. Mais, malgré de nombreuses propositions pour faire participer les parties prenantes, le résultat est insuffisant et décevant, un manque de développement théorique est à déplorer du côté de la prise en compte de la diversité des points de vue (Brown, 2009). En effet, les appels à démocratiser les comptabilités élargies sont souvent relayés, mais peu de méthodes s'intéressent au type de démocratie à promouvoir. Trois formes existent : l'agrégative, la délibérative ou l'agonistique. Le modèle agrégatif est une addition des préférences des citoyens où la majorité l'emporte. Brown reprend l'appel de Power pour repenser les formes de calcul et y incorporer les normes démocratiques en passant d'un modèle monologique à un modèle dialogique (Power, 1992). En effet, le modèle orthodoxe est tourné sur la finance et le capitalisme, sûr de sa « true and fair value ». L'application de principes démocratiques est un fondement des propositions de comptabilités élargies (Bebbington et al., 2007), et finalement ce n'est pas l'évaluation juste qu'il faut trouver, mais un débat qu'il faut initier. Il faut cependant dépasser le modèle agrégatif pour lequel les élites se concurrencent, pour obtenir le support des masses, pour cela le modèle délibératif d'Habermas ou de Rawls et le modèle agonistique, plus conflictuel, sont envisagés, le second étant plus à même de respecter les différences d'intérêts et de valeurs des parties en limitant les accords a minima (Brown, 2009). S'appuyant sur l'idée de radicalisation de la démocratie (Mouffe et Laclau, 1985), Brown note que la recherche, devenue habituelle, pour trouver des accords de type « gagnant-gagnant » portés par des arbitrages techniques, éteint la passion démocratique pour les débats antagonistes. Ce qui a pour effet de repousser ces échanges sur des sujets que le processus démocratique ne peut gérer. Il s'agit de reconnaître les pluralismes, mais pour ce courant il est possible de trouver un consensus qui dépasse le simple accord de procédure. Cette recherche est, pour les agonistiques, vaine ; on ne doit pas chercher à minimiser les différences mais les célébrer.

Les individus ont des identités multiples en fonction des contextes, les organisations aussi, le langage évolue et sert à définir les contextes. Le pouvoir vient alors de la maîtrise des définitions et des moyens d'interprétation. Brown à travers une revue de littérature met en évidence huit éléments fondamentaux à mettre en œuvre pour une comptabilité dialogique :

1. Le besoin de reconnaître une diversité d'orientations idéologiques.
2. L'importance d'éviter le réductionnisme monétaire.
3. Rester ouvert sur la contestabilité inhérente aux calculs.

4. Permettre l'accès aux non experts.
5. S'assurer d'un processus participatif.
6. Être attentif aux relations de pouvoir.
7. Reconnaître le potentiel transformatif d'une comptabilité dialogique.
8. Résister aux nouvelles formes de monologisme.

Les comptabilités sociales et environnementales ont un potentiel en terme de comptabilités dialogiques, et, si elles respectent les points précédents, elle pourrait permettre de faire évoluer vers des sociétés plus démocratiques. En attendant, les comptes silencieux ou comptes de l'ombre proposés par Gray qui consistent à récupérer l'information dans les différents rapports officiels de l'entreprise nourrissent en données les parties prenantes intéressées qui peuvent fabriquer un nouveau jeu de comptes. Ces comptes reconstitués peuvent alors être indépendants et critiquables (Dey, 2010).

1.3.2 Autres approches pour l'entreprise

Les deux principales catégories sont, d'une part, les comptabilités de soutenabilité qui cherchent à évaluer les moyens nécessaires à la préservation de différents capitaux, et d'autre part les comptabilités d'impacts qui évaluent donc les effets de l'activité des organisations. On peut aussi cliver les propositions avec le niveau de soutenabilité ou le nombre de capitaux (ou d'axes) retenus. Mais, d'une manière diffuse, des initiatives émergent au fil du temps, proposées par différents acteurs : universitaires, entreprises, cabinets de conseils ou associations. En voici quelques-unes parmi les plus emblématiques pour dresser un panorama représentatif des différentes propositions.

L'analyse coûts-bénéfices (ou coûts-avantages)

L'analyse coûts-bénéfices est la méthode la plus ancienne et la répandue pour intégrer des dimensions socio-environnementales et des éléments financiers. Elle s'applique dans un premier temps aux investissements publics (Benamouzig et Boudia, 2015), mais prend racine dans le calcul microéconomique néo-classique. Il s'agit de peser les avantages et les coûts d'une

action sur une durée déterminée, en appliquant éventuellement un taux d'actualisation pour les périodes futures. L'analyse peut permettre de comparer les impacts de différentes actions et de choisir entre elles, celle dont la balance est la plus favorable. Néanmoins l'analyse peut paraître « légère », Sinden écrit que l'analyse coût-avantage (Sinden, 2004) :

> *"Flattens our most profound emotions, beliefs, and values into the dull gray of dollars and cents; it produces hopelessly indeterminate results; it clouds transparency and undermines public participation by giving controversial and uncertain predictions a false patina of scientific accuracy and objectivity."*

Les résultats sont souvent aléatoires (Boiral, 2005), ils se construisent pour leur partie économique sur le multiplicateur Keynésien ou sur celui de Léontieff (Barget et Ferrand, 2012). Brown & Frame notent plusieurs critiques sur l'analyse coût-avantage : la monétisation de toutes choses repose sur des approches néoclassiques, les calculs sont subjectifs, l'efficience économique est posée comme valeur suprême, et on ignore la distribution entre les groupes concernés. Enfin, l'approche est utilitariste et monologique (Brown et Frame, 2005 ; Brown, 2009).

Calcul d'empreinte

Le calcul d'empreinte se développe en s'appuyant le plus souvent sur des unités de surface. Les méthodes qui s'appuient sur le calcul d'empreinte se fondent le plus souvent sur des bases de données existantes et peuvent proposer plusieurs champs de calcul. Un rapport du WWF cite différentes approches (WWF, 2021). Par exemple, Le Product Biodiversity FootPrint mêle ACV et les pressions identifiées par le Millennal Ecosystem Assessment (Millenium Ecosystem Assessment, 2005), il permet de calculer le potentiel de disparition de certaines espèces par an (Potential Disappeared Fraction of Species Within a Year). On peut citer également le Biodiversity Footprint for Financial institutions développé par ASN Bank qui s'appuie sur la méthodologie ReCiPe (Goedkoop et al., 2008) et des bases de données pour l'ACV comme EcoInvent. À noter que d'autres méthodes d'analyse de cycle de vie de type « Mid-point / End-point » existent (Weidema, 2015). Le « Mid-point » est plutôt orienté vers le problème en identifiant des facteurs d'évolutions, et les « End-point » orientés vers les dommages résultants

des problèmes. Dans la figure suivante, on trouve des impacts intermédiaires qui permettent de quantifier des dommages par catégorie.

Autre méthode de calcul d'empreinte, le Global Biodiversity Score (GBS) développé par la Caisse des Dépôts Biodiversité (CDB) et qui s'appuie en partie sur l'Exiobase qui permet de produire un tableau entrée-sortie de production et de consommation des ressources, mais aussi sur les techniques d'ACV et enfin sur le modèle GLOBIO développé par l'agence néerlandaise d'évaluation environnementale.

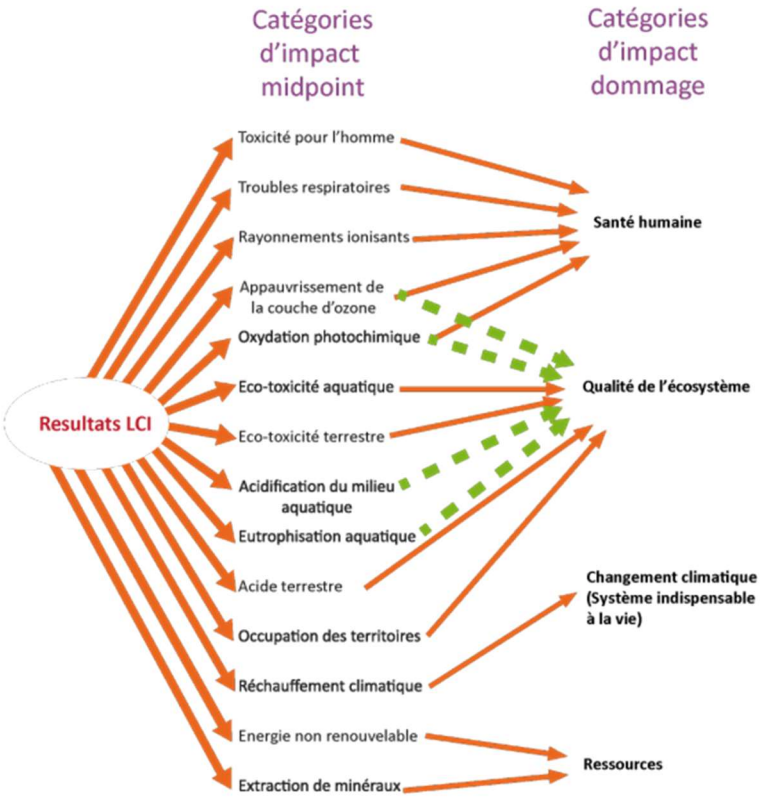


Figure 4 : Analyse Mid point / End point (source : site de l'Université de Valenciennes) .

La méthode du GBS établit un lien entre les acticités mesurées par le CA ou les achats pour et leur pression sur la biodiversité. Ces pressions sont évaluées en MSA.km² (Mean Species Abundance au kilomètre carré), voir figure suivante.

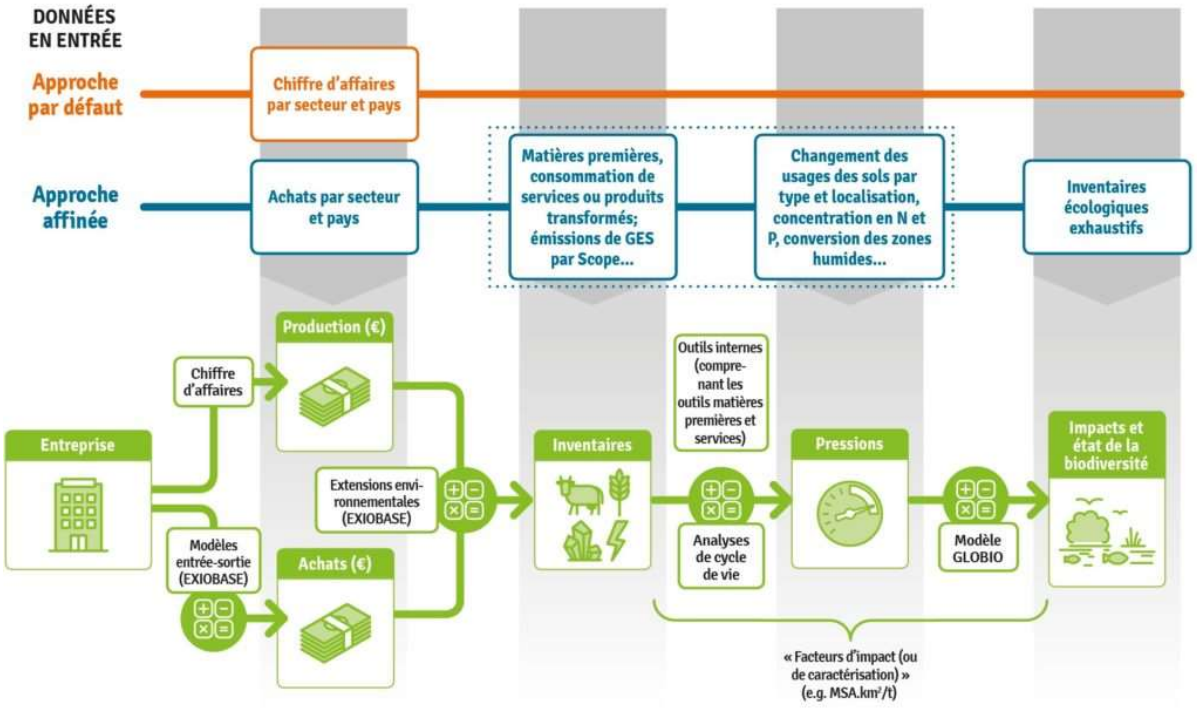


Figure 5 : Modèle du Global Biodiversity Score (source: site du GBS).

Comptabilité et biodiversité

La notion de biodiversité est donc étudiée et les possibilités de comptabilisation sont évoquées sous diverses formes (Jones, 2014). Beaucoup d'outils sont proposés et varient selon le type de comptabilité (de gestion ou de bilan) et le périmètre (de l'entreprise eu collectif) (Feger et Mermet, 2021). Par exemple, Cuckston montre comment la mise en place d'une comptabilité centrée sur l'écologie a permis de rendre visible les problématique liées à la préservation d'une tourbière (Cuckston, 2017). La comptabilité va donner du pouvoir à ceux qui la tiennent. On se rapproche de la notion d'empowerment de Saul Alinsky (Quinqueton, 2012). Cuckston emprunte un cadre théorique de géographie : le cadre TSNP (Territory, Scale, Network, Place) (Jessop et al., 2008). Celui-ci peut être utilisé pour aider à considérer les différentes dimensions de la responsabilité vis-à-vis de la biodiversité. Pour cela des choix doivent être faits sur les

systèmes socio-écologiques spécifiques à produire pour protéger le territoire. Ce dernier se rapproche de la notion de territoire animal, mais peut se définir comme un endroit aux frontières de comportements différents. Des choix doivent être aussi faits sur les mécanismes de responsabilisation qui conduiront à cette production, des choix également sur les quantifications réalisées qui s'enchevêtrent entre elles et doivent être comparées à d'autres éléments de sorte à créer une hiérarchisation. Par exemple, une comptabilité de la forêt tropicale a pu être reliée à d'autres entités comme les projets d'échange de carbone (échelle), sur les méthodes de coordination et de contrôle qui permettent la production. Ici, l'auteur s'inspire de Callon et Latour, mais davantage comme des assemblages émergents d'entités interconnectées qui acquièrent collectivement de nouvelles capacités (réseau), et sur les moyens dont cette nature est représentée et expérimentée dans une telle production (lieu). La notion de lieu s'exprime avec une expérience relationnelle, comme la vague relie le surfeur et la mer pour créer comme un lieu relationnel. La comptabilité peut être ce lien et donner pour visible les relations qu'il y a entre une entité et d'autres parties. Il conclut que les humains doivent agir perpétuellement pour produire un monde dans lequel la vie non humaine peut prospérer.

La prise en compte des impacts peut également donner lieu à des adaptations comptables sans monétarisation au contraire des méthodes FCA. Par exemple J. Houdet et ses coauteurs proposent une adaptation de la double entrée comptable au problème de la préservation de la biodiversité (Houdet et al., 2020). La méthode est basée sur une hiérarchie d'atténuation : éviter, réduire, réparer, compenser. Elle est adossée à des objectifs de non perte ou d'impact net positif sur la biodiversité (Houdet et al., 2020). Il faut utiliser la technique de la double entrée et établir une déclaration de la position en matière de biodiversité ou bilan de la biodiversité, car la position s'inspire du bilan financier. Elle est calculée comme suit :

- A= État de la position sur la biodiversité (comptes d'étendue des écosystèmes en hectares)
- B= Impacts positifs cumulés (comptes d'étendue des écosystèmes en équivalents hectares)
- C= Impacts négatifs accumulés (comptes de l'étendue des négatifs cumulés en équivalent hectares)

On pose A= B+ C.

En ce qui concerne l'état de la performance de biodiversité, il est construit sur le modèle du compte de profits et de pertes (compte de résultat). Cette performance en matière de biodiversité qui représente les changements, les gains et les pertes nets et les variations nettes dans les stocks d'écosystèmes sur une année se présente de la manière suivante :

- X = Impacts nets sur la biodiversité (équivalent hectares).
- Y = Impacts/gains positifs (comptes d'étendue des écosystèmes ajustés aux conditions en équivalents hectares)
- Z = Impacts négatifs périodiques/pertes (comptes d'étendue des écosystèmes ajustés à l'état en équivalents hectares)
- On pose X = Y - Z.

Chaque type d'écosystème doit avoir sa ligne, il n'y a pas de mélange de mesures possible. La métrique de référence est la surface, l'hectare. Les impacts positifs sont obtenus par la multiplication de la surface avec un score de condition du terrain et divisé par le score maximum pour le terrain. Ce score va de 0 (transformé) à 5 (naturel). On a donc un système qui s'exprime en hectare ou équivalent hectare. Les impacts positifs sont calculés en multipliant la surface utilisée par le score courant divisé par le score maximum, et la différence entre ces impacts positifs et la surface totale constituent les impacts négatifs. Par exemple une surface de 100 notée 3/5, donnera un impact positif de 60 et un négatif de 40.

Tableau 4 : Exemple de tableau d'impact sur les écosystèmes (Houdet et al., 2020)

Assessing the positive and negative ecosystem impacts of a company – total ecosystem impacts (nominal surface area in hectares) equal the sum of positive and negative ecosystem impacts in hectares equivalent.[9]

Ecosystem account category	Nominal surface area (Ha; G)	Condition rating (maximum of 5; see Table 1)	Surface area of positive impacts (Ha eq.; P = G × (I/J))	Surface area of negative impact (Ha eq.; N = G – P)
Grassland (type 1)	100	3	60	40
Grassland (type 2)	50	4	40	10
Forest	500	5	500	0
Wetland	250	1	50	200
Total/Statement of Biodiversity (ecosystem) Position	**900**		**650**	**250**

Des écritures en débit/crédit viendront constater les gains et pertes en condition des terrains afin de renseigner le bilan qui reprend A=B+C, c'est-à-dire que les actifs (les terrains) sont mis en regard des impacts positifs et négatifs accumulés (voir tableau suivant).

Tableau 5 : Exemple d'état de position de biodiversité (Houdet et al., 2020)

Statement of Biodiversity Position (A = B + C) for the Cossure offset case study.

Assets (A)			**Accumulated negative impacts (C)**		
Ecosystem accounts	Hectares (Ha)	Percentage (%)	Ecosystem accounts	Hectares equivalents (Ha eq.)	Percentage (%)
			Coussoul condition 2	163,80	46%
			Coussoul condition 3	33,60	9%
			Accumulated positive impacts (B)		
			Ecosystem accounts	Hectares equivalents (Ha eq.)	Percentage (%)
Coussoul condition 2	273,00	76%	Coussoul condition 2	109,20	31%
Coussoul condition 3	84,00	24%	Coussoul condition 3	50,40	14%
Total	**357,00**	100%	**Total**	**357,00**	100%

Bien que la technique soit peu, voire pas diffusée, comme beaucoup d'autres (Feger et Mermet, 2021), elle permettrait d'évaluer des projets ou de mettre en avant l'amélioration ou la dégradation d'un écosystème.

D'autres outils pour la comptabilité de la gestion environnementale

Des évaluations de toutes sortes et à différents niveaux de la stratégie sont proposées et peuvent constituer un ensemble hétéroclite de techniques de gestion environnementale (Alcouffe et al., 2013). L'agriculture est, notamment, un sujet brûlant en termes de développement durable. La révolution verte est souvent accusée d'avoir détruit l'environnement. Un besoin fort de légitimité et de certification autour l'agriculture biologique a ainsi vu une soixantaine de méthodes apparaître s'appuyant sur différents indicateurs (Schader et al., 2014). Par exemple, la méthode IDEA (Indicateurs de Durabilité des Exploitations Agricoles) (Zahm et al., 2019) en est aujourd'hui à sa version IV. Elle consiste, autour de cinquante-trois indicateurs, à évaluer trois dimensions (agroécologique, socio-territoriale et économique) et cinq propriétés (autonomie, ancrage territorial, responsabilité globale, robustesse, capacité productive et reproductive de biens et services). Plus largement, en France, dans la lignée de la loi NRE, des tableaux de bord verts, des budgets environnementaux sont mis en place dans quelques entreprises (Desmazes et Lafontaine, 2007). Celles-ci passent, par ailleurs, la certification ISO 14001 de management environnemental ou l'EMAS (Eco-Management & Audit Scheme) (Reverdy, 2005). L'EMAS est appliqué par un règlement européen mis en application en 2001

qui certifie toute entreprise qui met en œuvre une évaluation crédible de sa performance extrafinancière et de sa politique RSE. Les organisations certifiées ISO 14001 obtiennent la certification EMAS sur demande. Certains outils sont des adaptations d'outils anciens comme les budgets verts, les comptes verts, ou plus simplement des annexes vertes aux bilans. D'autres outils sont plus novateurs à l'époque, comme la valeur ajoutée négative, l'écobilan, le bilan environnement et le tableau de bord vert (Lafontaine, 2003). Les comptes permettent de suivre les consommations d'énergie, de matière, la production de déchets, les budgets permettent de planifier des investissements dans le temps nécessaire à réduire les impacts environnementaux. Ces derniers sont suivis par des flux physiques qui alimentent des tableaux de bord verts. Ces outils influencent alors le management, la communication.

Synthèse chapitre 2

L'idée d'élargir la comptabilité aux préoccupations sociales et environnementales a maintenant plus d'un demi-siècle. De nombreuses études ont pu en définir les contours et interroger les motivations des potentiels adoptants (1). De nombreuse applications techniques peuvent être raccrochées à cette idée d'un comptabilité élargie (2)

Conclusion de la première partie

La comptabilité est une technique ancienne qui a su, à travers la profession comptable et son encadrement juridique, gagner en légitimité pour s'imposer au monde l'entreprise et de la finance. Elle a pu se transformer sous l'impulsion des évolutions technologiques, économiques et scientifiques pour intégrer les différentes fonctions de l'entreprise et créer un véritable système d'information comptable.

Malgré cela, des critiques lui sont adressées sur différentes dimensions : son manque de pertinence, sa politisation, sa difficulté à s'adapter aux évolutions de l'économie et surtout l'occultation des externalités. Ces critiques mènent à différentes propositions qui peuvent parfois faire évoluer le système d'information comptable, mais qui, le plus souvent, restent sans effets.

Pour la question plus précises des externalités socio-environnementales, un mouvement de propositions est initié au cours des années soixante. Il consiste à intégrer les dimensions sociales et environnementales au modèle comptable. De nombreuses adaptations de cette idée sont proposées depuis une cinquantaine d'année, sans véritable succès.

Partie 2 Innovations comptables, de l'invention à la diffusion

Différents cadres sont mobilisés pour notre recherche qui est menée de manière abductive, après une première phase exploratoire. On s'intéresse à l'émergence d'outils de gestion à visée interne et externe pour les problématiques du développement durable. Le champ d'étude est centré sur la comptabilité dont il s'agit de mieux comprendre les fondements que l'on réduit parfois au double enregistrement (Chapitre 1). Bien que l'on note une évolution dans le temps, il semble qu'innover en comptabilité reste difficile, il s'agit alors de s'intéresser aux théories liées à la diffusion de l'innovation (Chapitre 2).

Plan de la partie

2.1 La construction comptable 91

2.1.1 Assises théoriques de la construction comptable orthodoxe 91

2.1.2 Aspects techniques 92

Matricielle, représentation multidimensionnelle, Qubit 93

Comptabilité événementielle : Georges Sorter (1969) : valeur contre événement 97

Triple entrée Y. Ijiri 99

2.1.3 Aspects sociologiques de la comptabilité 101

2.1.4 Un objet frontière ? 104

2.2 De l'invention à l'innovation 108

2.2.1 Innovation et comptabilité 108

2.2.2 Le changement comptable 112

2.2.3 Un processus linéaire 115

2.2.4 Un processus social et institutionnel 118

Champs sociétaux et organisationnels 123

Entrepreneurs institutionnels 126

Des mécanismes d'homogénéisation 127

Conclusion de la deuxième partie 128

2.1 La construction comptable

La comptabilité constitue un système d'information à part entière que l'on pourrait être tenté de réduire à l'état d'une technique pour l'aide à la décision et le contrôle (Lassègue, 1961). Cependant, c'est également une technique immatérielle empreinte de social, un système qui influence aussi les décideurs (Hopwood, 1974). La comptabilité n'est donc pas une simple technique, mais une pratique sociale et scientifique. Par ailleurs, la manière de tenir des comptes a changé à travers l'histoire, et pour Hopwood (2007) nous ne pouvons prétendre savoir exactement ce qu'est la comptabilité à travers le modèle orthodoxe actuel, il faut au contraire que la recherche s'exerce de manière interdisciplinaire, c'est-à-dire entre sciences dures et sciences sociales, pour que la comptabilité révèle toutes ses richesses.

2.1.1 Assises théoriques de la construction comptable orthodoxe

La comptabilité paraît souvent réduite au double enregistrement et il peut être utile de se pencher sur les théories qui concourent à sa construction. On note que l'apparition de la partie double et les règles qui permettent cette construction si harmonieuse font l'objet d'âpres débats. La définition même de la partie double peut interroger (Degos, 1998). D'ailleurs on devrait dire « des parties doubles », car chaque écriture prend en compte deux entités, alors qu' « en partie double » signifie qu'une petite partie est double (De Roover, 1977). Quant au cadre théorique, il est aussi discuté. On passe ainsi de la théorie de la personnification des comptes, qui énonce que chaque compte est en quelque sorte une personne et que c'est de son point de vue que le compte est tenu (Vlaemminck, 1956), à une théorie personnaliste pour dire que le compte appartient à une personne. Idées qui nous rapprochent des comptabilités dialogiques. *A contrario* s'établit une théorie matérialiste qui se construit sur le contenu des comptes qui doivent retranscrire les transformations induites par les mouvements de valeur. Coffy distingue valeurs réelles (matérielles et personnelles) et valeurs rationnelles (fictives ou d'ordre) (Coffy, 1844) qui vont solder certains comptes, de ceux aux valeurs variables (les marchandises et matériels) (Vlaemminck, 1956). On avance aussi la théorie unicontiste qui ne considère qu'une seule série de comptes. A contrario des duocontistes et cinquecontistes qui distinguent les comptes de l'exploitant, des personnes, de biens … Avec l'approche unicontiste, on ne compte

que pour le propriétaire devenu créancier de l'entreprise selon la Geschaftstheorie, théorie dite aussi théorie patrimoniale, qui s'oppose à la théorie des facteurs allemande qui serait plutôt celle des serviteurs qui rendent compte au commettant. Celle-ci se serait développée avec la ligue hanséatique (De Roover, 1977). La théorie unicontiste marque également la séparation de l'entreprise et de son propriétaire (Degos, 1998). Si on considère en même temps cette dernière et la théorie des facteurs, cela signifie que l'on pourrait écrire les comptes pour deux personnes à chaque opération, une partie quadruple. Seulement, devant la lourdeur d'une telle tâche à l'utilité limitée, seuls les comptes du propriétaire sont tenus. Entre personnification et théorie unicontiste, on trouve la théorie de la double personnalité faisant de l'entrepreneur, à la fois un capitaliste et un commerçant qui s'oblige envers lui-même (Léautey et Guilbault, 1890). La théorie personnaliste inspirera la logismographie de Cerboni et ses deux jeux de comptes. La théorie de l'entité va se former au fil du temps suite à l'approche unicontiste et avec la reconnaissance juridique de l'entreprise avec la séparation du propriétaire (Amblard, 1999) et plus tard l'apparition des managers. Elle va s'imposer avec le développement de marchés et l'avènement des IFRS (Pourtier, 2017).

Un courant théorique s'oppose à la personnification et rapproche la comptabilité des mathématiques, rappelant par exemple que Paciolo était un mathématicien comme la plupart des premiers théoriciens comptables (Vlaemminck, 1956). On y trouve différentes branches, entre ceux qui cherchent à expliquer la mécanique comptable à l'aide des mathématiques et ceux qui se contentent de la rattacher à la science mathématique. *A minima,* pour ce courant, on peut rattacher la comptabilité aux sciences exactes (Léautey et Guilbault, 1890) ce qui permet d'envisager des applications mathématiques. Le développement des bases de données et la mise en place des PGI a pu également se faire, car la comptabilité constitue un langage formel.

2.1.2 Aspects techniques

Depuis les premiers ouvrages de Pacioli, Cotrugli ou Ympin jusqu'à la normalisation du XXe siècle (Vlaemminck, 1956), on assiste à un raffinement de la partie double et de la tenue des livres jusqu'à ce que les machines commencent à transformer les habitudes et surtout jusqu'à

ce que la normalisation oblige à préciser les manières de compter. Une approche positiviste de la comptabilité domine alors la pensée jusqu'aux années soixante-dix, avec des auteurs comme Dumarchey. Celui-ci théorise la situation nette et la notion de bilan explicite (Charrier, 2005). Sur un plan plus disruptif, des propositions innovantes ont pu être faites pour challenger le double enregistrement. C'est le cas de la comptabilité matricielle par exemple, ou encore de la comptabilité événementielle qui sont des propositions qui firent des émules sans jamais cependant s'imposer pleinement malgré des préconisations du plan comptable (Degos et Leclère, 1990).

Matricielle, représentation multidimensionnelle, Qubit

La comptabilité financière ne profite pas aujourd'hui des capacités de calcul des mathématiques qui sont pourtant facilitées par l'informatique. Pour rappel, la comptabilité à double écriture s'est développée à une époque où l'algèbre du Moyen-Orient inondait l'Europe, mais où les signes négatifs étaient des inepties. Le calcul matriciel, utilisé aujourd'hui en comptabilité nationale par exemple à l'aide de la matrice de Leontief, permet pourtant d'analyser les relations entre branches. Dans cette lignée, de nombreuses propositions ont été faites pour que le processus du compte en « T » soit délaissé au profit de la matrice à deux dimensions, car cela ne pose pas de problème technique. Leech présente les différentes approches proposées depuis Quesnay dans un état de l'art (Leech, 1986). Il présente un modèle « classique » avec en ligne les débits et en colonne les crédits. Chaque rencontre ligne colonne peut se nommer Tij, chaque entrée venant se rajouter à la somme précédente. La technique reprend celle du tableau économique de Quesnay, et donc l'analyse de Leontief est applicable. L'écriture comptable se passe à l'intersection ligne / colonne. Le solde se calcule par différence entre le total de la ligne et le total de la colonne. Le solde de chaque compte est obtenu par différence entre le total en ligne et le total en colonne. Chaque « écriture » revient donc à modifier une variable dont le nom permet d'identifier sa place dans la matrice : $T_{1,2} \leftarrow T_{1,2} + X$ pour l'intersection entre la ligne 1 et la colonne 2 on rajoute X euros. Mattessich préconise l'utilisation d'une matrice pour chaque transaction, avec une matrice d'ouverture et une de clôture pour l'exercice comptable (Mattessich, 1957).

Tableau 6 : Exemple de matrice proposé par Leech (1986)

Débits \ Crédits	*Banque*	*Capital*	*Achat*	*Fournisseur*	*Total*
Banque					
Capital					
Achat					
Fournisseur					
Total					

Néanmoins, il est rapidement contraint par les capacités de mémoire des ordinateurs pour développer cette idée, ce qui amène une perte d'information, car chaque nouvel enregistrement écrase le précédent. En 1958, Mattessich décrit le bilan en 12 équations et le changement via le compte de résultat en 16 équations, notant néanmoins que les variables sont trop nombreuses pour permettre une modélisation conforme à la complexité et qui soit utilisable. On a 6 équations pour décrire l'actif, dont une par son égalité avec le passif. Et six autres équations pour le passif (chacun étant découpé en rubriques : actifs courants, actifs immobilisés, passifs courants, autres passifs et capitaux propres). Des équations qui constatent la variation des postes du bilan et d'autres pour le compte de résultat.

À cela, Mattessich propose d'ajouter des équations de comportement. Elles décrivent les choix à effectuer en termes de structure de passif (capitaux propres /dettes en fonction du taux de profit et des taux d'intérêt) et d'actif (liquidités en fonction du taux de profit et de la préférence pour la liquidité). Ces fonctions doivent être estimées économétriquement. En partant de variables indépendantes : le montant des capitaux propres, le taux de profit, le taux d'intérêt et la préférence pour la liquidité, on arrive après résolution des équations proposées à déterminer les variables dépendantes qui composent le bilan. Concernant la convention pour le débit en ligne, Mattessich note que cela correspond à la convention utilisée pour les écritures comptables, mais non pas à celle de Leontief, ce qui pourrait gêner pour créer un lien avec la comptabilité nationale.

Recourir à une telle forme d'écriture présente certains avantages : une utilisation des matrices développerait les liens entre niveaux microéconomiques et macroéconomiques ; cela faciliterait

la prévision dans les deux sens ; pour les comptes individuels en calculant les impacts de chocs macroéconomiques et pour l'économie régionale par agrégation. De même en calculant les coefficients techniques, comme c'est fait avec la matrice de Leontief, les calculs liés aux budgets prévisionnels seraient facilités, comme la vérification des écarts, et la mise en évidence de fraudes. Un étalonnage au secteur serait possible en mettant en évidence les différences de consommations, de productivité tant du travail que du capital. Bien que séduisante, Leech (1986) note que l'idée n'apporte pas plus que la double entrée traditionnelle, surtout en termes de compréhension pour le lecteur. Le passage à des matrices à n dimensions pourrait aider, mais se heurte, en 1986, aux capacités de calcul des ordinateurs.

Un autre modèle matriciel est couramment admis selon Degos et Leclère : la situation initiale est représentée par le vecteur initial « S_i », où le plan des comptes est repris dans l'ordre. Les comptes débiteurs sont en positifs, les soldes créditeurs en négatifs. Les opérations sont ensuite entrées dans une matrice des mouvements Mo, matrice carrée construite sur la liste des comptes du plan comptable. Ensuite cette matrice est transposée et, à cette transposée, on retranche la matrice des mouvements. Le résultat est multiplié par le vecteur unité pour obtenir le vecteur des mouvements Sm. On ajoute ensuite le vecteur initial au vecteur final. Voici une illustration :

- Soit la situation initiale suivante, un capital versé de 1000 euros et donc 1000 en banque.
- Le plan des comptes est restreint : Capital, créances, dettes, banque, charges, produits
- Soit le vecteur initial : $Si = \begin{matrix} 1000 \\ 0 \\ -1000 \\ 0 \\ 0 \end{matrix}$
- Puis une vente au comptant de 2000 euros et un achat de 500 euros.

$$M0 = \begin{matrix} 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 2000 \\ 0 & 0 & 500 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \end{matrix}$$

$$M0^t = \begin{matrix} 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 500 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 2000 & 0 & 0 \end{matrix}$$

$$M0^t - M0 = \begin{matrix} 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 500 & -2000 \\ 0 & 0 & -500 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 2000 & 0 & 0 \end{matrix}$$

- On multiplie ensuite par le vecteur unité pour obtenir le vecteur des mouvements Sm.

$$(M0^t - M0) * S1 = \begin{matrix} 0 \\ 0 \\ -1500 \\ -500 \\ 2000 \end{matrix}$$

- Puis on additionne le vecteur initial au vecteur des mouvements :

$$Sf = \begin{matrix} 1000 \\ 0 \\ -2500 \\ -500 \\ 2000 \end{matrix}$$

On retrouve bien les soldes débiteurs en négatifs. L'inventaire peut se faire par la création d'une matrice d'inventaire qui reprendrait les régularisations nécessaires et suivrait le même traitement mathématique que la matrice des opérations. La comptabilité matricielle constitue la proposition la plus aboutie de technique prête à concurrencer la partie double. Elle donne à voir en comparaison les limites de l'enregistrement linéaire actuel et de sa présentation en bilan / compte de résultat face à une matrice dont on pourrait tirer des coefficients techniques et des équations de torsion.

Comptabilité événementielle : Georges Sorter (1969) : valeur contre événement

Le principe d'une comptabilité événementielle est présenté par Sorter à l'American Accounting Association (AAA) (Riahi-Belkaoui, 1992) s'opposant alors à la majorité qui s'accordait à dire que les besoins des lecteurs étant connus, et qu'il était donc possible de déduire des valeurs des actifs, des passifs, des profits (Sorter, 1969). Sorter au contraire va distinguer d'un côté une théorie de la valeur et de l'autre une théorie événementielle. La théorie de la valeur est une synthèse de l'information qui est prédéfinie et orientée vers l'utilisateur. De l'autre côté, la théorie événementielle permettrait à l'utilisateur d'accéder à l'ensemble des données disponibles et de créer en quelque sorte l'information qui lui convient. On se rapproche de la notion plus récente du reporting 2.0. La théorie de la comptabilité événementielle a été portée par les progrès et le développement de l'outil informatique et la mise en place des bases de données d'abord, puis par l'apparition des ERP (Enterprise Ressource Planning). En effet, la proposition consiste à dire que l'on ne connaît pas *a priori* les besoins de tous les lecteurs, et qu'il faut mieux ici enregistrer l'événement en incluant un maximum de données. Le développement informatique qui a suivi aura permis de développer l'idée avec l'enregistrement dans une base de données que l'utilisateur pourra consulter par la suite. G. Sorter marque ainsi dans le cadre des réunions de l'AAA une petite révolution, en opposant valeur et événement. Il s'appuie alors sur une idée développée plus tôt par William J. Vatter. Il note que l'approche événementielle devrait permettre au travers des données recueillies de prédire l'évolution des ventes, le coût de celles-ci, etc. Alors que l'approche valeur se contentera de partir du revenu pour lui appliquer une tendance. Pour comparer avec la météorologie, cela revient soit à affirmer qu'il fera beau (niveau agrégé), soit à donner des probabilités de temps que chacun pourra utiliser selon sa fonction d'utilité. Un bilan devrait permettre de reconstruire les événements qui y sont agrégés. De même, le compte de résultat doit retranscrire les événements qui doivent permettre de prévoir d'autres occurrences de l'événement dans des contextes changeants. Pour les revenus par exemple, il faudrait que chaque événement soit décrit de manière à prévoir son futur selon des changements exogènes. Il reprend donc une idée des « valueistes » qui prônaient déjà une approche multicolonnes, avec une colonne pour le coût historique et une pour le coût courant. G. Sorter pense en effet que c'est un début à prolonger pour permettre de mieux représenter les événements qui varient « en mesurabilité, en contrôlabilité et en importance ».

Plus tard, O. Johnson (1970) prolonge l'idée de Sorter. Il s'interroge sur les modes de vérification des termes utilisés. Il en vient à montrer que les événements sont des observations, il en découle qu'il faut pouvoir vérifier la concordance entre les signes et la réalité (sa perception), de sorte à favoriser des accords inter subjectifs (Johnson, 1970). L'approche valeur repose, elle, sur des inférences, c'est-à-dire sur des opérations logiques par laquelle on admet une proposition en vertu de sa liaison avec d'autres propositions déjà tenues pour vraies. Un événement est décrit par un nombre infini de caractéristiques qu'il est impossible de saisir, seules quelques-unes de ces dernières peuvent être mesurées et notées. L'événement va alors être décrit par quelques caractéristiques qui vont en exclure d'autres, jugées non pertinentes. Ainsi une distribution probabiliste des actions possibles, une attente parmi d'autres, un processus sous-jacent, une cause observable … En somme les termes importants d'un événement sont ceux qui vont permettre des prédictions et des vérifications empiriques.

Johnson souhaiterait qu'une taxonomie des événements soit établie. En rappelant que multiplication et division sont des applications particulières de l'addition, il nomme agrégation des additions de mêmes mesures, combinaison des additions de nature temporelles (chiffre d'affaires) ou sectionnelles (actifs), et composition la réunion de différentes mesures (total des revenus, bilan, etc.). Il distingue aussi deux types de prévisions : l'extrapolation et la prédiction. L'extrapolation prend appui sur un événement pour extrapoler des événements de même nature, la prédiction prend, elle, appui sur des événements différents. Les deux approches font l'objet d'applications mathématiques et statistiques, du même type qu'une approche expérimentale entre variables indépendantes et variables dépendantes.

En 1972, Sorter et Ronen (Ronen et Sorter, 1972) notent qu'une comptabilité pertinente doit permettre de prédire les *Cash-Flow*, les risques liés à la réalisation de ces *Cash-Flow* de même que les coûts d'opportunités. Le bilan pourrait alors apparaître en trois colonnes : une pour la valeur historique, une pour la valeur diminuée des risques et une pour la valeur vénale (Augustin, 2008), alors que le compte de résultat présenterait deux colonnes. Le coût d'opportunité s'appuie sur le coût variable pour être calculé. Au cours des années quatre-vingts, Stepniewski pose le problème de la dimension temporelle (Stepniewski, 1987). Selon lui, les études ont tendance à confondre dimension et critère. Ainsi quantités achetées, codes analytiques, nom du fournisseur, sont des critères, non pas des dimensions. Une dimension doit permettre d'« établir un profil, une coupe à travers tout l'espace comptable ». Actuellement

deux dimensions existent : passif et actif. Il faut, selon Stepniewski, rajouter la dimension temporelle en s'appuyant sur la tenue du journal.

La principale critique que l'on peut adresser aujourd'hui à la théorie de la valeur est de dire que tous les éléments non monétaires échappent par définition à la comptabilisation. Autant l'existence de la théorie de la valeur devait permettre l'élaboration d'une théorie comptable à visée normative, autant l'approche événement rend, par sa raison d'être, quasiment impossible la définition d'UNE théorie comptable, car c'est justement sa malléabilité qui est recherchée. Les perspectives ouvertes par le Data Mining et auparavant par les bases de données redonnent de l'intérêt à la comptabilité événementielle.

Triple entrée Y. Ijiri

Une autre approche est proposée par Y. Ijiri qui rappelle qu'une extension de concept comme pour les nombres (entiers, réels, complexes) (Ijiri, 1986) ne doit pas omettre d'intégrer les éléments précédents. C'est pourquoi, dans sa proposition, il note que la double entrée a permis de combiner des comptes de stocks et des comptes de flux, alors que la simple entrée n'utilisait que des comptes de stocks. L'idée de la triple entrée va donc garder l'approche richesse et revenu, comme stock et flux, mais doit rajouter une troisième dimension : la force (Momentum, élan, tendance) (Ijiri, 1989). La richesse (Wealth) s'évalue au patrimoine net (actifs moins dettes), le revenu (Income) s'évalue par différence entre les recettes et les dépenses, ce revenu augmente la richesse. Le revenu forme la variation de la richesse en valeur absolue, le Momentum donnerait la variation de la richesse par rapport au temps, mais il faut aller plus loin et considérer ce Momentum comme un objet comptable, ce qui est fait avec le calcul de son intensité, sa force : le taux de changement du rendement de l'investissement.

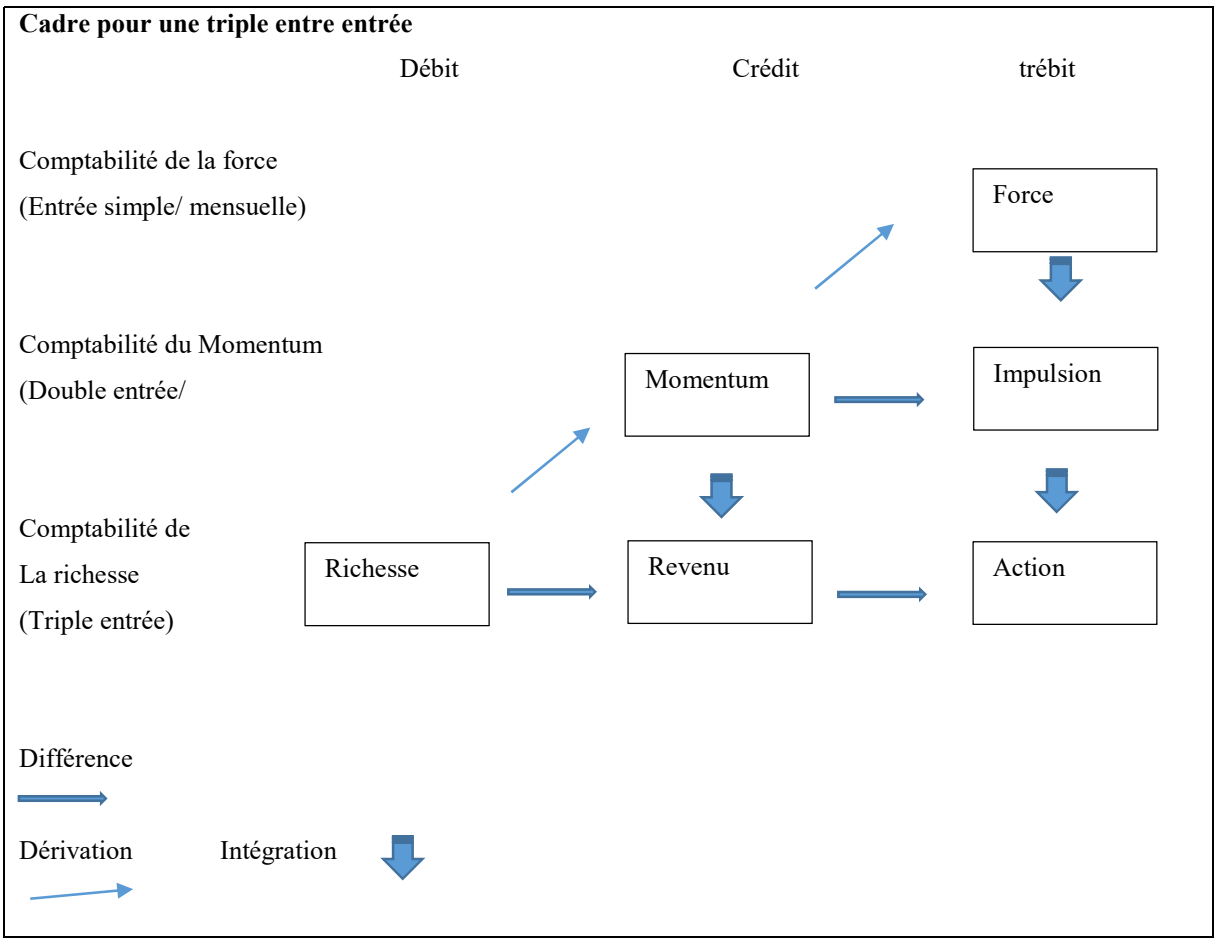


Figure 6 : Le Momentum D'Ijiri (traduit de Ijiri, 1986).

Le revenu mensuel est en fait un Momentum, et la variation de ce Momentum, une impulsion. Lorsque l'impulsion et le Momentum initial sont cumulés, on parlera de force. Les termes sont empruntés à la mécanique. L'impulsion liée à la variation prend appui sur un concept qu'Ijiri appelle l'action. Il y a entre tous les concepts des relations de dérivation et d'intégrales. Les dérivées marquent les variations (impulsions), les dérivées secondes marquent les accélérations des variations. Additionner ces Momentum revient à intégrer leurs effets sur la richesse, partant de l'action en passant par l'impulsion pour arriver à la force. Ijiri en déduit une présentation détaillant l'évolution de la richesse en expliquant les variations de Momentum par période à travers diverses forces (nouvelle production, variation de marges, variation de volume, variation d'efficience dans son exemple de 1986, table 2 p754). Ainsi la tenue des comptes en triple entrée cherche à expliquer les flux qui font varier les stocks. Il faut noter ici que l'utilisation

d'un système moniste ne peut que favoriser la mise en place d'une telle comptabilité. Cependant, de nombreuses critiques émergent (Fraser, 1993)

- Le manque de pertinence.
- Le lien entre richesse et revenu est vu à sens unique. La variation du second augmentant le premier, mais l'inverse n'est pas pris en compte alors que c'est nécessairement lié.
- Le lien n'est pas si facile à identifier, les interactions sont complexes. Quelles sont les forces réellement en jeu ? Un nouveau client peut venir de la publicité, de la chute d'un concurrent, de la diversification …

Matrice, événements, Momentum, ces techniques ne se sont pas imposées, mais elles posent des bases de réflexion à considérer pour l'évolution du modèle comptable. Elles questionnent la légitimité de partie double actuelle. La théorie événementielle suit en quelque sorte les évolutions technologiques et remet en cause la valeur. La triple entrée ajoute du volume à l'information comptable et enfin les matrices ouvrent les portes du calcul mathématique. Ces propositions bousculent l'image du modèle orthodoxe sans pour autant le transformer.

2.1.3 Aspects sociologiques de la comptabilité

Si les récits rationnels poussent à croire que les innovations se créent sur une idée lumineuse (Birkinshaw et Mol, 2006) et se diffusent grâce à leurs qualités intrinsèques, dans la réalité, le développement est plus chaotique (Cooper et al., 2017). Une nouvelle histoire comptable s'appuie sur d'autres éléments (Miller et al., 1991). Même si des facteurs de contingence comme l'accroissement de la taille des entreprises sont indubitablement importants (Chandler, 1993), le caractère institutionnel du changement comptable s'impose (Burchell et al., 1980). Elle évolue d'une comptabilité féodale à une comptabilité capitaliste vers une comptabilité post-industrielle. On ne peut ainsi se limiter aux faits sociaux ou économiques, comme l'inflation qui marque les années soixante, mais ne change pas profondément la comptabilité (Burchell et al., 1980). Car il y a un véritable champ culturel de la pratique comptable dans lequel les espaces sociaux, les entreprises, les organismes de réglementation et les organisations professionnelles interviennent dans le processus d'innovation et de transformation (Robson et Ezzamel, 2022). Ces derniers identifient trois traits liés aux champs culturels des pratiques comptables : les sites dispersés de la production culturelle de la comptabilité ; les logiques diverses, mouvantes et

hybridées ; et le rôle d'arbitres des goûts et de porteurs de « meilleures pratiques ». Ainsi, bien que perçue par le grand public comme une technique, la comptabilité, comme beaucoup de choses, est un produit de la société, un phénomène social (Hopwood, 1974) qui peut à son tour influencer la société. Certains plaident pour une approche anthropologique (Rambaud et Richard, 2019). Hopwood et d'autres ont pu ainsi analyser l'émergence de la comptabilité de valeur ajoutée au Royaume-Uni au cours des années soixante-dix (Burchell et al., 1985). La valeur ajoutée (et sa répartition) est d'abord apparue dans un document sur le rapport d'entreprise proposé par le Comité des Normes Comptables. Un texte sur le rapport d'entreprise présenté l'année suivante par le gouvernement reprendra la proposition et facilitera sa diffusion. De nombreuses entreprises ont alors commencé à ajouter la valeur ajoutée à leur rapport avant que l'on assiste à un déclin au début des années quatre-vingts. L'outil avait du succès auprès des syndicats et des fédérations d'employés, passant d'un outil descriptif à un outil de calcul d'incitations salariales. Puis il servit de mesure pour la performance de l'industrie, d'analyse des politiques de versement des dividendes et d'analyse des performances par les analystes financiers. La diffusion de la méthode ne peut tenir que dans son intérêt. Les différents espaces sociaux, ainsi que le contexte dans lequel le concept s'est étendu ont tous été mal explorés pour les auteurs (Burchell et al., 1985). Le concept de constellation comptable, présenté par ces derniers, est « un champ particulier de relations qui existent entre certaines institutions, certains processus économiques ou administratifs, ensembles de connaissances, systèmes de normes, de mesure et de classification technique. Entre ces éléments, se crée un réseau de pratiques ». Les auteurs notent que l'impact du changement social sur la comptabilité est souvent mis en avant. L'inverse moins. Gilling en 1976, marque le retard pris par les modifications comptables sur l'évolution de l'environnement et pointe l'attitude de la profession comptable et la diversité des intérêts représentés par différentes idéologies et perceptions qui sont autant de représentations des bases et des fonctions de la comptabilité. L'environnement influence la comptabilité, et le système d'information, comme le veut la théorie de la contingence, le contexte est important (Kuszla, 2003).

L'apparition du tableau de financement est aussi une illustration de ce phénomène d'innovation dans les sphères comptables et financières (Chambost et Praquin, 2021), d'abord utilisé au Crédit Lyonnais dès le XIXe siècle, celui-ci ne se diffuse pas hors des frontières de la banque. La normalisation et sa diffusion après-guerre se font sous l'influence de forces qui dépassent la simple technique. On retrouve en effet les questionnements autour de la répartition des richesses entre la conception d'une entreprise boîte noire et, à l'opposé, une conception tournée vers les

parties prenantes. La création de valeur ajoutée permet aux parties prenantes de mieux défendre leurs intérêts (Le Tableau Pluriannuel des Flux Financiers (TPFF) est créé en 1977 par Geoffroy de Murard) (Chambost et Praquin, 2021). Même chose avec l'émergence des coûts standards aux États-Unis au début du XXe siècle (Zimnovitch, 1996). Les comptes de surplus sont aussi un exemple d'innovation peu diffusée malgré l'impulsion du gouvernement français et le relais de l'OEC (Levant et Nikitin, 2020). Antheaume marque le poids des élites en France, qui se trouvent tant au gouvernement que dans l'industrie, dans la mise en place de certains outils comme le rapport social, l'Écobilan développé par des ingénieurs ou la loi NRE (Antheaume, 2018), il note aussi leur goût pour la quantification.

Les porteurs de telles idées comme celle du contrôle budgétaire peuvent être vus comme des « réformateurs sociaux » qui agissent face aux critiques qu'ils adressent à certaines situations (Berland et Chiapello, 2004), ils souhaitent réformer le capitalisme. Le mouvement prend forme après la crise de 1929 et s'inscrit dans une troisième voie entre communisme et libéralisme, constituée de deux chemins : le planisme et le corporatisme. La décentralisation et l'autonomie dans l'organisation des entreprises, venues des États-Unis, permettront le succès de la méthode. La compatibilité avec l'« esprit du capitalisme », cette force qui meut l'ensemble des acteurs malgré des perspectives bien inégales, est nécessaire pour que des outils de gestion se diffusent. « Les outils de gestion sont justement considérés comme des instruments centraux qui organisent l'inscription de l'esprit du capitalisme dans les pratiques organisationnelles des entreprises (Berland et Chiapello, 2004). » Aujourd'hui le « due process » de l'IASB, vient assurer une légitimité politique à des normes qui bénéficient plutôt d'une légitimité technique au départ (Manh, 2012). Le tableau de bord prospectif doit aussi son succès à des éléments sociologiques (Cooper et al., 2017). Notons également les valeurs actualisées (Miller, 1991) et l'influence de la pensée économique dominante sur la comptabilité (Tinker, 1980).

Cooper (1992) nous rappelle comment la comptabilité a été utilisée pendant les années quatre-vingts pour justifier des choix aussi importants que des fermetures d'entreprises. Convoquée chaque soir dans nos salons à travers les informations pour relayer la théorie de l'agence, nos décisions rationnelles et notre comportement maximisateur. Elle rappelle aussi comment durant

la décennie quatre-vingt-dix des appels à la comptabilité environnementale ont été lancés par Gray (1990) notamment. C'est dans ce cadre qu'elle appelle à mettre en avant les valeurs féminines contre le *logos* de la loi et du capitalisme patriarcal. D'autant que la réalité ne peut être médiatisée qu'à travers le langage. Or le langage comptable s'appuie sur le rythme binaire débit / crédit qui peut paraître sécurisant, mais qui sous-tend que tout peut être divisé en deux parties opposables dans le monde. Ce qui correspond à la didactique manichéenne qui nous est inculquée par nos cultures (Cooper, 1992). La comptabilité aurait une construction masculine au sens de Bourdieu (1998), centrée sur le profit et l'accumulation de capital, et on voudrait y insérer une nature qui se définit par sa multiplicité. Si l'objectif est le profit, alors une comptabilité environnementale ne fera qu'augmenter la part, issue de l'exploitation de la nature, des profits.

2.1.4 Un objet frontière ?

La transmission des connaissances entre des mondes sociaux hétérogènes, comme peuvent l'être les parties prenantes des organisations, amène à questionner la notion d'objet frontière (Star et Griesemer, 1989). Star rappelle l'architecture d'un objet frontière. La première caractéristique d'un objet-frontière est sa flexibilité interprétative, selon l'utilisation, les besoins n'auront pas la même interprétation d'un objet. C'est la source principale de réussite d'un objet qui arrive « au bon endroit, au bon moment » (Star, 2010). À cela s'ajoutent la structure de l'objet (matérielle ou organisationnelle) et l'échelle. « Les objets-frontière sont un arrangement qui permet à différents groupes de travailler ensemble sans consensus préalable ». Il n'y a donc pas une forme arbitraire qui s'imposerait. Star note aussi l'importance du travail en commun, de la coopération. La notion de frontière est celle d'un espace partagé entre groupes, non celle de limites. De plus l'objet n'a pas forcément une assise matérielle, mais existe grâce à l'action des participants. Un lien se crée entre des éléments indépendants ou au moins hétérogènes comme la reliure d'un livre. L'objet frontière sert de descriptif à un « travail coopératif en l'absence de consensus », qui pourtant est reconnu comme un présupposé nécessaire à la coopération. L'objet, par le travail des groupes, alterne entre une forme spécifique et une forme adaptée au problème local. Star s'intéresse au travail invisible, celui

qui n'apparaît pas dans le rendu final, comme le travail d'adaptation au contexte local. Elle s'intéresse aussi à la collecte des données souvent imparfaite, au fait qu'un objet frontière n'a pas besoin d'être juste, mais de se « trouver au centre ». L'auteur s'interroge sur la catégorisation et la standardisation qui relègue à la marginalisation les phénomènes non identifiés, le rôle des infrastructures. Si la flexibilité interprétative est la caractéristique essentielle, la fin des objets frontière est souvent causée par la standardisation. Elle rejette alors les cas résiduels qui par nombre vont appeler à la création de nouveaux objets frontière.

Star montre que le cycle de vie des objets frontière s'achève à travers une certaine forme de standardisation. En effet, l'histoire de la comptabilité nous rappelle qu'elle n'a pas toujours été aussi standardisée qu'elle ne l'est aujourd'hui et qu'elle est pour certains historiens l'un des premiers éléments de langage. Elle peut être considérée comme véritable objet frontière tout au long de son histoire entre différentes parties prenantes, mais le poids de la pratique a néanmoins beaucoup diminué ces dernières décennies sous le joug de la normalisation, même si certains problèmes redonnent la main au terrain (Giordano-Spring et Rivière-Giordano, 2018). Selon Star (Star, 2010) la standardisation ou la normalisation vont fusionner des objets qui peuvent apparaître mal catégorisés au départ. De ce fait, des éléments ne vont plus trouver leur place dans la structure et généreront des catégories résiduelles qui appelleront à la création de nouveaux objets frontière. C'est ainsi que la comptabilité financière orthodoxe ne peut plus intégrer ces éléments résiduels que sont les problématiques sociales et environnementales.

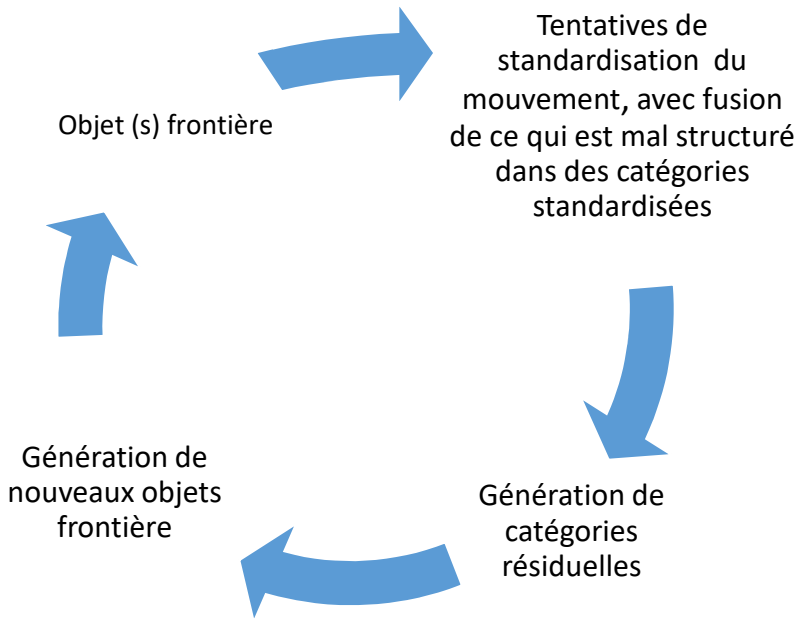


Figure 7 : Cycle de vie des objets frontière

Le modèle actuel est conservé par l'action des différentes institutions qui assurent son intégrité.

> *« On est dans un monde où il y a des normes IFRS qui sont développées pour les groupes cotés. Il y a un processus en place pour approuver et faire approuver ces normes au niveau européen par les différentes instances. On a l'IASB qui produit les normes, on a également une instance consultative au niveau européen, l'EFRAG qui émet des avis consultatifs, ensuite on a l'Accounting Regulatory Committee présidé par la Commission européenne. Au niveau français on trouve l'Autorité des Normes Comptables, un service du ministère de l'Économie, des Finances et de la Relance avec un collège et un office de conseil d'administration qui maintient le Plan Comptable Général. » Anonyme 8*

La comptabilité financière est selon notre interprétation formée comme une chaîne de blocs, morcelée en infimes parties dans différents lieux. Elle est mise en œuvre dans différents endroits, par des intervenants appartenant à des groupes différents : les acteurs chargés de la formation, des Ordres professionnels, la justice, les professionnels qui tiennent les comptabilités. On peut en modifier d'infimes parties, mais les versions précédentes réapparaissent. Modifier la comptabilité nécessiterait de mobiliser d'une part les acteurs de la réglementation, mais aussi les acteurs qui utilisent ou produisent la comptabilité. Le fait qu'elle soit « gardée » par les institutions normalisatrices, qu'elle soit enseignée partout dans le monde et que les carrières des enseignants comme des comptables durent plusieurs décennies en font une sorte de chaîne de blocs inaltérable. Chaque élément est inscrit dans plusieurs lieux (cabinets, entreprises, textes légaux, manuels, …), et, de ce fait, modifier un morceau appelle à modifier partout ce morceau ce qui est difficile. La mise en place des IFRS révèle ce phénomène, il a fallu créer une nouvelle norme pour s'affranchir des différentes normes nationales alors en place. C'est une sorte de « *fork* » une fourchette pour reprendre la terminologie des chaînes de blocs, ou différents types de comptabilité vont coexister en partageant les mêmes blocs de départ.

Synthèse chapitre 1

La construction du modèle comptable s'est faite au cours des siècles en opposant des conceptions théoriques fortes. L'aspect technique du double enregistrement s'impose encore malgré des propositions qui apporteraient de l'intérêt à l'information comptable, mais l'évolution de la comptabilité ne repose pas que sur la technique, elle repose aussi sur des jeux sociaux. On peut cependant considérer qu'elle a atteint un niveau tel de formalisme qu'elle en a perdu son utilité d'objet frontière.

2.2 De l'invention à l'innovation

L'innovation fait l'objet de nombreuses études qui cherchent à comprendre le phénomène de sa création (l'invention) à sa diffusion. Si la partie création intéresse le manager pour la susciter au sein de l'organisation, les études liées à sa diffusion cherchent à mieux percevoir l'appropriation de la nouvelle idée par les utilisateurs. En effet, on ne peut pas se contenter des explications apportées sur les processus d'innovation qui s'apparentent à une forme de rationalité *a postériori*. Ces narrations mettent souvent en balance des coûts de recherche-développement, une rationalité économique sans faille, alors qu'il s'agit de produits et de marchés nouveaux, de procédés dont on ne connaît quasiment rien au départ (Alter, 2015). Ces innovations (1) doivent transformer les pratiques (2). La littérature oppose traditionnellement deux modèles : l'un serait plus linéaire celui de Rogers (Rogers, 1962) (3), l'autre plus social : la théorie de l'acteur réseau (Akrich et al., 1988) (4).

2.2.1 Innovation et comptabilité

Malgré les évolutions des outils comptables, les critiques, nous l'avons vu, sont vives et identifiées (Kaplan, 1984). Innover est devenu indispensable, le modèle comptable orthodoxe pourrait courir à sa perte entraînant avec lui les entreprises, voire l'humanité si l'on considère les crises écologiques et sociales. La problématique de l'innovation est bien décrite par les travaux pionniers de Schumpeter (Schumpeter, 1911), son importance pour le développement économique est indiscutable et aujourd'hui le manuel d'Oslo sert de référence pour l'étude des innovations (OCDE, 2005). Parmi elles, les innovations managériales intéressent de plus en plus les milieux académiques (Mignon, 2017) et on peut considérer qu'une innovation comptable est au sens large une innovation managériale. Elle se distingue de l'invention ou de l'idée. Elle doit modifier les pratiques sociales (Alter, 2015) par appropriation grâce à l'apprentissage. Elle correspond à la mise en marché, ou en usage, à la différence de la découverte qui est un processus externe subissant moins les contraintes. Définir l'innovation comptable est assez aisé, il s'agit d'une méthode qui va transformer les pratiques de la profession (Lafontaine, 2003). Il y a donc deux aspects. Le premier la création ou l'invention. Le second : l'adoption et la transformation des pratiques. Et, entre les deux, la diffusion, même

si on peut aussi considérer diffusion et adoption comme imbriquées (Alcouffe, 2006). L'innovation n'est donc pas délimitée temporellement au contraire de l'invention. Celle-ci peut être considérée comme le « bien produit », alors que l'innovation va se traduire par un tri effectué sur les attributs de l'invention, tri qui pourra aller jusqu'au rejet total bien que l'innovation soit la promesse d'un monde meilleur. Ainsi elle ne se limite pas à son acception technologique, elle peut ainsi devenir organisationnelle, administrative ou managériale (Leroy et al., 2013). Innovation comptable, innovation managériale sont des concepts de plus en plus mobilisés. Alcouffe (2004) propose la définition suivante en s'appuyant sur les travaux de Gilbert (1998) : « une innovation managériale est une combinaison nouvelle des moyens matériels et/ou conceptuels, déjà existants et/ou nouveaux, par rapport à l'état de l'art de la gestion au moment où elle apparaît pour la première fois et qui permet de mettre en œuvre une technique de gestion qui peut être perçue comme plus ou moins nouvelle par l'individu ou toute autre unité d'analyse la considérant ». Les nouveaux outils de gestion s'apparentent à des innovations managériales qui peuvent se diffuser par le jeu du mimétisme institutionnel et la recherche d'efficience (Lafontaine, 2003). Lafontaine, reprenant les travaux de Godowski (2001) note que les innovations managériales sont des innovations :

- qui sont des idées nouvelles (ou la combinaison d'idées anciennes),
- qui ont un impact sur les pratiques de management,
- et qui ont un impact sur le stock des connaissances des acteurs.

Les innovations comptables sont des innovations managériales qui s'intègrent dans le système d'information comptable et dont les professionnels de la comptabilité, de la gestion et de la finance perçoivent dans leurs missions le potentiel transformatif. Plus largement Baregheh *et al.* compilent les écrits transdisciplinaires sur l'innovation et déterminent les différents attributs de l'innovation (cf. tableau suivant). Ce travail permet de construire une définition de l'innovation que l'on peut appliquer à différents domaines (Schaltegger et al., 2017).

Tableau 7 : Attributs de l'innovation (tiré de Baregheh et al. 2009)

Attribut de l'innovation	Mots clés principaux relevés
La nature de l'innovation	nouvelle ou incrémentale
Le type d'innovation	produit, service, processus ou technique
Le but de l'innovation compétition	compétition, succès, économies, supériorité, différenciation, avantage, valeur
Le contexte social	Organisation, firme, client, Groupe, unité, développeur, employé, consommateur
Moyen d'innover	Environnement interne, , idée, invention, technologie, marché, créativité
Stades d'innovation	Adoption, développement, création, implémentation, commercialisation

Parler d'innovation comptable peut ressembler à un oxymore tant la comptabilité tire sa légitimité de principes et de techniques qui peuvent sembler immuables. Ainsi on « confond le symbole de la double écriture par la substance » (Stepniewski, 1987); l'ancienneté de la technique de la partie double en fait un principe que l'on pourrait croire intangible, de plus le nombre est la « métaphore dominante de la comptabilité » (Robson, 1992). Dans les faits, on constate que les propositions novatrices d'outils et de concepts sont nombreuses. Même si le caractère novateur des propositions tient souvent au discours de la rupture avec « un bilan de la pensée et de la pratique, une esthétique de la simplicité, et un vocabulaire nouveau » (Méric, 2003). Elles émanent principalement des consultants qui doivent répondre aux attentes des clients et plus rarement des académiques qui doivent produire des connaissances pertinentes, parfois des organisations avec le soutien des deux premières parties. Pour dépasser cette vue, Miller propose une interprétation du process d'innovation comptable en quatre étapes : problématisation, programmes, traduction et action à distance (Miller, 1991). Pour illustrer ce processus, il s'appuie sur le cas des Discounted Cash-Flow (DCF) qui seraient ainsi une réponse à une problématique de croissance économique que les DCF permettraient de traduire en décision individuelle. Cette technique serait alors pour le gouvernement britannique libéral une manière d'agir à distance sur les entreprises. Différents canaux de communication peuvent porter l'innovation à l'attention de potentiels adoptants (Alcouffe et Guedri, 2008). Malgré une

certaine profusion de propositions, dans les faits, peu d'innovations transforment véritablement les pratiques (Bouquin et Nikitin, 2003). Beaucoup semblent être créées en interne pour répondre à une insatisfaction en s'appuyant sur des individus clés (Birkinshaw et Mol, 2006). Cependant, il reste des zones non élucidées, comme le note Alcouffe *et al*. (2019) avec l'existence du paradoxe de la diffusion. En effet, malgré tous les avantages que certaines méthodes peuvent apporter, elles semblent connaître une faible diffusion (Alcouffe et al., 2019). Un autre problème concerne les facteurs d'adoption qui, bien que souvent étudiés, ne font pas l'objet d'une avancée satisfaisante (Alcouffe et al., 2008). Une étude publiée en 2009 recense pas moins de cinquante facteurs d'adoption. Tous ont été mobilisés par différents auteurs, mais les résultats sont très rarement convergents (Alcouffe et al., 2016). Ces facteurs reprennent les éléments de la théorie de Rogers, mais aussi des facteurs de contingence des entreprises étudiées (taille, type de management, stratégie …). Alcouffe *et al*. présentent également une étude comparée de la méthode ABC, du contrôle budgétaire et de la méthode GP (UVA) en retenant onze facteurs différents (Alcouffe et al., 2003).

La promesse d'une amélioration est à l'origine d'un biais dans la perception de l'innovation avec des « erreurs de maximisation de l'innovation » ou des représentations pro-innovation (Kimberly 1981) qui mènent à oublier qu'une innovation n'est pas forcément une bonne chose. L'adoption tient entre des effets de mode pour les premiers utilisateurs et des recherches d'efficience pour les suivants (Malmi, 1999). Les effets de mode renforcent la critique des biais pro-innovation ; ils peuvent amener à la diffusion d'innovations non efficientes ou au contraire au rejet de bonnes innovations (Abrahamson, 1991). Par exemple des propositions bien présentées et simples connaissent plus facilement le succès comme le veut le modèle d'acception de la technologie construit sur la théorie de l'action raisonnée, mais le monde est complexe et des solutions simplistes ne peuvent aider les entreprises. Ces propositions sont donc souvent rapidement abandonnées. La mode tient aussi aux circonstances, au contexte, aux relations internes et externes comme le montre l'étude de Bhimani sur le changement comptable chez Renault au début du XXe siècle qui apparaît donc plus lié aux circonstances qu'à l'essence du besoin (Bhimani, 1993).

2.2.2 Le changement comptable

Adopter une innovation doit amener un changement comptable, ce qui ne se fait pas sans peine. En effet, le changement est encastré dans un mélange de facteurs organisationnels et extraorganisationnels *(Briers et Chua, 2001)*, il y une genèse instrumentale ou professionnelle qui opère *(Béguin, 2007)*. Le changement se met en place à travers les objets-frontières, les machines, les acteurs locaux et extérieurs. Ces éléments interagissent pour permettre la mise en œuvre de l'innovation. Bries & Chua rappellent que, malgré quelques études académiques réalisées comme le changement chez Renault au début du XXe siècle *(Bhimani, 1993)* ou les Discounted Cash-Flow *(Miller, 2007)* durant les années soixante, nous savons peu de choses sur le changement comptable et que celui-ci ne peut se décrire par un simple discours rationnel ou être prédit et qu'il est plutôt le fait, selon Bhimani, de circonstances que d'essence des méthodes. Il peut être lié aux croyances de quelques parties prenantes clés. Certains pensent qu'elle peut naître dans la latitude laissée par les normes comptables, comme les GAAP, latitude qui va permettre d'adapter l'information aux parties prenantes (investisseurs, prêteurs, État) *(Palepu, 1987) (Ezzamel et Bourn, 1990)*. Cobb *et al.* proposent une approche du changement de modèle comptable où différents facteurs interviennent autour d'un potentiel changement qui doit être porté par des *leaders* pour passer les résistances au changement et profiter d'un contexte favorable. Les facilitateurs sont nécessaires, pas suffisants. Les moteurs sont des éléments généraux, comme la concurrence et le catalyseur, l'élément déclenchant. Ce modèle de Cobb a, par exemple, été appliqué à l'implantation d'un BSC *(Kasurinen, 2002)*. On note sur la figure suivante, les motivations, les catalyseurs et les facilitateurs pour créer un potentiel de changement qui sera rendu possible par des Leaders et un contexte face à des résistances.

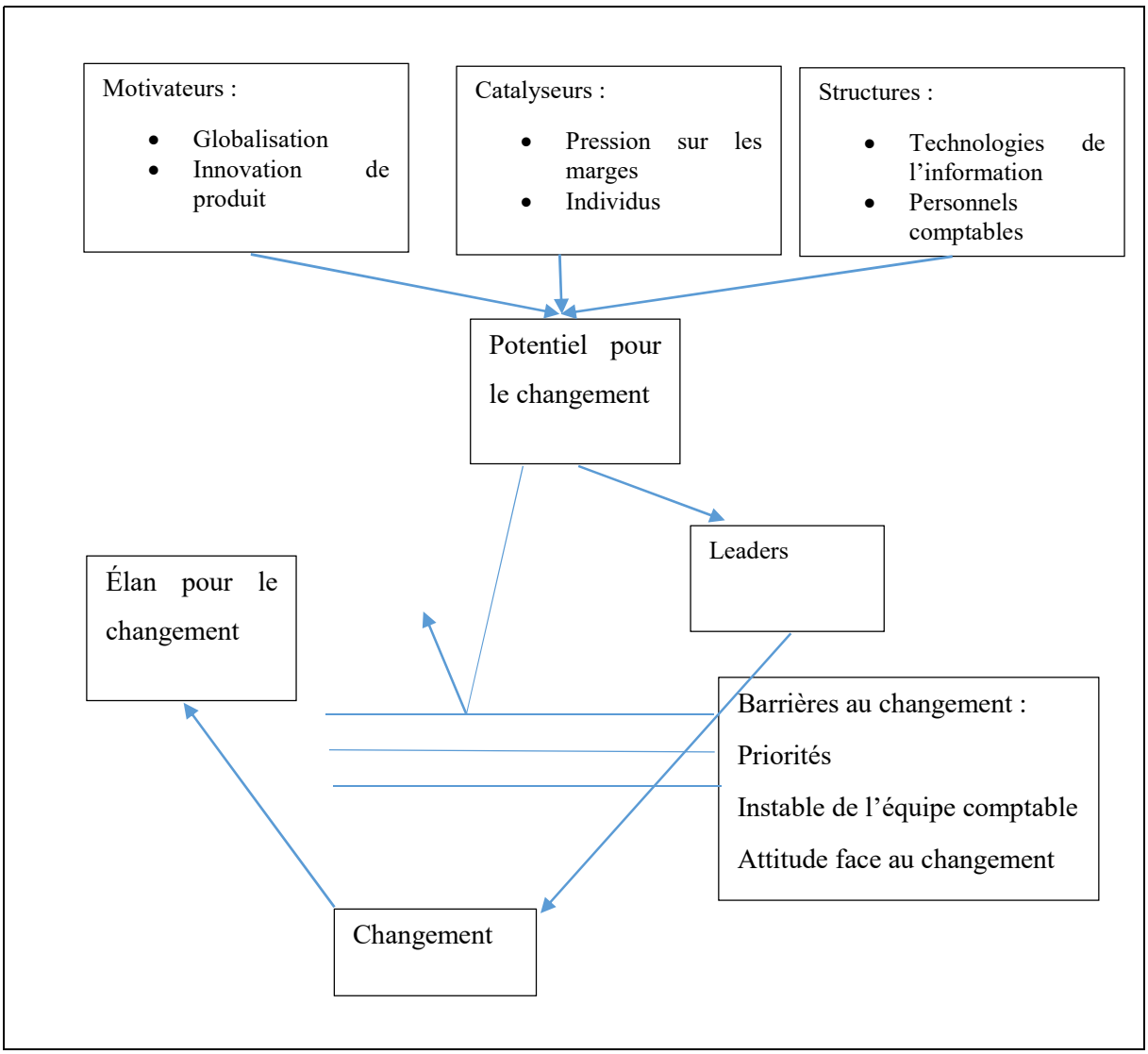


Figure 8 : Le modèle de changement comptable de Cobb (traduit par nos soins et tiré de Cobb et Helliar, 1995)

De plus, les adoptions d'innovations ne sont pas toujours suivies d'effets. Autrement dit, la mise en place voit souvent un retour en arrière s'effectuer rapidement ; la méthode est abandonnée. Soit parce qu'elle est peu pertinente, soit trop coûteuse, soit encore moins efficace que la méthode précédente. Car il existe un biais pro-innovation. Abrahamson tente de distinguer bonnes et mauvaises innovations pour effacer le biais pro-innovation et pour répondre à cette question de savoir quand et comment sont diffusées des innovations inefficientes et au contraire des efficientes rejetées (Abrahamson, 1991). Car les modèles de diffusion comme celui de Rogers reposent sur un choix rationnel, ce qui crée un biais pro-innovation, qui voudrait que seules les innovations efficientes pour l'organisation sont choisies.

Cependant, on peut considérer que d'autres organisations comme les cabinets de consultants peuvent influencer le choix, qui n'est alors plus rationnel ni indépendant.

On peut aussi mobiliser le concept de cosmopolitains de Robert Merton (Merton, 1949). Ces derniers sont décrits comme membres d'une classe mondiale que l'on peut caractériser par trois vecteurs : concepts, compétences et connexions. La maîtrise de ces trois « C », c'est-à-dire l'innovation conceptuelle, le savoir-faire opérationnel et le talent relationnel leur donne accès aux connaissances les plus opérationnalisables (Kanter, 1995). Ces cosmopolitains sont reliés à des chaînes globales constituées par les grands cabinets de consultants qui ont des bureaux à travers le monde et qui amènent leurs agents à se déplacer partout. Ils ont entre leurs mains des objets frontière qui représentent différents mondes sociaux et leurs besoins d'information (Star et Griesemer, 1989). On peut en distinguer différents types à partir de la liste initiale de Star et Griesemer qu'ils appellent eux-mêmes à faire évoluer (Star, 2010):

- Référentiel d'objets (base de données...).
- Idéaux-type, objets limites idéaux (calculs de coûts, management de la performance, compréhensibles par différentes professions et modulables).
- Objets communs aux frontières coïncidentes : modulables bien que d'apparence externe rigides (cas de l'ABC).
- Formes et méthodes standardisées, comme un PGI/ ERP standard livré avec manuel.
- Objets conceptuels (symboliques dans une communauté, indiscutables, rajoutés à liste initiale de quatre de Star et Griesemer (Briers et Chua, 2001). Ils s'identifient par leurs qualités (système d'information, efficience, gestion responsable), mais ne prennent pas directement corps dans une méthode.

Pour illustrer ces interactions entre cosmopolitains et objets frontière, Briers et Chua étudient une controverse comptable au sein d'une même organisation où différentes tentatives d'implémentation de la méthode ABC au sein du système d'information comptable ont eu lieu. Ils concluent que leur étude de terrain illustre que le changement est le résultat d'interconnexions nombreuses, variées et fluides entre des réseaux locaux et cosmopolites d'acteurs et d'actants. Le changement est donc influencé par des variables organisationnelles et extraorganisationnelles comme le montraient déjà les travaux de Bhimani. Ici, ils mettent en évidence qu'il n'est pas le seul désir de parties prenantes clés, d'impératifs économiques, de sérendipité ou de constellations comptables. Ces dernières représentent un champ où « différentes institutions, différents processus économiques et administratifs, des corps de

connaissances, des normes et des classifications techniques (Burchell et al., 1985) se côtoient et où se crée un réseau qui va gouverner la production, la distribution et l'utilisation d'une technique. On note par ailleurs la proximité entre changement comptable et changement organisationnel (Hopwood, 1987), jusqu'au changement de culture de l'organisation, car le changement comptable va changer les croyances, les représentations (Dent, 1991) ce qui peut faire l'objet de résistances.

2.2.3 Un processus linéaire

Le modèle de Rogers (Rogers, 2003) est le modèle dominant (Sahin, 2006). Technologie et innovation sont utilisées comme synonymes, la première étant une technique permettant de réduire l'incertitude dans une relation de cause à effet relative à l'achèvement d'un résultat. Pour Rogers, la diffusion se fait dans le temps à travers des canaux de communication dans un système social. L'innovation est une chose perçue comme nouvelle par l'adoptant et l'un des principaux obstacles à l'expérimentation est l'incertitude née des conséquences de l'adoption. C'est pourquoi Rogers recommande d'informer des avantages et désavantages liés à l'utilisation de cette dernière. Les innovations peuvent être désirables ou non, fonctionnelles ou non, directes ou indirectes, anticipées ou pas. La communication est un moment de partage et de création d'informations dans le but de se comprendre. Il existe différents canaux de communication entre des sources (des individus ou des institutions), on peut évoquer par exemple les médias de masse et les relations interpersonnelles. Si l'homophilie prédomine, il faut que des individus avec des attributs différents interviennent. Le système social est un « ensemble de personnes réunies dans le but de résoudre un problème pour atteindre un but », il est déterminé par une structure sociale qui permet de catégoriser les groupes. Le processus qui précède l'adoption est constitué de cinq étapes qui se suivent : connaissance, persuasion, décision, implémentation, confirmation. Sur la figure suivante, l'aspect linéaire est visible, a contrario du jeu social qui se restreint à un processus de communication.

1. Connaissance : quoi, comment et pourquoi ? Avec trois types de connaissances autour de l'innovation : l'existence, l'utilisation et les principes.

2. Persuasion : phase affective où l'attitude face à l'innovation est façonnée, les opinions et les croyances sont renforcées par le système social. Les contacts proches sont plus convaincants.
3. Lors de la décision, l'utilisation de l'innovation se fait plus facilement lorsqu'un essai est possible. Un rejet actif signifie qu'un individu pensait adopter l'innovation puis change d'avis, au contraire du rejet passif qui est direct.
4. L'implémentation est toujours pleine d'incertitude sur les résultats, il y a souvent réinvention par l'utilisateur lors de la mise en pratique, ce qui facilite l'institutionnalisation.
5. Lors de la phase de confirmation, des messages négatifs peuvent faire changer d'avis l'utilisateur. L'interruption apparaît lors du remplacement par une meilleure innovation, ou par un désenchantement lié à la performance, ou au manque d'intérêt vis-à-vis des besoins de l'utilisateur.

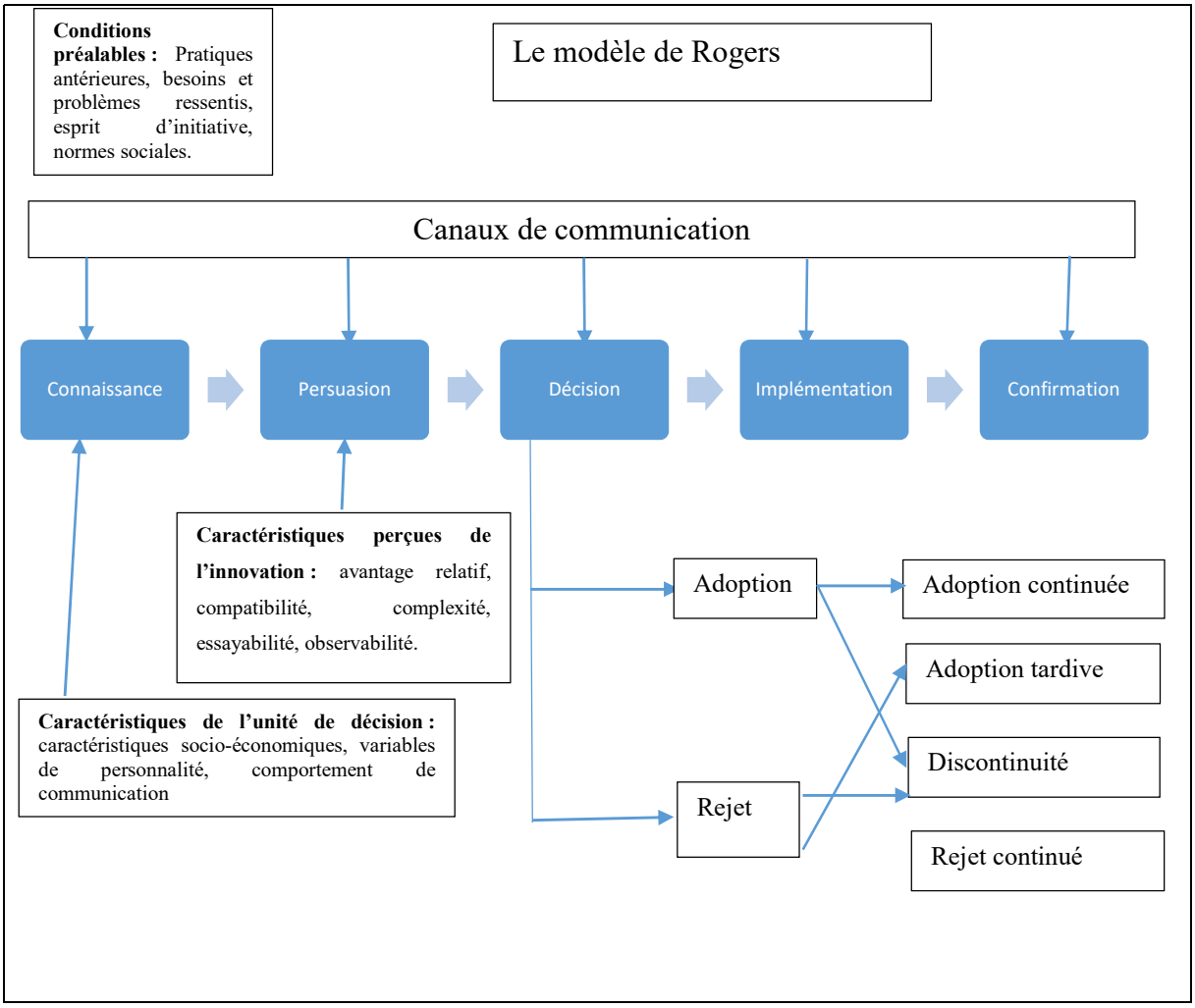


Figure 9 : Le processus de Rogers (traduit et tiré de Rogers, 1995) .

Pour faciliter les phases de connaissance et de persuasion, plusieurs attributs de l'innovation permettent de réduire l'incertitude qui pourrait ralentir la décision d'adoption :

1. Avantage relatif
2. Compatibilité
3. Complexité
4. Testabilité
5. Observabilité (bénéfices et résultats)

La perception de ces attributs détermine le rythme d'adoption d'une innovation. L'avantage relatif inclut le coût et le statut social de l'adoptant. Rogers montre que les innovations préventives (qui évitent un dommage) ont une espérance de gain incertaine, contrairement aux innovations incrémentales qui produisent des bénéfices à court terme. La compatibilité s'entend avec les expériences passées, les valeurs, les besoins. La complexité concerne la compréhension et l'utilisation. La testabilité doit se faire en version simplifiée si possible. Enfin, l'observabilité signifie que les résultats soient accessibles aux autres. Par ailleurs, diverses catégories d'adoptants sont identifiées : unités à l'esprit innovant, primo adoptants, majorité précoce, majorité tardive et retardataire, et suivent une loi gaussienne centrée. Les premiers ont une capacité à innover plus développée.

Le modèle de Rogers est séminal et a fait l'objet de nombreuses tentatives d'améliorations ; ainsi Moore et Benbasat mènent une étude de l'adoption des technologies de l'information dans les systèmes d'information, et se penchent plus particulièrement sur le problème de la perception. Aux cinq caractéristiques proposées par Rogers, leur recherche en rajoute deux : l'image (statut conféré par l'utilisation) et le caractère volontaire de l'innovation. On a ainsi : le caractère volontaire, l'image, le bénéfice, la compatibilité, la facilité d'utilisation, la possibilité d'essai et la mesure des avantages (Moore et Benbasat, 1991). Tornatzky et Klein en 1982 repèrent eux dix caractéristiques. Les cinq identifiées par Rogers, auxquelles ils ajoutent cinq autres éléments (Tornatzky et Klein, 1982) :

1. coût
2. communicabilité
3. divisibilité
4. profitabilité

5. approbation sociale

Notons que dans ces travaux la dimension juridique est le plus souvent occultée, bien que Maeder (1990) qui applique le modèle à la comptabilité à travers les comptes consolidés s'y réfère. Cette approche assez linéaire de la diffusion des innovations est critiquée par l'école française de la sociologie (théorie de la traduction) avec laquelle on ne sépare plus l'aspect technique de l'aspect social, car les deux sont liés.

2.2.4 Un processus social et institutionnel

Une innovation s'insère dans une époque, dans un contexte. Norbert Alter (Alter, 2015) rappelle les travaux de White sur l'innovation de la charrue à roue qui n'a pu se déployer fautes de structures sociales et de productions adéquates, et celle du moulin à eau qui n'a pas pu s'imposer qu'après la mise en place des banalités et une raréfaction de la main-d'œuvre. Néanmoins, l'existence d'une courbe en S, représentant la croissance des adoptions où différentes étapes se succèdent, est généralement vérifiée, mais l'important reste l'aspect social, le réseau mobilisé. C'est l'importance du marginal sécant (Jamous, 1969), du pionnier du cosmopolitisme (Merton, 1949), du traducteur. Les pionniers sont porteurs de l'inversion des normes. L'innovateur est un entrepreneur Schumpetérien à la recherche de succès et de création d'empire. Il suit son intuition du fait d'une rationalité limitée (Simon, 1945). Les décisions trouvent des justifications rationnelles *a posteriori*, mais sont le fait de croyances, croyances positives (intuition) ou croyances normatives (mimétisme), selon Pareto (1916) cité par N. Alter. L'entrepreneur qui peut aussi être qualifié d'institutionnel (Leca et al., 2008), agit au royaume de l'incertitude face aux structures établies. Il y alors transgressions, intérêts, croyances, comportements passionnels. Mais l'innovateur n'est jamais seul comme en témoigne l'exemple d'Edison (Akrich et al., 1988). Il agit dans un réseau d'acteurs ce qui amène des compromis voire des compromissions, des confrontations, des jugements, des violences. On passe du hors normes (innovation et innovateur) à la norme, par le jeu de renversements de jugements, le rôle de la déviance est donc primordial (Alter, 2015). Cependant, le changement, la révolution qu'une innovation porte en elle, peut freiner sa diffusion. La théorie de l'acteur-réseau a profondément changé la recherche en comptabilité (Justesen et Mouritsen, 2011). Le tournant sociologique de la recherche en comptabilité est opéré notamment par Burchell et ses

constellations comptables (Burchell et al., 1980 ; Burchell et al., 1985), repris par Miller *et al* (Miller et al., 1991). Ce dernier montre comment l'évolution de l'État moderne est interconnecté avec des innovations comptables (Miller, 1990), mais il dépasse l'idée de Burchell en mobilisant les travaux de Latour (1987) à travers les inscriptions qui viennent traduire la réalité et permettre l'action à distance. Robson (1991) va s'appuyer sur la traduction de Latour (1987) pour analyser l'émergence de l'Accounting Standards Steering Committee au Royaume-Uni (Robson, 1991) ce qui va permettre d'aller plus loin dans le lien entre social et comptabilité que la notion de constellation.

La théorie de l'acteur-réseau pose des jalons pour la compréhension des mécanismes de diffusion d'une innovation en s'appuyant sur des concepts clés : problématisation, enrôlement, porte-paroles, intéressement, humains, non humains et controverses. L'innovation s'étend alors sur un réseau étendu où les intérêts des collectifs sont traduits par des porte-paroles. L'analyse sociologique effectuée à l'aide la théorie de l'acteur-réseau porte sur plusieurs étapes. D'abord une problématisation : analyse du contexte (intérêts des humains et non humains en présence, éventuelle convergence), analyse du traducteur (comprendre ce qui unit et ce qui sépare). Puis une phase d'intéressement et d'enrôlement va consister à missionner des porte-paroles capables d'assurer la traduction des intérêts en présence. La mobilisation du réseau s'étudie à travers les divergences, les controverses. Une analyse complémentaire est faite avec le « centre de calcul », Latour présente un schéma où des réseaux de transformation vont parvenir aux centres de calcul, par des jeux de déplacements/Réduction/Amplification d'un nombre important d'inscriptions qui vont permettre de faire le lien entre réel, fiabilité et vérité. Dans les centres un autre mouvement se crée, celui de capitalisation où toutes les inscriptions vont échanger entre elles leurs propriétés afin d'en assurer une cohérence optique (carte, schéma, bureau par exemple). Le signe et la réalité sont alors intriqués comme « l'électricité et le réseau de distribution ». L'observateur du centre ayant une position privilégiée par rapport à l'observateur de la périphérie (Latour, 1996). Ces centres de calcul sont amplifiés avec les réseaux internet et les connaissances peuvent alors plus facilement se partager et se diffuser. Certains acteurs peuvent former une communauté épistémique, c'est-à-dire un groupe d'individus travaillant sur des sujets partagés, dans un but commun de construction des savoirs et reconnaissant une procédure d'autorité comme clé de la réussite du projet (Cowan et al., 2000). Les différents mondes sont symbolisés par la mobilisation du concept de frontière comme les objets frontière ou les organisations frontière. Ces frontières apparaissent comme politiques et scientifiques, elles servent à la fois à maintenir les institutions en place et faire avancer les débats. Comme

dans le cas de l'amiante. Fujimura (1992) oppose les démarches de Star & Griesemer et celle de Latour : « Multiple Translations versus Machiavellian Actors : Collective Work versus Fact Stabilization » : ainsi Joan H. Fujimura (1992) différencie-t-elle le modèle d'analyse de Star et Griesemer de celui de la théorie de l'acteur-réseau (ANT). « Si les deux se portent sur la fabrique des associations, la visée des premiers est moins de retracer le processus dynamique et incertain de « stabilisation des faits » que d'entrer dans la mécanique des associations elle-même et la façon dont elles supportent la tension entre coopération et hétérogénéité » (Trompette et Vinck, 2009).

D'autres modèles tentent de décrire le processus d'innovation en s'appuyant sur un assemblage sociotechnique fort, comme l'approche de Loft sur la comptabilité de gestion durant la première partie du XXe siècle (Loft, 1986). On peut avoir une approche généalogique de l'histoire comptable et la voir comme une technique de connaissances liée à l'exercice du pouvoir tant dans l'entreprise que dans un contexte social plus large (Foucault, 1980), même si le rôle d'une minorité active peut être à l'origine de grands changements (Moscovici et al., 1985). Il existe également des différences culturelles qui viennent illustrer le rôle de la société dans la construction comptable avec, par exemple, une comptabilité anglo-saxonne davantage tournée vers la finance. L'aspect sociétal est aussi mis en avant avec des modèles comme la triple hélice (Etzkowitz et Leydesdorff, 2000), qui tente d'avoir une vue mésoéconomique de l'innovation en comparant les rôles des universités, des entreprises, du gouvernement pour savoir qui dirige l'innovation. Les auteurs notent que la fin de la guerre froide a diminué le poids du pôle militaire en faveur des universités qui doivent assurer une troisième tâche (recherche, enseignement et transfert à l'industrie). Ici encore, l'approche dite de « market pull » (un besoin insatisfait) ou « technology push » (une technologie à placer) est linéaire, c'est insuffisant pour décrire l'innovation. Pour le développement et la diffusion des innovations, il y a un besoin de processus intermédiaires.

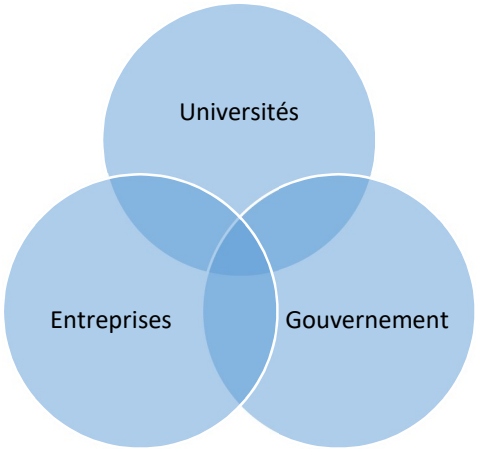


Figure 10 : Représentation du modèle triple Hélice.

Dans des économies dirigistes, l'État englobe les rôles des universités et des entreprises. Dans des économies de marché, on passe en trois pôles distincts dont les interactions peuvent être représentées par une triple hélice montante qui peut aussi se présenter sous un diagramme de Venn où l'intersection montre des coopérations sous des formes hybrides d'organisations, des réseaux trilatéraux. Les processus intermédiaires et la coopération évoqués plus haut se situent entre ces trois institutions visibles sur la figure précédente.

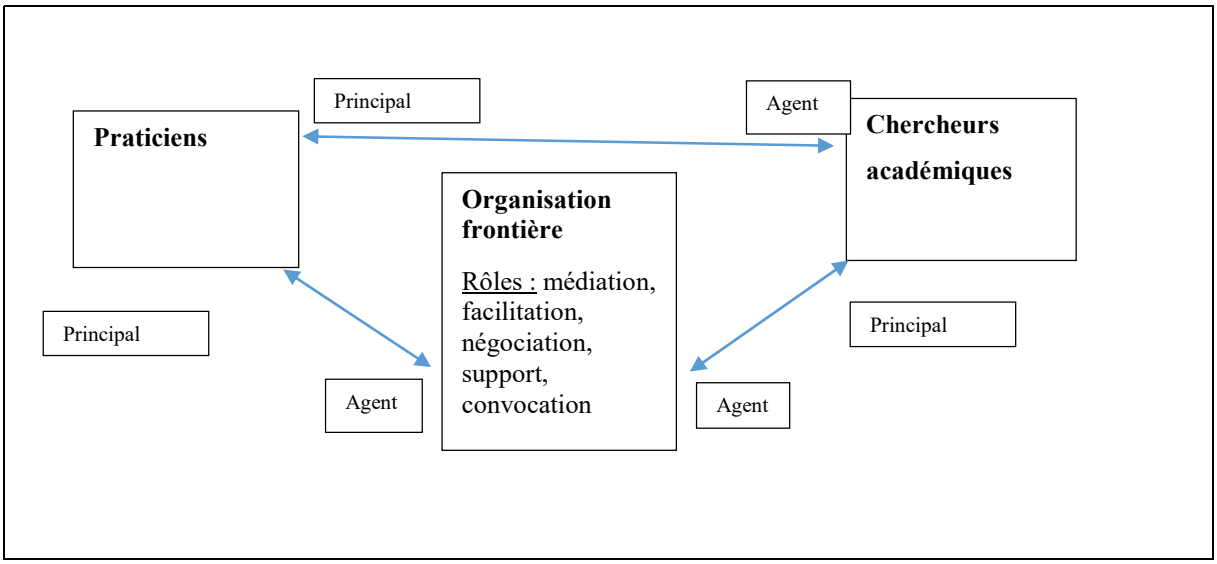


Figure 11 : Organisations frontières et théorie de l'agence (Christ et al. 2018)

On a, par ailleurs, identifié un « Gap » entre académiques et praticiens (Christ et al., 2018), qu'il est possible de combler à l'aide d'organisations frontières. Le concept est basé sur la théorie de l'agence et pour laquelle les organisations frontières agissent comme des agents doubles : pour les académiques qui s'intéressent à la recherche et pour les praticiens qui agissent

comme principaux vis-à-vis des académiques devenus agents. L'écart entre universitaires et praticiens se cristallise autour des concepts qui peuvent opposer la rigueur contre la pertinence (l'idéalisme contre le pragmatisme), la généralisation contre la solution spécifique. Des tierces parties peuvent alors intervenir. Bansal *et al.* rappellent que l'écart doit être réduit. Ces derniers s'appuient sur leur expérience au sein du « Network for Business Sustainability » pour leur étude. Ils démontrent que ce type d'organisation regroupant neuf cents chercheurs et mille quatre cents praticiens peut rassembler (Convening), faciliter (Falicitating), et supporter (Supporting) (Bansal et al., 2012). Pour le cas de la comptabilité environnementale, Christ et Burrit distinguent dans le monde comptable : les praticiens, les académiques et les décideurs politiques parmi lesquels ils classent les institutions professionnelles, même si ce dernier point pourrait être discuté. Ils affirment que ces institutions peuvent jouer le rôle de catalyseur en développant des packages et des objets frontières, en travaillant à la formation. Ils s'appuient sur l'exemple de Chartered Accountants Australia and New Zealand (CAANZ), qui promeut la légitimité de la désignation « Chartered Accountant » (comptable agréé) et organise des rencontres entre académiques et praticiens sur des sujets d'actualité (Christ et al., 2018), comme le fait en France l'ANC. Ils s'appuient aussi sur le The World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) qui coopère avec l'EMAN (European Management Accounting Network), mais aussi avec l'université de Yale où sont formés les futurs dirigeants. Enfin, ils citent l'IFAC (International Federation of Accountant) qui promeut la profession à l'échelon international en regroupant des associations locales. La fédération proposera un guide (« International Guidance on Environmental Management accounting ») en 2005, puis un autre en 2012. Les auteurs notent cependant que dans leurs intentions de rapprocher praticiens et académiques et de développer les pratiques, ces institutions ont échoué. Pour expliquer ce constat, ils rappellent que la notion de développement durable est complexe et mal définie, qu'une meilleure granularité servirait leurs efforts. Des contacts individuels seront, une fois mis bout à bout, plus efficaces. Et c'est bien le rôle de ces organisations frontières que de rassembler des individus pour éviter les conflits d'agence entre des praticiens qui ne mobilisent pas les connaissances universitaires et des académiques qui ne cherchent pas à comprendre les difficultés de praticiens. Un deuxième élément est que la nature du fossé est transdisciplinaire (comme les notions de développement durable) de ce fait des organisations exclusivement comptables ne peuvent rendre compte correctement des notions de diverses disciplines. Christ et al. remarquent que des organisations comme le WBCSD sont plus outillées pour répondre à ce besoin de pluridisciplinarité et que les organisations spécifiquement comptables ne doivent

donc pas rester seules. Cependant, il faudrait une organisation spécifiquement intéressée par la problématique de la comptabilité pour éviter les interférences avec des sujets comme la finance, les taxes, le reporting. De telles organisations doivent aider aussi à réduire l'écart entre les perspectives de long terme du développement durable et les besoins de changement à court terme. Elles peuvent participer à la construction de consensus autour de pratiques socialement et environnementalement responsables (Schotter et al., 2017).

Pour expliquer le comportement des organisations et notamment l'homogénéisation de celui-ci, le recours à la théorie néo-institutionnelle n'est pas nouveau, comme dans cette étude de l'influence de l'environnement institutionnel avec le cas de l'« Investment Tax Credit » un crédit d'impôt accordé pour investissement (Mezias, 1990). Il est même de plus en plus fréquent (Bromwitch et Scapens, 2016) dans le cadre comptable qui a son champ culturel (Robson et Ezzamel, 2022) et où les problématiques du changement sont étudiées (Wanderley, 2019). Par exemple, pour le champ particulier des comptabilités sociales et environnementales, les apports des comptabilités élargies ne sont pas soigneusement examinés, mais elles sont expérimentées en raison de la pression pour se conformer aux attentes (Bebbington et al., 2009). Il s'agit donc de s'intéresser aux pressions que subissent les managers au sein d'un champ plus qu'aux apports dans la gestion de la performance sous un angle instrumental ou normatif (Quairel et Capron, 2006).

Champs sociétaux et organisationnels

À travers l'analyse de la construction d'un champ autour des problèmes sociaux et environnementaux, la théorie néo-institutionnelle (Powell et DiMaggio, 1991) permet de comprendre comment différents facteurs permettent la mise en place de comptabilités élargies. L'entreprise est définie initialement par Coase comme la réponse optimale à la problématique des coûts de transaction. Elle n'est plus la boîte noire néo-classique, mais devient un ensemble de contrats. Ce dernier est un mode alternatif de régulation des relations par rapport au marché (Coase, 1937). La théorie contractuelle développée à partir de cette idée est représentée par trois courants : la théorie des coûts de transaction, la théorie de l'agence et la théorie des contrats incomplets (Weinstein, 2012). Après cette question sur l'existence de la firme, on juxtapose

une autre question sur les raisons des différences entres les firmes à laquelle un courant reposant sur les ressources de l'entreprise (Penrose, 1959), leurs compétences. La connaissance remplace l'information, et l'analyse repose sur l'étude des dynamiques des formes d'organisation plutôt que de savoir quelle forme est plus efficace et dans quel contexte.

La théorie néo-institutionnelle apparaît alors et montre que les firmes ont tendance à avoir des comportements homogènes. Les décisions des managers ne sont plus considérées comme des actes délibérés aux effets anticipés ; on prend alors en compte les effets de la pression sociale. Ce courant reprend les bases de l'institutionnalisme ancien qui s'attachait à la formation de ces cages de fer (Weber, 1922) et dépasse le cadre de la théorie de l'agence. Touron montre ainsi que le cadre de la théorie de l'agence ne suffit pas à justifier le recours à une nouvelle norme bien qu'elle soit souvent mobilisée (Touron, 2004). Pour cela, il s'appuie sur l'adoption des normes américaine US GAAP par Saint-Gobain-Pont-à-Mousson en 1970. Il précise que les adoptions de nouvelles techniques ou normes sont justifiées de différentes manières, soit économiquement par le besoin d'information pour valoriser les entreprises et pour contrôler les dirigeants (théorie de l'agence), soit techniquement par la littérature en comptabilité financière, soit d'une manière sociologique, bien que cette dernière approche soit assez rarement mobilisée.

En effet, le développement de la société par actions, puis la multiplication des actionnaires pour une même société amènent à mettre en place un système de contrôle plus fort, avec toutefois une nuance selon que ces actionnaires soient actifs ou passifs. Dans le second cas, la comptabilité sera plus fortement mobilisée ainsi que le recours à l'audit externe (Watts et al., 1983). Les processus institutionnels sont toutefois mobilisables aussi pour expliquer le recours à de nouveaux dispositifs comptables. Les institutions « sont un ensemble de règles durables, stables, abstraites et impersonnelles, cristallisées dans des lois, des traditions ou des coutumes, et encastrées dans des dispositifs qui implantent et mettent en œuvre, par le consentement et/ou la contrainte, des modes d'organisation des transactions » (Menard, 2003). Elles vont du niveau individuel au niveau mondial. Les organisations opèrent dans un environnement fait d'institutions qui influencent leurs comportements. L'homogénéisation, dite isomorphisme, se fait par coercition, norme ou mimétisme (Scott, 1995). On revoit alors la construction des « cages de fer » de Weber (DiMaggio et Powell, 1983). Les organisations doivent assurer leur survie en réussissant économiquement et en assurant leur légitimité au sein de l'environnement institutionnel (DiMaggio et Powell, 1997), la notion de légitimité étant reliée aux normes partagées (Suchman, 1995). Les décisions sont choisies parmi des options qui sont légitimées

par le groupe d'acteurs formant le champ. Il y a une dialectique entre organisations qui répondent aux stimuli de l'environnement dont elles sont elles-mêmes parties constituantes.

Pour la diffusion des innovations ou des concepts liés aux comptabilités environnementales, le moment critique est celui où après qu'un concept ou une méthode ait été créé par un acteur ou un groupe d'acteurs, il doit se diffuser et gagner en acceptation et en légitimité. La réussite du processus va dépendre de la construction de champs organisés et de la diffusion des concepts et méthodes à travers ces champs (Jennings et Zandbergen, 1995). Les champs peuvent être définis par l'approche sociétale de Giddens à travers la théorie de la structuration qui mêle l'action des individus, des sociétés et des états ou par l'approche de la théorie néo-institutionnelle où les champs sont remplis par les relations interorganisationnelles.

Au niveau sociétal se créent entre les acteurs des rapports de force pour définir les normes et mettre en place des structures pour suivre les activités. L'État est l'acteur qui a le plus de pouvoir, que son organisation repose sur des mécanismes de marché (incitations, taxes, marchés publics, labels) ou sur des décisions unilatérales de contrôle (interdictions, sanctions). Dans le premier cas, on a une différenciation horizontale des acteurs accompagnée d'une spécialisation alors que dans le cas du contrôle on va avoir une verticalité. La verticalité va se retrouver avec des acteurs qui accompagnent la législation par exemple (Jennings et Zandbergen, 1995). À côté des États, les auteurs notent que les mouvements sociaux et les organisations innovantes ont des effets moins différenciants. On retrouve les caractéristiques des réseaux entre centre et périphérie, développement de « cliques » où circule l'information. De même une stratification des acteurs peut s'opérer.

Au niveau organisationnel, le champ est constitué d'organisations qui travaillent ensemble. Ce champ est créé par un processus de structuration, qui comporte quatre étapes : (a) une augmentation des interactions entre les organisations, (b) l'émergence de structures de domination et de modèles de coalitions clairement définis, (c) une augmentation de la charge d'informations à laquelle les organisations sur le terrain doivent faire face, et (d) le développement d'une conscience mutuelle entre les participants que les organisations sont impliquées dans des actions communes (Powell et DiMaggio, 1991). Ces champs peuvent s'étendre et avoir des agents plus ou moins différents en fonction de leurs ressources. Il ne s'agit pas toujours d'un processus autonome : un travail institutionnel peut être initié par différents acteurs (Ben Slimane et Leca, 2010).

Si on se rapproche de la définition de Neimarck concernant la comptabilité, on comprend que c'est à la fois un outil qui permet d'assurer la performance économique des organisations et un outil qui permet d'assurer leur légitimité. En effet, il définit la comptabilité comme « constituant une partie de l'univers symbolique du langage, des signes, des normes et des croyances, des perceptions et des valeurs par lesquels les individus et les institutions se définissent elles-mêmes et construisent leurs relations avec les autres (…). Les entreprises utilisent leur comptabilité (…) pour créer et maintenir leurs conditions de profitabilité et de croissance» (Neimark, 1992). La comptabilité rend compte de l'activité et du patrimoine de l'organisation. Cette dernière, personne morale, est créée juridiquement par un contrat de société ou d'association. Elle doit respecter dans sa mise en œuvre des normes légales qui prennent place dans un contexte institutionnel particulier. Les institutions comptables sont des « institutions » au sens sociologique du terme (Colasse et Pochet, 2009), elles-mêmes constituées de micro-institutions comme les notions de bilan, de capital, d'amortissement… Le champ institutionnel de la comptabilité est interrogé par celui de la comptabilité environnementale et sociale. Ce dernier peut être considéré comme émergent et le rôle des entrepreneurs institutionnels dans ce type de champ a été étudié par le passé (Maguire et al., 2004). Les entrepreneurs dans le cas de Maguire *et al.* n'appartiennent pas aux organisations dominantes, ils peuvent avoir différentes stratégies (Déjean et al., 2004). Théoriquement, l'entrepreneuriat institutionnel se caractérise par l'occupation du champ avec une certaine légitimité et des liens avec les parties prenantes (Leca et al., 2008). Comme le note DiMaggio en 1988 « les nouvelles institutions émergent lorsque des acteurs avec des ressources suffisantes voient en eux (les entrepreneurs institutionnels) une opportunité de réaliser des intérêts qui ont une forte valeur pour eux » (DiMaggio, 1988). Le travail institutionnel correspond aux actions menées par les acteurs (individuels ou collectifs) pour créer, détruire mais aussi maintenir une institution (Déjean et al., 2004). Les interactions entre champs émergents et routines en place font évoluer ces dernières qui, en retour, déterminent les futures interactions. S'interroger sur les processus de diffusion des innovations comptables revient aussi à s'interroger sur le rôle, ou l'absence de rôle joué par les mécanismes institutionnels classiques. C'est-à-dire par l'isomorphisme coercitif, normatif ou mimétique (DiMaggio et Powell, 1983), plus que par la recherche d'efficience.

Scott (1995) approfondit la théorie néo-institutionnelle en développant trois aspects des institutions : les aspects régulateurs, normatifs et cognitifs. Les aspects régulateurs des institutions sont basés sur les sanctions légales (ou les récompenses). Les aspects normatifs des institutions sont fondés sur la morale et les organisations s'y conforment par obligation sociale. Les aspects cognitifs des institutions font référence aux constructions collectives de la réalité sociale par le biais du langage ou des systèmes de signification, elles ne sont pas le seul fait des individus, mais aussi des organisations (Scott, 1995). L'isomorphisme coercitif peut être assimilé aux contraintes imposées par l'État et d'autres organisations dominantes. L'isomorphisme normatif s'exerce dans le cadre des milieux professionnels. Enfin, l'isomorphisme mimétique se manifeste lorsque les organisations se mettent à imiter le comportement d'autres pour se protéger. Les forces de coercition sont constituées des pressions formelles et informelles générées vers l'organisation. Les premières étant les plus importantes et les secondes menant par la suite à la mise en place de règles formelles. Les acteurs les plus puissants comme l'État mettent en place les institutions, eux-mêmes influencés par les pressions informelles. La possibilité de sanctions ou de réprobations, ainsi qu'une certaine dépendance de l'organisation à la société est importante. Pour la comptabilité, le mécanisme le plus important étant la loi en général, la réglementation comptable étant plus particulièrement convoquée. Elle s'exerce à travers des institutions de régulation (Scott, 1995). Pour les pressions informelles, on peut évoquer la cotation, surtout à l'étranger, qui amène à divulguer des informations supplémentaires (Touron, 2004), car bien que volontaire elle entraîne le respect de règles dominantes. Les institutions normatives vont influencer les normes et les valeurs qui guident l'action des dirigeants. Ces derniers vont alors faire des choix en adéquation avec les attentes de la société de manière consciente ou non. Enfin, en situation d'incertitude, les entreprises se copient les unes les autres, il y a un certain mimétisme qui opère. L'isomorphisme transforme ces rapports en normes institutionnalisées et lorsque ces nouvelles institutions combinent, alors le champ tend à s'homogénéiser.

Synthèse chapitre 2

Innover en comptabilité peut paraître difficile. De Vlaemminck (1956) à Kaplan (1984) de nombreux auteurs ont pu regretter la déconnexion du système d'information comptable des besoins des dirigeants. Des propositions sont faites mais doivent dépasser le stade expérimental pour transformer les pratiques. Ce phénomène s'étudie de deux manières. L'une est plutôt linéaire avec Rogers, l'autre plutôt sociale avec la théorie de l'acteur-réseau (Akrich et al., 1988 ; Latour, 2005) et les mécanismes néo-institutionnels (DiMaggio et Powell, 1983 ; Powell et DiMaggio, 1991).

Conclusion de la deuxième partie

En conclusion, si on peut délimiter des phases comme dans le modèle de Rogers, aucun modèle n'élude réellement le caractère social de la diffusion d'une innovation. Il y a cependant un travail plus fin réalisé sur le jeu des enrôlements à travers la théorie de l'acteur-réseau. Ce travail est important dans un domaine comme celui de la comptabilité qui mobilise des mondes hétérogènes et qui est normé. La phase de conception va dépendre du contexte, mais il faut ensuite enrôler à la fois les utilisateurs et les autorités pour espérer voir une véritable transformation des pratiques. Cet aspect social se traduit à travers la participation de différents acteurs qui apparaissent tout au long de ces processus (voir tableau suivant).

Tableau 8 : Acteurs évoqués dans les études sur les innovations et leur diffusion

Acteurs/ Groupes d'acteurs/ Institutions	**Auteurs**	**Objet de l'étude**
Innovateurs	Kaplan (1994a, 1998), Cooper (2017)	Balanced scorecard
Gouvernements	Miller (2018) Antheaume (2018)	Discounted Cash-Flow Bilan social, Loi NRE
Ingénieurs, élites	Antheaume (2018) Gibassier (2017)	Écobilan Écobilan (LCA)
Cosmopolitains Consultants	Merton (1949) Berquier (2017)	Globalisation Affichage environnemental
Direction des entreprises	Capelletti (2018)	Coûts cachés
Comptables, milieux d'affaires	Bensadon & Prasquin (2018)	Bilan unique
Militaires, Réseaux, enseignement	Lemarchand (1999)	Sections homogènes
Entreprises utilisatrices, consultants, éditeurs de logiciels, monde académique, associations professionnelles, associations ONG, Professions règlementées, organisations étatiques.	Alcouffe & al. (2003) Jourdaine & Trébucq (2022)	Méthode ABC
Constellation Champs culturels	Burchell (1985) Robson & Ezzamel (2022)	État de valeur ajoutée
Commission des opérations de bourse	Maeder (1990)	Comptes consolidés

Partie 3 Un mouvement français éclairant

Plan de la partie

3.1 Design de recherche....133
3.1.1 Construction de la question de recherche 133
Des propositions de nouvelles comptabilités 134
Apport de la recherche 135
3.1.2 Design de la recherche 136
3.2 Une méthode qualitative 138
3.2.1 Des études de cas 138
Sous-section 1 Présentation 138
Sous-section 2 Choix des cas 141
3.2.2 Théorie ancrée 145
Sous-section 1 Présentation de la théorie 145
Sous-section 2 Démarche appliquée 147
1. Échantillonnage théorique 147
2. Le codage et le « memoing » 149
3. La comparaison constante 152
4. Saturation et sensibilité théorique 154
3.3 Études de cas....161
3.3.3.1 Comptabilité Universelle 161
3.3.3.2 CARE 166
3.3.3.3 Adess Logic 173
3.3.3.4 Mersi / SEMA 176
3.3.3.5 Proposition Pierre Borie 181
3.3.3.6 LIFTS 184
3.3.3.7 Lecture comparative des méthodes 186
3.4 Le concept d'utopie 189
3.4.1 Premiers résultats du codage 189
3.4.1.1 Émergence de catégories et de propriétés 189
3.4.1.1.1 Difficultés techniques 189
3.4.1.1.2 Difficultés conceptuelles 190
3.4.1.1.3 Difficultés politiques 190
3.4.1.1.4 Difficultés de diffusion 190

3.4.1.2 Émergence d'un modèle théorique 193
3.4.2 Le concept d'utopie 195
3.4.2.1 Utopie comme concept 196
3.4.2.2 Utopie comme méthode 199
Mythe 202
Réalisation des utopies ? 202
3.4.2.3 Pathologies des utopies 203

Le chapitre 1 présente la construction du questionnement ainsi que celle du design de la recherche. Le chapitre 2 présente les méthodologies employées entre études de cas et théorie ancrée. Enfin, le chapitre 3 présente les méthodes qui constituent les cas.



Figure 12 : Schéma conceptuel de la recherche

3.1 Design de recherche

La recherche s'appuie sur l'opportunité que nous offrent les propositions de comptabilités élargies en France depuis 2011. Des cas d'innovations comptables potentielles qui se développent devant nos yeux et autour desquelles nous pouvons recueillir des témoignages précieux (1). Ces cas et témoignages font alors l'objet d'une analyse poussée à l'aide de la théorie ancrée (2).

3.1.1 Construction de la question de recherche

Bien qu'ayant auprès du grand public une image parfois austère et immuable, la comptabilité est depuis cinq siècles l'objet de débats et d'évolutions, voire de révolutions qui transforment la manière dont les comptables traduisent en chiffres l'image des organisations. Ces innovations peuvent être de différentes natures et n'être utilisées que brièvement par effet de mode, les organisations adoptant certains outils par mimétisme (DiMaggio et Powell, 1983). La présentation effectuée en première partie retrace certaines de ces innovations et le caractère souvent éphémère de certaines. Le cadre théorique néo-institutionnel en explique les principaux mécanismes de diffusion. Mais les véritables innovations comptables ne sont pas si fréquentes que la frénésie de communication des cabinets de conseils autour de certaines propositions pourrait laisser le croire (Bouquin et Nikitin, 2003). Avoir la possibilité d'observer une famille de propositions d'innovation comptable est une chance, d'autant que les porteurs sont accessibles et les acteurs liés aux projets aussi. Cette opportunité nous permet de regarder l'innovation côté de l'offre, non pas seulement de la demande comme par exemple la diffusion de la méthode ABC qui a pu être souvent traitée sous l'angle de l'adoption (Alcouffe et al., 2016 ; Alcouffe et al., 2003 ; Jourdaine et Trébucq, 2022), comme les autres innovations managériales alors que l'apparition de ces innovations reste peu étudiée (Birkinshaw et Mol, 2006).

Celles-ci constituent des essais d'innovation comptable (Lafontaine, 2003). On peut même parler d'innovations au pluriel lorsque l'on considère la diversité des méthodes proposées. Comme toutes les innovations, elles peuvent suivre un processus de diffusion assez linéaire comme le décrit Rogers (Rogers, 1962), ou plus social comme le décrit la théorie de l'acteur-réseau (Akrich et al., 1988) et induire un changement organisationnel (Kuszla, 2003). Force est de constater que le second modèle est plus pertinent pour décrire le processus en place tant l'adoption par les entreprises ne semble pas se diffuser simplement. Des acteurs, porte-paroles, relayent au contraire des initiatives qui doivent composer avec des controverses portant sur différents points de leurs méthodes. Les enjeux politiques sont grands derrière les choix qui pourraient être effectués dans ce de type comptabilité ; l'apparition de nouvelles charges pourrait impacter le profit des entreprises, d'autres au contraire pourraient comptabiliser de nouveaux produits. Des groupes d'intérêts se forment et participent au réseau de diffusion de l'innovation, des discordes apparaissent sur certains points où chacun essaie de défendre son point de vue ou son intérêt. Le cas des comptabilités sociales et environnementales est intéressant, car les propositions se succèdent et se multiplient depuis les années soixante-dix (Jasinski et al., 2015) sans qu'elles puissent s'imposer. Si des limites inhérentes aux méthodes ont pu être mises en évidence par différentes études, c'est le problème de la monétarisation qui est souvent mis en avant (Bebbington et al., 2014). Ce fait peut ressembler à un arbre qui cacherait une forêt. Or mieux comprendre les facteurs qui entrent en compte dans la conception et la diffusion de ces méthodes semble indispensable pour aider à leur développement, mieux saisir les évolutions prochaines de la comptabilité et les mécanismes de l'innovation comptable. L'étude menée ici, d'une manière plus générale, doit renseigner sur les processus d'émergences et de diffusion des innovations. Nous nous situons côté offre, c'est-à-dire aux côtés des porteurs de projet. Les écueils repérés sont tous analysés et doivent permettre d'avancer, par exemple, Taïbi et al marquent le problème de l'acceptabilité pour les adoptants. En effet, ces derniers peuvent se retrouver à devoir mettre en avant l'insoutenabilité de leur modèle d'affaires (Taïbi et al., 2020). Les auteurs notent aussi que les conditions de l'adoption de tels outils doivent être précisées. Ils doivent aussi faire l'objet d'un leadership nouveau, et d'une gestion du changement, enfin les outils doivent être déployés dans une approche plus systémique.

Beaucoup d'études s'intéressent à l'adoption ou à la mise en place par l'organisation d'un nouvel outil de gestion comme les travaux d'Alcouffe (Alcouffe et al., 2003 ; Alcouffe et al., 2016). Des études se sont intéressées aux déterminants du développement de la prise en compte des problématiques environnementales avec la nomination de directeurs environnement qui ont en charge différentes questions : la formation, la communication, l'évaluation, les assurances ou encore les risques industriels (Desmazes et Lafontaine, 2007). Les auteurs notent que les responsables environnement vont alors créer des indicateurs hors du système de contrôle de la performance existant et donc à l'écart des préoccupations de la direction générale, et avec le plus souvent des éléments physiques, ce qui pose problème, les dirigeants n'étant pas habitués à travailler avec de telles mesures. En s'intéressant aux rôles que peuvent jouer ces outils que sont les tableaux de bord verts, les comptes verts en comptabilité financière, les écobilans, les évaluations des coûts externes environnementaux et les budgets environnementaux. En s'appuyant sur l'ouvrage de Moisdon (1997), Lafontaine et Desmazes rappellent que ces derniers peuvent permettre de normaliser les comportements, structurer l'évolution de l'entreprise, accompagner les mutations ou encore explorer. L'assimilation d'un nouvel outil pour les auteurs va dépendre des représentations qu'ont les acteurs de l'organisation et de l'outil, plus ces représentations divergeront, plus l'assimilation sera difficile. L'assimilation par les acteurs directement concernés a fait l'objet de nombreuses études, comme celles d'Alcouffe sur les déterminants d'adoption de l'ABC (Alcouffe et al., 2016) et celle de Jourdaine et Trébucq (2022).

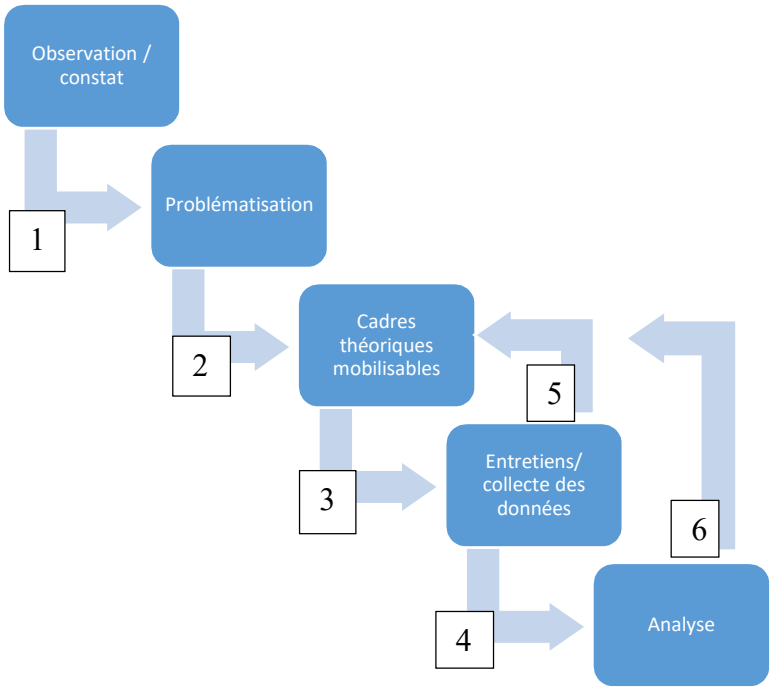
La question de l'adoption est traitée par de nombreux auteurs, notre recherche se situe un peu en amont, avant la phase de connaissance de Rogers. Et plus du point de vue des porteurs de proposition évoqués plus tôt, les jeux des acteurs externes à l'entreprise doivent être pris en compte : académiques, professionnels du conseil, groupes d'intérêts, États, associations dans une vue institutionnelle. Peu d'études s'intéressent aux déterminants perçus par l'innovateur ; une étape : la proposition, est ignorée. La formulation de la proposition, entre la création et la diffusion, montre à travers les entretiens menés qu'elle constitue une étape importante. Dans cette période l'environnement, les institutions doivent être favorables.

Il apparaît ainsi intéressant de s'interroger sur ces innovations comptables, d'en comprendre les mécanismes, les raisons des relatifs échecs de certaines techniques afin de mieux décrire les

mécanismes de la diffusion de l'innovation. Regarder la construction de ces méthodes et les limites conceptuelles qu'elles rencontrent, s'intéresser aussi à leur diffusion et aux jeux d'acteurs associés, aux concurrents. On se situe ainsi un peu avant la phase de connaissance de Rogers, entre conception et diffusion. L'étude cherche à comprendre comment se développent les innovations comptables.

3.1.2 Design de la recherche

Figure 13 : Étapes de la recherche



L'étude part du constat d'un nombre important de propositions de techniques comptables innovantes qui tentent de répondre aux limites de la comptabilité financière dans les domaines

sociaux et environnementaux. Celles-ci émanent en France de diplômés de l'expertise comptable et chercheurs académiques et on constate que la plupart des protagonistes se sont d'abord tous retrouvés au sein d'un club de développement durable de l'OEC. Ce phénomène s'inscrit dans un cadre plus large, celui des innovations comptables qui pose question face aux nombreuses critiques auxquelles fait face la comptabilité financière et les outils de gestion en général. Suite à l'observation de départ (1), nous nous sommes fixés un objectif qui consistait à chercher à créer de la théorie émergeant du phénomène étudié (Gioia et al., 2013), cette théorie cherchant à mieux comprendre le phénomène de l'innovation comptable.

Ces premières étapes exploratoires nous ont amené à recenser les premiers cadres conceptuels mobilisables (2), en commençant par les théories comptables et les théories liées aux comptabilités socio-environnementales, pour nous intéresser aux aspects techniques des cas étudiés. Ces cadres incontournables nous ont permis de commencer les entretiens avec les porteurs de projet (3) et nous avons identifié les cas potentiels. Ces cas ont tous un porteur qui incarne le projet qui a pu être interviewé. D'autres personnes représentant des institutions ou participant aux mises en place des méthodes ont été identifiées et tour à tour interrogées. Cela à l'aide de l'élaboration d'une grille d'entretien pour guider les premiers rendez-vous avec les informateurs, porteurs de projets et représentants d'institutions concernées tout en s'assurant de couvrir les mêmes sujets.

Par la suite, au fil des entretiens et des analyses, les cadres théoriques ont été augmentés pour englober les différentes dimensions théoriques et faire émerger les questions de manière plus opérationnelle, une approche abductive se mettant alors en place (4). Cette mobilisation de cadres théoriques s'est faite de manière séquentielle, avec d'abord les cadres incontournables des théories de la comptabilité orthodoxe et socio-environnementale et en réponse aux éléments émergents du terrain en portant l'intérêt vers les aspects sociologiques (5), les théories de l'innovation, ou les théories liées aux parties prenantes ont ainsi été mobilisées plus tard, la notion d'utopie est celle qui intervient à la fin de l'analyse (6).

Les données acquises et retranscrites ont été analysées, puis codées à l'aide du logiciel NVivo sans pourtant construire de requêtes dans le texte. L'interprétation des résultats d'une recherche qualitative se faisant par l'identification de catégories et l'interprétation des régularités perçues. Nous avons donc recherché la création de théories, de concepts qui permettraient de mieux comprendre le phénomène, de construire du sens (Weick, 1995).

3.2 Une méthode qualitative

La mise en œuvre de la recherche va se faire par l'analyse d'études de cas centrées sur différentes méthodes de comptabilité nouvelles (1), l'analyse reposera notamment sur des entretiens réalisés à l'aide de la théorie ancrée qu'il convient de présenter (2).

3.2.1 Des études de cas

L'étude de cas est une méthodologie qui permet de répondre à certaines questions (1). Pour sa mise en œuvre, il faut justifier le choix des cas (2).

Sous-section 1 Présentation

L'observation nous permet de constater que des propositions de comptabilités élargies sont faites par différents acteurs en France depuis 2012. De ce fait, notre travail repose sur six méthodes qui constituent six études de cas. La méthodologie de l'étude de cas cherche à étudier un phénomène dans un contexte particulier, il ne s'agit donc pas d'une monographie historique, mais d'un phénomène encastré dans une époque, dans un contexte dont on peut clairement fixer les limites (Yin, 2003 ; Yin, 2013). Il s'agit d'étudier un phénomène contemporain en profondeur, de répondre aux questions de type pourquoi ou comment sur un sujet pour lequel l'observateur n'a pas ou a très peu d'impact sur les comportements. La conception de la recherche doit, selon Yin, comprendre cinq éléments : une question de cas, des propositions liées, une unité d'analyse, la logique qui relie proposition et données et enfin le critère pour interpréter les résultats. « Le cas est une singularité susceptible d'être isolée et un cas est une structure » de même « un cas est une instanciation (traduction de Dumez) d'une classe d'événements » (Dumez, 2013) ». L'étude de cas permet de produire de la théorie (connaissances génériques) en recherchant les causes des différences et des similitudes. Dumez reprend trois questions essentielles :

1. De quoi mon cas est-il le cas ?

Ici chaque cas est centré sur une méthode de CSE et son développement, ses tentatives de diffusion.

2. De quoi mon cas se compose-t-il ?

Chaque est constitué d'entretiens, de littérature scientifique et de littérature grise.

3. Que peut produire mon cas ?

Par rapprochement entre les cas, les similitudes et les différences peuvent nous aider à comprendre pourquoi la diffusion reste limitée. Plus précisément, pour bien comprendre ce que représente un cas, il faut se forcer à changer de point de vue sur le cas. C'est-à-dire ici, ne pas seulement y voir une innovation comptable, mais une offre de service, une diversification d'activité, etc. Par ailleurs la théorie ne doit pas structurer l'étude de cas au risque de créer de la circularité. Il ne s'agit pas de vérifier qu'il s'agit d'innovations comptables, mais d'étudier la manière dont cette innovation se met en place ou non et de générer des connaissances sur ce fait, connaissances généralisables par la suite. Dumez note que, malgré toutes les tentatives pour le faire, la véritable caractérisation du cas ne pourra intervenir qu'à la fin et sera de nature théorique. Le cas peut être holistique ou intégré. Même si le cas holistique renferme de nombreuses unités de sens (découpage du cas par « morceaux » : incidents, routines, décisions …), le cas enchâssé est lui découpé en unités d'analyses. Dumez note que la distinction cas simple/cas multiple n'est pas si claire que cela, toute étude étant soit un cas holistique, soit une étude ayant des unités d'analyses emboîtées dans un cas. Yin montre que les cas peuvent être considérés comme emboîtés dans le cas holistique, c'est alors une étude multi-cas (cf. Tableau 8).

Tableau 9 : Design des études de cas, adapté de (Yin, 2013)

	Cas unique	Multiple cas
Approche holistique	Un contexte / un cas	Plusieurs contextes / plusieurs cas
Intégré (Embedded)	Un contexte / Un cas / Plusieurs unités d'analyses	Plusieurs contextes / plusieurs cas / Plusieurs unités d'analyses

L'étude de cas multiple, qualifiée souvent de comparative, est plus convaincante, plus robuste, mais ne peut répondre aux problématiques liées au cas unique. De même les moyens nécessaires pour une étude multi-cas peuvent être trop importants. La frontière peut néanmoins paraître floue, Dumez note ainsi que la comparaison systémique peut amener à penser que la distinction cas unique/cas multiple est inopérante (Dumez, 2013). Enfin, ce que peut produire un cas dépend du travail mené. Il ne faut pas se limiter à une description monographique. Recourir à l'abduction peut être source de surprise vis-à-vis de la théorie (analyse heuristique), car elle permet des aller-retour entre terrain et théorie à partir d'hypothèses plausibles qui émergent des faits et vont interroger la théorie (Catellin, 2004). Malgré d'éventuels résultats, il restera un besoin d'études quantitatives et de triangulation pour aller vers la validité scientifique. Sans produire de théorie, on peut aussi utiliser le cas comme outil confirmatoire ou infirmatoire, mais l'intérêt scientifique est limité.

Tableau 10 : Justification des choix de design (Yin, 2013)

	Cas unique (expérience simple)	Multiple cas
intérêt	Critique, commun, révélateur ou longitudinal	Réplication (littérale ou théorique (contrastée))

En conclusion, on note que l'étude de cas repose sur un paradoxe, elle se fonde en effet sur une forte contextualisation, mais vise la puissance explicative des théories produites, c'est-à-dire leur généralisation. Il s'agit ici de s'interroger sur les processus d'innovations comptables en étudiant des méthodes en développement. Cette étude doit nous permettre de mettre en avant les facteurs déterminants qui conditionnent la diffusion de telles propositions et de relier ces résultats à des considérations plus générales sur les processus de diffusion des innovations. Une première réflexion nous amène à mettre en avant les facteurs techniques inhérents à de telles comptabilités. Les entretiens doivent nous permettre de découvrir d'autres limites. Nous nous centrons ici sur les comptabilités environnementales et sociales au sens strict, les rapports annexes, le reporting extrafinancier, le contrôle de gestion représentant d'autres approches. L'unité d'analyse sera donc la méthode proposée, ici cinq méthodes sont étudiées. Il s'agit donc d'une étude multi-cas, plusieurs méthodes avec de multiples niveaux d'analyse : du niveau étatique au niveau individuel ou organisationnel en passant par l'interorganisationnel.

Sous-section 2 Choix des cas

Le choix des cas s'appuie sur différentes méthodes qui tentent de mélanger états comptables et préoccupations environnementales. Une particularité supplémentaire est que toutes les méthodes ont été étudiées dans le cadre d'un groupe du développement durable de l'expertise comptable entre 2015 et 2016 à l'exception de LIFTS accounting. Autre élément, les méthodes sont proposées par des diplômés de l'expertise comptable qui ont la particularité d'être donc à la fois formés à la comptabilité et d'en avoir en fait un fondement de leur développement de carrière. Ce qui interroge les fondements de la profession, les fondements techniques, et les fondements théoriques de la comptabilité. En quelque sorte la légitimité de la comptabilité est mise en question par ses propres gardiens, qui à leur tour interrogent les fondements de la comptabilité pour qu'émerge une solution. Autre phénomène intéressant, la proximité du milieu universitaire est un élément important. Chaque méthode a pu se rapprocher des milieux académiques pour se développer, ce sont parfois des académiques qui sont à l'origine de propositions. Si l'on rajoute les entreprises qui financent et/ou expérimentent et l'État, à travers ses administrations, qui apporte parfois un soutien scientifique voir financier, on se rapproche du modèle en triple Hélice évoqué précédemment.

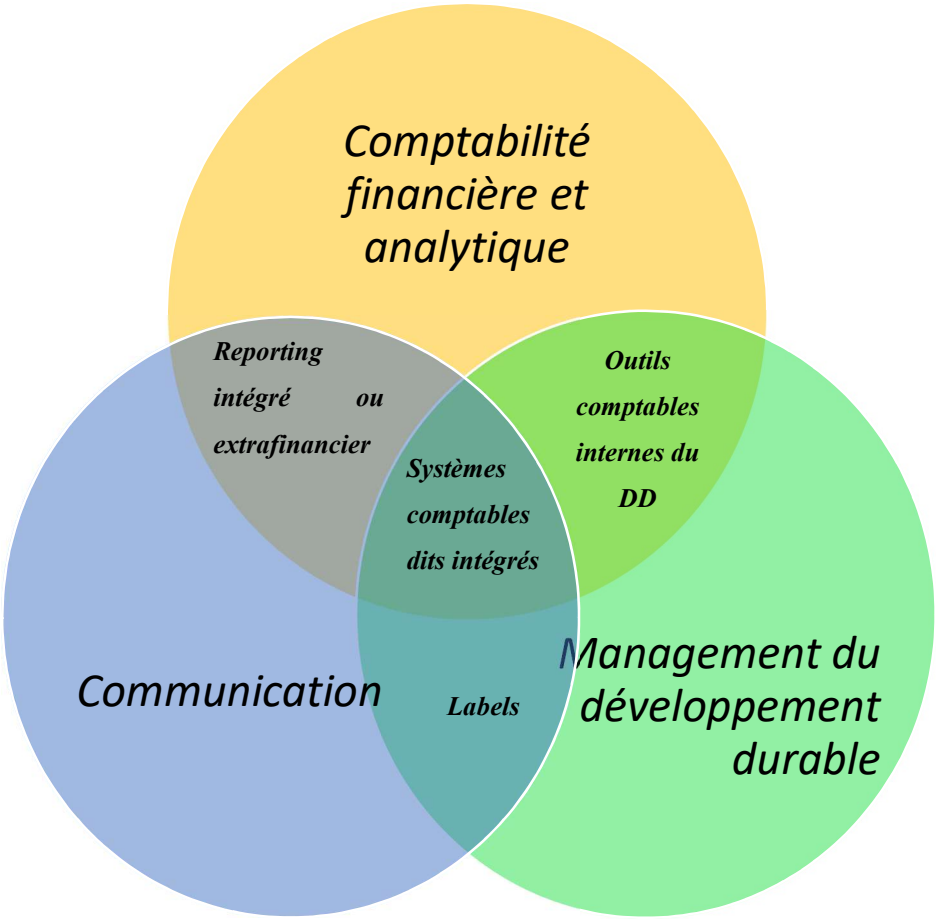


Figure 14 Reporting, comptabilités, outils internes au service du Développement Durable (créé par nos soins)

Ces méthodes, même si c'est critiquable, se veulent intégrées (Trébucq, 2018), car elles prennent en compte les différentes dimensions que sont le financier, le social et l'environnemental. On peut placer ces méthodes au centre d'un diagramme de Venn qui mêlerait les outils de communication, ceux de management du développement durable et ceux de la comptabilité orthodoxe (figure 14). Entre comptabilité et management, on retrouve les outils utilisés en interne, comme les budgets verts, et les tableaux de bord, le MFCA. Entre comptabilité et communication, le reporting extrafinancier de type IR, GRI, voire la DEPF permettent à partir de dénombrements et d'évaluations de communiquer vers l'extérieur. Enfin, entre communication et management du développement durable, on peut placer les labels qui attestent de pratiques et qui permettent un affichage.

Certaines propositions se rapprochent de ces CSE mais sont écartées parce qu'elles ne constituent pas des propositions de comptabilité intégrées au sens strict ou sont trop éloignées de l'écosystème français comme peut l'être J. Houdet qui ne peut pousser sa méthode. Le tableau suivant liste un certain nombre de ces propositions qui sont présentées en annexe.

Tableau 11: Liste de propositions écartées (voir annexe 3 pour une présentation)

Méthode	Prend en compte les dimensions sociales et environnementales	Mobilise les documents de synthèse comptable	Classement sur le diagramme de Venn ci-dessus	Compte des experts-comptables dans ses rangs	A des interactions dans l'écosystème français
Analyse coûts bénéfices	Oui	Non (mais utilise un langage comptable)	Outil comptable interne du DD	Non	Oui
Bilan carbone	En partie	Non	Reporting extrafinacier		
King Report on Corporate Governance	Oui	Non (mais utilise un langage comptable)	Reporting extrafinancier	Non	Non
The A4S (Accounting For Sustainability)	Oui	Non (mais utilise un langage comptable)	Reporting extrafinancier	Non	Non
Sustainability Assessment Model (SAM)	Oui	Non (mais utilise un langage comptable)	Reporting extrafinancier	Non	Non
KPMG true value (2014)	Oui	Non	Reporting extrafinancier	Cabinet du *big Four*	Oui
Thésaurus-triple empreinte de Goodwill management	Oui	Oui	Système comptable dit intégré	Non	Oui, mais tardivement
Sustainable Balanced Scorecard	Oui	Non	Outil comptable interne du DD	Non	Oui
MFCA (Material Flow Cost Accounting)	Non	Non	Outil comptable	Non	Non

			interne du DD		
Global industry Tailing management	Non	Non	Outil comptable interne du DD	Non	Non
Comptabilité modulaire	Non	Oui	Système comptable dit intégré	Oui	Non
Comptabilité du capital naturel	Non	Non (mais utilise un langage comptable)	Reporting extrafinancier	Non	Non
ABCV	Non	Non (mais utilise un langage comptable	Outil comptable interne du DD	Non	Oui
Impact Weighted Counts	Non	Non (mais utilise un langage comptable	Reporting extrafinancier	Non	Non
Calculs d'empreinte	Non	Non	Outil comptable interne du DD	Non	Oui
IDEA	Non	Non	Outil comptable interne du DD	Non	Oui
EMAS	Non	Non	Outil comptable interne du DD	Non	Oui

L'étude repose donc sur des cas multiples qui doivent permettre de comprendre et donc de fournir une explication qui soit à la fois littérale et théorique, c'est-à-dire que les études de cas choisies doivent permettre de retrouver des similitudes et des différences. Les cas sont donc choisis pour leur proximité, ils correspondent ainsi tous à la définition d'une proposition d'innovation comptable. Pour rappel, les innovations comptables sont des innovations

managériales qui s'intègrent dans le système d'information comptable et dont les professionnels de la comptabilité, de la gestion et de la finance perçoivent dans leurs missions le potentiel transformatif de l'innovation (Lafontaine, 2003). Les cas ont des caractéristiques similaires. Ils représentent des propositions qui visent à intégrer les problématiques du développement durable dans le système d'information comptable. Pour ce faire les propositions utilisent les outils de la comptabilité : écritures, compte de résultat, bilan ; les concepts de la comptabilité sont ainsi mobilisés. Les cas choisis mobilisent ainsi ces outils : CARE-TDL, Adess Logic, Mersi, Comptabilité Universelle. Pour mieux marquer les similitudes et les différences, des innovations telles que la méthode ABC, le Bilan Carbone ou encore la méthode IDEA qui ont connu des diffusions relativement réussies sont mobilisées.

3.2.2 Théorie ancrée

L'analyse doit permettre de développer de nouveaux concepts plutôt que d'améliorer des anciens à la marge (Gioia et al., 2013). Après une présentation du concept de théorie ancrée (1) nous déroulons l'application réalisée ici (2).

Sous-section 1 Présentation de la théorie

Une fois le substrat technique des cas étudié, l'étude se porte sur le contexte institutionnel, politique, juridique et social. Ensuite l'analyse se poursuit à l'aide de la théorie ancrée. La théorie ancrée s'est développée dans la lignée de l'école sociologique de Chicago, entre interactionnisme et pragmatisme, basée sur l'abduction qui consiste à « étudier les faits et à en concevoir une théorie pour les expliquer » (Soulet, 2012). La question est de savoir comment analyser les données pour qu'émerge un cadre théorique ancré dans les faits scientifiquement soutenable ? Pour cela il faut mener une analyse séquentielle (Becker, 1958), proche d'une induction analytique, différente de l'induction énumérative (Znaniecki, 1934), méthodes qui amènent à « ancrer la théorie dans la recherche elle-même afin qu'elle soit produite à partir des données » (Glaser et al., 2012). Glaser et Strauss rappellent qu' « une théorie fondée sur les données ne peut généralement pas être complètement réfutée par d'autres données ou remplacée

par une autre théorie. Puisqu'elle est très intimement liée aux données, elle est destinée à durer en dépit de ses inévitables modifications et reformulation (par exemple la théorie de la bureaucratie de M. Weber) ». Une telle méthode évite aussi d'avoir à plaquer une théorie existante sur des données pour une justification douteuse, car la théorie ancrée laisse les données parler alors qu'une simple analyse qualitative peut amener à forcer ces données pour qu'elles rentrent dans un cadre (Glaser et Holton, 2004). Fondamentalement, il s'agit d'un ensemble de concepts soigneusement fondés organisés autour d'une catégorie centrale et intégrés dans des hypothèses. **La théorie générée à partir d'étapes de codage explique la prépondérance du comportement dans un domaine substantiel**, *« le moteur principal de ce comportement apparaissant comme la principale préoccupation des principaux participants »* (Glaser et Holton, 2004). Par exemple, Gagnou-Savatier (2018), étudie les processus de décision de soignant face à une situation difficile, Gautier (2015) étudie l'évolution du mécénat et les raisons de cette évolution.

Différentes nuances de la théorie ancrée peuvent être distinguées (Sebastian, 2019) : la théorie ancrée dite classique, l'interprétative et la constructiviste. La première appelle à ne pas avoir de connaissances préalables sur le sujet pour ne pas influencer l'analyse (mais les connaissances existantes sont mobilisées par la suite), alors que la seconde reconnaît un rôle plus actif au chercheur dans l'interprétation des données et donne un rôle aux connaissances préalables qui permettent de renforcer l'analyse. Le codage suivant la méthodologie de la théorie ancrée interprétativiste suit les étapes suivantes : ouvert, axial puis sélectif (Lejeune, 2019) ou selon Gioia, de premier ordre puis de second ordre (voir infra). Des auteurs notent aussi une certaine confusion autour de la théorie ancrée, ainsi deux groupes peuvent être différenciés : ceux qui ont une approche pragmatique et ceux qui se voudraient puristes, mais qui idéalisent la méthode et tendent à en renforcer les mythes par des approches techniques lourdes (Fendt et Sachs, 2008). L'approche a souvent été utilisée pour des recherches en sciences de gestion en général (Locke, 2000), en contrôle de gestion (Joannidès et Berland, 2008), sur le phénomène de reporting volontaire (Trébucq, 2012), sur l'identité de l'auditeur (Jerman et Bourgoin, 2018)…

Sous-section 2 Démarche appliquée

La démarche de recherche s'appuie sur quatre composantes méthodologiques : 1) l'échantillonnage théorique, 2) le codage, 3) la méthode de comparaison constante, 4) la saturation et la sensibilité théorique (Caty et Hébert, 2019).

1. Échantillonnage théorique

Nous nous intéressons aux propositions d'innovation comptable, en profitant du phénomène actuel des comptabilités sociales et environnementales. La composition de l'échantillonnage théorique a donc pour point de départ les cas précités et ceux qui les incarnent : les porteurs de méthode de comptabilités nouvelles. Les deux plus « anciennes » et plus connues Comptabilité Universelle et CARE-TDL, sont les objets de nos premiers contacts avec Jacques de Saint Front, Jacques Richard et Alexandre Rambaud. Rapidement nous avons pris également contact avec Christine Chavigny, qui propose aussi une méthode et qui est membre active du club développement durable. Autour de ce noyau, des contacts sont pris : Dominique Loos qui a supervisé une expérimentation CARE, Louis Dupuy Consultant pour l 'APESA qui a lui-même présenté des études socio-environnementale sous forme de documents comptables. Marielle Matthieu est ensuite contactée, car elle est toujours active sur la thématique et relance sa méthode Mersi qui va devenir SeMA avec l'aide de Béatrice Bellini qui sera interviewée plus tard. Avant des contacts avec des experts-comptables ou représentants de la profession sont établis pour avoir leur regard sur le phénomène. Des représentants de l'autorité des normes comptables, de l'État français et de la Commission européenne sont interrogés de même que des représentants d'associations qui militent pour la mise en place de telles comptabilités, des universitaires, des consultants, de rares entreprises ayant essayé de mettre en place les méthodes sont identifiées et interrogées. Enfin, au travers des lectures nous identifions Pierre Borie qui a participé aux travaux du club DD de l'OEC en proposant lui aussi une méthode liant comptabilité et environnement.

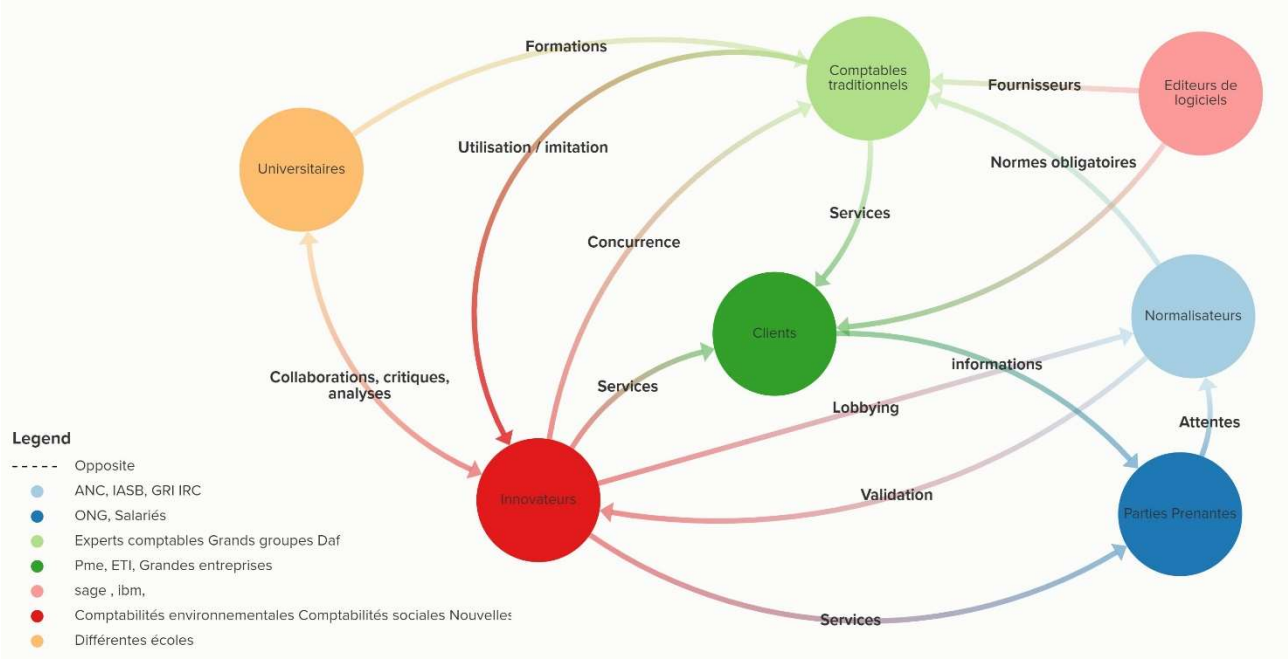
Tableau 12 : Principaux rôles de personnes interrogées

Personnes	**Rôle**
J. de Saint Front et M Veillard (Comptabilité Universelle), J. Richard et A. Rambaud (CARE), B. Bellini et M. Mathieu (SEMA), C. Chavigny (Adess Logic), P Borie (Méthode P. Borie).	Porteurs de projet
Anonymes	Responsables RSE
V. Viard	Directrice de la recherche ANC
F. Curier, C Daefler (Bio-crèche, Xyléo)	Dirigeants d'entreprises (expérimentations CARE)
F.M. Lambert	Député également président de l'Institut de l'Économie Circulaire, proche de la méthode CARE
P. Cesaro, A. P. Centeno	Commission européenne
D. Browayes (Tek4life)	Think tank, ONG
M. Chapelle, B Brun	Expert-Comptable
P. Beluche	DG trésor France
L. Dupuy, L. Castaignède, O. Papin	Consultants
V. De la Bachelerie	Représentant Ernst&Young
N. Antheaume, S. Trébucq, C. Prat dit Hauret	Universitaires

La collecte des données liée aux cas est donc réalisée principalement grâce à des entretiens, mais aussi de la littérature scientifique et de la littérature grise (rapports, documents d'information, articles de presse : liste en annexe 2). Les entretiens ont été menés de 2018 à 2023 d'abord auprès des principaux porteurs de projet, mais d'autres personnes représentant des institutions impliquées dans le développement de ces nouvelles comptabilités ont été interrogées pour délimiter les contours de l'étude et permettre la saturation théorique. Ces personnes interviennent dans les sphères différentes : universités, comptables, éditeurs de logiciels, normalisateur, parties prenantes, innovateurs (cf. figure suivante).

Pour les entretiens, les informateurs ont été interrogés sur leurs méthodes, sur les actions mises en place pour en assurer le développement, sur les difficultés rencontrées, leur perception de la situation. Les entretiens ont été menés en respectant les conseils de J.C. Kaufmann. Un guide d'entretien permettait de s'assurer de la couverture dans les différents champs de la proposition initiale (cf. Annexe).

Figure 14 : Sociogramme des acteurs concernés



De ce fait, les entretiens étaient semi-directifs (Kaufmann, 2018). L'intérêt, note Kaufmann, est de produire de la théorie à partir d'hypothèses, mais ces hypothèses doivent venir d'en bas, elles sont enracinées pour parvenir à saisir les processus sociaux (Glaser et al., 2012 ; Corbin et Strauss, 2008). Il s'agit de recueillir les données pour parvenir à saturation, c'est-à-dire jusqu'à ce que les dernières données n'apprennent plus rien sur le processus d'innovation en cours.

2. Le codage et le « memoing »

Gioia pose comme postulat que les organisations sont des construits sociaux et que les agents sont informés et savent ce qu'ils font (Gioia et al., 2013). Le chercheur n'a alors qu'à rapporter de manière adéquate les propos des informateurs pour créer des concepts. L'analyse des données s'appuie sur les principes de la théorie ancrée, dans le cadre d'un codage a posteriori, non préparé, mais émergeant des données. Les principaux entretiens ont donc été retranscrits pour l'analyse, puis codés. C'est-à-dire qu'une lecture minutieuse est menée pour relever les incidents. Le premier codage est ouvert c'est-à-dire qu'il peut partir dans toutes les directions

possibles. Une série de questions peut guider ce codage : « *de quoi ces données sont-elles étudiées ? Dans quelle catégorie cet incident peut se classer ? Que se passe-t-il réellement dans les données ? Quelle est la principale préoccupation à laquelle sont confrontés les participants ?" Et qu'est-ce qui explique le problème ? »* (Glaser et Holton, 2004). Des catégories émergent alors dans lesquelles les incidents sont reliés entre eux, il peut y avoir autant de nouvelles catégories que nécessaires jusque ce que les nouveaux incidents puissent être incorporés dans des catégories existantes. C'est ce codage ouvert qui va permettre de déterminer l'échantillonnage théorique avant de devenir sélectif pour se centrer sur un problème principal. On peut donc dire d'abord avec un codage ouvert, puis par un codage axial reliant les premiers codes puis par un codage sélectif. Mais avec Gioia le codage change et devient codage de 1er ordre lorsqu'il est centré sur les termes de l'informateur, puis codage du second ordre centré sur le langage du chercheur créant ainsi un tandem vecteur de rigueur (Corley et Gioia, 2004 ; Gioia et al., 2013). Une fois ce travail fait, il faut, à partir des termes de second ordre, assembler les termes, les thèmes et les dimensions dans une "structure de données", puis formuler des relations dynamiques entre les concepts de second ordre dans la structure de données et transformer la structure de données statique en un modèle dynamique de théorie ancrée. Pour enfin, conduire des consultations supplémentaires avec la littérature pour affiner l'articulation des concepts (Gioia et al., 2013)

Choix de l'unité de sens

L'unité de sens pour le codage se confond ici avec des morceaux de la retranscription des textes issus des retranscriptions d'entretien, des articles scientifiques ou journalistiques. Ces unités de sens (Allard-Poesi, 2003) renvoient en général au sens d'un mot, d'une expression, à des croyances relevées dans les discours, voire à un ou des paragraphes révélateurs d'un phénomène. Précisions qu'ici l'accent n'est pas mis sur l'analyse des comportements au sens de conduite verbale ou non verbale. Ces unités suivent alors un processus de labelling (Corbin et Strauss, 2008). Dans une activité de codage a posteriori, cela peut poser problème, car des unités d'analyse différentes sont utilisées, parfois pour un événement précis, parfois pour une idée générale. Le choix de l'unité d'analyse est ici adapté à la question de recherche. On

s'interroge sur les facteurs et déterminants susceptibles de concourir à la réussite d'une innovation comptable. Ces déterminants et facteurs sont des éléments qu'il faut pouvoir identifier dans les discours et les textes écrits. Il faut donc qu'il y ait assez de matériaux pour pouvoir les définir, ce qui justifie le recours à des unités d'analyse de type phrases ou groupes de phrases (paragraphes), l'interprétation doit se faire sans information supplémentaire. Un mot seul ne peut permettre de donner du sens, c'est en revanche suffisant pour l'identification des acteurs. Il faut en revanche que l'interprétation soit réplicable, de ce fait, il ne faut pas rajouter des éléments qui perturberaient cette interprétation (Allard-Poesi, 2003).

Memoing

Les entretiens donnent aussi lieu à la rédaction de mémos, le « memoing » (Birks et al., 2008). Le mémo sert à ne pas perdre les idées liées au traitement de l'entretien. Ils sont à écrire dès le début, mais aussi lors du codage et servent à faciliter la rédaction finale. Les auteurs partent de l'acronyme MEMO (non repris ici) pour expliciter l'intérêt de la démarche en quatre points :

- Cartographier les activités de recherche ; pourquoi je choisis de lire ou faire telle ou telle chose.
- Donner du sens aux données ; donner du sens à ce que l'on comprend.
- Maintenir l'élan ; expliquer ce l'on voit dans les données, pourquoi on le voit et mieux en expliquer les changements. Cela permet aussi de noter l'influence de certains facteurs, les prises de risque, une approche réflexive.
- Ouvrir la communication : permet de communiquer et l'entrée de commentaires des parties prenantes.

C'est un élément important de la théorie ancrée, mais qui n'est pas normé, le chercheur a ainsi toute latitude pour organiser ses mémos, selon Glaser « les mémos sont la pensée latente qui rassemble les concepts et rassemble la théorie substantielle en tant que procédure continue vitale » (Glaser, 2014). Lejeune précise les types de mémo qu'il traduit par compte rendu pour dépasser l'effet « post-it ». Il distingue différents comptes rendus : les comptes rendus de terrain, les comptes rendus de codage, le second étant réalisé par une micro-analyse du premier, le compte rendu théorique articule une étiquette avec une question, les comptes rendus opérationnels, les schématisations et enfin des comptes rendus de scénario descriptif et

analytique qui rassemblent les précédents (Lejeune, 2019). Ici les mémos sont rédigés de quatre manières :

- Sur un fichier à part après les entretiens et la relecture de ces entretiens
- Sur des cahiers de notes
- Sur le logiciel NVivo lors de la création des nœuds
- Sur le squelette de la rédaction de thèse qui sert d'agrégateur d'idées.

C'est sur ce dernier élément que toutes les idées retenues seront transférées. Les deux premières méthodes sont donc des comptes-rendus de terrain, les deux suivants, des comptes-rendus de codage. Ici c'est la structure rédactionnelle de ce document qui a servi de mémo général, les idées venant s'insérer dans la structure, en la modifiant souvent, jusqu'à ce que celle-ci stabilise et que seules de nouvelles propriétés soient intégrées.

3. La comparaison constante

On s'appuie pour l'analyse des cas sur la comparaison constante, les incidents relevés entre les cas, entre les informateurs. Glaser et Holton (2004) dénombrent trois types de comparaison. Les incidents sont donc comparés entre incidents pour déterminer uniformité et variabilité. On vérifie si les difficultés rencontrées sont semblables entre les cas ou au contraire s'il y a des différences. Ces incidents s'agrègent et des liens et relations se créent et doivent être comparés à plus d'incidents pour générer de nouvelles propriétés du concept et de nouveaux liens afin d'élaborer une théorie et d'atteindre la saturation et la vérification des concepts. Enfin il faut comparer les concepts entre eux. Dans ces comparaisons, la répétition devient preuve, mais le contraire peut s'avérer être une propriété plutôt qu'une contradiction… le chercheur ne peut prétendre à l'étude exhaustive d'un domaine, mais il doit s'efforcer de développer une théorie qui rende compte des comportements étudiés. Il ne peut pas non plus connaître mieux la situation que les personnes directement impliquées, mais il doit établir des catégories. La méthode consiste à mener une analyse comparative des éléments de l'échantillon afin de créer des théories ancrées qui peuvent être soit substantives (domaine particulier ou empirique, étymologiquement qui est dessous)), soit formelles (domaine formel ou conceptuel) et donc plus abouties. Ces théories sont de moyenne portée (Merton 1949). Les catégories reposent sur des indicateurs qu'il faut repérer, les concepts doivent être analytiques et sensibilisants pour

permettre au lecteur de saisir la théorie. Celles-ci se dégagent du terrain, notre rôle est de justifier et décrire les propriétés qui les font émerger.

Les liens ou relations entre catégories et propriétés émergent des différences et similitudes entre les groupes, elles vont ensuite s'articuler entre elles et former le noyau de la théorie émergente, ce noyau devient alors un guide pour la suite des recueils. On passe ensuite à l'intégration des catégories et des hypothèses dans un cadre aussi large que possible. Il y a articulation entre recueil, codification et données, le tout mené de concert pour une **théorie comme processus, plutôt que comme proposition**. De la théorie substantive sur un champ restreint à la théorie formelle (plus abstraite et de plus longue portée), il ne suffit pas de réécrire la proposition substantive sans ses arguments substantifs. Une théorie formelle doit reposer sur plusieurs théories substantives et doit expliquer, prédire, interpréter.

Tableau 13 : Analyse des différences selon la théorie ancrée in « la découverte de la théorie ancrée » (Glaser et al., 2012 p154).

	Données sur les catégories	
Différences entre groupes	Similaires	Différentes
Minimisées	Similarité maximale entre données permettant : • De vérifier l'utilité de la catégorie • De définir les propriétés élémentaires • De formuler un ensemble de conditions pour établir les degrés de la catégorie servant de base aux prédictions	Repérer des différences fondamentales en fonction desquelles les catégories et les liens entre elles varient.
Maximisées	Repérer des régularités fondamentales sur l'étendue la plus large	Diversité maximale dans les données obligeant à : • Développer les propriétés des catégories • Intégrer les catégories et les propriétés • Délimiter l'étendue de la théorie

Ainsi la théorisation ancrée consiste en un point fondamental : le cœur de la démarche est un travail systématique sur les ressemblances et les différences. Combinaison du codage et de l'analyse, par comparaison continue et analyse comparative ou groupes représentatifs de l'étendue de la recherche. Recherche de similitudes et différences par minimisation des différences entre groupes (dans un premier temps pour établir les catégories fondamentales), et recherche de similitudes par maximisation des différences entre groupes par la suite pour l'élaboration du cadre (Glaser et al., 2012 p 152).

4. Saturation et sensibilité théorique

La saturation théorique de chaque catégorie est atteinte lorsqu'il n'y a plus de données disponibles pour développer de nouvelles propriétés de la catégorie. Ce sont surtout les catégories centrales qui doivent être saturées (Glaser et al., 2012). Ce n'est pas un échantillonnage statistique qui est déterminé, ici c'est la saturation qui va déterminer la taille de l'échantillon (Lejeune, 2019). Les cas dans cette étude qui restent en nombre fini ; ils sont constitués par des méthodes de CSE portées par des personnes formées à l'expertise comptable qui proposent une méthode de comptabilité sociale et environnementale, cependant les informateurs sont issus des différentes catégories d'acteurs et l'on peut donc multiplier les entretiens. On peut illustrer la saturation par deux formes de table des propriétés qui vont croiser les sources d'informations et les catégories ou les catégories et les dimensions. Le chercheur doit pouvoir entrer dans la recherche avec un minimum d'idées préconçues et savoir garder une distance analytique, la sensibilité théorique va dépendre de la capacité à développer des concepts à partir de données et de les relier entre eux. Il s'agit par sa sensibilité de révéler des variations infimes qui vont permettre d'interpréter les données. Cette sensibilité est donc un préalable à la construction théorique qui se fait à travers le codage et la catégorisation des codes (Glaser, 1978).

Catégories / Méta-catégories

Les catégories accueillent les unités d'analyse, celles-ci sont réunies par proximité de signification. Le niveau d'inférence de la catégorie, représente le lien qu'il y a entre la catégorie et d'autres propositions tenues pour vraies. Allard-Poesi montre que les niveaux d'inférences peuvent aller du mot à la méta-catégorie en passant par le concept, la caractérisation des comportements, et le thème. Ce dernier niveau est relié au codage ouvert de Strauss et Corbin, il a une utilité descriptive selon ces auteurs. Au sein d'une catégorie, les relations avec les unités peuvent être de nature inclusive, de cause à effet, de raison ou de motivation, de fonction, de fin, de séquence ou d'attribut. En revanche, dans une même catégorie, les unités doivent représenter la même inférence (similarité). Spécifier le type d'inférence est utile à la définition des propriétés et des dimensions.

Le codage est inductif, il n'est pas effectué par référence théorique, c'est un codage *a posteriori* (Allard-Poesi, 2003) comme l'exige la théorie ancrée (Glaser et Holton, 2004). Il nous a permis de relever les différents incidents liés aux propositions de CES, de leur création jusqu'à leur diffusion lors de la phase de codage ouvert. Le codage du premier ordre resté proche de l'informateur assure la rigueur de l'analyse. Cependant, bien que le codage soit inductif, les connaissances antérieures ainsi que le raisonnement abductif amènent à relier l'étude aux cadres théoriques de la diffusion des innovations. Remontent alors les différents attributs de l'innovation (Baregheh et al., 2009), le modèle de Rogers (Rogers, 1962), et celui de la théorie de l'acteur réseau (Akrich et al., 1988) et enfin le modèle de la triple-hélice (Etzkowitz et Leydesdorff, 2000). Si l'idée d'un double codage est intéressante, dans les faits, la mettre en œuvre peut apparaître comme inutile, voire impossible pour plusieurs raisons. D'une part le paradigme est interprétativiste, ce qui lie le chercheur à son matériau. D'autre part le nombre d'entretiens et la durée de ces derniers rendent la procédure de codage longue et minutieuse ; le temps passé par un seul chercheur est déjà conséquent, trouver un second chercheur, sensibilisé au sujet qui pourrait reprendre le codage à zéro semble improbable (Dumez et Ayache, 2011). En revanche, la qualité peut être étayée par l'accès au verbatim qui est à l'origine du code, d'abord d'une manière extensive avec l'accès à l'intégralité des entretiens, puis d'une manière ciblée avec le découpage par unité de sens relié au code et la citation.

Qualité de la recherche qualitative : critères de validité et limites

Lincoln et Guba (1985) proposent quatre critères pour une recherche de qualité : véracité (confiance), applicabilité (étendue), consistance (réplicabilité), neutralité (Lincoln et Guba, 1985). Ces critères appliqués à une recherche qualitative deviennent crédibilité (traduction d'une réalité multiple), transférabilité (moins forte que l'applicabilité et qui dépend fortement du contexte). La consistance est vue comme une notion de fiabilité où les données peuvent être interprétées à nouveau et mener aux mêmes résultats. La neutralité se transforme en confirmation des résultats, validation intersubjective, validation des trois premiers critères (Pelletier et Pagé, 2002).

Tableau 14 : Critères de qualité

Critères	**Stratégie**
Véracité, crédibilité	Accès à l'information à travers des entretiens et des documents officiels.
Applicabilité, transférabilité	Liens au cadre théorique de l'entrepreneuriat institutionnel, des théories de la diffusion des innovations, des études sur l'innovation comptable.
Consistance, fiabilité d'interprétation	Accès aux verbatims
Neutralité, confirmation des résultats	Saturation et similitudes entre les études de cas

Il faut noter les risques liés à la méthodologie. Si la théorie ancrée postule que le chercheur analyse le matériau sans cadre préconçu, il est dans les faits très difficile pour le chercheur de se démunir totalement de ses connaissances. Il y a donc un risque de « circularité des données » pour le chercheur qui viendrait chercher dans le matériau des confirmations de connaissances préalables. L'intégration, notamment lors de sa formation universitaire, de théories peut amener le chercheur à ne chercher que le confirmatoire dans le matériau, c'est le biais de confirmation. Dans le même temps, ne pas prendre connaissance des théories amène à manquer des éléments intéressants. (Dumez et Ayache, 2011). Les auteurs conseillent de s'approcher de la notion

d'« attention flottante » de Freud. Ici le positionnement se veut abductif avec des allers-retours entre terrain et théories en essayant de ne pas tomber dans les écueils précités. Enfin, la théorie ancrée peut amener à négliger les données secondaires, notamment dans la première version de Strauss et Glaser de 1967 (Joannidès et Berland, 2008). Ici, des articles de presse et documents de présentation des méthodes sont utilisés.

Pour évaluer la théorie ancrée, on s'appuie sur le codage, la réflexivité du chercheur et la plausibilité de la narration. Le premier élément est présenté plus haut. Le second consiste à s'assurer que les acteurs observés acceptent les conclusions du chercheur et s'y reconnaissent : critère de narrabilité. Celui-ci est assuré par l'envoi des retranscriptions qui permettent de revenir sur certains points et par la présentation de communications sur le sujet. Enfin la plausibilité du discours peut permettre de lever les contraintes que le second élément fait peser (Joannidès et Berland, 2008). Finalement c'est le lecteur qui valide les analyses.

Tableau 15 : Entretiens principaux

Informateurs	*Organisation principale de rattachement*	*Date*	*Durée en mn*	*Nombre de mots*
		Comptabilité universelle		
de Saint Front J.	*Comptabilité Universelle*	*9/01/2019*	*102*	*9688*
De Saint Front Pauline	*Comptabilité Universelle* *Cabinet de Saint Front*	*30/03/2022*	*45*	*5971*
Veillard M	*Comptabilité Universelle*	*28/01/2019*	*65*	*9871*
		CARE		
Richard J.	*CARE-TDL*	*8/01/2019*	*92*	*7928*
Ioos Dominique	*Fermes d'avenir*	*24/03/2019*	*67*	*15871*
Curier Frédéric	*Fondateur bio crèche*	*20/10/2020*	*52*	*7449*

Ioos Dominique	*Fermes d'avenir*	*24/03/2019*	*107*	
Daeffler C	*Xyleo*	*27/11/2020*	*33*	*3566*
Carn Clément	*Doctorant*	*25/6/2018*	*30*	
Rambaud A.	*CARE-TDL*	*24/01/2019*	*112*	*13622*
Adess Logic				
Chavigny C.	*Adess Logic*	*10/01/2019*	*110*	*9202*
SEMA (Mersi)				
Mathieu Marielle	*Mersi/Sema*	*11/06/2019*	*82*	*8568*
Bellini Béatrice	*Sema*	*19/10/2020*	*60*	*7695*
LIFTS				
Antheaume Nicolas	*Université de Nantes, Méthode LIFTS*	*14/01/2020*	*Non enregistré*	
Gibassier Delphine	*Audencia, Méthode LIFTS*		*Refus d'utilisation des données*	
Méthode P. Borie				
Borie Pierre	*Expert-comptable*	*11/10/2021*	*15*	*Non retranscrit (envoi des Comptes rendus)*
Autres Acteurs				
Dupuy Louis	*Essai d'une comptabilité élargie SKCP / Apesa*	*24/06/2019*	*66*	*8214*
Andrés Patricio Centeno	*DG FISMA European Commission , révision NFRD*	*12/01/2020*	*30*	*3044*
Cesaro Pietro	*DG Environment European Commission, révision NFRD*	*4/12/2020*	*47*	*4393*

Beluche Pierre-Emmanuel	*DG trésor, ministère de l'Économie de la Finance et de la Relance, suivi de la révision NFRD*	*11/02/2021*	*45*	*8264*
Pisa Brigitte	*Membre de L'ANC* *Vice-Présidente chez Agirc-Arrco* *Vice-Présidente AG2R LA MONDIALE* *Responsable administratif et comptable (SAGESS)*	*28/01/2021*	*30*	*2908*
Jourdaine Marc	*SustainCost, proposition d'une méthode de contrôle de gestion environnementale*	*3/12/2018*	*24*	*Non retranscrit*
De La Bachelerie Vincent	*Consultant* *Ernst & Young, cabinet du Big 4*	*31/05/2019*	*32*	*Non retranscrit*
Brun Bérangére	*Expert – comptable, témoin de la situation des cabinets indépendants*	*18/09/2019*	*50*	*Retranscrit partiellement*
Sponem Samuel	*Professeur HEC Montréal*	*31/10/2019*	*63*	*8740*
Lopez Jean-Claude	*Entrepreneur / chercheur*	*22/06/2018*	*47*	*Non retranscrit*
Zahm Frédéric	*Méthode IDEA utilisée en partie par CARE, Universitaire*	*05/06/2020*	*44*	*5527*

Lambert Jean-Michel	*Député, président de l'Institut de l'Économie Circulaire, proche de CARE*	*09/12/2020*	*36*	*3958*
Chapelle Mélanie	*Mémorialiste, future experte-comptable*	*03/04/2020*	*34*	*3978*
Le Prêtre Pauline	*Responsable RSE dans une PME girondine*	*20/01/2021*	*62*	*5660*
Joubert Hélène	*SAP, Société éditrice de logiciels*	*28/01/2021*	*Non enregistré*	
Browaeys Dorothée	*Tek4life, association de type plaidoyer*	*12/01/2021*	*92*	*8194*
Nahum William	*Fondateur de l'ASTCF, ancien président du CSOEC*	*23/11/2020*	*36*	*2798*
Castaignède Laurent	*BCO2 Ingénierie, consultant pour les questions environnementales*	*22/11/2021*	*55*	*4140*
Total			*1816 min soit 30 h 1/4*	*Près de 204 000 mots au total*

Il aurait possible de proposer ici une table des propriétés qui croise les cas et les propriétés dans leurs différentes dimensions. Lejeune citant Dey propose de mettre en colonne les propriétés et en ligne les situations pour marquer le sens causal (Lejeune, 2014). Des codes couleurs sont également ppossibles pour marquer le lien entre une situation et une propriété, vert dans un lien positif, rouge sinon. Pour ce travail, nous ne proposerons pas ce type de documents, car les cas sont très proches en termes de difficultés rencontrées. En revanche, une table reprenant les propriétés et leur effet sur leur catégorie est réalisée. Il s'agit surtout ici de créer de la théorie. Pour O' Dwyer, théoriser, c'est construire un cadre permettant de comprendre un phénomène, c'est aussi donner du sens, comme l'énonce Weick (O'Dwyer, 2021). Si certaines théories transcendent les savoirs, d'autres sont de moyenne portée.

3.3 Études de cas

Si le reporting extrafinancier se développe à travers l'IR ou la DPEF, certains veulent aller plus loin et « *modifier le système comptable pour intégrer véritablement* » les conséquences environnementales et sociales. Car selon J. Richard : « *c'est de la fausse intégration qui est faite au niveau du reporting* ». Ici les méthodes étudiées sont des propositions de comptabilités au sens strict, c'est-à-dire qu'elles tentent de mobiliser les écritures comptables et les documents de synthèse pour rendre compte de la responsabilité sociale et environnementale de l'entreprise. Le chapitre présente les cas étudiés et pour chacun d'entre eux trace un bref historique des concepteurs, ainsi que les choix techniques et conceptuels et le mode de diffusion envisagé. Ces méthodes ont toutes un point commun, elles mobilisent les objets comptables usuels pour rendre compte des impacts sociaux et environnementaux. Nous avons donc des diplômés d'Expertise-Comptable, certains en activité, qui proposent des méthodes de comptabilité sociales et environnementales qui dépassent les obligations légales des entreprises en termes de publications extrafinancières.

3.3.3.1 Comptabilité Universelle

LA COMPTABILITÉ
UNIVERSELLE®

CABINET
de SAINT FRONT
Audit & Conseil

Figure 15 : Logo de la Comptabilité Universelle

Le premier cas est constitué par la comptabilité universelle. J. de Saint front est expert-comptable et commissaire aux comptes, il a son cabinet à Toulouse. Il suit le collège des hautes études de l'environnement et du développement durable puis rejoint le club développement

durable de l'OEC créé en 2007 au sein de l'OEC. Dans ce club, entre 2007 et 2012, de nombreux échanges entre participants ont lieu sur différentes thématiques de la monnaie locale à la notion de circularité de l'économie. Mais un groupe se forme qui va échanger sur l'idée d'une comptabilité verte.

> *« Nous allons tout de suite nous apercevoir que le cadre conceptuel des IFRS bloque complètement tout ce que nous voulons faire puisque ce qui n'est pas financier n'existe pas selon les IFRS. (…) Je crois que ça a été dit, par l'IASB, qu'elle laisse le champ ouvert qui serait sur le domaine non financier. Donc sans avoir de réflexion jusque-là, nous allons très vite nous dire : sautons à pieds joints sur les IFRS et nous allons inventer une comptabilité par grand thème du DD, c'est-à-dire que nous allons faire un bilan environnemental, un bilan social, un bilan sociétal. » Anonyme 1*

Le groupe profite, ou tente de combler, un vide normatif autour de l'extrafinancier aux niveaux nationaux et internationaux pour travailler à une comptabilité qui prendrait en compte les aspects sociaux et environnementaux. Il ne cherche pas une stratégie d'intégration à la comptabilité comme pourrait le faire, on le verra l'équipe CARE. Mais des différends vont apparaître entre l'institution et les deux plus importants contributeurs, J. de Saint Front et M. Veillard, sur la propriété des premiers résultats. En 2011 est déposée la marque Comptabilité Universelle à l'INPI et par la suite, J. de Saint Front, Expert-comptable, commissaire aux comptes, décide, aidé de M. Veillard, G. Schoun et P. de Saint Front, de lancer un appel à élargir la zone d'intérêt de la comptabilité. Le manifeste pour une Comptabilité Universelle paraît en 2012. Il invite à compter différemment en englobant les externalités économiques, sociales et sociétales (Petit et al., 2013). À l'origine, des passifs et des actifs sont constatés pour équilibrer les produits et les charges liés aux externalités positives et négatives.

> *« On va trouver assez vite, à travers différents essais, le tout premier étant sur l'appellation fromagère dans le Cantal. Et surtout on va travailler 2000h sur Mac Do, donc là je vais bâtir un plan comptable, généralisable, et on va faire nos essais ... » Anonyme 1*

Les externalités sont évaluées physiquement et monétarisées selon les chiffres disponibles et les consensus du moment, la rigueur n'étant pas le but. C'est plutôt la réflexion qui est recherchée. Mais des difficultés vont survenir dans la traduction des impacts des entreprises

avec des contacts trouvés à l'aide de l'EPE, association des Entreprises Pour l'Environnement qui réunit une partie des entreprises du CAC 40.

> *« Par contre sur le plan social, et sociétal, surtout social, on s'est heurté à des difficultés du type : on voulait essayer de valoriser la formation. Oui vous répond, avec justesse le drh de Mac do, oui, mais il faut rappeler que notre turn over est de 18 mois, Mac Do est le premier employeur de main-d'œuvre non qualifiée de France. Et donc il prend des gens qui ne savent pas dire bonjour, bonsoir, merci, le premier jour et 18 mois après il a des gens qui savent arriver à 9h, être propres, etc. » Anonyme 1*

À cette complexité de traduction, se rajoute la question de l'acceptabilité : dans une expérimentation pour Suez, la Comptabilité Universelle faisait apparaître une dette de plusieurs milliards d'euros en carbone émis ce qui a mis fin aux discussions avec le directeur développement durable. La création d'un plan comptable dédié et l'idée d'une comptabilité en partie double laisseront ainsi la place au pragmatisme d'une présentation sous forme de compte de résultat et par partie prenante plutôt que par grands thèmes du développement durable.

> *« Et en discutant sur ce DG adjoint de la MSA, il nous a dit écoutez, c'est lui-même qui trouve la synthèse, plutôt que de faire un bilan environnemental, un bilan social, un sociétal, pourriez-vous me faire un bilan par partie prenante ? Enfin un compte de résultat par PP ? » Anonyme 1*

L'outil devient alors une méthode d'évaluation des décisions. Il peut servir la stratégie et la communication vers les parties prenantes qui d'ailleurs sont appelées à participer à l'évaluation. L'approche est conséquentialiste, avec une évaluation de l'utilité des actions pour l'ensemble des parties prenantes à court moyen et long terme. L'analyse se développe sur trois niveaux : les pièces comptables, les évaluations et des réflexions qui permettent la discussion à défaut d'être précises. Toutes les approches de mesure et de valorisation des impacts sont mobilisables. La méthode ne reconnaît pas d'autres capitaux que le capital financier, mais évoque des dettes. Cependant, avec le temps, l'approche bilancielle est délaissée pour se centrer sur le seul compte de résultat. La méthode prend donc une forme d'évaluation de la stratégie, des décisions de l'organisation. Elle se heurte à certaines habitudes de la société qui ne peut sortir du paradigme économique.

« C'est que quand vous avez une société qui depuis le XIXe siècle, est habituée au "combien ça coûte / combien ça gagne » elle sait le faire : pas si mal que ça au XIXe, bien au XXe, très bien à la fin du XXe, virtuose ... (...) Il faudrait qu'on s'y mette à évaluer combien ça coûte/ combien ça gagne sur le plan social, environnemental, sur le plan sociétal aussi parce qu'une entreprise par essence à une vocation sociétale, et on ne la rétribue pas sous forme de monnaie en contrepartie, donc on commence à se dire que c'est à faire, mais on reste encore paralysé par le vieux réflexe du combien ça coûte /combien ça gagne sur le plan économique.» Anonyme 1

Ce constat d'une société tournée vers le calcul économique et la balance coût avantage de l'homo œconomicus traduit la difficulté qu'il y a pour valoriser certains impacts sociaux et environnementaux qui n'ont pas ancrages sur un marché.

Tableau 16 : Présentation officielle sur le site du cabinet de Saint Front (2020)

« L'objectif de la Comptabilité Universelle est la valorisation monétaire des actions RSE d'une organisation. Cette valorisation aboutit à des comptes de résultat extrafinanciers pour mieux choisir les actions à mener et pour communiquer sur les actions menées par l'organisation. Le but de la Comptabilité Universelle est de s'appuyer sur les parties prenantes pour déterminer quels critères vont le mieux définir et piloter une action, de quantifier ces indicateurs et de leur donner une valeur monétaire, aboutissant ainsi à un compte de résultat et donc à un résultat de l'action étudiée. Cette démarche permet de faire reconnaître par les parties prenantes de l'organisation et ensuite par l'État et le grand public, l'ensemble des impacts du fonctionnement de l'organisation, dans tous les champs du développement durable : social, sociétal, environnemental, économique et de gouvernance. À l'issue de ce projet, les acteurs et dirigeants disposent d'un outil de pilotage et de communication chiffré pour soutenir les actions de l'organisation. » La méthode se déploie en trois étapes (image issue du site internet) :



Très vite, l'équipe a tourné sa stratégie vers les grandes entreprises pour profiter du marché européen pour faire écho à l'Integrated Reporting tout en ayant conscience qu'elles tentent également de développer des idées comme de leurs propres moyens.

> *« Je voudrai envoyer des vœux aux directions DD du CAC 40, éventuellement du SBF 120 pour leur dire : comme nous a dit un membre de l'IIRC, qui est venu ici à Toulouse, c'est un Français, ancien d'EY, Philippe Peuch-Lestrade, il a dit "votre comptabilité, moi je trouve que votre comptabilité, c'est le penchant des IFRS pour le reporting intégré" donc ça prouve que c'est important, écoutez pour être crédible il faut que vous ayez fait vos armes chez un ou deux du CAC 40, ou du SBF 120. Je voudrais donc leur écrire, car je pense qu'il y a en ce moment une maturation rapide au niveau de ces grandes sociétés où j'ose croire qu'ils sont en train de mettre en place d'eux-mêmes des indicateurs de mesure de la performance non financière. » Anonyme 1*

La Comptabilité Universelle® est donc portée principalement par J. de Saint Front depuis 2012, mais depuis 2021, Pauline de Saint Front, agronome, a pris la tête du cabinet de Saint Front spécialisé dorénavant dans la RSE, qui porte la méthode dans les conférences. Entre les deux une certaine mise en sommeil de la comptabilité universelle a été observée, le cabinet se tournant vers les missions d'audit RSE et DPEF. Le développement de la méthode se tourne aujourd'hui vers les directives européennes : taxonomie, CSRD qui amènent les entreprises à

créer des informations. Ces informations servent alors à alimenter la Comptabilité Universelle à travers les indicateurs demandés. Le compte de résultat se découpe dans la dernière version en trois parties ESG (Prophil, 2021), oubliant donc l'approche par parties prenantes. Ces parties : environnement, social et gouvernance ne se compensent pas, il n'y a donc pas d'agrégation des trois parties, ce qui se rapproche de la notion de soutenabilité forte.

La question essentielle issue du site *web* laisse entrevoir la manière choisie pour attirer les clients vers la RSE. Ce qui permet de classer la méthode comme utilitariste en termes d'éthique des affaires, car elle s'appuie sur les conséquences des actions, certes non limitées à la seule entreprise, mais étudiées sous l'angle des bénéfices apportés.

Tableau 17 : Comptabilité Universelle, une approche conséquentialiste



La stratégie de diffusion est aujourd'hui portée par P. de Saint Front qui présente à nouveau la Comptabilité Universelle dans les groupes RSE de la CNCC et dans les différents colloques ou ce genre de comptabilité peut être mis en avant. Il n'y a cependant pas eu d'application officielle en entreprise ces dernières années.

3.3.3.2 CARE

Le second cas est constitué par le modèle CARE ou CARE-TDL, il est porté scientifiquement par J. Richard et A. Rambaud. J. Richard évoque comme point de départ une proposition que l'Université de Dauphine lui fait de prendre en charge un cours de « comptabilité et développement durable ». D'abord réticent, il accepte puis se prend de passion pour cette nouvelle approche de la comptabilité. Très rapidement il trouve une idée qui va consister à rajouter des capitaux nouveaux au passif.

« C'était l'idée que j'avais en 2012 venue un peu avant, car j'avais déjà un peu publié, en gros j'ai dû avoir cette idée vers 2008. » J. Richard

En 2012, dans son manuel de comptabilité et de développement durable, J. Richard présente la méthode en l'opposant à l'approche néo-classique de l'épargne nette ajustée de la Banque Mondiale, bien que constituée comme celle-ci de trois formes de capitaux : financier, naturel et humain (Richard, 2012). L'objectif est d'intégrer le système comptable, donc le PCG ou les IFRS avec une prise en compte des objectifs de préservation de différents nouveaux capitaux.

« Modifier le système comptable pour intégrer véritablement. » J. Richard

Techniquement, il s'agit de s'appuyer sur des coûts de constitution et de conservation des capitaux et de s'assurer, à l'aide du système comptable, que ces derniers sont mis en œuvre. Au fil des années, la méthode évolue, notamment pour l'approche des coûts qui ne retient que les coûts de conservation face aux limites humaines et naturelles : la valeur de l'existence (Rambaud, 2015). Les auteurs s'appuient sur les travaux d'économistes tels que Hueting qui s'interroge sur la durabilité du système économique et définit un revenu durable en référence aux idées de Hicks pour lequel un revenu ne doit pas entamer le capital. En effet, ce dernier définit le revenu comme étant le niveau de consommation maximum possible qui permet d'être aussi riche au début qu'à la fin de la période étudiée. Autrement dit, le niveau de consommation qui préserve le capital. Triple capital, car en plus du capital financier, deux autres capitaux sont pris en compte, le capital naturel et le capital humain. Ces deux capitaux sont valorisés à leur coût de maintenance et constituent une dette envers les salariés et « la nature ». Pour cette dernière, on retrouve la fiction juridique qui avait prévalu au moyen-âge pour le capital financier, et qui est confortée par le fait que des expériences juridiques de reconnaissance de la nature en tant que personne juridique fleurissent de par le monde, comme par exemple l'expérience juridique du Gange en Inde (David, 2017) ou la Whanganui en Nouvelle-Zélande. Techniquement les dépenses de maintien des capitaux permettent de compenser la valeur de l'usage constaté à l'actif. L'évaluation de ces coûts de maintenance est donc l'étape essentielle de la mise en place de la méthode. Elle suppose la participation d'experts capables d'évaluer les seuils d'usure acceptable et les actions à mener pour réparer d'éventuels dépassements de ces seuils. L'idée va même plus loin avec une réflexion sur les relations Homme / Nature.

> *« Sur les bases de la science écologique, c'est-à-dire une réflexion sur les inter-relations entre entités humaines et non humaines pour réfléchir aux conditions d'existence et de cohabitation. » Anonyme 3*

Avec le modèle CARE, on note la différence entre impacts et externalités. Les premiers étant ces parties non absorbées par la planète par exemple (Godard, 2004) qui vont remettre en cause les bons états écologiques. La méthode ou plutôt le modèle constitue donc une critique au modèle orthodoxe sans pour autant rejeter l'économie de marché.

> *« L'idée, c'est de trouver un modèle alternatif, qui soit un modèle de marché également un modèle avec un profit, mais redéfini. » Anonyme 2*

C'est une intégration du système d'information comptable qui est recherché à l'aide d'une normalisation portée par les pouvoirs publics.

> *« Il y a cette volonté d'être un système qui puisse être normalisable totalement co-compréhensible avec la comptabilité financière même si elle l'a restructurée » Anonyme 3*

Ils doivent se battre contre des paradigmes puissants qui guident l'homo œconomicus à travers les idées néoclassiques.

> *« Évidemment les forces qui sont derrière l'IIRC ne sont pas comparables à celles de CARE-TDL. (...) Il y a une force terrible qui essaie, et des intérêts, au bout d'un moment où les gens reviennent à cette conception néoclassique de l'IIRC » » Anonyme 2*

Le poids de la comptabilité est important pour le fondateur, il voit dans la technique, comme Sombart ou Weber une clé du capitalisme.

> *« C'est vrai l'histoire, l'histoire que le marché commande, c'est une vaste blague, car derrière il y des comptables qui ont un concept de coût, qui organise le marché, il y a des mains visibles. Pour avoir fréquenté, l'ensemble de ces organismes, ANC, CNC, je vois bien comment ça se passe, ça se passe. (...) Via la main visible des comptables, qui donnent une conception du coût à calculer dans les marchés, après les marchés se débrouillent, mais avec la conception du coût à faire valoir ... voilà la puissance cachée, pas visible, à*

force tellement technique que les aspects philosophiques fondamentaux n'apparaissent pas, mais ils sont là. » Anonyme 2

La méthode de diffusion envisagée par l'équipe CARE vise les instances comptables nationales, les porteurs étant convaincus que les entreprises ne se saisiront pas seules des enjeux de manière satisfaisante. Il faut alors convaincre les normalisateurs et les législateurs pour imposer le modèle. L'équipe est soutenue également par le cabinet Compta Durable, dirigé alors par Hervé Gbego. Ce dernier va également porter la méthode et les préoccupations liées à la RSE dans les instances de l'Ordre des d'Experts-Comptables, d'abord en Île-de-France, puis au niveau national. Celui-ci vient donc remplir le dessein premier des fondateurs qui avaient identifié le monde comptable, notamment l'ANC, comme une cible potentielle.

« J'ai été introduit dans le collège de l'ANC, en 2014 ou 2015, à l'époque ou Jérôme HAAS était là. (...) Il était un farouche adversaire des IFRS. Il y a même eu un article, une démission à son époque d'un des membres de l'ANC, Passerre pour ne pas le citer d'un cabinet d'audit national parce qu'il ne pouvait plus supporter M HASS, qui portait la parole à l'échelle internationale, et discréditait la France dans les organismes internationaux et dans les places internationales. Il a fait un article dans le monde, en expliquant sa démission. (...) je critique dans mon ouvrage cette prise de position en disant que M. Passerre, comme disait de Gaule la politique de la France ne se joue pas au niveau de la bourse. Ce personnage aurait pu jouer un rôle névralgique, malheureusement il est mort. À l'ANC, M. de Cambourg, joue un rôle qui n'est pas aussi critique, loin de là. Mais enfin, il cherche des équilibres, c'est déjà pas mal. Il va participer d'ailleurs à cette réunion qui est prévue à l'Assemblée nationale, il est invité en représentant l'ANC. On espère qu'il va nous appuyer, ce n'est pas évident, car il se trouve dans un environnement de cabinets, il va pas, vous comprenez ... » Anonyme 2

L'ANC n'aura pas d'approche critique du modèle orthodoxe, mais tentera de faire avancer les choses à travers P. de Cambourg. Une visée internationale est même donnée à travers le nom, CARE (Comptabilité pour l'Aide au Renouvellement de l'Environnement) deviendra CARE-TDL (Comptability and Respect of Ecology- Triple Depreciation Line) en 2015 (Rambaud et Richard, 2015) en opposition à la Triple Bottom Line (TBL) d'Elkington (Elkington, 1999).

« Sur suggestion d'A. Rambaud, on a rajouté TDL, d'ailleurs le mot CARE au départ (comptabilité ...) on a changé pour l'angliciser et lui donner une formulation plus intéressante. » Anonyme 2

Cela est suivi de prises de contact à l'international pour diffuser la méthode.

« J'ai été faire des conférences au Japon, alors peut être que je me monte la tête, mais ça suscite beaucoup d'intérêt, mais il va y avoir de résistances faramineuses. » Anonyme 2

« On a des contacts avec la Russie multiples, parce que notamment Yulia Altukhova une ancienne doctorante de JR qui travaille dans l'écosystème de CARE, à pas mal de liens avec la Russie L'idée se fait en fait justement d'avoir des contacts, car on a commencé un peu là-dessus en Russie. Par ce biais-là et puis on a aussi des personnes, en Chine parce qu'il y a beaucoup de choses qui se passent en Chine. On essaye actuellement là aussi c'est un peu officieux puisque pour l'instant on essaye de monter le projet de faire une percée réelle ces idées-là côté pacifique nord : Russie, Chine, Japon pour éviter il faut être absolument clair, pour éviter les pays anglo-saxons. » A Rambaud

Mais il faut surtout trouver des applications et si possible avec des entreprises de bonne taille pour gagner en légitimité.

« Pour rien cacher, nous ce qu'on essaie de développer c'est des exemples concrets, notamment qui impliquent de grosses firmes. Là c'est stratégique, il s'agit de faire en sorte, que l'on ait deux ou trois noms de firmes vraiment connues qui appliquent cette méthode. C'est un objectif que l'on poursuit non sans mal, car il peut y avoir des déviances. » Anonyme 2

Mais pas seulement pour la légitimité, en effet les grandes entreprises sont surtout la cible choisie au départ, car les petites ne pourront supporter une telle charge de travail comptable. Surtout elles sont protégées en Europe, ce qui risque de limiter les possibilités d'enrôlements. Un oubli cependant dans la stratégie, c'est qu'une grande entreprise est souvent un donneur d'ordre qui pourrait répercuter sur ses fournisseurs, souvent des PME, les obligations de reporting.

« Par contre à mon avis, c'est beaucoup plus l'affaire des grosses entreprises qui paraissent plus puissantes et plus fragiles, parce qu'il n'y a personne qui défilera, autant il peut y avoir des mouvements style gilets jaunes sur des petits entrepreneurs si on leur imposait une compta de type CARE, et je les comprendrai, autant du côté des grosses boîtes. Ils ne trouveront personne pour les défendre, à mon avis. » Anonyme 2

La méthode fera l'objet d'expérimentations d'abord de manière isolée : Bio-crèche, Fermes d'Avenir. Puis elle bénéficiera d'un engagement plus large en région PACA où des soutiens ont pu être trouvés. Enfin, le pilier académique est naturel pour des chercheurs et le développement de la chaire basée à Agro-Paris Tech est un point important de la stratégie de diffusion.

« L'élément fondamental, c'est qu'A. Rambaud a réussi à fonder une chaire de comptabilité et DD à Agro-Paris Tech, donc elle va fonctionner à partir de cette année. Et il y des financements divers, notamment d'une grande firme et on peut espérer qu'avec sa on puisse déboucher sur un truc d'application qui pourrait être porteur » Anonyme 2

Cette chaire est financée par différents partenaires et s'appuie académiquement sur plusieurs entités.

« La chaire en comptabilité écologique vient d'être enfin lancée je dis enfin parce qu'il y a eu beaucoup de tractations c'est un peu compliqué pour mettre tous les acteurs d'accord, mais la chaire vient d'être officiellement lancée dernièrement. Donc les porteurs financeurs actuellement sont LVMH par le biais de la direction environnement, le conseil régional de l'Ordre des Experts-Comptables Île-de-France, le cabinet compta durable et la CDC Biodiversité. Donc ça, c'est sur la base des financeurs. On est en train d'élargir le cercle des financeurs progressivement et au niveau du portage académique Agro-Paris Tech, l'Université Dauphine et l'Université de Reims Champagne-Ardenne. » Anonyme 3

Plus techniquement, on précise à nouveau qu'il ne s'agit pas d'une évaluation par les externalités, mais d'une évaluation au coût de maintien. C'est-à-dire que le capital humain par

exemple est évalué au coût nécessaire pour préserver son état. Ce coût de maintien est une forme d'obligation envers ce nouveau capital, il apparaît donc au passif. Une distinction est faite entre impact et externalité autour de la notion de seuil, c'est-à-dire de biocapacité. Pour équilibrer le bilan, apparaît à l'actif une collection d'usage de la même valeur que le capital précédemment évalué. L'actif nouvellement créé suit normalement une répartition linéaire dans les charges via un amortissement, ce qui devrait l'amener à avoir une valeur comptable nulle à la fin de sa durée d'usage. Mais lorsque l'entreprise met en œuvre des actions de préservation du capital qui ont un coût financier, ces dépenses viennent « désamortir » (A. Rambaud, 2015) (pour un exemple de comptabilisation, se référer à l'annexe 4).

Les derniers développements sont issus des questions soulevées par les expérimentations, plusieurs versions sont différenciées, une version dite zéro jusqu'en 2018, insistant sur la structuration des capitaux extrafinanciers, une version 1 approfondissant la notion d'actif et la chaîne de valeurs, version mise en œuvre lors de l'expérimentation en PACA. Enfin, une version 2 « méthodologie générale opérationnalisée » avec un travail approfondi sur les capitaux, les tableaux de bord, les actifs, les indicateurs, la chaîne de valeur, l'analyse intégrée, etc.) »[5]. Une procédure de mise en œuvre qui se fixe en un certain nombre d'étapes est éditée :

- Phase 1 : Définir les capitaux extrafinanciers, les capitaux sont identifiés et représentés par un « traducteur » humain ou non humain qui peut permettre de fixer les seuils de préservation.
- Phase 2 : Insérer les capitaux dans le modèle d'affaires, les emplois des capitaux constituent des actifs, car « chaque emploi d'un capital est un support de création de valeur et, en même temps, une source possible de dégradation de ce capital ». « Les traducteurs d'état, les indicateurs d'impact et les indicateurs de gestion forment une comptabilité biophysique, structurant des tableaux de bord aptes à suivre dans le temps l'état des capitaux et l'éventuel dépassement de leurs seuils de préservation, au regard de leurs emplois dans l'exploitation de l'organisation. » (Site du cerces)
- Phase 3 : Structurer les actions de préservation et les différencier avec les actions d'évitement, la préservation comprend la restauration et la prévention.
- Phase 4 : Prendre en compte la chaîne de valeur et les investissements financiers (prêts, titres, etc.).

[5] Page du site CERCES consultée le 29/05/2022

- Phase 5 : Structuration des coûts de préservation.
- Phase 6 : Reprise du modèle d'affaires en intégrant les coûts.
- Phase 7 : Bilan, compte de résultat, Annexe.
- Phase 8 : Analyse intégrée.

L'équipe travaille actuellement sur une typologie des emplois et se définit comme une comptabilité biophysique et financière intégrée. L'analyse des comptes créés avec la méthode CARE va permettre de mesurer la solvabilité de l'entreprise vis-à-vis de tous les capitaux, elle permet la redéfinition du résultat comptable comme un résultat global. Le modèle va alors amener vers une restructuration du modèle d'affaires autour des capitaux, et une structuration des indicateurs nécessaires avec la mise en place de tableaux de bord. Les porteurs disent s'attacher à la valeur informationnelle de la comptabilité qui ne cherche pas la quantification à l'opposé d'autres méthodes.

3.3.3.3 Adess Logic

Ayant étudié les deux méthodes précédentes, C. Chavigny décide par la suite de développer sa propre méthode. Elle témoigne d'un moment Eureka avec passion.

> *« Un matin je me suis réveillée, je me suis dit : c'est ça qu'il faut faire. Je me suis mise à bosser toute la journée, j'ai sorti mon truc, pas finalisé comme aujourd'hui, mais tout était déjà préparé. » Anonyme 4*

Elle crée donc Adess Logic® (Mathieu, 2017) : il s'agit de comptabiliser les impacts, les externalités positives et négatives, dans différents thèmes, cela afin de mesurer les passifs potentiels et les apports de la société en termes de développement durable. L'idée est de les inciter à mener des actions en monétarisant les externalités.

> *« J'ai fait le choix de trouver un moyen de stimuler les entreprises pour essayer de les mener à des actions. On sait bien que c'est quand ça touche au porte-monnaie que l'on arrive le plus facilement, à faire voir les problématiques. Donc je me suis dit il faut essayer de voir, de traduire les*

impacts qu'ils ont sur le DD, et essayer de traduire ça en argent et là, une fois qu'ils verront ça, peut-être qu'ils vont commencer à prendre conscience, parce que ce sont des moins-values pour leurs entreprises. » Anonyme 4

Les évaluations recherchent une assise scientifique. Le but, après avoir fait une étude comptable, est de mettre en place des actions pour améliorer les impacts, et de rendre compte de cette amélioration à travers une nouvelle étude. Il s'agit comme dans la méthode Comptabilité Universelle de comptabiliser les externalités monétarisées. Mais ici, la méthode demande à ce que l'entreprise s'améliore entre deux bilans, la comparaison temporelle est l'objectif. Elle se différencie des autres méthodes par l'évaluation des impacts sur différents thèmes (neuf en tout, voir infra) et la constatation d'écritures comptables qui mènent à la construction des documents de synthèse classiques, par thème d'abord (air, eau …) puis éventuellement de manière consolidée.



Figure 16 : Logo Adess Logic

Il s'agit donc d'identifier les externalités positives ou négatives de l'organisation, de les quantifier, puis de les monétariser. La quantification s'appuie sur des expertises et des données validées par des instances reconnues. La monétarisation se fait aux valeurs tutélaires, aux valeurs de marché le cas échéant ou au consensus. Un tableau des impacts est alors rempli, renseignant impact par impact, élément par élément, le poids de l'externalité le long du cycle d'exploitation. Par la suite, reprenant l'approche de la comptabilité financière, mais dans des journaux annexes, les externalités sont comptabilisées, avec un journal par axe étudié. Des écritures de type : charges environnementales / dettes environnementales ou dans le cas des externalités positives, produits environnementaux / créances sont passées. Un compte de résultat et un bilan sont alors présentés récapitulant tous les impacts valorisés aux valeurs

tutélaires si elles existent, ou en accord avec l'organisation concernée, si besoin, puisque les documents n'ont pas, compte tenu de l'état de diffusion de la méthode, une finalité de reporting externe. L'extrait de balance ci-dessous montre la participation de l'entreprise au développement de patrimoine humain immatériel qu'elle peut activer pour « une entreprise qui a un savoir-faire qui est maintenu grâce à la présence de certains salariés et aux formations pointues dont bénéficient ces derniers. Ce savoir-faire est évalué à 300 000 € » C. Chavigny (Cf. Figure 21).

Compte	Intitulé	Débit	Crédit	Solde
D20408	Patrimoine immatériel issu de l' humain	300 000,00		300 000,00
	Total Classe 2	**300 000,00**	**0,00**	**300 000,00**
D72108	Production immobilisée patrimoine Humain immatériel		300 000,00	-300 000,00
	Total Classe 7	**0,00**	**300 000,00**	**-300 000,00**
Total Balance		**300 000,00**	**300 000,00**	**0,00**

Figure 17 : Extrait de Balance Adess Logic

L'intérêt premier est de montrer les impacts et donc les passifs ou actifs potentiels qui y sont liés. Avec ce document l'organisation peut envisager les actions à mettre en œuvre avec l'aide d'experts dans les domaines qui apparaissent les plus saillants et réaliser une nouvelle étude quelques périodes plus tard pour mesurer les progrès. Pour relier cette méthode à la philosophie de la morale, on peut noter que l'idée qui prévaut ici est de fournir une information sur les impacts qui sont les plus néfastes, car les plus coûteux. On fournit ainsi une information qui pourra motiver l'action de l'entreprise, on se fonde donc sur la vertu des dirigeants qui, d'eux-mêmes, mettront en place une politique RSE adaptée. Adess Logic® aide aussi à l'évaluation financière de l'entreprise en informant sur l'existence d'éventuels passifs environnementaux. La méthode sert enfin à la bonne gestion des risques en créant une information chiffrée sur des externalités négatives et en permettant une certaine pro-activité vis-à-vis d'une évolution de la législation.

Il n'y a pas une recherche d'intégration à la comptabilité financière

> *« Ça donne des actions à mener ; ces actions menées seront traduites dans la comptabilité financière. Pour l'instant, on peut peut-être l'utiliser en appui pour faire des provisions, mais compte tenu des lois actuelles au niveau des*

provisions, le DD n'entre pas dans les conditions de provisions ; ce ne sont que des grandeurs de données, tant que l'on ne changera pas ça on ne pourra pas véritablement provisionner. » Anonyme 4

La méthode de diffusion est tournée directement vers les entreprises, mais il est difficile de trouver une application. Les entreprises ne donnent pas suite aux sollicitations. Des participations aux différents événements comme le forum de la biodiversité ou l'engagement dans certaines associations (APCC) fournissent des contacts de responsable développement durable, mais le plus souvent sans suite. L'Ordre et l'ANC ne sont pas visés, car l'équipe CARE est identifiée comme occupant le terrain.

« Pour l'instant moi j'ai vu personne, rien du tout, j'ai commencé à en parler à l'Ordre. Personnellement ce qui me fait un peu hésiter à partir sur ce chemin, c'est si X est encore à l'ANC. On va être bloqués, il va pousser les autres à faire un plan comptable technique CARE. » Anonyme 4

Même sans l'occuper, modifier le PCG reste quelque chose qui est perçu comme très difficile, même pour les professionnels impliquant dans les instances de l'Ordre.

« On me souhaite bon courage, au club secteur public, car c'est un truc qu'il va falloir qu'on ouvre. Comme me dit X, « quand je vois tout ce dont on avait besoin pour la compta comité d'entreprise, et ce que l'on nous en a « donné » et encore il faut voir ce qu'il a fallu faire pour l'obtenir. C'est autre chose ton projet. "Cela m'a refroidie ..." » Anonyme 4

Un rapprochement à lieu avec l'Université de Bordeaux pour mettre en valeur la méthode. C. Chavigny milite aussi beaucoup pour que les experts-comptables se saisissent du sujet, elle ne le fait pas seulement pour sa méthode, mais pour tous les outils du développement durable, le BEGES notamment. Aujourd'hui le projet Adess Logic stagne.

3.3.3.4 Mersi / SEMA

Marielle Mathieu et Christine Chavigny sont dans le même groupe de travail au sein du club développement durable de l'OEC. Elles vont participer aux travaux qui visaient à proposer une fusion entre CARE et Comptabilité Universelle, mais déçues des débats et des approches proposées, elles préféreront présenter chacune leur propre méthode, même si la communication se fera sur le même article dans la revue des experts-comptables (Mathieu, 2017).

La méthode Mersi (Mesure d'Efficacité de Responsabilité Sociétale Interne), proposée par M. Mathieu au départ, s'appuie sur les flux financiers de la comptabilité financière pour y rattacher des externalités liées. Il n'y a pas de volonté de modifier la comptabilité actuelle.

> *« Je pense que c'est un non-sens d'abord de vouloir démolir un processus comptable financier qui est critiquable certes, mais qui a sa logique propre et en plus séparer un capital naturel, capital humain, capital fonctionnel. » Anonyme 5*

L'idée est plutôt d'adjoindre une colonne qui donnerait de l'information sur l'impact.

> *« Il faut intégrer la dimension d'impact environnemental et social, mais mis en concurrence par rapport aux éléments financiers. À côté, dans une colonne à côté, pour rattacher chaque élément financier à son impact. Ça vraiment ça me semble le plus réalisable. » Anonyme 5*

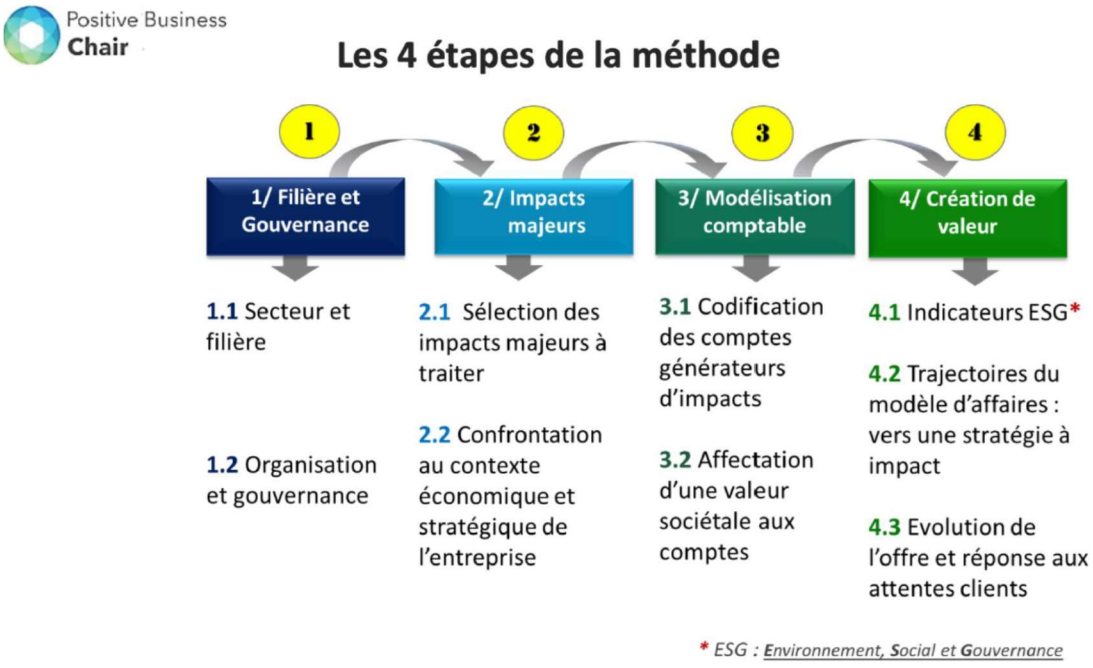
Pour donner plus de chance à son idée, la méthode s'appuie sur une technique existante qui consiste à rajouter une colonne.

> *« Je pense que ça marchera mieux que CARE. Enfin, en tout cas comptablement parlant franchement créer une colonne à côté ce n'est pas moi qui l'ai inventé. Ce n'est pas compliqué. Ce n'est pas moi qui l'ai inventé ; c'est quelque chose qui existe dans le plan comptable des SCPI. Ce que je propose là sont des choses conformes à des principes comptables qui existent déjà. » Anonyme 5*

Par la suite, M. Mathieu va se rapprocher de B. Bellini pour développer SeMA qui s'appuie sur les idées de Mersi. SeMA signifiant d'abord Sense Making Accounting, puis Sense Making Accountability pour montrer que l'on va au-delà de la comptabilité, vers la responsabilité. La méthode bénéficie des moyens de la Chaire Positive Business Université Paris-Nanterre.

« Cette approche coïncide avec des attentes plus citoyennes de la part des consommateurs, basées notamment sur une recherche de transparence. La méthode SeMA envisage la comptabilité comme un outil de preuve et de fiabilisation des arguments marketing (C3D - ORÉE - ORSE, 2021). La méthode se fixe donc pour objectif de valoriser les efforts de l'entreprise (Cf. Figure 22).

Figure 18 : Les étapes de la méthode SeMA (présentation de la Chaire)



Des colonnes supplémentaires sont accolées aux états de synthèse pour que l'évaluation des impacts apparaissent dans différents domaines : air, biodiversité, impacts sociétaux … (cf. figure suivante). L'évaluation des impacts ne cherche pas à refléter au plus proche les conséquences d'un dommage, mais à englober différents coûts pour guider l'action. Une analyse de la valeur proche de celle préconisée par le rapport Quinet sur la valeur tutélaire du carbone (Quinet, 2019). En effet, on ne cherche pas à évaluer le coût d'indemnisation, de réparation ni la perte économique, mais à représenter un poids sociétal et une « valeur de l'action ». L'objectif recherché est de créer une information qui permettra des prises de décisions éclairées des assemblées générales (Mathieu, 2017).

« Dans cette méthode l'idée c'est vraiment de forcer l'action, de prévoir au niveau des assemblées générales, avant l'affectation du résultat financier, une décision sur ces impacts environnementaux créés pendant l'exercice. En leur laissant le choix soit ils disent : bah on ne fait rien, les impacts vont rester en « à nouveau » dans le bilan, auquel cas, il sera indiqué officiellement : on a des impacts, on ne veut rien faire dans le PV d'assemblée, soit les dirigeants proposent des actions correctives de ces impacts .» Anonyme 5

Le système d'information augmenté, notamment par de nouveaux indicateurs de performance, trouvera son intérêt à travers la mise en place d'actions correctrices, voire une transformation du modèle d'affaires. Il ne s'agit donc pas seulement d'étudier la chaîne d'approvisionnement et d'optimiser celle-ci. Pour Béatrice Bellini qui a rejoint le projet, on se rapproche néanmoins du concept de légitimité des organisations qui doivent pouvoir justifier du positionnement « vert » ou « social » d'un produit.

« Les marketeurs ils ne font pas ça de manière mauvaise, ils croient vraiment à ce qu'ils disent, la recycle, c'est écolo et tout … C'est n'importe quoi, mais voilà tout le monde croit ça donc ils croient ça, c'est un vrai problème et je pense que demain il va falloir vraiment justifier et la compta pour moi c'est une méthode de justification d'un positionnement de produit. » Anonyme 6

Présentation du compte de résultat					
Charges	Comptabilité	Valeurs sociétales complémentaires	Produits	Comptabilité	Valeurs sociétales complémentaires
Achats	40 000	-500	Ventes	65 000	
Transport	3 000	-300	Impact liés à la valeur ajoutée		-150
Salaires	15 000	-50			
Autres	2 000	+25			
Totaux	60 000	-825		65 000	-150
Valeurs sociétales sur impacts directs/indirects -975					

*Valeurs sociétales complémentaires des impacts directs émis par l'activité

Figure 19 : Compte de résultat selon Sema (C3D - ORÉE - ORSE, 2021)

L'avancée est prudente, à la recherche d'applications et de publications pour développer la méthode.

> *« Pour l'instant je ne sais pas encore sur quel support (publier) parce que je ne voudrais pas me retrouver dans la situation de CARE où on fait des annonces comme ça et puis finalement au moment de mettre en pratique on s'aperçoit que … » Anonyme 5*

Experte comptable et participante du club développement durable, M. Mathieu aurait pu s'appuyer sur cette image pour promouvoir sa méthode, mais elle a préféré choisir d'autres canaux de distribution.

> *« Je n'ai pas communiqué sur l'Ordre. Je le représente, ce n'est pas un problème, mais je ne peux pas faire croire aux gens que l'Ordre soutient une méthode pour laquelle il n'y a pas de décision officielle. Du coup non je vais regarder par moi-même peut-être auprès d'investisseurs responsables…au moins pour leur présenter le projet et voir s'ils ont des clients potentiellement intéressés. » Anonyme 5*

Dans les faits, les applications sont peu nombreuses. Une expérience a été menée au sein de l'entreprise Nateva en 2020. Et un partenariat se noue avec la SARL Métamorphose, cabinet de conseil, dans lequel intervient Jean-Louis Virat qui est également expert-comptable et fondé par Muttiah Yogananthan, diplômé de l'Institute of Chartered Accountant in England & Wales et Auditeur du Collège des Hautes Études Environnementales et du Développement Durable à Paris et qui aurait également créé, selon le site métamorphose, le Club Développement Durable du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables en France.

3.3.3.5 Proposition Pierre Borie

Enfin, la proposition la plus confidentielle présentée au Club Développement Durable de l'OEC est le « projet pour une Compta Verte » de P. Borie. Il publie en 2011 sa méthode dans le magazine professionnel « ouverture », mais enregistre peu d'échos alors. C'est au cours du groupe de travail au sein de l'Ordre des Experts-Comptables qu'il présente à nouveau ses idées.

Expert-comptable, Pierre Borie note que la numérisation de l'économie va bousculer l'organisation fiscale de la France. Par ailleurs, les dégradations environnementales, notamment celles liées au carbone, appellent selon lui à une forme de réglementation qui reposerait sur des taxes à « double dividende » pour l'État : une réduction des externalités par leur coût, et une rentrée fiscale. Il note que les mesures liées au facteur humain sont difficiles à mettre en œuvre, notamment pour les TPE qui pourraient être asphyxiées par les difficultés que posent CARE et Comptabilité Universelle par exemple. Il s'agit d'évaluer l'impact carbone de leurs actifs matériels, le tout étant comptabilisé en dette fiscale et en charges à répartir. Même traitement réservé au poids carbone des produits vendus. Le prix de vente devra ensuite incorporer le coût carbone des ventes.

Encart 1 Proposition de M Borie, Expert-comptable (Source P. Borie)

Préalablement à la mise en place de la future taxe carbone, toutes les entreprises établiront simultanément le « bilan carbone » de tous leurs actifs matériels, résultant de leur organisation interne et de leur processus de production ; elles devront le faire certifier soit par leur commissaire aux comptes, soit par leur cabinet comptable ou tout autre auditeur certifié justifiant de sa compétence et de sa responsabilité. Le poids de carbone ainsi obtenu sera valorisé selon le prix en vigueur donné par le Gouvernement.

Le résultat concernant les actifs matériels sera comptabilisé en dette fiscale échelonnée sur, par exemple, 10 ans, et en charge à répartir sur les productions ou les ventes des 10 années à venir selon des critères propres à l'entreprise, à défaut de manière linéaire.

Le carbone incorporé par ailleurs dans les produits de l'entreprise (obtenu soit par lecture des factures fournisseurs, soit forfaitairement par défaut – importations qui échapperaient à la règle commune, impact des frais de main-d'œuvre -, viendra lui aussi s'imputer dans les mêmes comptes. La taxe carbone accumulée chaque année entrera dans le prix de revient des produits vendus. Elle sera répartie entre les ventes au moyen d'un coefficient standard déterminé à partir des données de l'exercice précédent, avec correction l'année suivante. La taxe répercutée sur les ventes viendra diminuer la dette fiscale afférente au prix de revient des ventes.

Chaque facture de l'entreprise indiquera la quantité et le prix du carbone inclus dans les produits livrés. À défaut, elle en supportera la charge finale ; son client entrepreneur devra autoliquider la taxe sur la base de (par exemple) 20 % du montant HT de la facture, taux discriminatoire qui devrait l'inciter à opter pour un fournisseur vertueux. Le prix de vente hors TVA intégrera la taxe carbone refacturée, de telle sorte que l'entreprise ne supportera au final que la charge de ce qu'elle n'aurait pas, ou insuffisamment, refacturé. La taxe carbone sur les achats immobilisés sera répartie en proportion des amortissements économiques comptabilisés sur les biens acquis. Les stocks de fin d'année seront valorisés en intégrant la charge de taxe carbone qui leur correspond.

Pour justifier le solde du compte de tiers « État, taxe verte », la liasse fiscale récapitulera les bases de taxe carbone afférentes à ses achats, à ses facteurs de production répartis dans l'année, ainsi que répercutée sur ses ventes. Ces informations seront certifiées par les Commissaires aux comptes, et vérifiées par les membres de l'Ordre. Elles feront l'objet de statistiques utiles pour la conduite de la politique environnementale du Gouvernement, ainsi que pour les comparaisons interentreprises. Les

entreprises pourront ainsi s'efforcer d'améliorer progressivement leurs performances d'une année sur l'autre. Pour illustrer ce schéma, voici l'exemple d'une supérette alimentaire ayant les caractéristiques suivantes :

	Valeur (€)	Poids en CO^2 (tonnes)	A répartir annuellement
- bâtiment loué, non isolé en centre ville	200 000	1 000,00	25,00
- immobilisations corporelles amorties sur 10 ans	44 000	220,00	22,00
- matériel de transport ancien amorti sur 5 ans	12 000	60,00	12,00
- effectif (habitant sur place en centre ville)	2	0,00	0,00
- achats localement	257 000		
- dont factures mentionnant le poids de C	200 000	50,00	50,00
- dont factures sans le poids de C	25 700	25,70	25,70
- charges externes (hors loyer)	23 000	11,50	11,50
			146,20
Prix de la tonne de C (*)		x	200,00
			29 240,00
- En stock en fin d'année		0,00	0,00
- A imputer sur les ventes		(1)	29 240,00
- Chiffre d'affaires	357 000	(2)	
- A répartir sur chaque euro de CA HT	**0,0819**	(1)/(2)	

(*) Prix intermédiaire entre le cours actuel proche de 15 €, et le tarif de rachat de l'électricité photovoltaïque par EDF, à plus de 700 € la tonne - source : Enjeux les Echos 04/2010, page 68

La comptabilité liée au carbone reste le type de comptabilité environnementale le plus répandu. On aura le GHG protocol, le bilan carbone, ou dernièrement la proposition de Kaplan et Ramanna (Kaplan et Ramanna, 2021). Mais P. Borie est en avance sur ces derniers, il a par ailleurs une vision pour sa profession qu'il veut assez révolutionnaire lorsqu'il constate le travail à accomplir.

> *« Il s'agit là de mesurer des stocks et des flux de carbone. Cela laisse de côté tout ce qui est actifs immatériels et les passifs sociaux, qui ne seront véritablement intégrés dans les comptes que lorsque l'on aura ajouté les comptes ad hoc dans le PCG et dans la loi. Pour moi, si la profession peut porter un projet pareil sur les fonts baptismaux, c'est révolutionnaire en soi, propre à permettre et à accompagner les changements sociétaux du 21ème siècle, et jeter les bases d'une science écolométrique. » Anonyme 7*

3.3.3.6 LIFTS

Le LImits and Foundation Towards Sustainability Accounting Model© prend pied sur un certain nombre de capitaux. Il a été construit autour du concept des limites planétaires et des fondations sociales[6]. Ces éléments forment deux bornes qui sont symbolisées par un « Donught » (Raworth, 2017) avec, au centre, les fondations sociales et à l'extérieur les limites planétaires. « Le prisme du business model choisi est utilisé pour déterminer les zones d'impacts à forts potentiels sur les limites et les fondations, en amont du travail de comptabilité ». Les auteurs veulent « réconcilier la comptabilité financière et les enjeux environnementaux et socio-économiques » autour des trois capitaux qui sont : le capital économique, le capital social et le capital environnemental. La méthode permet la mesure d'une performance multicapitaux. Elle s'appuie sur un système d'enregistrement comptable des activités en flux physiques, cet enregistrement se fait en parallèle de la comptabilité financière. Il s'agit d'imputer analytiquement les écritures financières avec des données physiques, afin de générer les documents comptables non financiers à l'aide la base de données augmentée avec des écritures pour les éléments extracomptables comme les déplacements domicile-travail des salariés.

Après une analyse du modèle d'affaires, les points importants sont retenus. Chaque item, relié à un capital (naturel ou social), se voit allouer un budget en fonction des recommandations sociétales et scientifiques, grâce à l'approche Science Based Target par exemple. Ce budget est ensuite comparé à l'action réelle de l'entreprise ce qui permet de dégager un résultat qui contribue à la performance globale de l'entreprise. À partir de budgets établis au niveau global, on passe du niveau planète au niveau entreprise, du niveau macro au niveau micro. On constate des revenus dans les comptes de l'entreprise (sous forme de subventions) équilibrés par des stocks pour le budget environnemental. Puis on constate des charges à partir des dépenses

[6] https://multi-capital-performance.audencia.com/projets-etudes/lifts-accounting-modelc/

« constatées » qui viennent augmenter une dette. Pour le capital social, on a une dette équilibrée par un actif. Le remboursement de la dette est constaté par les activités de l'entreprise avec un débit de l'actif et un crédit de produit. Le budget carbone se calcule entre deux bilans de gaz à effets de serre, et l'objectif de réduction pour une augmentation des températures limité à 1,5° à horizon 2035. Pour le social, le budget (en dette) est la somme des effectifs présents par mois, et, si les employés sont au-dessus du salaire décent, ils annulent cette dette. En France ce serait le salaire minimum interprofessionnel de croissance. Le budget employabilité peut se mesurer au nombre d'heures de formation (cas Nepsen). On obtient alors un bilan non financier, ainsi qu'un compte de résultat non financier après avoir « netté » l'actif et la dette par une écriture d'inventaire. Chaque « capital » fait donc l'objet d'un jeu de compte et on a donc un suivi comptable des impacts socio-environnementaux. Cependant tout n'est pas monétarisé, chaque impact a une unité qui lui est propre et qui peut être physique. Enfin, si la performance est globale, il n'y a pas de compensation entre les capitaux.

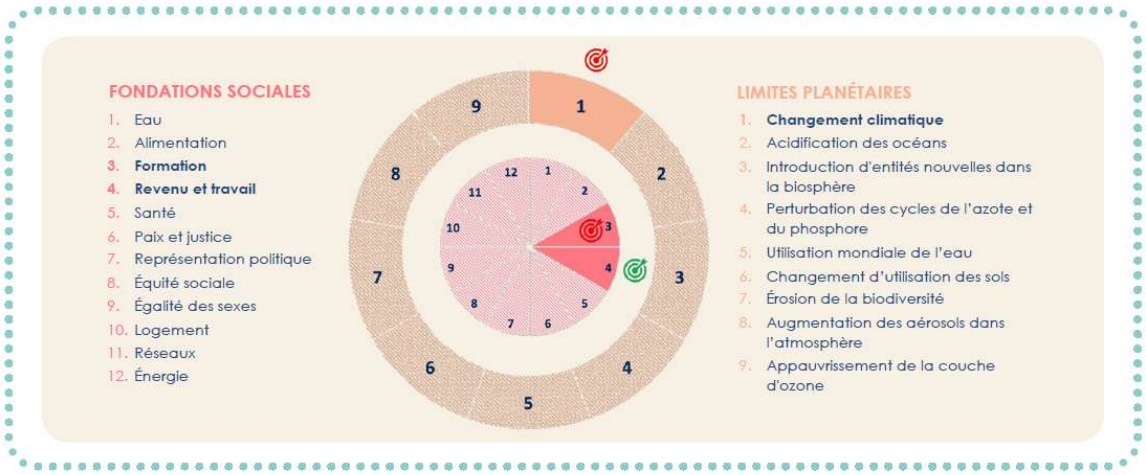


Figure 20 : Méthode LIFTS, exemple de restitution visuelle(C3D - ORÉE - ORSE, 2021)

LIFTS légitime sa robustesse en s'appuyant sur des informations comptables et scientifiques, ce qui rend les données vérifiables et peu contestables. Sur la question des « scopes « qui délimitent la responsabilité l'approche est flexible, mais « le choix de ses fournisseurs et des produits vendus sont des choix dont l'entreprise est responsable ». De fait, trois périmètres sont proposés : « les « opérations » contenant les activités de l'entreprise, la « supply Chain »

comprenant les activités de ses fournisseurs et les « produits & services » comprenant les externalités des produits ou services vendus par l'entreprise ». Selon N. Antheaume, il y a une certaine recherche de planification au niveau macro qui est mise en place à travers la budgétisation. On descend les frontières environnementales mondiales au niveau du pays, puis de l'entreprise. La méthode est portée par une chaire, la chaire Performance globale multi-capitaux de l'école de commerce Audencia. Des chercheurs sont associés aux travaux, c'est principalement D. Gibassier qui incarne la chaire avec N. Antheaume, S. Taibi et E. Cordano. Cette dernière étant spécialiste du reporting financier et extrafinancier pour avoir travaillé le sujet chez Sanofi. D. Gibassier a travaillé chez Danone, entreprise à mission depuis 2020 dirigée entre 2014 et 2020 en partie par E Faber, mais avant lui par A. Riboud pionnier de la RSE. D Gibassier a pu réaliser une thèse financée par l'entreprise sur des outils de contrôle de gestion environnemental comme l'écobilan et le bilan carbone (Gibassier, 2014). La méthode LIFTS a été testée dans quelques PME (Nepsen, Bathô ou Yever) avec des cas en ligne sur le site de la chaire, qui revendique également le soutien de grandes entreprises comme Danone, Invivo et L'Oréal, mais également celui de la CNCC, de l'IFACI et d'un grand cabinet : PWC. Des thèses sont également en cours et un ouvrage est prévu en 2024 ainsi que des formations. Présentée à partir de 2021, LIFTS constitue donc la plus récente des utopies comptables.

3.3.3.7 Lecture comparative des méthodes

Ces méthodes veulent traduire les dimensions du développement durable sous une forme qui emprunte les documents de la comptabilité financière. Elles ont toutes des différences qui en font des cas uniques. CARE a une approche très liée aux économistes de l'environnement, ce qui lui vaut d'avoir une approche hétérodoxe, sans marque de pensée néoclassique alors que les autres méthodes valorisent les externalités sous des approches de type coût/bénéfice. L'approche par les flux financiers de SeMA ressemble à la méthode de P. Borie qui chiffre aussi un poids carbone lié à un flux financier, les deux préfèrent rajouter une colonne pour faire apparaître l'impact. Adess Logic et Comptabilité Universelle, eux, valorisent les impacts dans différentes directions et rejettent l'idée de capitaux naturels ou humains qui viendraient au bilan d'une entreprise qui n'en est pas propriétaire. Ces deux méthodes multiplient les jeux de compte, par partie prenante pour Comptabilité Universelle, par impact pour Adess Logic. Les enjeux sont divers : protéger les capitaux pour CARE, améliorer les actions pour Adess Logic,

travailler le modèle d'affaires pour SeMA, décarboner et améliorer la fiscalité chez P. Borie. Ce qui diffère surtout, ce sont les moyens à disposition : CARE peut compter sur des appuis universitaires, professionnels et politiques, alors que les autres méthodes sont moins soutenues si ce n'est aujourd'hui Comptabilité Universelle qui peut compter sur sa participation à différents groupes de travail comme celui de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes. C'est donc sans surprise que CARE est la méthode la plus connue.

Tableau 18 : Comparaison des méthodes

	CARE-TDL	**Adess Logic®**	**Comptabilité Universelle®**	**Mersi/ SeMA**	**P. Borie**	**LIFTS accounting**
Fondateurs	J. Richard, A. Rambaud	C. Chavigny	J. de Saint Front, M. Veillard, G. Schoun, P. De Saint Front	M. Mathieu B. Bellini	P Borie	D Gibassier, N Antheaume, S. Taibi, E. Cordano, C. Carn (Post-doctorat), E. Faure, H. Hsissou, M Pernias (doctorantes)
Enrôlements	Universitaires, contacts à l'OEC, des grandes entreprises (LVMH, Carrefour, Fleury Michon), des élus (députés), des associations (Orée), des groupes de plaidoyer (Tek 4 life)..	Universitaires,	Universitaires, contact à la CNCC, quelques entreprises qui ont accepté l'expérimentation.	Universitaires, un cabinet d'expertises comptables et RSE, quelques entreprises	RAS	Académiques, chaire à Audencia, soutien de grandes entreprises (Danone, L'oreal ..) et de plus petites (Nepsen, Bathô, …)
Applications	Fermes d'avenir, bio crèches, projet en PACA	Recherche d'applications	Msa, Mac Donald's…	Nateva	RAS	NEPSEN, Danone

Intégration à la comptabilité financière	Oui , le projet cherche à intégrer les documents comptables actuels	Non, écritures , compte de résultat et bilan sont établis à part.	Non, écritures, compte de résultat et bilan sont établis à part.	Oui, une colonne est ajoutée aux documents de synthèse de la comptabilité financière.	Oui, une colonne est ajoutée au bilan de la comptabilité financière.	Non, écritures, compte de résultat et bilan sont établis à part.
Enregistrement comptable	Par le biais des obligations (dettes) de maintien et des usages à l'actif.	Par la comptabilisation des impacts positifs et négatifs identifiés (Charges/ passifs, Produits/ Actifs).	Comptabilisation des conséquences des décisions stratégiques, présentation par le compte de résultat privilégiée.	Comptabilisation des externalités liées aux flux financiers à l'aide de colonnes supplémentaires.	Une colonne recense le Co2 et sa répartition annuelle	Bilan et compte de résultat sont établis par domaine. En ressources, un budget attribué et en emploi : les usages.
Logique	Économique hétérodoxe	Comptable	Managériale	Financière	Fiscale	Budgétaire
Évaluation	Maintenance	Marchés / valeurs tutélaires	Marchés / valeurs tutélaires / estimations	Valeurs notionnelles englobant plusieurs impacts	Prix de la tonne de Co2 selon le consensus	Mesures physiques
Objectif de la comptabilité	Maintien des stocks de capitaux	Évaluation des impacts	Logique de flux (externalités)	Évaluation du modèle d'affaires à travers les flux	Développer la fiscalité verte	Piloter les budgets de ressources environnementales et d'obligation sociales
Étape de diffusion selon Rogers	Persuasion / décision	Connaissance	Arrêt à l'étape Décision Retour connaissance (2021)	Connaissance	Arrêt	Persuasion / décision

3.4 Le concept d'utopie

Le travail réalisé va permettre de dégager un modèle théorique explicatif, celui-ci s'appuie sur les catégories créées lors du codage (1). Le concept central qui émerge de ce modèle est celui d'utopie (2).

3.4.1 Premiers résultats du codage

L'analyse des entretiens a donc donné un lieu à un codage des retranscriptions. Ce codage est effectué avec l'idée première de s'intéresser aux difficultés rencontrées par ces projets. Une liste de nœud NVivo est alors créée comptant plusieurs centaines d'items. Ces nœuds sont regroupés par catégories.

3.4.1.1 Émergence de catégories et de propriétés

Diverses catégories émergent, difficultés techniques, difficultés conceptuelles, difficultés politiques et difficultés de diffusion.

3.4.1.1.1 Difficultés techniques

La première catégorie regroupe les problèmes de mesures, de valorisation, d'accès aux bases de données. La collecte des données sur le terrain ou l'accès aux bases de données existantes, mais aussi aux technologies dites d'avenir est encore à travailler. Comment également peut-on interpréter ces comptes, les lire même. Si le consensus c'est établi autour de CO2, il y encore un tâtonnement autour de la biodiversité et davantage encore autour du capital humain. Tout cela limite une évaluation des impacts qui serait scientifiquement légitime. Et ouvre donc la porte aux critiques.

3.4.1.1.2 Difficultés conceptuelles

La catégorie conceptuelle regroupe les difficultés qu'il y a à créer et/ ou à définir les nouveaux objets comptables qui doivent traduire la réalité des ressources mobilisées : nouveaux capitaux, nouveaux périmètres. Ces nouveaux concepts, nous le verrons en partie 4 sont souvent construits autour d'idéologies partisanes. Il faut aussi conceptualiser l'impact sur le management, connecter aux grandeurs macroéconomiques, aux autres outils du gestionnaire.

3.4.1.1.3 Difficultés politiques

D'un autre côté de nombreux problèmes politiques surgissent lorsque l'on évoque ces propositions. Au niveau international, la concurrence entre entreprises et entre nations, au niveau national, une politique et un paradigme économique plus proches de l'offre qu'il faut préserver, au niveau organisationnel également des questions de partage de valeur se posent avec les parties prenantes.

3.4.1.1.4 Difficultés de diffusion

La catégorie des difficultés de diffusion nous permettrait de chercher à confirmer les résultats de la théorie de Rogers. Elle relève les incidents liés aux stratégies de diffusion des porteurs qui notent les problèmes rencontrés.

Le tableau suivant relève ces items par catégories, à chaque item est attribué u effet : « + ou –» traduisant son impact sur la catégorie.

Tableau 19 : Catégories du codage

Difficultés techniques	**+/-**	**Difficultés théoriques / conceptuelles**	**+/-**	**Difficultés politiques**	**+/-**	**Difficultés de diffusion**	**+/-**
Analyser les nouveaux comptes	+	Avoir une approche holistique	+	Bilan réalisé finalement mais non communiqué	-	Apport de l'utilisation pas défini	+
Bilan illisible	+	Avoir une approche	_	Bioéconomie contre économie classique	+	Appropriation limitée	+

		macro des postes					
Mesurer la biodiversité	+	Connecter pratique de reporting et processus de décision	+	Brexit, concurrence internationale	+	Déformation (effet négatif)	+
Relier à l'ACV (SQCV)	-	Avoir des approches sectorielles	+	Acceptabilité des efforts	-	Absence de prescripteurs comme IDEA	+
Relier à la Blockchain	-	Définir la comptabilité	+	Cadre politique multi-niveaux	+	Manque de documents	+
Chaine d'approvision-- nements trop longues	+	Définir les capitaux	+	Cheminement politique du reporting à la comptabilité	-	Paternité de l'innovateur	+
Collecter les données	+	Définir les dettes naturelles	+	Comptabilité compromis qui évite l'interdit	-	Relations avec les utilisateurs	+
Réduire la complexité	+	Définir les nouveaux capitaux	+	Légitimité	+	Retour aux vieux schémas	+
Accès aux données d'usage	+	Déterminer les domaines d'intervention	-	Courant politique écologique	+	Syndicats ne s'en saisissent pas	+
Connexion aux bases de données	-	Difficultés théoriques	+	Difficile de communiquer sur certains impacts	+	Besoin d'un standard	+
Absence de consensus fiable	+	Distinguer biens publics et privés	+	Difficile représentation des parties prenantes	+	Problèmes de com- préhension / Esprit formatés	+
Définir le périmètre	+	Distinguer le capital , dette, les actifs	+	Domination des marchés	+	Colloques de 10 min	+
Difficile d'établir un bilan comptable des impacts	+	Émergence de propriétés	+	Domination néoclassique	+	Délégations de chercheurs	-
Évaluation des capitaux	+	Entre simplicité et robustesse	+	Données faussées	+	Diffusion scientifique	-
Évaluer les impacts	+	Faciliter la transition de manière transparente	+	Droit qui doit évoluer	+	Momentum	-
Facilité du carbone	-	Grandeurs mesurées	-	Droit mou	+	Réseau	+/-
Fiabilités des sources	+	Impact sur le management	+	Droits de propriétés des matières premières fossiles	+	Sclérose entre matières	+

Formation et expérience longue à acquérir	+	Innover théoriquement	-	Économie de marché déficiente	-	Thèses et articles	-
Informations nécessaires	+	Intégrer les avancées précédentes comme Ijiri	+	Économie de marché régulée	-	Consensus et confiance	-
Légitimité scientifique défaillante	+	Intégrer les services écosystémiques	-	Engager sa responsabilité	+	ISR	-
Limites planétaires & micro	+	Intérêt public	+	Lien entre Exigence du Consommateur et prix	-	Loi sapin 2	-
Manque de moyens	+	Liens entre données et impacts	+	Facture carbone minimisée	-	Financement	+
Manque méthodologie	+	Mélanger les modèles pragmatique	+	Gouvernance d'entreprise	+	Réunions stériles	+
Besoin de nombreuses connaissances	+	Méthode de conception	-	Grandes entreprises pas les PME	+	Soutiens financiers vs appel à projets	-
Opposition théorie pratique	+	Aller-retour avec le terrain	-	Immobilisme	+	Temps	+
Passer des variations aux quantités	+	Pas de bilan	-	Initier le changement	+	Entrer en société	-
Patrimoine et territoire collectivités publiques	+	Passer du contrôle a posteriori au contrôle a priori	+	Institution-nalisation	-	Étiqueter les factures	-
Possibilités de l'informatique	-	Patrimoine	+	International	+	Étude universitaire sur l'efficacité des méthodes	-
Quantifier	+	Penser au découplage court terme long terme	+	Législation	+	Forces de résistance	+
Recours aux questionnaires	-	Penser le renouvel-lement	+	Mondialisation	+	Rôle ANC et CNCC	+/-
Évaluer les seuils	+	Permettre une lecture transversale pas limité à un fait	+	Valeurs particulières de durabilité	+	Responsabilité des écrits	+
Simplicité	+	Personnaliser l'environ-nement	-	Possible normalisation internationale	-		
Smart grid	-	Profit	+	Partage des pertes	-		
Impacts trop vastes	+			Partage du profit	+		

Solution technique à la diversité des PP	+			Pas compter sur la morale	+		
Transversalité	+			Pas d'investissements pour changer	+		
Travaux importants mais résultats limités	+			Pas une révolution mais presque	+		
				Quels certificateurs ?	+		
				Quel traitement des usagers ?	+		
				Recherche muselée	+		
				Remise en cause du business model	+		
				Syndicats pas mobilisés	+		
				s'attaquer aux SI plutôt qu'aux marchés	-		
				Valoriser l'utilité pour le consommateur même pollueur	-		
				valoriser le travail des agriculteurs	-		
				Vision particulière de l'entreprise	+		

3.4.1.2 Émergence d'un modèle théorique

L'étude des nœuds regroupés en catégories nous poussent aux réflexions suivantes :

Les problèmes techniques nous mènent à penser que ces propositions se heurtent à une forme d'impossibilité technique qui obère toute recherche de légitimité indiscutable. Ce constat fait de ces méthodes des sortes de chimères, d'ambitions irréalisables. Elles deviennent alors des utopies au sens péjoratif du terme, comme une critique à leur égard qui serait émise par le modèle en place qui ne peut accepter ces méthodes approximatives.

D'un autre côté, elles sont confrontées à de nombreux freins politiques ; on note principalement une opposition à l'économie de marché, aux idées néoclassiques avec des références aux

économistes hétérodoxes pour le modèle CARE. Selon les méthodes, il s'agit d'intégrer de nouveaux coûts, de nouvelles dettes, de nouvelles contraintes. Tout cela va à l'encontre du libéralisme et remet en cause le partage actuel de la valeur. Des freins apparaissent alors au niveau international, au niveau national et au niveau organisationnel.

Les arguments politiques qui pourraient satisfaire d'éventuelles parties prenantes comme les agriculteurs, le sont par des acteurs qui souffrent de la domination des marchés. Seuls quelques arguments sont avancés, mais ils démontrent une possibilité de mieux négocier pour certaines parties comme les agriculteurs donc ou les entreprises qui veulent gagner en légitimité. Dans l'ensemble, il s'agit de montrer des coûts aujourd'hui inexistants, soit pour forcer l'entreprise à agir, soit au moins pour l'informer pour les méthodes les moins coercitives en espérant qu'elle le fera, mais toujours pour remettre en cause un modèle d'affaires. Il y a donc une critique du monde actuel des organisations et de nos sociétés.

Mais cette critique doit s'accompagner de la construction d'alternatives capables de porter d'autres manières de faire pour accompagner les critiques faites au système dominant. Il faut alors construire des modèles, des méthodes autour de concept qui vont intégrer les idéaux socio-environnementaux des porteurs de projets. Ces derniers sont créés sous la contrainte technique, mais aussi donc sous la contrainte de forces politiques contraires à l'ambition des méthodes. Il faut alors composer avec ces limites techniques et politiques pour envisager une diffusion. On a alors un développement conceptuel et théorique qui va se faire entre pragmatisme et idéalisme. Cette idée d'un idéal, comme alternative à une critique du monde actuel, fait de ces méthodes des utopies au sens propre. Le fait qu'elle ait un caractère chimérique, en font des utopies au sens péjoratif, c'est-à-dire comme critique émanant du monde dominant. Cette réflexion est synthétisée dans le schéma suivant.

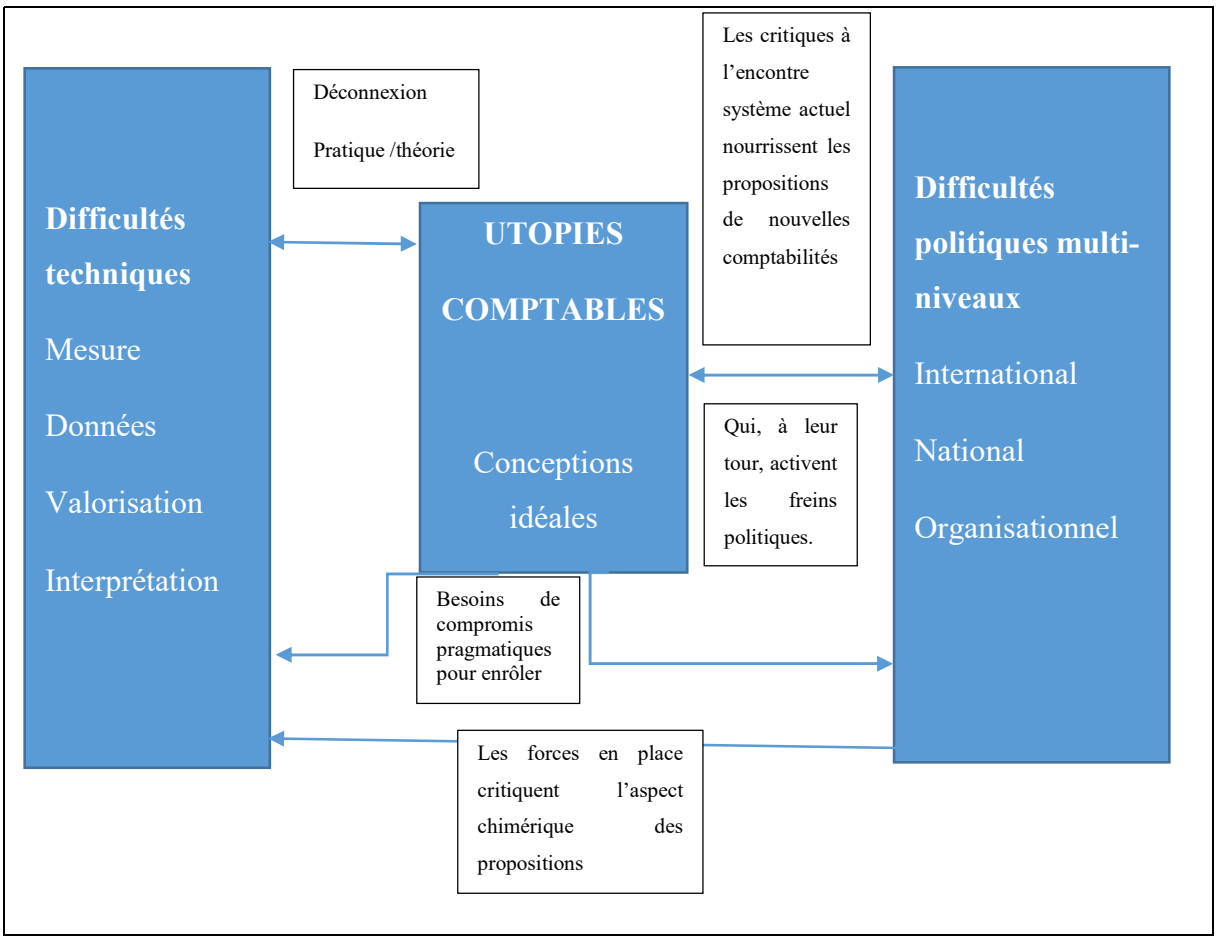


Figure 21: Modèle théorique intégratif

3.4.2 Le concept d'utopie

Ce concept d'utopie émerge donc de l'analyse. Afin de mieux comprendre les développements qui vont suivre dans la partie suivante, il est important de le présenter ici. Il ne n'entre pas dans une revue de littérature traditionnelle comme celle réalisée en Partie 1 & 2.

Les modes managériales finissent souvent dans le « marécage des idées fumeuses « (Bouquin et Nikitin, 2003) ou se voient cataloguées comme utopie pour leur côté irréalisable et chimérique (Charriot et Vidal, 2020). Léautey a pu être considéré comme un utopiste lorsqu'il a voulu promouvoir le bilan type au XIXe (Bensadon et Praquin, 2018). Après avoir défini le

concept d'utopie (1), nous présentons l'utilisation qui peut en être faite (2), avant d'envisager les limites de ces idées.

3.4.2.1 Utopie comme concept

Utopie, étymologiquement lieu situé nulle part, est un concept créé par More avec son île au gouvernement idéal (More, 1516). Par analogie, on évoque l'uchronie, à nul moment, et on oppose la dystopie, société cauchemardesque comme celle de « 1984 » de G. Orwell. L'utopie qui peut passer pour un exercice littéraire va intéresser les philosophes ; c'est un concept qui va permettre de penser la société et ses défauts, elle va exprimer un monde possible vers lequel tendre. « Un état d'esprit est utopique lorsqu'il est en désaccord avec la réalité dans lequel il se produit » (Mannheim, 1929). Le simple désaccord ne suffit pas, mais l'utopie se retrouve lorsque qu'en essayant de passer à l'action, elle ébranle l'ordre des choses, sinon c'est l'esprit idéologique qui est l'œuvre. Quant à l'utopie, elle est irréalisable du point de vue de l'ordre établi, c'est donc une définition relative, qui n'est pas absolue. Une utopie peut donc être réalisable dans un autre ordre que celui qu'elle combat.

On remarque qu'il y a eu une certaine mise à l'écart intellectuelle des utopies depuis les années quatre-vingts. « Il n'y a pas d'alternative » disait Margaret Thatcher, c'est une conséquence de l'effondrement de l'utopie communiste qui animait les débats pour combattre le capitalisme et l'idée d'une « cage de fer » dans un monde désenchanté face au rationalisme économique. Des auteurs comme Bloch ont, dans la première moitié du XXe siècle, incarné ce mouvement d'obédience marxiste à la recherche d'utopie. Aujourd'hui, on trouve différentes approches du concept comme les notions d'utopie pratique, utopie concrète, réaliste, voire réalisée, notions que nous évoquons plus bas. La constante parmi ces différentes approches est le désir, celui d'une vie meilleure. Mannheim établit une typologie des figures utopiques, parmi elles, l'eschatologie (salut lié à la fin du monde) des anabaptistes qui tend vers le millénarisme, et l'utopie réalisée de Munzer, qui n'attend pas la fin du monde religieux pour mettre en œuvre son dessin qui tient du chiliasme (Löwy, 2007). Les projets utopiques ont souvent un lien avec l'idée du paradis originel ou du salut après l'apocalypse, mais tout en s'écartant de la religion. Mannheim évoque ensuite l'humanisme libéral du XIXe siècle, pour lequel il rejoint la critique marxiste d'idéaux bourgeois détachés des attentes des travailleurs, mais dont il reconnaît

l'intégration de l'idée de progrès dans le projet qui quitte la recherche de la soudaineté. Il identifie également l'idée de l'utopie conservatrice qui va s'opposer aux précédentes à travers notamment Hegel qui aura pour particularité de s'intégrer dans le présent à travers la raison de l'histoire. Enfin il y a l'utopie socialiste communiste, qui va radicaliser l'utopie libérale, lutter contre le révisionnisme qui voudrait éviter la révolution pour une transformation en douceur. Le projet utopique s'effondre lorsque la base qui le constitue se désagrège. C'est, par exemple pour Mannheim, le cas de l'utopie extatique anarchique de Bakounine qui, dans son opposition à Marx, marque la fin des utopies chiliastiques. Cette fin suit celle du groupe des anarchistes de la fédération du Jura qui s'effondre face à l'industrialisation de l'horlogerie et la désintégration de la réalité économique et sociale qui constitue son arrière-plan (Mannheim, 1929).

Dans l'ensemble, on note qu'entre idée de soudaineté et progrès à plus long terme, le temps envisagé de la réalisation est important pour définir l'utopie, ainsi que le rôle du passé comme déterminisme. Le futur, lui, se concrétise à mesure que le travail progresse. Pour Ruth Lévitas, on peut reconnaître et définir les utopies en s'appuyant principalement sur trois points : leur contenu, leur forme et leur fonction. Le contenu peut être évaluatif et normatif, il donne à voir ce que devrait être une société. La forme peut prendre celle de littérature de science-fiction ou de projets plus construits, l'époque a ici une grande influence. Enfin, la fonction des utopies peut être soit de dessiner un but, soit de soulever des questions sur ces possibles buts. Selon Lévitas, les humanistes libéraux (les socialistes opposés aux religions) approchent les utopies par leurs formes, alors que les marxistes le font par leurs fonctions (Levitas, 2015). Plus préoccupée par le changement qu'elles peuvent générer, les utopies, pour Lévitas, ne sont pas un rêve dont il faut se réjouir, mais une vision à poursuivre. De fait les utopies ne sont pas considérées comme réalistes ou réalisables, le sujet qu'elles portent entre perfection et impossibilité en font davantage un champ de bataille idéologique. Par exemple, au sujet de la mise en place d'un possible bilan-type, le caractère utopique de la proposition de Léautey est utilisé à des fins critiques par ses opposants qui veulent conserver la liberté de construction du bilan (Bensadon et Praquin, 2018).

Dans une conférence liée à l'architecture, Foucault expose une approche particulière de l'utopie. Il décrit son époque comme celle de « l'emplacement » qui est lieu en relation avec d'autres lieux. Cette époque suit celle de l'étude ouverte par Galilée de la localisation (Foucault, 1984). M. Foucault distingue deux types d'espaces : les utopies, emplacement sans lieu réel, avec une analogie à la société directe (perfectionnement) ou inversée (changement radical),

dans sa version la plus « ailleurs », elle n'est pas reliée au monde réel, n'en constituant qu'un contrepoint. À côté de ces utopies, d'autres lieux, réels ceux-là, constituent des sortes d'utopies réalisées, institutionnalisées, qu'il nomme hétérotopies, car une fois réalisées elles ne sont plus « nulle part ». Entre utopie et hétérotopie, Foucault place le miroir qui donne à voir un autre lieu, mais qui existe : le monde se voit ailleurs et se déplace sans bouger pour mieux reprendre sa « position » initiale. Une hétérotopologie permet de repérer certaines constantes à travers divers principes. Premier principe : elles existent partout, mais sont de deux types, les primitives, sorte de lieu de crise ou certains se mettent en marge de la société (adolescents, vieillards…) et celle de déviation qui remplacent les premières (prison, hôpitaux psychiatriques). Deuxième principe, la société influence le fonctionnement de l'hétérotopie comme c'est le cas pour les cimetières par exemple. Troisième principe, plusieurs espaces incompatibles se retrouvent dans un lieu réel comme au théâtre ou dans certains jardins. Quatrième, il y a des découpages de temps, court comme la fête ou long comme les musées. Cinquièmement ces systèmes sont fermés, mais perméables comme les hammams par exemple. Enfin, ces hétérotopies ont toutes une fonction, créer un espace d'illusion qui va à son tour dénoncer le réel comme illusoire : premières colonies impérialistes, maisons closes. Il conclut par avancer que le bateau, voyageant de lieu en lieu, est la véritable source d'imagination. Le discours était tenu devant des architectes, mais on peut extrapoler les conclusions vers de hétérotopies plus abstraites.

Les sciences de gestion font appel au concept d'utopie souvent pour caractériser des projets qui sont irréalisables. Néanmoins de nombreux auteurs ont pu travailler davantage le rôle que pouvaient avoir ces projets : entreprise libérée ou économie circulaire (Ntsondé et Aggeri, 2022), émancipation par le travail (Paltrinieri, 2016). Certains voient des utopies réalisées dans certaines histoires d'entreprise comme la gestion participative (Hollandts, 2009) ou la RSE chez BATA (David, 2009). La question est moins de se demander ce que la comptabilité peut faire pour des utopies comme pourrait le faire Proudhon (Sotto, 1983) que de s'intéresser au caractère utopique de certains projets.

Tableau 20 : Différentes vues de l'utopie

Concepts d'utopies	Caractéristique	Auteurs
Hétérotopie	Réelle, existe dans un lieu autre que l'emplacement « normal »	Foucault
Utopies socialistes	Expériences du XIXe siècle	Engel
Utopie relative	Seulement irréalisable dans l'ordre existant	Mannheim
Utopie concrète	Prend appui sur le rêve né d'une insatisfaction, d'une espérance	Bloch
Utopie réaliste	Prend appui sur des faits réalisés	Bregman
Utopie réelle	cas d'utopies qui s'appuient sur des institutions sociales alternatives	Wright

3.4.2.2 Utopie comme méthode

L'utopie littéraire est souvent mise de côté, car elle tend vers la science-fiction, mais les autres formes d'utopies vont pouvoir aider à la transformation. Avec leur dictionnaire des utopies, Parker, Fournier et Reedy vont, à travers un recensement non exhaustif des expériences, des personnages, et des concepts clés, non pas mettre en avant le caractère chimérique de ces projets, mais l'espérance qu'ils portent (Parker et al., 2007). Outre ce rôle d'espérance, l'utopie remplit plusieurs fonctions. Pour commencer, Ricœur et Mannheim opposent idéologie et utopie (Ricœur, 1984), même si les deux sont des formes d'imaginaire collectif. Les deux ont des fonctions productives et destructives comme les versants de bien et de mal qu'on leur accorde. Elles servent notamment à produire des connaissances. Wirth dans la préface du livre de Mannheim évoque la lutte pour la remise en cause des routines et des croyances pour

engendrer le scepticisme, une zone de pensée « dangereuse » qui existe dans toute société contre la loi « naturelle ». La pensée est approchée comme un phénomène social (Mannheim, 1929). Au départ neutre, l'idéologie, la logique des idées, devient politique avec Napoléon qui dénigre les philosophes opposés à son projet impérialiste. Le concept sera ensuite repris par le marxisme. L'idéologie peut être particulière ou générale. Dans le premier cas, elle prend des traits psychologiques pour caractériser un discours. Dans le second, elle constitue une analyse fonctionnelle des oppositions d'esprits qui opèrent dans des cadres différents. L'étude idéologique constitue une véritable sociologie de la connaissance en exprimant les relations entre le point de vue intellectuel et la position sociale occupée, le relativisme. Chaque idéologie a une fin : « les modes de pensées dominants sont supplantés par de nouvelles catégories, lorsque la base sociale du groupe dont ces formes de pensée sont caractéristiques se désagrège ou est transformée sous l'action du changement social ». Mannheim évoque son époque, l'entre-deux-guerres, comme transitoire, et idéale pour regarder un monde à son crépuscule, occasion souvent courte et rare avant qu'une structure statique ne se remette en place.

Raymond Ruyer qui dresse une liste des utopies depuis l'Antiquité évoque la « méthode utopique » (Ruyer, 1950) comme expérience de pensée pour identifier les contraintes qui vont permettre une modélisation pour travailler sur le réel (Drouin-Hans, 2011). L'utopie a également pour fonction de servir de véhicule pour l'éducation au désir qui permettrait de sortir de l'état d'aliénation à l'ordre établi (Levitas, 2015). C'est donc un outil émancipateur qui suscite le désir d'une vie meilleure et qui prépare le futur en refusant le présent. Elle s'oppose à l'idéologie qui va, par le jeu d'une classe dominante, maintenir l'ordre des choses en le théorisant. Pour Marx, cette dernière joue un rôle de distorsion de la réalité, comme l'explique Feuerbach à propos des prédicats de la religion qui sont projetés par des sujets sur un divin imaginaire, pour devenir des prédicats humains d'un sujet divin (Ricœur, 1984). Les hommes ont alors une vie réelle, la praxis, et un reflet de leur vie dans leur imagination, l'idéologie. Cette idéologie est construite d'intérêts particuliers qui vont devenir universels grâce notamment au pouvoir de la rhétorique et à la force de la symbolique sociale. Il s'agit alors de revenir vers la praxis pour dessiner l'imaginaire, c'est le matérialisme historique. L'utopie est, au contraire, une proposition d'une société alternative, une mise en question du pouvoir (Roman, 2015). Idéologie et utopie sont néanmoins comme ruse et stratégie, les premiers sont les attributs du « mal » et les seconds des forces de libération. Ricœur note cependant que

l'appellation d'utopie est aussi une manière pour les dominants de dénigrer les projets alternatifs.

Pour Lévitas, il est plus intéressant de considérer les utopies pour leur fonction critique, transgressives et transformatives plutôt que pour leurs formes particulières ou leur contenu. Ce qui est important est moins ce qui est imaginé que le processus d'imagination lui-même qui va créer la rupture avec l'enfermement du présent (Levitas, 2004). Pour cette dernière, on peut aller jusqu'à encourager une méthode de sociologie spéculative qui se propose de reconstituer une société imaginaire qui permettrait de construire des « comptes intégrés » de possibles (ou impossibles) systèmes sociaux (Levitas, 2013), pour permettre de penser les liens nécessaires entre économie, social et processus politiques. Le fait que l'imagination soit centrale permet de mobiliser toutes les formes d'utopies, fictions, nouvelles ou romans, mais aussi les expériences historiques cachées derrière la "grande histoire" ou encore les mouvements alternatifs comme le localisme, décroissance ou féminisme (Parker et al., 2007).

Il y a cependant un bémol apporté à ces capacités de l'utopie. Ernst Bloch reprend la critique de Marx et Engels des utopies socialistes (Engels, 1880). Bien que les ayant en sympathie, ces derniers les jugent immatures, et cherchent à développer une science historique qui permettrait d'identifier les conditions matérielles nécessaires à l'existence de ces utopies, car pour Marx tout n'est pas possible à tout moment. Pour éviter cette déconnexion avec la praxis, Bloch appelle au rêve diurne, ancré dans la réalité : des utopies concrètes. Il veut des contre-pouvoirs utopiques face à la facticité dure de la réalité. Le rêve diurne est le point de départ, l'espérance prend racine dans le réel. Dans la même idée, les utopies réelles sont, pour Wright, des idées qui ont pu voir le jour grâce à la volonté et à l'espérance de certains, Wikipédia, Mondragon, les budgets de quartier de Porto Allegre sont des utopies réelles, Foucault dirait des hétérotopies. Wright reprend donc l'idée marxiste d'ancrage dans le réel, dans la praxis. Certains vont jusqu'à évoquer les utopies réalistes (Bregman, 2014). Cependant, avec Levitas, une utopie réaliste n'est pas vraiment une utopie, car il n'y a pas d'altérité radicale (Levitas, 2015). Les projets doivent aider à la transformation, grâce au pouvoir de prophéties autorisatrices, et à la force de l'espérance. Pour obtenir des avancées dans des sociétés démocratiques émancipées, il est nécessaire d'augmenter l'empouvoirement social au sein des structures économiques. Mais celles-ci sont détenues par les capitalistes qui s'opposent de fait à ces avancées. Wright propose quatre moyens interdépendants. Une théorie de la reproduction sociale (les obstacles à l'émancipation), une théorie des manques et des contradictions de la

reproduction (les possibilités entrevues), une théorie du changement social inattendu (comment obstacles et possibilités se combinent) et une théorie des stratégies de transformations (ce qu'il y a à faire). C'est ce même Wright qui va proposer les trois voies de changement que sont la rupture, la symbiose et les interstices sur lesquelles va s'appuyer Gray en 2014.

Mythe

Beaucoup d'auteurs associent utopies et mythes comme étant des imaginaires sociaux, arguant que ces constructions sociales se font entre rationnel et symbolique (Castoriadis, 1975). Mais alors que l'utopie va décrire un monde possible, le mythe va permettre de comprendre le monde. Le mythe embellit le réel, c'est une représentation idéalisée à laquelle un individu ou un groupe va conformer leur manière de penser, leur comportement. L'idéal imaginé se raccroche souvent au mythe biblique d'un état antérieur ou supérieur par rapport au réel. Comme l'utopie, il peut aider à la transformation du réel par l'image d'un état autre qu'il peut créer. Mais ici contrairement à l'utopie, la pensée n'est pas développée, il n'y pas de commencement de réflexion technique. Alors le risque est que "l'impatience du bonheur l'emporte sur l'effort d'en maîtriser les moyens" car " l'espoir fait vivre, mais l'illusion peut faire mourir" (Drouin-Hans, 2011). Les mythes sont rapprochés aux outils gestionnaires (Grimand, 2010) avec les travaux de March (March et al., 1999). Toute innovation managériale, toute action collective s'appuie sur des mythes, Hatchuel évoque les mythes rationnels pour le lien entre rationalité et imagination (Hatchuel, 1997).

Réalisation des utopies ?

L'utopie n'est pas seulement une critique et un espoir, elle a donc besoin d'une stratégie pour son implémentation. Un centre de recherche s'est spécialisé sur ces questions pour construire des ponts vers l'utopie : le « Ralahine Centre for Utopian Studies at the University of Limerick in the Irish Republic". Car, pour les néomarxistes, il faut transformer le monde, pas seulement l'interpréter ou le rêver comme le font les socialistes utopiques. Des auteurs comme Ricœur vont distinguer utopie littéraire et utopie pratique, la première est confinée dans le rêve comme Utopia, la seconde se définit par son antagonisme avec l'idéologie comme le socialisme utopique (Roman, 2015). Pourtant, ce même socialisme utopique est critiqué par Marx et Engel

comme non scientifique. Seule l'hétérotopie est réalisée, l'utopie par définition ne peut l'être, c'est un concept mouvant comme l'intelligence artificielle. Pour Oscar Wilde, « le progrès est une Utopie réalisée ». Ernst Bloch, réconcilie utopie et possible par la notion d'utopie concrète associée au « possible objectivement réel » contrairement à l'irréalisme d'utopie littéraire, déconnectée. Pour lui, la construction de l'utopie commence par une insatisfaction du présent. Naît alors le rêve éveillé qui évite la résignation. La conscience utopique va inscrire le rêve dans le monde réel, de manière concrète, Munzer étant l'archétype de l'utopie concrète contrairement donc à More. Il y a une mise en tension avec le réel et le non encore réalisé. La réalisation est le but ultime comme l'hétérotopie, ce que Ricœur appelle l'utopie pratique, à savoir une utopie réalisée ou qui tend à la réalisation (Roman, 2015).

3.4.2.3 Pathologies des utopies

Si on ne considérait que les éléments présentés jusqu'ici, on pourrait croire que l'utopie ne présente que des avantages. Cependant l'impossibilité de fait à travers sa construction peut mener à une dangerosité de droit (Broca, 2012). La critique de l'utopie s'exprime à travers la chimère et le totalitarisme de l'homme parfait ou de la société idéale. La chimère, car « nulle part » est trop éloigné « d'ici et maintenant » comme le notait Mannheim dans le rapport au temps. Le totalitarisme, car des utopies trop parfaites sont en effet nécessairement oppressantes. C'est en effet une suite logique de l'utopie que l'on veut imposer nécessairement par la violence. Comme le socialisme sous Staline, ou plus tôt le nazisme. Ces dérives nourrissent les anti-utopiques : Popper et la société close et Hayek et la route de la servitude. Ce qui mène à un certain mépris de l'utopie (Colombo, 2002) dans la lignée de l'échec de l'utopie communiste. Entre l'utopie et la réalité se trouve le possible. Mais l'utopie est plus qu'un possible, ce dernier ne serait d'ailleurs qu'un refuge pour individus résignés à accepter l'ordre existant (Guéguen et Jeanpierre, 2022). Ricœur évoque l'utopie « folle du tout ou rien » qui oublie l'action à l'inverse de l'idéologie qui maquille le réel (Ricœur, 1984). L'utopie ne serait alors qu'une fuite du réel appliquée à la politique. L'idéologie aussi est pathologique, aliénante, elle dissimule et transforme la réalité pour ne servir que les intérêts des dominants. C'est alors qu'il faut considérer l'intérêt du duel entre idéologie et utopie, chaque fonction de l'une pourra lutter contre les dérives pathologiques de l'autre (Ricœur, 1984).

Tableau 21 : Les fonctions de l'idéologie et de l'utopie selon Ricœur

Idéologie	Utopie
Fonction d'intégration sociale	Subversion sociale
Légitimation du pouvoir	Contestation
Fonction de dissimulation ou de distorsion	Refuge dans le rêve, schizophrénie

En conclusion de ce chapitre, on peut noter que le concept d'utopies nous rappelle les expériences et projets sociétaux du XIXe siècle d'Owen, de Saint-Simon, de Fourier et de ses phalanstères. Des projets qui ont marqué des avancées dans la gestion des organisations et en droit. L'Académie française définit l'utopie comme « une conception imaginaire d'un gouvernement, d'une société idéale, précisant que « Par extension, cela se dit d'une Chimère, de la conception d'un idéal irréalisable ». Mais une utopie n'est pas qu'un rêve inutile, elle permet de mettre en tension un rapport entre un idéal et une réalité. Elle peut rassurer, l'utopie est alors une représentation qui ne peut être atteinte, mais qui, pour un moment, donne des indications qu'une organisation s'est probablement dirigée dans la bonne direction (Czarniawska-Joerges et Jacobsson, 1989). Une utopie n'est pas une chimère, mais elle n'est pas amenée à être mise en œuvre telle qu'elle, son rôle est de montrer comment le réel peut évoluer ou devrait être, il s'agit donc d'une ouverture au possible, une prise de distance (Paltrinieri, 2016). Une fois cet idéal identifié, une utopie peut devenir mobilisatrice des différents acteurs comme la question de la performance globale pour le monde de l'entreprise (Quairel et Capron, 2006). Enfin, une utopie joue un rôle dans la production de connaissance, Mannheim oppose ainsi l'utopie à l'idéologie, la première cherchant à faire évoluer le système, la seconde à le maintenir créant ainsi des tensions propices à la connaissance (Mannheim, 1929).

Synthèse chapitre 3

Le codage réalisé va permettre de faire émerger différentes catégories qui en s'articulant vont créer un modèle théorique intégratif. Celui-ci fait ressortir le concept d'Utopie (1).

L'histoire regorge de projets utopiques qu'ils soient de nature littéraire ou expérimentale, mais l'utopie prend souvent la forme d'une critique faite par un modèle dominant sur des propositions d'alternatives qui ne seraient que des chimères irréalisables. Néanmoins, l'utopie constitue une méthode de transformation du monde qui, en proposant une alternative idéalisée, permet de guider vers un monde supposé meilleur. Les projets émancipateurs cherchent donc à mobiliser le concept pour le transformer en méthode de changement. Il faut cependant noter que l'utopie est aussi pathogène, pour ses côtés chimériques et pour le totalitarisme nécessaire à une mise en œuvre rapide (2).

Partie 4 Un mouvement utopique

Ce mouvement français s'inscrit dans un contexte porteur (Chapitre 1), dans lequel différents acteurs interviennent (Chapitre 2). L'espoir d'un consensus autour de l'Ordre des Experts-Comptables fait long feu (Chapitre 3) et les difficultés à mettre en œuvre ces projets ambitieux nous amènent à les qualifier d'utopies (Chapitre 4), utopies qui pourraient être encore améliorées (Chapitre 5).

Plan de la partie

Partie 4 Un mouvement utopique.....206

Plan de la partie 206

4.1 Un champ en construction 210

4.1.1 Un contexte porteur 210

Développement de la finance durable 211

Impulsions de l'ONU 212

Évolution socioculturelle et économique 213

Mise en place de formations 214

Évolution légale 215

Un contexte paradigmatique en évolution 216

4.1.2 De nombreux outils et cadres de reporting développés 218

Les nouvelles technologies 218

Cadres de reporting 220

4.1.3 Un nouveau champ institutionnel 222

4.2 Des acteurs divers.....225

4.2.1 Analyse catégorielle 227

Les professionnels du conseil en développement durable 229

Les cercles de réflexions, organisations lobbyistes, influenceurs 233

Les institutions financières 240

Les entreprises 242

Les normalisateurs 248

Les propositions connexes 250

Natural Capital Project 251

The TEEB (The Economics of Ecosystems and Biodiversity) 252

EMAN (Environmental and Sustainability Management Accounting Network) 252

GRI (Global Reporting Initiative) 253

Le SASB (Sustainability Accounting Standards Board) 254
Les pouvoirs publics (ONU, Union européenne, États) 254
Organisation des Nations Unies 254
Banque Mondiale 255
L'État français 255
Orienter le pays 255
Le rayonnement français 257
Des questions fiscales 258
De nombreux textes législatifs 258
Le développement d'institutions 259
L'Europe 261
Jeu international 262
Les académiques 264
4.2.2 La profession comptable 266
Sous-section 1 État des lieux : L'expertise comptable et l'audit 266
Déréglementation du secteur 268
Sous-section 2 Des écueils identifiés 270
Concurrence des cabinets en ligne 270
Poids des éditeurs de logiciels 271
Les « petits » moins bien lotis 271
Un recrutement plus difficile 272
Sous-section 3 Des éclaircies 272
Un nouveau marché 275
Un nouveau rôle pour les comptables 275
Des pas vers les comptabilités sociales et environnementales 277
Les membres du *BIG Four* et leurs challengers 280
Les Commissaires aux Comptes 283
Échos internationaux 284
Sous-section 4 Actions de l'Ordre 285
Activités de développement technologique 285
Ouverture sur la société civile 286
Sous-Section 5 Le monde comptable et les questions extrafinancières 287
Des intérêts divers 288
Réappropriation 289
4.2.3 Analyse structurelle des relations : le cas de la Constellation CARE 290
Des appuis inhérents aux fonctions des porteurs 293
Des entreprises 295

Des soutiens politiques 296
Cercles d'influence chrétiens 298
Des associations qui cherchent à influencer 299

4.3 L'utopie d'une comptabilité verte pour les experts-comptables 301

4.3.1 Entre coopération et compétition, le cas du Club Développement Durable 301
4.3.2 Impossible fusion : le problème des droits de propriété 304
4.3.3 Des divergences idéologiques 307
4.3.4 Impossible convergence 309

4.4 Des utopies comptables 314

4.4.1 Un travail de théorisation en quête d'un idéalisme chimérique 314
4.4.1.1 Délimitation du champ de la comptabilité 316
4.4.1.2 Une définition de concepts souvent nouveaux 316
4.4.1.3 Définition du périmètre et de la direction du système d'information 319
4.4.1.4 Idéologisation des concepts 321
Un contre-exemple : la méthode IDEA (Indicateurs de Durabilité des Exploitations) 326
4.4.1.5 Des attentes en termes de qualité lourdes 329
4.4.1.6 Un pouvoir performatif surévalué accordé au système d'information 329
Encastrement dans des systèmes d'information macroéconomiques 331
4.4.2 Un travail pragmatique entre intégrité et compromis 332
Compromis autour des concepts 334
Compromis autour des données 338
Compromis autour des enrôlements 341
4.4.3 De utiles utopies 346
Des chimères ? 346
Apports 349

4.5 Des utopies à parfaire 354

4.5.1 Légitimité et pertinence en question 355
Quelle comparabilité ? 360
Le contrôle de gestion ? 361
Quel centre de gravité ? 361
Quel pouvoir performatif ? 362
Un coût politique négligé pour l'acceptabilité 363
Mondialisation 364
Légitimité 366
L'arrivée d'obligations limite les bonnes initiatives 369
4.5.2 Des constructions inachevées et incomplètes 370

Mesurer la préservation ou mener des analyses coûts/ bénéfice ? 371
Des risques et des aspects du développement durable éludés 372
Un aspect technologique inexploré 374
L'évaluation qualitative 375

4.1 Un champ en construction

Si les velléités d'incorporation de dimensions sociales et environnementales dans les documents comptables remontent aux années soixante-dix, il y a un regain d'intérêt net depuis le début de ce siècle comme nous l'avons vu précédemment. Les méthodes étudiées dans cette thèse en sont l'illustration. Elles apparaissent dans un contexte porteur (Section 1), à une époque où s'opère un changement paradigmatique avec l'apparition de nouveaux outils (Section 2), ce qui va créer un nouveau champ institutionnel (Section 3).

4.1.1 Un contexte porteur

Ces comptabilités nouvelles sont le reflet des préoccupations de leur temps, elles sont aussi rendues imaginables par toute une série d'avancées et d'événements préalables. Elles apparaissent dans le contexte des années soixante-dix avec les préoccupations socio-environnementales et, par exemple, le rapport pour une croissance zéro (Meadows et al., 1974). La perte d'intérêt des années quatre-vingts peut s'expliquer peut-être par l'actualité économique entre chômage et lutte contre l'inflation et par l'apparition des premiers rapports environnementaux volontaires. En effet, au début de cette décennie, de nombreuses entreprises ont commencé à proposer un rapport extrafinancier et, petit à petit, l'environnement légal est venu accompagner ce mouvement. Cependant l'exercice apparaît souvent peu crédible faute de comparaisons possibles ou encore par l'absence de certifications ce qui devient alors au pire une activité de Greenwashing, de l'éco-blanchiment selon l'ADEME qui servirait à induire le public en erreur, ou au mieux un acte inutile :

> *« On s'est lancé à l'époque dans ce rapport avec un directeur financier qui était très intéressé. Il était hyper content et remplissait des tableaux et des tableaux, des calculs et des calculs, mais ça n'avait aucune utilité. C'était faire pour faire, et rentrer dans les bonnes cases. L'utilité de ça, elle n'était ni vers les parties prenantes, alors si ! On faisait signer à tous les*

fournisseurs qu'ils ne faisaient pas travailler des petits enfants dans leur cave et qu'il n'y avait pas de harcèlement au sein d'une entreprise, qu'ils avaient une charte contre le harcèlement. ***Mais tout ça, c'était des mots*** *! » Anonyme 9*

Développement de la finance durable

Le regain d'intérêt pour les comptabilités sociales et environnementales s'opère au tournant des années quatre-vingt-dix avec les travaux de Gray au Royaume-Uni et sous l'impulsion d'autres chercheurs autour de J. Bebbington notamment qui propose la Méthode SAM tout en ayant une approche académique (Baxter et al., 2003). Mais un événement va jouer un rôle catalyseur, c'est la crise des Subprimes qui démarre en 2007 aux États-Unis. Elle va occasionner une crise de confiance générée par les systèmes financiers avec le manque de traçabilité des investissements, ce qui va avoir un impact fort sur le besoin d'information, pour un développement plus durable (Artus et al., 2008). *A contrario*, la crise du Covid marquera un point d'arrêt pour des préoccupations autres que celles de court terme, même si elle renforce les besoins de traçabilité et de confiance, il est encore trop tôt pour en mesurer les conséquences d'autant que des projets comme la révision de la directive NFRD maintiennent les débats actifs, mais l'actualité belliqueuse et ses conséquences économiques marquent également les débats. Cependant, la crise des subprimes de 2007, couplée aux effets du dérèglement climatique, vont susciter un besoin de restaurer la confiance dans l'économie en général et dans le secteur bancaire en particulier (Stiglitz et al., 2012). L'orientation de l'épargne et, donc, l'information des investisseurs devenant alors primordiales. On a ainsi assisté à la montée en puissance de l'Investissement Socialement Responsable (ISR), mouvement débuté durant les années quatre-vingt-dix (Déjean, 2006). L'augmentation des encours fléchés ESG appelle de plus en plus de normes et de critères pour éviter les dérives et attirer davantage de capitaux, ce qui va accélérer le processus de labellisation de la finance. En France, l'index Gaïa pour les petites et moyennes capitalisations est créé en 2009, l'indice CAC ESG en 2021. Et au niveau européen de nouveaux dispositifs voient le jour.

« En 10 ans, J'ai vu complètement les choses changer. Il y a des fonds a impact qui sont arrivés. Il y a le Lita qui est arrivé, du crowdfunding à impact,

il y a french impact soutenu par l'État. Il y a le label Green Tech. Il y a ... Tout ça a complètement explosé. Il y a l'Europe qui fournit, qui abonde et qui donne des capitaux pour investir dans des nouveaux modèles. En dix ans, on va dire que le discours qu'on menait il y a dix ans, on levait 800 000 euros, à l'époque, on lèverait 8 millions d'euros maintenant. » Anonyme 10

Le contexte politique sera tout aussi marqué par la crise avec la victoire en 2012 de la gauche de F. Hollande, puis l'arrivée de réformateurs en 2017 sous la présidence d'E. Macron (Macron, 2017). Avant cela, le rapport Stiglitz tentera de proposer une révision de la manière de compter les richesses en incluant le progrès social et l'impact sur l'environnement. S'agissant de comptabilité nationale, c'est le PIB (Produit intérieur Brut) qui est discuté (Stiglitz et al., 2012). La discussion autour du calcul de la richesse devient publique.

« Je relie toujours ça au produit intérieur brut et à toutes les critiques qu'on peut avoir vis-à-vis de cet indicateur qui est assez simpliste… qui est l'agrégation des valeurs ajoutées des entreprises. Si on avait des outils qui permettraient d'enregistrer également des valeurs ajoutées ou des valeurs négatives de destruction de valeur ajoutée ou de valeur plutôt au plan environnemental ou au plan humain, ça nous permet d'avoir un indicateur plus… comment dire … fidèle à ce qui se passe vraiment.» Anonyme 8

Les critiques adressées au PIB vont alors permettre de se pencher sur d'autres approches dans lesquelles les indicateurs sont mobilisés (Blanchet, 2009) et donc la comptabilité pourrait être appelée pour les renseigner comme elle participe déjà à travers les soldes intermédiaires de gestion à la comptabilité nationale.

« La comptabilité, elle doit être capable d'insuffler ça et ensuite au niveau agrégé, on sera capable d'avoir des indicateurs macro beaucoup plus pertinents alors ce qu'on est en train de faire sur l'extrafinancier aujourd'hui je crois que ça va dans cette direction. » Anonyme 8

Impulsions de l'ONU

Le regain d'intérêt se fait également sous l'impulsion de l'ONU, avec le rapport Brundtland (Brundtland, 1987), les premiers travaux de Gray à la suite du rapport Pearce (Gray, 1990) et surtout la conférence de Rio (1992), connue sous le nom du sommet de la Terre. Conséquence de ce sommet de la Terre en 1992, la COP 21 qui s'est tenue à Paris du 30/11 au 12/12/205, a particulièrement impacté le monde professionnel en France, pays qui est, en même temps, interrogé par des conflits sociétaux où s'opposent développement économique, pouvoir d'achat et préservation de la nature comme le mouvement dit des gilets jaunes débuté en octobre 2018 suite à l'augmentation des prix du carburant, ou plus tôt, le mouvement des bonnets rouges en octobre 2013 qui réagissait à une taxe poids lourds ou encore les grèves contre la réforme du droit du travail en 2016 ou les retraites en 2010.

> *« Avec les engagements pris lors de la COP 21, le CO2 devrait donc être un des premiers critères de l'information à fournir. Les outils existent (Bilan carbone, données ADEME, etc.) pour mesurer les quantités de GES émises, tout comme celles des polluants de toutes sortes à éviter, et des ressources rares à économiser. Si ces informations étaient déjà exploitées et recensées dans les comptes privés et publics, alors la question éminemment délicate des impacts de l'aéroport de Notre-Dame-des-Landes pourrait-elle être résolue autrement qu'en jouant à pile ou face. » Anonyme 7*

Le poids du contexte peut s'amplifier avec, parfois, un sentiment d'urgence lié aux dérèglements climatiques dont les effets se font particulièrement sentir sur les plateaux continentaux.

Évolution socioculturelle et économique

La société évolue sous le poids des craintes environnementales, ce qui se traduit par des attentes différentes des consommateurs et par la promotion de nouveaux modes de fonctionnement qui doivent interroger les entreprises comme la circularité ou l'économie de la fonctionnalité, ce qui interroge aussi la comptabilité comme expliqué en partie 1 (§1.2.2).

> *« C'est une économie de fonctionnalité, c'est-à-dire que tu n'es plus rémunéré par rapport à la quantité de ce que tu vends, tu vas plutôt viser la satisfaction du consommateur, ton client et surtout pas de gâchis (...) et ça*

finalement tu gagnes de la ressource et si toi t'es pas dans l'objectif de vendre du sac de croquettes, mais d'avoir l'animal de ton client en bonne santé, ça change tout. » Anonyme 6

Ces entreprises doivent, à terme, modifier leurs modèles d'affaires et elles doivent justifier leur positionnement auprès des consommateurs. Tout un secteur de l'économie était déjà fléché vers l'économie sociale et solidaire, le mariage avec les questions environnementales étend encore le champ des entités concernées.

« C'est un constat qu'on a fait avec Imma Terra, c'est une SCIC (société collective d'intérêt collectif) … c'est une SCIC qui est dans le développement de nouveaux modèles économiques notamment l'EFC : l'économie de la fonctionnalité et de la coopération. » Anonyme 11

Mise en place de formations

Des formations, des lois des outils se développent créant un environnement institutionnel favorable et nécessaire au développement des nouvelles comptabilités. Le Collège des Hautes Études de l'Environnement et du Développement Durable (CHEEDD) est créé en 1995 et s'adresse aux dirigeants et élus, par ailleurs, de nombreuses formations dédiées à l'environnement voient le jour. Les porteurs de méthodes sont d'une manière ou d'une autre intéressés par ces formations. J de Saint Front a suivi le CHEEDD, J. Richard est lui amené à enseigner dans un Master de développement durable et Christine Chavigny a suivi différentes formations.

« En 2007, je suis en train de finir le collège des hautes études de l'environnement et du développement durable, et vient de se créer le club DD du CSOEC… » Anonyme 1

« J'ai fait un Master d'administration et gestion des collectivités territoriales, puis après des formations, bilan carbone, MSCA (Toyota, détection de déchets), puis la formation écologie industrielle et territoriale. » Anonyme 4

Ces formations vont aussi pousser le développement de compétences et de connaissances pour l'encadrement...

« Il y a une sociologue qui m'appelle au téléphone, qui me dit qu'elle a déjà monté un master DD en formation continue, mais qu'elle veut en monter un en formation initiale. Elle me dit : " j'aimerais bien que vous fassiez la partie comptabilité", moi je lui dis c'est bien joli, mais je suis spécialiste de comptabilité internationale, j'ai déjà travaillé c'est vrai sur les aspects sociaux de la comptabilité parce que je suis expert-comptable par ailleurs et notamment je travaille avec SECAFI alpha depuis très longtemps sur des problèmes de comités d'entreprises et de comptabilités adaptées à ces comités. Alors je lui dis ça, mais je lui dis par contre, moi, désolé, mais DD et compta je n'y connais rien, il faudra faire appel à quelqu'un d'autre. » Anonyme 2

Évolution légale

Ce mouvement autour des questions de RSE s'amplifie avec la loi PACTE de 2019 qui met en place le statut d'entreprise à mission et l'évolution de la directive NFRD en 2014 (DPEF en France), sa révision et l'apparition de la CSRD en 2021. Avant cela la loi NRE, les Grenelles de l'environnement … Autant de dispositifs qui ont modifié la manière de voir les choses, notamment avec l'impact des indicateurs du Grenelle de l'environnement par exemple.

« Il faut savoir que les acteurs ont commencé à être beaucoup plus attentifs à ces questions grâce à l'article 225 (Grenelle). Là, il n'y a pas photo, il y a eu un changement de discours, un changement de sens des choses très clair. » Anonyme 3

Même si, jusqu'ici, il n'y a pas eu de textes légaux en faveur des CSE, alors que la liste des indicateurs de l'Art. 225 peut ressembler à un inventaire sans direction.

« La déception a été que la loi PACTE n'a pas repris et les recommandations du rapport Notat-Sénart sur le point déjà important de la raison d'être des entreprises. (…) Et la recommandation 10 sur la comptabilité n'a pas été du tout reprise et c'est un problème. » Anonyme 3

La DPEF (Déclaration de Performance Extra-Financière), fait écho au mouvement de rapports volontaires en organisant la publication d'informations non financières des entreprises. Elle correspond à l'application d'une directive de l'Union européenne et demande à ce que les entreprises de plus de 500 salariés, sous conditions de taille de bilan (20 millions pour les sociétés cotées, 100 millions dans le cas contraire), présentent leur modèle d'affaires et rendent compte des principaux risques qu'encoure l'organisation, des moyens mis en place pour les gérer et des indicateurs de performance choisis. Elle remplace la liste d'indicateurs qui avait été mise en place par la loi dite « Grenelle II ». Enfin, pour ne pas reprendre le chemin qui l'a amenée à laisser à l'IASB le soin de définir les IFRS, l'Europe porte aujourd'hui un projet de normalisation de l'information extrafinancière. Il y a encore de nombreux textes qui paraissent au niveau européen qui auront des effets structurants comme la Taxonomie verte, la publication des dépenses liées aux activités verte. Mais déjà, dans le monde de l'assurance, la directive solvabilité II (2009), a amené un changement de pratique pour ces sociétés.

> *« En fait, la directive Solvabilité 2 pour les assurances qu'on doit mettre dans les rapports au certificateur, au contrôleur, les rapports avec toutes les prospectives, etc. Solvabilité 2 a bouleversé toute la notion de reporting et de gouvernance dans le monde de l'assurance et a notamment renforcé ou imposé, en le renforçant, l'obligation de publier des choses un peu sur la stratégie de l'entreprise, sans pour autant que l'entreprise se découvre sur sa stratégie commerciale, etc. » Anonyme 9*

Un contexte paradigmatique en évolution

En quelques décennies, on change lentement de paradigme pour passer de la théorie de l'agence à celui des parties prenantes (Trébucq, 2013). On s'appuie alors sur la RSE qui est une vision plus large que celle de l'éthique des affaires qui confine la responsabilité aux engagements contractuels. Ce mouvement s'opère avec l'effondrement des contre-pouvoirs comme la faiblesse des États ou la baisse du syndicalisme (Plihon, 2016). C'est donc un mouvement moins humaniste que l'on pourrait le croire. Cette montée de la RSE est poussée par des États

qui font face au « Law Shopping », à la concurrence législative internationale. Inciter aux pratiques liées à la RSE permet alors de différencier les entreprises souvent locales et de mettre les multinationales face aux consommateurs plutôt qu'aux lois qu'elles peuvent contourner. Les normes internationales volontaires viennent ainsi remplacer les lois nationales.

On peut noter que la construction théorique de la responsabilité sociale de l'entreprise a connu plusieurs étapes (Gond et Igalens, 2020). Durant les années cinquante et soixante apparaît la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE), « Corporate Social Responsibility », avec une orientation philosophique et normative, où les frontières et le contenu de la RSE sont débattus. Durant les années soixante-dix et quatre-vingts, c'est la sensibilité sociale de l'entreprise, la « Corporate Social Responsiveness » qui est travaillée avec des orientations stratégiques et pragmatiques, et une analyse des modes de réponse aux pressions sociétales. Par la suite jusqu'aux années deux mille, c'est la performance sociale de l'entreprise, « Corporate Social Performance », qui est développée avec une orientation intégrative et synthétique, et le problème de l'impact de la RSE et de sa mesure. Cette évolution de la RSE s'est donc accompagnée d'une remise en cause du paradigme financier dominant, sans pour autant le rejeter. Une comptabilité responsable (Kaplan et Ramanna, 2021)

> *« On n'a pas le choix, sinon c'est la mort ! Il n'y a pas vraiment ... j'ai l'impression que chez les acteurs, on sent des signaux dans tous les niveaux de chantier européens : Green Deal, taxonomie, l'écolabel, Disclosure, etc. C'est partout, tout converge vers ... » Anonyme 12*

On a donc un contexte porteur avec un monde de la finance qui se préoccupe du développement durable, l'ONU qui impulse à travers des sommets et en même temps des transformations socioculturelles et économiques qui modifient les attentes pour lesquelles des formations sont créées pour y répondre. Tous ces éléments concourent à un changement paradigmatique avec une diffusion de la théorie des parties prenantes et une montée des préoccupations liées à la RSE.

4.1.2 De nombreux outils et cadres de reporting développés

Dans le sillage de ce changement de paradigme, on assiste au développement de techniques nécessaires à la prise en compte de cette RSE. L'évaluation des impacts permet de faciliter le développement des CSE qui vont pouvoir à la fois profiter des données, étayer leur légitimité et profiter des aspirations autour des approches systémiques. Ainsi, différentes approches d'ACV se répandent notamment la méthode Recipe (Goedkoop et al., 2008), mais d'autres également de type « mid-point » ou « end-point ». Des bases de données de type EcoInvent ou la base Impact de L'ADEME permettent de chiffrer plus facilement les externalités. Des approches d'ACV sociales se créent également (Revéret et Parent, 2013). Une comptabilité de coût lié à l'ACV est proposée (Jourdaine et al., 2021). Plus avant, différents systèmes de management environnementaux ont été proposés dans de nombreuses entreprises comme chez « 3M » (Cysewski et Howell, 1995). Les méthodes vont pouvoir s'appuyer sur ces ACV, SEMA notamment souhaite s'appuyer sur une des analyses simplifiées.

> *« On ajoute une étape qui est l'étape de SQCV, le SQCV c'est l'évaluation simplifiée qualitative du cycle de vie du produit (…) pour que, déjà avant la recherche de données, on sache évaluer où est le problème, où est l'impact majeur. » Anonyme 6*

Les nouvelles technologies

Les possibilités qu'offrent les nouvelles technologies dans le domaine de sciences de données et de l'intelligence artificielle sont énormes. Les bases de données d'ACV sont payantes, mais accessibles, il y a des versions gratuites développées par l'ADEME. Pourtant les possibilités d'accès aux bases de données, de création d'application ne sont pas pour le moment mises en avant par les méthodes, même si certains notent une certaine évolution.

> *« Je ne comprends pas pourquoi. Pourquoi ça ne se ferait pas ? Et petit à petit, je m'aperçois que même techniquement au niveau des bases de données tout est de plus en plus accessible. Ça va effectivement dans ce sens-là. » Anonyme 5*

Par ailleurs, il y a souvent un problème de financement qui limite les possibilités. Et les porteurs doivent se reposer sur des ressources limitées, d'autant que les structures théoriques ne sont pas figées. Les méthodes peuvent donc espérer automatiser l'accès aux études génériques disponibles à travers les bases de données.

> « *Je travaille avec un informaticien qui doit préparer un logiciel, il m'a juste expliqué qu'il a 15 jours de retard ...» Anonyme 4 (ndr : logiciel qui ne sera pas créé).*

Le développement de logiciel puissant est envisageable, mais il serait coûteux et hors de prix pour une TPE aujourd'hui. C'est néanmoins le signe d'une barrière qui se lève, celle de la manipulation des données.

> *« Je pense que la pertinence, le pragmatisme et la science sont vraiment au Carrefour et je pense qu'il manque, c'est ce que je disais tout à l'heure, il manquait pour moi un élément, un peu comme sur le plateau de Saclay, si je puis dire, c'est le Machine Learning, les Data Scientists, il y a tout... » Anonyme 10*

On assiste par ailleurs au développement de *start-up* comme ABCSR ou « La société nouvelle » qui proposent de s'appuyer sur les données financières pour mesurer les externalités des entreprises, ce qui peut apparaître comme une solution de facilité et ne résout pas le problème de l'évaluation des impacts.

Par ailleurs, l'apport de la blockchain peut être aussi important pour la traçabilité des produits et leur certification (Kaplan et Ramanna, 2021), mais c'est une source de pollution numérique et cela pourrait ne servir qu'à certifier de fausses informations.

> *« Ça sera aussi vrai demain pour Kering et son EP&L qui, eux, ont un impact très important dans le monde en termes de chaîne de valeur. Et ce qu'ils ont mesuré, eux, c'est leur Supply Chain. Et donc, forcément, s'ils peuvent garantir que les métriques qu'ils ont entre telle étape et telle étape sont des métriques validées, tamponnés et donc Bloc chaînées et bien ça donnera, on va dire, une qualité plus robuste à leur démarche. » Anonyme 10*

Au niveau international, un mouvement de Soft Law s'est mis en place, porté par des initiatives privées et publiques, afin de tenter de normaliser un secteur où des acteurs divers tentent de proposer leur méthode d'évaluation des politiques sociales et environnementales. L'outil le plus connu est l'Integrated Reporting, porté par l'IIRC : c'est la norme qui semble s'imposer. Son approche reste très flexible, ce qui facilite son adoption (Gibassier et al., 2018). Le cadre est prometteur, il invite les entreprises à « *améliorer la qualité des informations mises à la disposition des apporteurs de capital financier, afin d'allouer les capitaux de manière plus efficiente et productive* » (cadre de référence de l'IR). Le rapport explique la manière dont l'entreprise interagit avec son écosystème et utilise les capitaux pour créer de la valeur. Un capital est un stock de valeurs qui peut être augmenté, réduit ou transformé. Il peut être financier, matériel, humain, intellectuel, social, sociétal. La typologie n'est ni obligatoire ni structurante pour le rapport. La flexibilité dans la rédaction reste de mise et les parties prenantes y sont représentées « lorsqu'elles contribuent de manière prépondérante à la création de valeur par l'organisation ». Les CSE sont liées aux propositions de reporting. Elles profitent de l'engouement pour proposer un cadre plus intégré qui peut séduire certaines entreprises proactives et peuvent se positionner en potentielles structures sous-jacentes. Les porteurs réagissent à ces propositions.

> *« Nous, le système comptable auquel on s'adresse directement, c'est d'un côté, mais il est vraiment en perte de vitesse, c'est le système de Kering. Et de l'autre côté l'Integrated Reporting. » Anonyme 3*

Cependant, le poids international des propositions et la légitimité que peuvent avoir certaines associations comme les IFRS (Barker et al., 2020) peuvent aussi étouffer les propositions de comptabilités élargies. On pourrait se demander si le reporting extrafinancier joue le rôle de locomotive ou de convoi funèbre, mais il y a néanmoins de nombreuses approches avec lesquelles les CSE peuvent composer. Comme le SBT (Sciences Based Target for Nature) par exemple. Lancée en juin 2015, l'Initiative Science Based Targets (SBTI) est un projet conjoint du Carbon Disclosure Project (CDP), du Global Compact des Nations Unies, du World Ressource Institute (WRI) et du World Wild Life Fund (WWF). L'initiative vise à encourager

les entreprises à définir des objectifs de réduction (aussi appelés cibles de réduction) des émissions de gaz à effet de serre (GES) en cohérence avec les préconisations scientifiques. Il s'agit de promouvoir des stratégies alignées sur le niveau de décarbonation requis pour maintenir l'augmentation des températures mondiales en deçà de 2°C, voire en deçà de 1,5°C, par rapport aux températures préindustrielles, conformément aux recommandations du groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat (GIEC) et à l'Accord de Paris sur le Climat. La SBTI s'est donné pour mission de développer des outils, de conseiller, et de fournir les éléments de communication nécessaires pour rendre accessibles les connaissances scientifiques sur les sujets climatiques, permettant ainsi la construction de cibles de réduction d'émissions de GES significatives. L'objectif de l'initiative est de donner aux décideurs les moyens de proposer et d'appliquer des stratégies liées au carbone cohérentes au sein de leur entreprise. Au cœur de la SBTI, un groupe d'experts composé essentiellement de spécialistes de la responsabilité sociétale des entreprises, le Technical Advisory Group, fournit un appui technique à l'initiative. L'entreprise qui souhaite adhérer doit signer une lettre d'engagement et se fixer un objectif à l'aide des outils proposés (dans les deux ans de l'engagement) qui sera validé et affiché par le SBTI pour la modique somme de 5000 dollars hors TVA.

Ce genre d'initiatives s'est multiplié avec des positionnements parfois différents comme le rapport One Planet Approaches le rappelle (Sabag Muñoz, 2017). Certaines propositions se tournant vers le niveau macro et les pouvoirs publics comme l'Environmental Sustainability GAP (Usubiaga-Liaño et Ekins, 2021). Alors que d'autres sont au niveau de l'opérateur comme le Global Industry Tailings Management Standard (Norme industrielle sur les résidus miniers). Autre exemple, l'investissement responsable est, nous l'avons vu, le crédo de certains fonds de gestion comme Sycomore qui draine l'épargne des particuliers. Dans ce cadre, les gestionnaires ont décidé de proposer leur propre métrique : la NEC « mesure de l'alignement stratégique d'une activité économique avec la transition écologique et énergétique ». En s'appuyant sur des données physiques, elle mesure la contribution environnementale nette d'une activité. L'outil est utilisé au niveau de l'entreprise ou du portefeuille. Sa particularité est qu'elle compare l'entité avec l'offre moyenne, l'échelle se situe ainsi entre plus ou moins 100% de cette moyenne. Au niveau européen, un groupe d'experts est créé autour de la finance durable en lien avec l'EFRAG en 2016, le HLEG (voir Chap 2).

Les dix-sept objectifs du développement durable de l'ONU sont aussi un élément impactant tout comme auparavant la norme ISO 26000 publiée en 2010 et d'autres outils ont pu sensibiliser les entreprises. Avec les normes ISO, il y aussi une course aux labels liés à la RSE, avec des organisations qui promeuvent les labels « LUCIE » ou « Engagé RSE » qui amplifient les besoins de chiffrages. Car les limites du reporting extrafinancier actuel sont bien notées notamment ses applications à géométrie variable (Gibassier et al., 2018). Cela peut ouvrir la voie à des systèmes d'information plus robustes, normés, avec un besoin d'information auquel les grandes sociétés comme Bloomberg ou Refinitiv tentent de répondre. Mais les notations de type ESG qui se multiplient n'évitent pas les problèmes comme en témoignent les déclarations de probité de C. Ghosn pour Renault et le scandale Orpéa.

4.1.3 Un nouveau champ institutionnel

De confidentiel au cours des années soixante et soixante-dix, le champ de l'information extrafinancière se développe notamment depuis le rapport Brundtland à Rio (Brundtland, 1987) avec des acteurs qui se positionnent à tour de rôle : certaines entreprises tentent des expériences (Jasinski et al., 2015), des consultants développent leur offre de service, des académiques publient. Ces questions interrogent le monde comptable et les normalisateurs, les éditeurs de logiciels restent attentifs pendant que les parties prenantes externes sont en attente…

Après des rapports sporadiques durant les années quatre-vingts, le reporting pour un développement durable s'est institutionnalisé durant les années quatre-vingt-dix (Larrinaga et Bebbington, 2021). Il est devenu une institution par son utilisation généralisée qui permet une certaine stabilité des pratiques. On note un certain cycle de vie des normes emprunté à la science politique (Finnemore et Sikkink, 1998). Ces derniers expliquent que les normes évoluent dans un « cycle de vie » en trois étapes : émergence, cascades de normes (diffusion) et internationalisation, et que chaque étape est régie par des motifs, des mécanismes et des logiques comportementales différents. Le premier temps est le fait d'entrepreneur de normes. Mais ils vont plus loin et évoquent en plus de ces entrepreneurs institutionnels, les communautés épistémiques, les transporteurs (consultants, auditeurs) et les organisations qui

font du reporting. L'institutionnalisation du reporting de développement durable est étudié à travers trois éléments : son analogie avec les institutions précédentes, la comptabilité financière ici, qui lui permettent de gagner en légitimité, la convergence vers d'autres institutions déjà présentes (les rapports environnementaux précédents) qui ont servi d'exemple et d'émulation et les problèmes techniques et théoriques qui ont contraint les possibilités (Larrinaga et Bebbington, 2021).

Ici les porteurs de projets étudiés prennent part aux institutions en place : Autorités des Normes Comptables, Association Française de Normalisation, Association des Professionnels en Conseil Climat, Énergie et Environnement, Club Développement Durable de l'Ordre des Experts-Comptables … Ces entrepreneurs institutionnels cherchent la théorisation des nouvelles pratiques de la CSE, par des moyens discursifs et politiques et l'institutionnalisation de ces pratiques par connexion avec les routines et les valeurs des parties prenantes, entreprises, ONG, associations, syndicats... Les actions menées par les différents porteurs de projets se traduisent par des colloques, des salons professionnels, des réunions associatives pour développer la comptabilité sociale et environnementale, et plus particulièrement leurs méthodes respectives. Une étude sur l'adoption de la norme iso 14001 (Renaud, 2009) en reprenant une des typologies possibles des parties prenantes, classe les acteurs selon le type d'isomorphisme qu'ils peuvent favoriser. Parties prenantes réglementaires, de marché, défenseurs de l'environnement, ou du de l'organisation vont avoir une action coercitive, normative ou mimétique. Enrôler ces parties prenantes devient alors plus facile pour les porteurs avec le contexte évoqué.

Petit à petit les relations se créent et se stabilisent entre acteurs, ce qui permet une analyse des réseaux. Une analyse stratégique à la française (Lazega, 1994) suppose une analyse des structures des relations, non pas une simple analyse catégorielle des attributs comme effectuée dans le chapitre suivant. Lazega rappelle que l'analyse des années soixante tendait à réifier la structure a contrario de l'analyse stratégique et des systèmes d'action concrets où des relations en dehors des structures se répètent et créent des systèmes de régulations. Au niveau interorganisationnel, on peut alors analyser le réseau des relations, non pas sous forme d'acteurs collectifs, mais par le biais des connexions. Des regroupements entre acteurs se créent, on parle de « clique », lorsque les relations sont fortes, de « bloc », de « position » qui émergent de l'analyse structurale. La lecture peut se faire au niveau intra ou interorganisationnel. Pour le niveau interorganisationnel qui nous intéresse ici, les relations sont aussi nombreuses ainsi que

les ressources qui circulent entre les organisations, ce qui évoque les théories de la dépendance aux ressources (Pfeffer et Salancik, 1978). Différents éléments sont intéressants à étudier (Lazega, 1994) :

- Les liens entre organisations peuvent être le fait de personnes qui interviennent dans deux organisations comme certains administrateurs.
- Les positions des organisations peuvent faire apparaître des structures hiérarchiques entre organisations ou au contraire noter une certaine anarchie comme dans les industries naissantes. Ces positions influencent les comportements et peuvent déboucher sur des actions communes de lobbying par exemple.
- Les chances de survie et la rentabilité des organisations en fonction de leur position.

Le dernier point met en avant un autre mode de régulation des marchés (autre que les prix) ; ainsi des régulations de nature sociale entre producteurs vont les amener à définir leurs positions et à chercher la création de niches ce qui se rapproche de l'idée de segmentation du marché du travail à la Granovetter (Desclée de Brouwer, 2000). L'analyse de réseau va venir affiner l'analyse stratégique des acteurs qui développent des jeux dans des systèmes d'actions concrets, l'absence de relation pouvant être le fait d'un évitement ou d'un barrage. Des zones d'incertitudes, espaces de libertés non formalisés, font l'objet de luttes pour en récupérer les avantages.

4.2 Des acteurs divers

Ces idées qui émergent dans un contexte porteur, doivent ensuite « enrôler » des porte-paroles, des alliés, trouver des « leaders » pour passer de l'idée de l'invention, au stade de l'innovation, c'est-à-dire pour voir les méthodes se diffuser et transformer les pratiques sociales et notamment ici les pratiques comptables. Incluse dans ce processus social, il y a une dimension politique qui prend forme pour accompagner le mouvement, l'institutionnaliser davantage. Que ce soit dans l'approche de la théorie de la traduction ou dans l'approche de Rogers, il y a dans la diffusion de l'innovation une phase sociale incontournable. Celle-ci s'appuie sur différents acteurs (1). Ce qui nous intéresse ici, c'est de les identifier, de comprendre leurs motivations (2) puis d'avoir un regard sur l'analyse structurelle de leurs relations (3).

Tableau 22 : Liste des acteurs humains ou non humains identifiés lors des entretiens

ABC	Forum de la biodiversité
Acert cotation	Groupe de travail OEC
Actionnaires	GT PCAET
ADEME	HLEG
AFB	IASB
AFD	IFC
Affaires étrangères	IFRS
Agence de Notation, BMJ ratings	IIRC
Agronomes, ingénieurs	Institut de l'économie circulaire
ANC	IR
APCC	JDSF
Banque mondiale	Kering
Bellini Beatrice	KPMG
Bercy	La France
CARE	Législation française
CCI Paris	Les comptables
CDC biodiversité	Loi pacte
CESE	LVMH
Chaire comptabilité durable	Mac Donald, vice-présidente
Christine Chavigny	Maire Dussotel

Citéo	Mars Catalyst
Club compta publique	Master DD
Club DD OEC	Ministère de l'Écologie
CNCC	Mirova
Collège des hautes études	Msa, conseillère
Collègue informaticien EC	Natural Capital Project
Comité 21	Rapport Notat-Sénart
Compta durable	OCDE
Confrères experts-comptables	OEC région Île-de-France
Conseil économique et social	OREE
CPME	OTI
CRO Orléans	Paillon
CSOEC, 2013	Paris
Dauphine & Reims	Référentiel d'indicateurs, civitrans
Dufumier Marc	Religieux
Ecocert, client, intéressé par la revente de compensation	Rôle ministère
EFRAG	Saïd Business School
Ekodev	SFAF
ENOES	SIRED
F Kornmann	Thèses
Ferme d'avenir	Trucost
Fleury Michon	
Formations	

Nous avons, lors de la présentation des théories de l'innovation, montré que différentes vues étaient possibles. D'un modèle considéré comme linéaire à la Rogers, en passant par un jeu politique pour la création d'un Acteur-Réseau, jusqu'à une démonstration plus diffuse de la transformation de la connaissance avec Star et Griesemer. L'analyse des entretiens permet de recenser les acteurs de la comptabilité élargie. Après ce recensement, un regroupement par catégories est effectué permettant de mettre en avant le rôle et les attentes de chacune d'entre elles (1). Ces acteurs peuvent être des humains ou des non-humains, des artefacts comme le démontre la théorie de l'Acteur-Réseau. L'un des groupes le plus important, celui de la profession comptable est nécessairement étudié (2). La mise en œuvre des stratégies de

diffusion des méthodes crée un jeu stratégique autour des méthodes que nous illustrons avec la méthode CARE (3).

4.2.1 Analyse catégorielle

La liste des acteurs a été identifiée grâce aux entretiens, à la lecture des documentations officielles, aux conférences… On trouve ainsi plusieurs catégories d'intervenants. On peut citer le travail un peu similaire de Tek4life (Browayes et al., 2020). Chaque groupe peut avoir des attentes particulières vis-à-vis des comptabilités élargies, l'intéressement de ces groupes est donc envisageable pour un enrôlement au sens de la TAR. Ces enrôlements peuvent donner lieu à la production « d'inscriptions » qui viennent sceller l'accord et élargir le réseau.

Tableau 23 : Groupes d'acteurs identifiés

Groupe	**Fonction**	**Intéressement potentiel**	**Pouvoir pour l'extension du réseau**	**Liens avec CES**
Professionnels du conseil en développement durable	Établir des bilans de gaz à effets de serre, Conseils en développement durable, notation, évaluation.	Développer leurs chiffres d'affaires avec de nouvelles méthodes, Participer au mouvement de concentration (rachats), Répondre à leur mission d'entreprise	Lobbying, Inciter les entreprises en les notant (souvent de manière payante)	Représente un marché qui peut leur permettre de se développer en proposant un service supplémentaire, les perspectives sont bonnes pour le marché du conseil en développement durable
Groupe d'intérêt, ONG, plaideurs	Promouvoir, plaider, protéger	Défendre une cause/ un statut, jouer le rôle de chambre d'écho, faire pression	Médiatique et financier (dans une moindre mesure)	Champ nouveau et avec un intérêt social et environnemental fort

Institutions financières	Drainer de l'épargne pour investir	Différenciation des fonds au sens de M. Porter	Finance l'outil, en assure la légitimité	Possible outil idoine pour surveiller les investissements
Chercheurs	Recherche : Innovation technique et sociale. Enseignement : Transfert de connaissances, valeurs	Pour le développement de la carrière, les publications sont nécessaires. Pour éviter les dissonances, elles doivent être en accord avec les valeurs portées	Les publications, les enseignements peuvent légitimer les méthodes, transformer les manières de faire ou de penser au sein d'une société	Sujet porteur en termes de recherche académique
Cercles de réflexions, influenceurs	Animer les débats, influencer, développer leurs carrières	Sujet novateur qui redistribue les cartes, légitimité individuelle à construire	Publications, études, réseau	Participent aux expérimentations pour asseoir leur légitimité
Experts-comptables	Tenir les comptabilités Conseils aux entreprises	Relais potentiel de croissance pour les cabinets. Notoriété du cabinet	Prescripteur auprès des entreprises.	À terme pourrait représenter un marché, mais le besoin actuel des entreprises est limité.
Entreprises/ Fondations d'entreprise	Produire	Faire des profits, assumer leur RSE, légitimer leurs productions	Lobbies puissants des grandes entreprises, Associations (AFEP)	Risques pour le partage de valeur ajoutée. Coût supplémentaire Opportunité de différenciation pour les plus vertueuses
Pouvoirs publiques (ONU, Europe/ État)	Fonctions régaliennes, Respect des traités Poids de l'Europe à l'international	Assurer la pérennité de la société (entreprises, environnement,	Légal, « Violence légitime », directives et	Fiscalité, respect des objectifs de DD, concurrence internationale, développement

		développement et croissance économique), leadership mondial, développement économique et social	règlements, agences satellites	d'une unité européenne Parlement souhaite s'attaquer au monopole des *Big Four*
Normalisateurs	Produire des normes	Assurer la pertinence des normes	Hégémonie des standards	Possible disruption
Groupe	**Fonction**	**Intérêt**	**Pouvoir**	**Liens avec CES**

Les professionnels du conseil en développement durable

C'est un nouveau besoin, et donc un nouveau marché qui s'est ouvert à l'orée du XXIe siècle avec l'apparition des notations sociales et environnementales (Froger, 2005) et le développement de l'ISR a renforcé encore les perspectives pour les intervenants.

> *« On estime que c'est un marché aujourd'hui d'un milliard de dollars par an, mais on me dit que c'est un marché qui va rapidement croître à huit milliards alors je ne sais pas si c'est dans deux ans, trois ans, ou dans quatre ans, mais bon voilà, ça donne un ordre de grandeur. » Anonyme 8*

Le marché est en pleine croissance et connaît une vague de rachats, un phénomène de concentration. Écobilan (PWC), Trucost (par S&P Dow Jones indices), Vigéo (par Moody's) autant de noms connus qui ont pu être rachetés ces dernières années.

> *« Je n'ai pas de chiffres sur le conseil, mais il y a un chiffre qu'on répète tout le temps c'est celui de la donnée extrafinancière, donc la donnée qui fait partie des reporting des entreprises et qui en fera partie demain qui est récupérée par des agences de notation, par des fournisseurs de données de type Bloomberg, par des agences de conseil de type ISS pour l'agence américaine qui vient d'être rachetée par la Deutsche Börse justement de la*

part aussi des Stocks-Exchanges, des bourses, et cetera, et cetera, des analyses financières, enfin tout l'écosystème un peu financier qui va se retrouver dans l'extrafinancier. » Anonyme 8

D'autres sociétés comme EcoVadis interviennent sur le marché pour proposer une évaluation RSE des entreprises. Sa solution phare se tourne vers la chaîne d'approvisionnement en proposant une évaluation surmontant la diversité des normes locales et internationales des fournisseurs. L'intérêt est de pouvoir multiplier les évaluations pour proposer une comparaison des entreprises. L'évaluation devient en quelque sorte un bien club et la comptabilité une manière d'évaluer la RSE à travers l'information qu'elle fournit.

Il y a des associations qui cherchent à défendre les intérêts de leurs membres. On y trouve, par exemple, l'APCC (Association pour les Professionnels en Conseil Climat). L'association fondée en 2010 était initialement centrée sur le climat, mais aujourd'hui ses membres prodiguent des conseils dans les différentes dimensions du développement durable. Elle est à l'origine de l'association ABC qui gère la formation autour du Bilan Carbone®, dans le cadre de conventions avec l'ADEME. L'axe numéro un de la stratégie de l'association est de renforcer son pouvoir d'influence. L'association lutte pour ses membres qui sont principalement des cabinets de conseils en RSE plutôt tournés vers le climat donc. Ces derniers s'intéressent au BEGES, mais aussi à tous les sujets qui en découlent comme notamment la mobilité, sujet porté par les obligations de l'employeur en termes de plan de déplacement.

« Ce dont j'ai peur, c'est qu'à force d'attendre, les autres pros qui sont aussi autorisés à le faire (il n'y a pas que les EC et les CAC qui peuvent être des organismes tiers indépendants) vont prendre la place aussi. Il y a beaucoup de cabinets (non-EC) qui font de la RSE ... ceux qui sont à l'APCC, ils font de la RSE à côté. Alors qu'a priori au départ on aurait pu se dire que cela aurait pu être une branche réservée aux EC, compte tenu de notre proximité avec les entreprises. » Anonyme 4

En tout cas, les professionnels de la RSE ont déjà posé des balises pour protéger le marché et bien noté que les commissaires aux comptes étaient des concurrents redoutables. Dans le même temps, certains experts-comptables aimeraient que ce marché leur revienne.

« Michel Vital-Aet (Directeur d'Acert Cotation) qui souhaite au passage clarifier certains malentendus... et défendre sa chapelle. « La notation

extrafinancière s'appuie sur une batterie d'indicateurs extrêmement pointus et variés - 203 pour le référentiel Civitrans utilisé par Arcet Cotation – (...).» Les commissaires aux comptes qui souhaiteraient certifier des comptes « verts » - et piétiner au passage le pré carré des agences de notation - sont donc conviés « à respecter leurs prérogatives... et celles des autres ! ». Citation issue de l'article « la comptabilité intègre les externalités », du magazine Environnement magazine, le 20 février 2012.

Des cabinets comme Carbone4 ont pu prendre un temps d'avance et s'imposer comme incontournables sur la question de la décarbonation. Les agences de notations s'inspirent également de leurs grandes sœurs de la sphère financière. Leur essor date du début du siècle, avec les premières obligations de reporting environnemental (Loi NRE de 2001, Grenelles de 2008 et 2010). En France, la première agence, ARESE est fondée en 1997 par Geneviève Férone avec l'aide de la CDC et de la Caisse d'épargne [7]. Elle la dirigera jusqu'en 2002, remplacée par Nicole Notat. Les premières agences ont pu acquérir une certaine notoriété, mais leur crédibilité est entachée de scandales comme celui de Vigéo-iris au Maroc en 2017 et de témoignages à charge face à la différence entre la « notation déclarative » faite sur les communications de l'entreprise et les « notations sollicitées », comme cette responsable RSE qui voit son entreprise mal notée, mais doit payer pour qu'une étude soit menée à nouveau.

« Un jour, j'ai reçu un rapport sur la notation RSE de l'entreprise, le résultat n'était pas bon, j'ai contacté l'agence de notation pour savoir comment ils avaient élaboré leur évaluation, car j'avais de mauvaises notes. Ils m'ont dit qu'ils pouvaient refaire une étude, mais que c'était payant. » Directrice RSE anonyme

Dès lors, des acteurs s'interrogent sur la légitimité de ces agences qui viennent finalement sur un marché sans normes et sans contrôle.

« Finalement, il y a des choses qui reviennent dans le giron européen. Mais bon, finalement, c'est quand même un désastre que Nicole Notat a tenté d'éviter à la tête de Vigéo Iris ... elle n'a pas réussi, elle a alerté. Or, on

[7] https://fr.wikipedia.org/wiki/Geneviève_Férone

pourrait penser, là aussi, ça fait partie d'un champ de militance qui pourrait exister. C'est les systèmes qui veulent que les acteurs, les agences de notation puissent être d'intérêt commun. À partir au moment où vous avez des fabriques de systèmes de notation qui sont des sortes d'arbitres qui doivent être fiables.» Anonyme 12

Le secteur connaît un phénomène de concentration. Un mouvement de rachat est observé : par exemple, les agences Moody's et Standard & Poor's ont respectivement racheté Vigeo-Eiris et Trucost. Ce mouvement de consolidation est dû à la faiblesse du modèle d'affaires (investisseur-payeur) et à la forte demande non soutenable pour de petits acteurs. En France, l'Autorité des Marchés Financiers appelle à une normalisation, cet appel est relayé au niveau européen avec l'aide des Pays-Bas. Car il y a de nombreux biais dans la notation, notamment le « Rater Effect » (biais de la personne) (Hamamous et Bennis, 2023) et surtout la quantité d'informations disponibles qui a pour effet délétère d'augmenter la divergence des notes (Demartini, 2020). Le phénomène de concentration, s'il ne règle pas tous ces défauts, permet au moins d'augmenter la comparabilité qui est l'un des objectifs recherchés pour gagner en légitimité.

« Afin de fournir ces informations et de les publier, nous devons travailler sur la manière de créer des systèmes d'information environnementaux capables de collecter des données de manière standardisée et de créer un environnement dans lequel de nombreuses entreprises produisent des données comparables puis les divulguent également pour la prise de décision interne. » (Traduction), Anonyme 13

Ainsi, ces agences sont aux premières loges lorsqu'il s'agit de normaliser, de manière obligatoire ou non, l'information extrafinancière. Cependant l'accès à l'information, à la donnée, reste un sujet de préoccupation, car c'est à la fois un danger et une opportunité pour elles.

« Des points ont été soulevés sur les agences de notation extrafinancière, le manque d'information, la façon dont certaines entreprises paient pour obtenir ces notations, cela peut être trompeur ou peu transparent. » (Traduction), Anonyme 14

L'ESMA, (European Security Market Agency) a d'ailleurs lancé une consultation sur le sujet, car il existe un impact sur la cotation des entreprises qui entrent ou sortent des indices. X. Barbaro explique ainsi une hausse de plus de quatre-vingts pour cent de la valeur de son entreprise, NEOEN, du secteur des énergies renouvelables lors de son entrée dans un indice lié au développement durable, le S&P Global Clean Energy index. Cotation qui a fait le chemin inverse lors de la sortie de l'indice [8].

On constate donc que l'ensemble des professionnels liés développement durable, que ce soit par le conseil, la certification ou la notation sont intéressés par ces innovations comptables qui peuvent soit constituer une base d'information pour leurs conseils, soit un objet à certifier soit donc un outil de notation.

Les cercles de réflexions, organisations lobbyistes, influenceurs

Il existe diverses organisations qui s'intéressent aux comptabilités élargies et œuvrent à leur diffusion. Au départ, il y a le sujet de ces comptabilités élargies qui rencontre les valeurs portées par les organisations et qui répondent à un besoin : celui de promouvoir des idées nouvelles autour du développement durable. Ces valeurs se trouvent aux confins des mouvements politiques. L'Institut de l'Économie Circulaire est, par exemple, porté par François-Michel Lambert, député, qui se situe entre les partis écologiques et ceux de la majorité. Autre exemple, le cercle de Giverny est par exemple lié au parti de « La République en marche » du président Macron. Il promeut une approche systémique de la RSE. Le cercle des Bernardins est lui un cercle religieux qui interroge le sens des organisations.

Tableau 24 : Présentation LinkedIn du cercle de Giverny

Le Cercle de Giverny est un laboratoire d'idées hybride décidé à agir en faveur du déploiement opérationnel de la RSE systémique. Ses travaux sont placés sous le haut patronage du ministère de l'Économie, des Finances et de la Relance. Le Cercle de Giverny cherche à **diffuser une approche systémique de la RSE**, afin que cette dernière soit portée au plus haut niveau de décision et qu'elle infuse la stratégie globale de l'entreprise. Nous sommes convaincus que l'échange de bonnes pratiques et la rencontre avec des acteurs venus d'horizons différents permettront aux entreprises de se placer à l'avant-garde de la résolution des défis environnementaux

[8] https://www.youtube.com/watch?v=6TuufQojYZg

et sociaux à venir. Le Cercle accompagne dirigeants et Comex afin de leur apporter les clés indispensables pour appréhender les enjeux liés à la responsabilité sociétale des entreprises. Notre Think & Do Tank rassemble une centaine d'entreprises et plus de 200 experts incontournables de la RSE issus de l'entreprise, des institutions, des associations, des ONG, de l'enseignement supérieur ou encore des syndicats. Nous avons créé le Palmarès Giverny – Le Point qui valorise chaque année 50 leaders engagés de moins de 40 ans qui contribuent à l'accélération de la transformation écologique et sociale de la France. Temps fort de chaque rentrée économique, nous organisons le Forum de Giverny, 1er RDV annuel de la RSE. À cette occasion, le Cercle dévoile 30 propositions issues des groupes de travail de l'année. Celles-ci permettent d'avoir les grandes tendances de la RSE et donnent aux parties prenantes des outils et des idées pour accélérer sur un sujet essentiel de notre civilisation.

La comptabilité multicapitaux est l'un des thèmes travaillés par le cercle, mais dont la difficulté n'a d'égal que l'intérêt : comme en témoigne cette citation de R Mouton fondateur du cercle :

> *« Existe-t-il des thématiques RSE difficiles à mettre en mouvement ?*
>
> *Nous avons eu l'agréable surprise de voir, au sein du Cercle de Giverny, que certains sujets en apparence très techniques peuvent susciter un intérêt fort, car ils sont profondément novateurs. C'est notamment le cas de la comptabilité-capitaux, qui renvoie à des méthodes visant à la meilleure intégration des enjeux environnementaux et sociaux de l'entreprise dans sa comptabilité et qui occupe actuellement les réflexions de l'un de nos groupes de travail. » R. Mouton pour Infrarouge*[9]

Certaines associations ne sortent pas de nulle part, c'est une stratégie des porteurs que de favoriser la création de telles structures en apparence indépendantes. Ainsi, les dirigeants n'arrivent pas par hasard à la comptabilité, mais sont initiés en coulisse, à la frontière d'autres organisations :

> *« Je pense que la CNCC n'a pas vraiment vocation à soutenir une méthodologie plutôt qu'une autre. Donc je ne suis pas certaine qu'il se prononce pour quoi que ce soit. Par contre, c'est peut-être de créer une association qui va réunir plusieurs acteurs qui ont envie de porter ce projet-*

[9] http://www.infrarouge.fr/le-cercle-de-giverny-laboratoire-de-la-rse-de-demain/

là. Ce serait peut-être plus ça qui serait intéressant. La CNCC pourrait apporter un appui méthodologique ou des choses comme ça, mais sans soutenir officiellement la méthodologie. Je pense que ce ne serait pas possible pour eux. » Anonyme 15

Certaines organisations vivent grâce à l'activité créée autour de ces questions, entre subventions et formations données, elles ont pour rôle de jouer les caisses d'écho, ou de récolter des fonds pour financer des cabinets de lobbying. Tek4life se veut plaideur d'une cause noble : celle d'une bio-économie au sens Georgescu-Roegen, l'entreprise est irriguée au départ par les idées de l'équipe CARE-TDL. Elle cherche le *« développement de plateformes multi-acteurs dédiées aux mutations dans les pratiques d'innovation, d'aménagement, de financement et de politique des transitions technologiques » (source base Diane +).*

« Au sein du comité de pilotage était présent Alexandre Rambaud qui nous a beaucoup enseigné, guidé sur l'importance de la dimension comptable et dans un des forums qu'on a pu réaliser en 2018, je crois, à l'Académie d'agriculture de France. Nous avions l'autorité des normes comptables, pas mal de gens assez importants. Delphine Batho, qui était là aussi, nous a dit : "tous ces sujets doivent entrer en société, en politique, ça reste beaucoup trop technique, ce n'est pas lisible". » Anonyme 12

La société, qui se comporte comme une association, a donc monté une « alliance » et multiplié les réunions et événements autour de la comptabilité élargissant le cercle des membres de l'alliance afin de susciter les débats. Il y a un besoin comme le note l'ancienne ministre D Batho de vulgariser certaines idées. Cela se fait aussi en appuyant sur certaines demandes d'autres acteurs. Par exemple, on peut noter que le penchant que les comptabilités élargies ont vers les problématiques environnementales, et notamment le carbone, a amené certaines institutions à agir, notamment des syndicats pour porter les questions du capital humain. La participation de Valérie Charolles avait ainsi cette fonction au sein de l'alliance Tek4life (Charolles, 2021) soutenue par une organisation syndicale.

« Notre alliance n'est pas dans un parti pris pour défendre telle ou telle compta. On n'est pas dans la posture de Alexandre Rambaud, qui défend une certaine démarche et c'est très bien, et c'est une école versus, l'école de Delphine Gibassier. Nous, on a tout ce monde-là à l'intérieur de l'alliance.

Ce qui nous importe, c'est justement de cerner les controverses et de voir à quel endroit et sur quels thèmes ça achoppe. » Anonyme 12

D'autres événements vont permettre des présentations de différentes comptabilités : Prophil, dont G. Férone est cofondatrice, va publier un « plaidoyer post-croissance » afin de « réinitialiser les modèles économiques en incluant donc le volet comptable » (Prophil, 2021). ORÉE est également une association au poids important. Au départ, en 1992, c'est l'Organisation pour le Respect de l'Environnement dans l'Entreprise, elle vise alors à fédérer un réseau d'acteurs (entreprises (une centaine), associations, collectivités …) afin de « mettre en place une dynamique environnementale ». Il s'agit donc de relier micro et macro, et de montrer comment le comportement et la comptabilité d'une organisation vont permettre un changement de paradigme économique. Les comptabilités socio-environnementales sont alors l'outil idoine pour dépasser la simple recherche de croissance économique. L'association compte plusieurs salariés pour ses missions.

« Ces dernières années, ORÉE s'est intéressée au reporting des entreprises en matière de durabilité. Après avoir affirmé sa place centrale comme un outil de pilotage stratégique, puis proposé de rapprocher l'extrafinancier et le financier, et présenté de nouvelles méthodes de comptabilité intégrée, les nouveaux travaux d'ORÉE s'intéressent à la gouvernance d'entreprise durable. » Nathalie Boyer, DG ORÉE

Plus précisément, le site d' ORÉE précise qu' « un groupe de travail comptabilité intégrée voit le jour, co-présidé par Frédérique Dejean, Professeur en sciences de gestion, Université Paris-Dauphine et Hervé Gbego, Président de Compta Durable, Président du comité « Normalisation extrafinancière et RSE » et président du Club Développement Durable du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables, a été lancé. Il explore les méthodes de reporting ou de comptabilité qui ont vocation à faire converger l'information financière et extrafinancière.» Par ailleurs, en 2021, ORÉE, tournée vers la biodiversité, s'est associée avec le C3D et l'ORSE pour un travail de réflexion sur la « **Comptabilité Intégrée »** (voir Trébucq, 2018 pour une critique) dont l'objectif est de présenter l'état de la recherche académique ainsi que les différentes méthodes de comptabilité intégrée expérimentées en entreprise permettant une

meilleure intégration des enjeux environnementaux et sociaux dans la comptabilité des organisations (C3D - ORÉE - ORSE, 2021). Du fait de la présidence du groupe de travail, on comprend qu'ORÉE a beaucoup travaillé avec l'équipe CARE.

> *« Les bases de données, c'est un peu, pour moi, la limite que nous, on a rencontrée à l'époque côté bio-crèche dans la mise en œuvre de la comptabilité CARE. Je pense que c'est des travaux qui sont notamment menés par Alexandre Rambaud pour la chaire de recherche. C'est un des objectifs de la chaire de recherche menée par Agro, il y a pas mal de ...LVMH. Il y a aussi. Il y a aussi ORÉE, l'association ORÉE qui est dedans, avec qui on n'a pas mal collaboré. » Anonyme 10*

Parmi ces organisations, les ONG activistes constituent l'une des parties prenantes les plus dangereuses pour les grandes entreprises. Elles peuvent mettre, sous différentes formes, une pression sur les entreprises qui doivent protéger leur image. L'évolution législative leur donne plus de pouvoir, notamment la loi Sapin 2 et le devoir de vigilance de 2017 qui imposent aux multinationales de contrôler les activités de leurs filiales à l'étranger.

> *« Le fait d'avoir un montage fiscal assez complexe fait que l'on dissipe la responsabilité, ce qui devient de plus en plus dur avec l'armada législative maintenant, notamment Sapin 2. Et c'est vrai qu'il y a des assos comme Sherpa qui, de ce fait, maintenant, peuvent attaquer les grands groupes parce qu'ils ne peuvent plus se ranger derrière. " Ben oui, mais cette société ne nous appartient pas". Bah si, parce que quand on a monté cette société qui vous aide à 100%, elle est à 100% responsable et donc propriétaire, donc indirectement vous êtes responsable et vous consolidez les chiffres. » Anonyme 10*

Cette pression incite les organisations à être exemplaires pour éviter les scandales, publier des informations permet aussi de communiquer avec les parties prenantes et notamment les ONG qui peuvent les évaluer. Par exemple, avec des *« Silent and Shadow Accounts »* ou *« Counter-Account »* (Himick et Ruff, 2019) permettent de reconstruire des informations à partir de données dispersées dans les rapports obligatoires. Au niveau national, une structure comme le Groupe SOS intervient aussi dans les débats. Elle constitue un groupement d'organisations de l'économie sociale et solidaire qui milite, plaide pour différents sujets autour de la transition

écologique. Fermes d'Avenir fait partie de ce groupe et met en place une comptabilité avec plusieurs capitaux. Cette comptabilité s'est avérée être une adaptation de CARE intégrant des services écosystémiques rendus par les agriculteurs. Ces derniers demandant à être rémunérés pour ces services, ou au moins qu'une compensation soit considérée.

> *« Et puis, il y a le groupe SOS par l'intermédiaire de Fermes d'Avenir, qui s'occupe ... qui a un peu renommé la comptabilité CARE en comptabilité 3K qui est avec un focus plus évidemment beaucoup plus permaculture sur l'agroécologie. » Anonyme 12*

Tableau 25: Appel à l'épargne privée d'un satellite de CARE

Le CERCES est fier de vous annoncer la création de son institut

Institut de formation
en Comptabilité et Gestion Soutenables

C'est une nouvelle étape pour développer et soutenir la communauté C.A.R.E.* :
- en permettant aux professionnels praticiens de se former à la méthodologie C.A.R.E.* via un parcours certifiant, qui ouvrira fin juin 2023
- en accompagnant la transformation des organisations via des formations thématiques selon la vision C.A.R.E.* pour faire évoluer les métiers et les compétences.

Déjà plusieurs organisations et particuliers ont investi dans ce projet du CERCES, en devenant sociétaires de la SCIC Institut CGS !
montant minimum d'investissement de 1000 euros (réduction fiscale possible), correspondant à 10 parts sociales.

Ne laissez pas passer l'occasion d'être acteur des formations pour demain !

Clément MORLAT
Directeur Exécutif du CERCES

* Comprehensive Accounting in Respect of Ecology

Monter une association permet de fournir un cadre à une action collective, ainsi le CERCES est fondé par H. Gbego. Elle peut aussi servir d'écran pour recevoir des financements, fournir des

ressources humaines, matérielles ou financières ou limiter la responsabilité des membres participants.

De nombreuses associations sont donc citées dans les entretiens. La présence du WWF autour des débats est due principalement au fait que Ciprian Ionescu, auteur d'une thèse sur les services écosystémiques, aura transité entre le cabinet Compta Durable et le World Wild Fund. Le WWF est plus proche des approches néo-classiques et cite souvent les travaux de la coalition pour le capital naturel et les rapports du FMI. La thèse de M. Ionescu a été financée par LVMH (représentée par Sylvie Bénard) et les laboratoires Rocher (Ionescu, 2016). Le projet est aussi suivi par le cabinet Compta Durable et ORÉE. L'association WWF est plutôt « Market Friendly », l'approche qu'elle propose, par le dialogue, se base sur les besoins de l'économie et la légitimité est recherchée en s'appuyant sur l'initiative SBTi.

> *« La première étape consiste à identifier les thématiques environnementales prioritaires d'un point de vue scientifique, c'est-à-dire, celles qui remplissent des fonctions écologiques essentielles à l'économie et aux activités humaines. »* *Site WWF*

Car dans une optique de dialogue, il faut bien commencer par des premières avancées avant d'aller plus loin. Ici, ce sont les mises en place d'obligations de reporting qui intéressent.

> *« La seconde étape permet d'ancrer durablement la conservation du capital naturel dans l'économie, en l'institutionnalisant via des changements législatifs. Nous nous mobilisons notamment en faveur d'une législation plus rigoureuse sur le reporting environnemental des entreprises afin de contraindre ces dernières à communiquer le montant de leurs dépenses environnementales et de le comparer à des standards objectifs de durabilité (alignés sur la science et les attentes sociétales). »* *site WWF*

De par son objet associatif, le WWF délaisse les approches liées au capital humain. Pourtant difficile d'imaginer une résolution de ces problèmes sans une approche holistique.

Des associations vont, avec une taille réduite, aider à porter les débats dans les milieux professionnels et politiques. Elles vont jouer le rôle de lobbyiste ou de groupements d'intérêts

pour une prise en compte des risques sociaux et environnementaux. Elles jouent également le rôle de chambre d'écho pour ces idées nouvelles. Elles vont pouvoir réunir des fonds pour recourir à des cabinets spécialisés pour identifier les parlementaires susceptibles de porter les idées au niveau politique. Il faut ainsi promouvoir sans affrontement, porter les idées et faire chambre d'écho, aider à enrôler et à trouver des financements.

> *« En réalité, non. Il n'y a pas eu vraiment d'échanges. En fait, il n'y a pas eu de tables rondes entre les porteurs de méthodologie pour effectivement expliciter les méthodologies et peut-être les confronter, voir les points forts, les points d'amélioration. C'est plus les études (Prophil 2021, Orée 2021Record 2022), elles-mêmes, qui ont fait ce travail-là sans qu'il y ait de tours de table. » Anonyme 15*

Les ONG ont changé de mode d'action passant d'une lutte sur le terrain avec des manifestations à un mode politique s'appuyant sur le lobbying (Berny, 2008). De la même manière que les groupes d'intérêt économique, bien que ces derniers disposent de moyens importants pour alimenter les besoins d'information des décideurs. Berny évoque l'idée que l'Union européenne est un cas particulier où le parlement ne parvient pas à montrer son unité et où la Commission européenne vient traduire des arbitrages gouvernementaux sur lesquels il est plus facile de peser. Ainsi le rapport sur le registre de transparence de l'UE laisse apparaître des ONG, des plateformes, des réseaux et assimilés, mais aussi des groupes de réflexion, des organismes de recherche ou des institutions académiques. Pour, au total, près de quatre mille unités sur un total avoisinant les douze mille selon le rapport (Parlement et Commission européenne, 2020) et incluant donc les entreprises.

Les institutions financières

Les banques, les fonds d'investissement et, dans une moindre mesure, les assurances sont interrogés sur les projets qu'elles financent. Le succès de la finance durable et le besoin de légitimer leurs activités en font des acteurs à prendre en compte. Ils sont guidés par l'ISR qui les aide à attirer des capitaux. Pour cela, ils ont besoin d'outils qui pourraient les aider à étudier les entreprises, à comparer les investissements.

« J'ai vu la transformation d'un paquet de fonds d'investissement comme BlackRock ou encore des fonds norvégiens qui, complètement, se décarbonent. » Anonyme 10

Le monde de l'assurance fait face à une montée des risques environnementaux et connaît toujours ce principe d'objectivation de la responsabilité qui amène l'entrepreneur à se montrer irréprochable vis-à-vis de l'environnement de la même manière que l'employeur doit se montrer irréprochable à l'égard de ses employés. Ces formes de comptabilités nouvelles peuvent donc venir compléter le contrat entre assureurs et assurés, et réduire l'asymétrie d'information ainsi que l'aléa moral. Un sentiment de transparence de l'entrepreneur qui peut envisager ses relations plus sereinement.

« C'est pour moi des armes supplémentaires vis-à-vis des parties prenantes, des banques, des assureurs, etc. Et maintenant, je sais que Generali a été assez sensible à ces questions parce qu'il est évident que, demain, on peut avoir des réassurances ou une optimisation de ses coûts d'assurance. Parce qu'on a une comptabilité qui gratte des choses et donc qui indirectement mesure des risques. Et donc, forcément, c'est des questions sur lesquelles ils restent très attentifs. » Anonyme 10

Même si dans le cas de Generali, seul un outil de diagnostic est finalement monté, le General Performance Globale, des outils comme des CSE pourraient répondre à leurs besoins. Pour accompagner et encadrer ces institutions financières, d'autres institutions sont créées comme la mise en place d'un groupe d'experts pour la finance durable. En France, la commission Climat et Finance Durable de l'AMF est créée le 2 juillet 2019, elle réunit les parties prenantes sur le sujet de la finance durable. Son rôle est d'aider l'Autorité à conduire ses missions à la fois de régulation et de supervision sur les thématiques liées à la finance durable. Au niveau européen, le High Level Expert Group (HLEG), le Groupe d'Experts de Haut Niveau sur la Finance durable, est créé par la Commission européenne en décembre 2016. Il est composé de vingt experts qui viennent de la société civile, du secteur financier, et du monde universitaire, ce qui va irriguer davantage les débats. Il a pour but de faire des recommandations sur la mise en place d'une stratégie globale de Finance durable dans l'Union européenne. Au niveau international, la TFCD (Task Force on Climate Disclosure) est un groupe de travail créé en 2015 lors de la COP21 par le Conseil de Stabilité Financière du G20. Il a pour but de mettre en avant la transparence financière liée aux risques climat. Ce groupe, composé de 32 professionnels

hautement qualifiés, issus du monde de la finance, mais aussi de l'entreprise et du conseil, est présidé par Michael Bloomberg. Un rapport a été rendu en 2017 qui promeut une intégration des conséquences du climat dans le rapport financier pour aider les entreprises à évaluer les risques liés au changement climatique, mais aussi pour guider les différents prêteurs et assureurs.

Les entreprises

La plupart des entreprises ne souhaitent pas voir leurs obligations s'alourdir et les petites doivent surveiller leurs dépenses. Lors des négociations autour de la révision de la directive CSRD, la position de l'AFEP était claire : pas d'obligations supplémentaires pour les entreprises. Cependant, des nuances doivent être apportées selon que l'on considère la taille ou le secteur d'activité, ou que l'on regarde les relations inter ou intraorganisationnelles.

Taille

Il existe en effet des postures différentes selon la taille des firmes. Pour les grandes entreprises, les normes volontaires internationales sont les plus simples, pourvu qu'il n'y ait pas plusieurs référentiels. Il y a par ailleurs un certain paradoxe qui ne ressort pas explicitement des entretiens, mais qui est palpable. C'est que se sont souvent des PME, et même des TPE qui s'intéressent à ces formes de comptabilité (voir l'expérimentation en PACA de CARE), mais ce n'est pas une généralité, quelques entreprises sur près de trois millions et elles n'ont pas les moyens de financer une telle comptabilité. À tel point que l'on se demande si la RSE en PME est un mythe ou une réalité (Berger-Douce, 2008). Mais concrètement le plus souvent la RSE repose sur les choix du dirigeant et selon certains facteurs peut être instrumentale ou normative (Redien-Collot et Léger-Jarniou, 2018)

> *« Il n'y a aucune obligation, donc il n'y a pas de demande. Déjà que cette entreprise a du mal à payer des honoraires et n'a pas de conseils parce qu'elle n'a pas les moyens de prendre plus. Alors si en plus on lui dit : tu vas me donner tant d'euros en plus parce qu'il faut que tu donnes tes impacts environnementaux ...enfin, concrètement, la réalité de la vie fait que je pense que ça ne va pas nous concerner, en tout cas pas aujourd'hui. » Anonyme 16*

, la taille reste un critère important. Et il y a une volonté européenne de protéger les PME.

> *« Les petites entreprises vont nous dire qu'elles ne sont pas capables de faire, que c'est trop tôt, qu'il faut les laisser tranquilles, qu'il faut que ce soit volontaire donc ça c'est le sujet PME qu'on a évoqué derrière lors du webinaire (EFRAG). » Anonyme 8*

Secteurs et position le long de la chaîne de valeur

Dans les postures adoptées, il faut bien distinguer les grandes et les petites entreprises, mais aussi les différents secteurs de l'économie, la position sur la chaîne de production, les différents impacts possibles. Si les grandes ont plus de moyens et davantage à faire en quête de légitimité, il est difficile pour elles d'appliquer des comptabilités élargies sur leurs larges périmètres.

> *« A tous les niveaux, après … l'épicier au coin de la rue, je ne suis pas sûr. Peut-être que la grande surface sera concernée. Il faut affiner tout ça, voir aussi l'impact que peuvent avoir les entreprises par type. Tout ce qui est transport ou industrie sera sûrement très touché, ce qui est prestations intellectuelles probablement moins. Oui ce sera inégal, ça, c'est clair, seront concernées plutôt les entreprises pour lesquelles il y a des problématiques environnementales. » Anonyme 17*

Et selon les secteurs, les craintes liées à des dégradations environnementales trop fortes peuvent prendre le dessus sur la satisfaction des besoins des consommateurs, même primaires. Alors, les autorités pourraient être amenées à légiférer ou à fiscaliser. Cela peut amener certains groupes à anticiper de manière volontaire ces obligations pour inciter le gouvernement à ne pas agir. De plus, elles peuvent trouver avantage à être reconnues comme vertueuses à l'aide d'un standard qui serait simple et international.

> *« Il y a des industries qui vont avoir très peur de ce qu'on va écrire, de ce qu'on va leur demander. C'est vrai que quand on est une entreprise productrice d'énergie renouvelable, on n'a pas trop peur, mais quand on est l'industrie minière, quand on travaille dans l'agroalimentaire, quand on travaille dans le transport fluvial, le transport aérien, tout ce qui est très*

émissif … et bien oui, on a très très peur d'un développement d'une réglementation qui rende notre activité soit non profitable, soit moins profitable, soit plus soutenable économiquement. Voilà, il y a ces craintes et ils ont raison d'avoir ses craintes parce que quand on a des objectifs de neutralité carbone, il faut les atteindre sinon on va tous mourir, mais on a quand même toujours besoin de se transporter. On a besoin de vivre et de se chauffer, on a besoin de manger, on a enfin voilà et donc ces débats ils sont forts entre le secteur et le régulateur. » Anonyme 8

Mais sans aller jusqu'à la remise en cause de l'existence de l'entreprise, on constate également, outre un certain volontariat de quelques unités, qu'il y a de la réticence à avancer sur des schémas qui peuvent paraître superflus et inutiles, l'impact environnemental et social étant peut-être géré ailleurs dès la définition du modèle d'affaires et son partage de la valeur.

« Si on parle de l'extrafinancier au sens large, les entreprises ont toujours très très peur qu'on leur demande des nouvelles choses à faire parce que ça va leur prendre du temps, leur coûter de l'argent, c'est de la paperasse, c'est de la bureaucratie, tout ça … donc il y a cette position un peu de principe que si on les aide à faire quelque chose d'utile, qui améliore l'information au marché, qui leur permet du coup plus facilement de se financer parce que les épargnants, les investisseurs, voient l'intérêt autre que financier d'investir dans ces entreprises. Ça les intéresse d'autant plus si les cadres qu'on développe sont cohérents au niveau mondial parce que comme ça elles n'ont pas besoin de jongler avec le cadre européen, puis le cadre américain pour leur filiale américaine et puis le cadre japonais, et cetera. C'est très important pour elles. » Anonyme 8

Lors d'échanges au sein de l'EFRAG pour la révision de la NFRD, le MEDEF c'est ainsi opposé à toute évolution pour les entreprises, grandes ou petites. Les grandes entreprises du CAC 40 sont réunies autour de l'AFEP qui mène des activités de lobbying. Car, en général, elles ne cherchent pas à alourdir leurs obligations, mais doivent satisfaire les parties prenantes, ce qui nous rapproche des théories de la légitimité évoquées plus haut. On pourrait penser que les grandes entreprises supporteront facilement de nouvelles obligations. Néanmoins le plus gros problème lorsque l'on oblige seulement les grandes entreprises pour protéger les petites, c'est que ces dernières, souvent sous-traitantes, vont devoir quand même produire l'information

nécessaire pour leurs donneurs d'ordre. Il existe néanmoins un certain paradoxe, car les entreprises sont concernées par le réchauffement climatique et les réglementations qui en découlent. Pourtant, peu mettent en place des stratégies pour l'anticiper (Boiral, 2006). Toutes n'ont pas les mêmes réponses stratégiques aux stimuli de l'environnement (Oliver, 1991). Pourtant, elles pourraient être proactives et anticiper les attentes sociétales pour garder un temps d'avance sur de la fiscalité contraignante à venir.

> *« C'est pour moi un relais assez évident sur : on arrive à se mesurer, et l'avantage aussi de se mesurer, c'est que l'on peut avoir un bonus-malus, on va dire plutôt un bonus pour ceux qui sont qui sont bons et un malus pour ceux qui sont moins bons. Et je pense que ça aurait tendance à drainer énormément, ce qu'on peut appeler l'économie locale, l'économie de la circularité. Pourquoi, parce qu'à travers les comptes, on le verrait. » Anonyme 10*

Cette fiscalité pourrait forcer à repenser les modèles d'affaires vers plus de circularité et de la consommation locale pour développer les territoires et limiter les transports.

Pour accompagner les entreprises volontaires, il existe cependant des initiatives qui réunissent des entreprises. Des labels qui se développent à travers le monde comme Bcorp, qui dit qu'il y n'y a pas de planète B alors il faut des entreprises B, des initiatives volontaires pour montrer qu'il n'y a pas besoin de réglementation...

Inter et intraorganisationnel

Au sein des entreprises, il y a également des luttes internes pour peser sur la stratégie et se rapprocher de la direction. Les différentes directions cherchent à assurer leur légitimité et à développer leur pouvoir. Les ressources humaines, le marketing, la qualité, l'administration financière… chacune des fonctions voit ses prérogatives bousculées par l'arrivée de nouvelles préoccupations pour l'organisation, et peut, soit vouloir les intégrer pour augmenter son importance, soit en tirer parti pour se replacer dans l'analyse de la chaîne de valeur porterienne (Porter, 1988).

> *« Les ressources humaines voudraient voir le volet social de la RSE davantage mis en avant, ainsi que l'apport du capital humain dans les processus de création de valeur, pour rapprocher la fonction RH du CoDir » Benoit Serres, président ANDRH.*

Il n'y a pas qu'une approche instrumentale de ces questions. Une évolution de la déontologie des professionnels entre un paradigme de survie de l'entreprise à la Friedman vers une prise en compte de la responsabilité de l'entreprise. Ces questions intéressent notamment les formateurs des cadres de demain.

> *« On a un gros problème en marketing aujourd'hui, on a un problème déjà existentiel, parce qu'on est connus et reconnus pour être responsables de la surconsommation, puisque nous on est juste là pour vendre la surproduction, voilà qui arrange bien les financiers, mais bon voilà, donc on a un problème de positionnement et, aujourd'hui, le consommateur demande de la transparence et d'être capable de justifier et finalement la seule justification possible selon moi qui tienne la route vraiment, c'est la compta qui est dans toutes boîtes. » Anonyme 6*

Au niveau inter organisationnel, beaucoup d'entreprises sont surtout attirées par la possibilité de valoriser certaines actions, ce qui rend certains observateurs sceptiques sur leur volonté de changement, mais qui crée un effet d'entraînement vers ces questions.

> *« C'est en effervescence à certains endroits et ça se connecte avec des échanges aussi. C'est important. Ça se connecte avec des acteurs d'entreprises qui ont un intérêt à valoriser les externalités positives telles qu'ils le disent. » Anonyme 12*

Kering (Puma) et BASF vont proposer leurs propres méthodes. Ces sociétés ne sont pas les premières à proposer ce genre d'approche (Jasinski et al., 2015), mais le moment est sans doute plus propice pour le faire. L'« Environmental Profit & Loss » est ainsi développé par Kering et le « Value to society Profit & Loss » développé par BASF. À travers Puma, Kering lance le jeu en 2011. L'expérience sera étendue au groupe Kering en 2015. On peut penser que la réaction de LVMH, c'est-à-dire sa participation au projet CARE comme soutien financier, est une

réaction au travail de Kering avec Trucost. Ces entreprises jouent le rôle d'innovateurs, ce qui leur permet d'avoir une notoriété sur le sujet et une image renforcée, condamnant les concurrents à « faire mieux » et l'entreprise leader à approfondir son travail, comme le note le rapport de Cambourg à propos de la volonté de Kering d'étendre son modèle.

> *« On relève que Kering travaille en lien étroit avec la Commission européenne, le ministère de la Transition Écologique et Solidaire français, le ministère de l'environnement britannique et le ministère de l'environnement chinois en vue d'étendre son EP&L. Les travaux en cours sont encore à un stade peu avancé pour en assurer une véritable communication par Kering ou les pouvoirs publics concernés. » (Rapport de Cambourg, 2019)*

De son côté BASF a été motrice en mars 2019 dans le lancement de l'initiative « Integrated P&L – Shaping the future of accounting », ce qui deviendra Value Balancing Alliance (VBA) regroupant bon nombre de sociétés dont Kering et les membres du *Big Four*. L'approche générale qui est promue par la VBA reste du type Full Cost Accounting. Il y a des liens avec la direction environnement de la Commission européenne. BASF doit être proactive, car il est évident que le secteur de la chimie ne peut qu'être impactant pour l'environnement. Il est donc stratégique de contrôler les futurs standards. De la même manière, Kering, groupe de l'industrie du luxe, doit protéger son image, source d'avantage concurrentiel. Les entreprises qui ne proposent pas une solution développée en interne peuvent être attirées par ces propositions de CSE. D'autant que les cas d'application sont une sorte de Graal pour ces méthodes en développement. Elles permettent de tester la technique, mais aussi d'assurer en partie le financement, la notoriété, la légitimité et enfin d'accéder à des réseaux. Les entreprises, quant à elles, peuvent en tirer avantage en étant aussi en pointe de développement avec un investissement moindre. Ainsi Fleury Michon accueille une thèse « CARE », Mars, à travers sa fondation Mars Catalyst, finance une plateforme avec la Saïd Business School d'Oxford. Danone, L'Oréal servent aussi de terrains d'application au gré des contacts professionnels précédents des porteurs. Les organisations publiques sont moins présentes dans les applications, sauf bien sûr la Mairie du Sautel connue pour son application de la Comptabilité Universelle. C'est peut-être dû à la forme différente de comptabilité appliquée à ces organisations, non patrimoniale, mais surtout à la finalité de ces organisations qui n'ont pas à se légitimer. Néanmoins, elles doivent évaluer et mener des études d'impacts qui pourraient prendre une forme de comptabilité

> *« J'ai montré la CU à un garçon du DG trésor et qui m'a dit, dites, vous avez un instrument de mesure des politiques publiques. » Anonyme 1*

De leur côté, les actionnaires, propriétaires de l'entreprise, sont parfois marginalisés par la grande firme managériale, surtout lorsque l'actionnariat est constitué de petits porteurs. C'est moins vrai lorsque des fonds activistes sont présents, comme BlueBell avec Danone. Les actionnaires sont souvent catalogués comme seulement intéressés par la « dernière ligne ».

> *« Je me rappelle très bien que, dans le bouquin de Berle et Means, toujours cité, sur cette histoire, d'ailleurs fausse, de séparation ownership et contrôle qui échappe aux actionnaires. Il suffit de voir ce qui se passe à l'heure actuelle, la puissance qu'ont les actionnaires y compris à travers la comptabilité. L'actionnaire se fout complètement d'être dans le lambda, de suivre la gestion, il regarde la dernière ligne du compte de résultat point. » Anonyme 2*

Cependant, avec la montée en puissance de l'ISR, ils peuvent aussi être demandeurs de sociétés vertueuses, au moins pour le « business case » ce qui serait un gage de pérennité. Les actionnaires, agissant notamment de l'étranger, pourraient demander à divulguer des informations supplémentaires (Touron, 2004) afin de réduire l'asymétrie d'information.

Les normalisateurs

Les normes comptables sont aujourd'hui issues de travaux entre l'État, les comptables et les entreprises (Chantiri et Colasse, 2019). Les normes d'audit suivent un processus similaire aux normes comptables. Mais au cours du vingtième siècle, la normalisation va remplacer le travail d'institutionnalisation des praticiens et l'on va voir apparaître des institutions dédiées au niveau national avec le premier plan comptable de 1942 en France. On assiste dès la fin de la guerre, à la mise en place de la Commission de Normalisation des Comptabilités instituée par le décret n°46-619 du 4 avril 1946, puis du Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC) institué par le décret n°47-188 du 16 janvier 1947 (remplacé en 1957 par le Conseil National de la Comptabilité, le CNC), avec, au départ, une forte représentation de l'État, un seul expert-comptable, des représentants du patronat et des salariés, et des experts. C'est donc l'État qui

dominait les débats avec l'idée d'adapter le « plan » comptable à une comptabilité nationale. D'autant qu'à l'époque le Conseil National du Patronat Français (CNPF) était peu puissant, de même que l'Ordre des Experts-Comptables (créé en 1942, redéfini en 1945). De plus le patronat voyait d'un mauvais œil cette normalisation qui limitait le secret des affaires et questionnait les frais généraux (Touchelay, 2006). Le plan restera d'application facultative jusqu'en 1982, mais celle-ci sera fortement recommandée (Chantiri et Colasse, 2019). L'ouverture européenne et internationale de l'économie, les mouvements sociaux, l'inflation et la montée en puissance du patronat limiteront l'application du plan comptable. Néanmoins son poids grandira avec au sein du Conseil National de la Comptabilité une montée en puissance de la profession comptable : libérale à travers l'Ordre et salariée à travers l'association des comptables. Le conseil s'enrichira avec la création de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes en 1969 (CNCC), celle de la Commission des Opérations Boursière en 1967 (COB), qui auront des membres représentés ainsi que des analystes financiers. Durant les années soixante-dix, des adaptations sectorielles du plan seront proposées sur des modèles de participation imitant le CNC. J. Richard note la présence de statisticiens et de comptables nationaux au sein du CNC qui auraient conforté le lien avec la macro-économie.

B. Colasse note que l'on passe au début des années quatre-vingts, d'une normalisation à la française à un véritable droit comptable. Avant ce changement, le plan comptable était appliqué pour sa légitimité (décisions collégiales) et quelques incitations, puis avec la reprise du PCG dans des textes législatifs et réglementaires, on passe de la norme à la règle. Ce passage va s'accompagner d'une certaine sclérose dans les activités du CNC qui devra composer avec l'existence de ces textes, alors même que le contexte international et national avec les déréglementations aurait nécessité des adaptations plus importantes du PCG (Chantiri et Colasse, 2019). Les entreprises locales, mais de taille mondiale, ne pouvant satisfaire les investisseurs étrangers avec le PCG devaient recourir aux préconisations de l'IASC (International Accounting Standard Committee) bien relayées par l'Ordre des Experts-Comptables, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes et les grands groupes d'audit. Viendra en 1998 une réforme créant le Comité de Réglementation Comptable (CRC) et rénovant un CNC où le monde de l'entreprise et les comptables libéraux se voient mieux représentés que l'État et les comptables salariés. Un comité d'urgence est aussi mis en place, composé de membres des deux institutions précédentes. Cela noté, seul l'État peut transformer en règle une recommandation ou un avis. L'ANC (Autorité des Normes Comptables) viendra remplacer le CRC et le CNC en 2009.

Au niveau international, en 1973, on assiste à la création de l'International Accounting Standards Committee en Grande-Bretagne. Cet organisme privé va promouvoir des normes internationales, au nom d'une certaine indépendance entre praticiens et producteurs de normes bien que l'on retrouve beaucoup de praticiens dans les institutions (Ramirez, 2009). Dans le même temps se poursuit la construction européenne et sa politique d'harmonisation du droit. Pour l'information financière, la directive de 1978 est intégrée dans le droit français par la loi n° 83-353 du 30 avril 1983. Elle permet de fixer les principes comptables (Chantiri et Colasse, 2019). Puis, viendra la septième directive relative aux comptes de groupes, qui est publiée en 1983 et est intégrée dans le droit français par la loi n°85-11 du 3 janvier 1985. Le plan comptable français est révisé en 1982, puis en 1986, pour intégrer les directives européennes, mais garde une approche macro-économique et des liens avec la comptabilité nationale (calcul de la valeur ajoutée et de l'excédent brut d'exploitation facilités, charges par nature).

Au niveau européen, l'EFRAG (Europeean Financial Reporting Advisory Group), est une association privée, mais montée avec les encouragements de la Commission européenne, elle a étendu son rôle avec la proposition CSRD de 2021. Aujourd'hui l'ANC qui a remplacé le CRC et le CNC en France en 2009 porte donc les réflexions autour de l'évolution de la comptabilité.

> *« La partie qui serait liée à la réflexion sur comment transformer le cadre comptable, et cetera, c'est réalisé au sein de l'ANC qui a une direction de la recherche. C'est Valérie Viard qui la dirige, donc il y a des réflexions, il y a de la Outreach avec des parties prenantes extérieures, il y a des événements annuels, pleins de choses comme ça qui permettent d'avancer sur ces sujets.» Anonyme 8*

Les propositions connexes

Les propositions de calcul d'impacts ou d'externalités constituent également une catégorie d'actants, ce sont des Non-Humains pour reprendre la terminologie de la théorie de l'acteur réseau, bien qu'elles soient incarnées par des personnes physiques. On assiste à un regroupement salutaire de ces propositions dont la profusion commençait à générer de l'exaspération pour des entreprises obligées de composer avec différents référentiels. Ce regroupement est illustré principalement par le rapprochement entre la GRI et le SASB. Il

intervient en pleine révision de la NFRD, comme pour dire que la vue anglo-saxonne existe et pèse.

> *« Parce que le GRI et le SASB ont réalisé leur étude collaborative et qu'ils ont publié un article au moment où nous publiions nos réponses à la consultation publique. Ce qui, je ne sais pas, c'est mon point de vue personnel, cela m'a semblé être une intention précipitée et précipitée de dire : hé, nous sommes toujours là, nous restons informés et nous pouvons faire le travail. Il y avait un fort intérêt de la part du GRI et du SASB pour être inclus dans le développement des normes européennes ou des éventuelles normes européennes, car il n'est pas encore officiel qu'il y en aura une. » (Traduction) Anonyme 14*

De nombreuses propositions s'appuient sur les concepts de la biocapacité et le poids de l'activité humaine comme le Global Biodiversity Score. Les différents rapports effectués par Tek4life , Record ou l'ANC en recensent une douzaine (Browayes et al., 2020), en voici quelques-unes :

Natural Capital Project

Le projet relie différentes entités : des universités, des entreprises, des associations sous l'égide principale de l'Université de Stanford en Californie. Le capitalisme n'est pas rejeté, car il a permis de considérablement développer le bien-être en deux cents ans. La nature peut être vue comme un actif qui fournit des services. Actuellement, la dégradation du capital naturel est trop forte et il faut changer de paradigme : prévenir plutôt que de constater les dégâts. Un axe privilégié est donc la mesure des services écosystémiques comme, par exemple, l'impact d'un terrain de golf dans une zone urbaine (Lonsdorf et al., 2021) afin de favoriser le développement des modèles d'économie verte. Pour favoriser la diffusion, un outil logiciel est développé (Invest) qui permet de mesurer les conséquences des investissements en matière de biens et de services sur la nature et de voir comment les décisions peuvent les impacter.

The TEEB (The Economics of Ecosystems and Biodiversity)

Il s'agit d'une initiative dont le but est de rendre visible la valeur de la nature et les services écosystémiques, démarrée par Pavan Sukhdev qui se présente comme un leader d'opinion auprès des politiciens et des institutions et, par ailleurs, banquier de carrière. Il a aussi un cabinet de conseil en développement durable (GIST Advisory) et a été président du WWF international. La méthode est reliée au Système de Comptabilité Environnementale et Économique (SEEA), qui propose une comptabilité des écosystèmes et au Natural Capital Coalition présenté plus tôt.

Selon la TEEB, trois types de services écosystémiques sont rendus :

- Les services d'approvisionnement qui représentent les apports matériels et énergétiques générés par ou dans un écosystème, par exemple des poissons ou des plantes.
- Les services de régulation qui résultent de la capacité des écosystèmes à réguler le climat, les cycles hydrologiques et biochimiques, les processus de surface de la Terre et une variété de processus biologiques.
- Les services culturels qui sont générés à partir des environnements physiques, des lieux ou des situations qui donnent lieu aux avantages obtenus par les personnes à partir des écosystèmes grâce aux loisirs, au développement des connaissances.

Comme pour le SEEA, la monétarisation n'est pas un passage obligé, mais ils reconnaissent l'utilisation de la balance avantages-coûts pour laquelle le recours à une unité commune est préférable.

EMAN (Environmental and Sustainability Management Accounting Network)

Fondée en 1997 à la suite d'un projet de recherche de l'Union européenne sur l'environnement et le climat, elle est construite sur les liens potentiels entre le management environnemental et les fonctions comptables. Financée en partie par l'UE, elle a des ramifications dans d'autres pays et organise des conférences annuelles, publie des ouvrages. S. Schaltegger est le chercheur le plus actif, pour la France D. Gibassier est aussi impliquée.

GRI (Global Reporting Initiative)

Tableau 26 : Frais applicables par le GRI (2021)

Service	Timeline	Not-for-profit/SME	Corporate
Content Index Service			
Core in accordance option	Regular Timeline	**€ 3200, -**	**€ 4400, -**
Comprehensive in accordance option		**€ 4400, -**	**€ 5500, -**
Management Approach Disclosures Service			
Core or Comprehensive in accordance option	Regular Timeline	**€ 2800, -**	**€ 3000, -**
Materiality Disclosures Service			
Core or Comprehensive in accordance option	Regular Timeline	**€ 2800, -**	**€ 3000, -**
Management Approach Disclosures Service & Materiality Disclosures Service (combined)			
Core or Comprehensive in accordance option	Regular Timeline	**€ 4800, -**	**€ 5000, -**
SDG Mapping Service			
Core or Comprehensive in accordance option	Regular Timeline	**€ 3000, -**	**€ 3500, -**
Fast track Timeline for GRI Standards Alignment Check Services			
Core or Comprehensive in accordance option	Fast track timeline	**€ 1000, - added to the fee** of the Content Index Service, Management Approach Disclosures Service, Materiality Disclosures Service, SDG Mapping Service.	
GRI Kickstarter workshop			
-	Regular Timeline 2-3 weeks	**€ 8.500,** - (excluding travel and accommodation for representatives)	

Les porteurs se veulent « fournisseurs des meilleures pratiques mondiales ». En réaction à la catastrophe de l'Exxon Valdez survenue en 1989, est fondée la CERES (Coalition for Environmentally Responsible EconomieS), une association qui va militer pour la prise en compte des conséquences environnementales par les investisseurs. En s'associant avec l'institut Tellus (créé en 1976), un réseau de recherche et de politique opérant sur les problématiques sociales et environnementales, les deux entités vont créer la GRI (Global Reporting Initiative en 1997) pour aider les entreprises à être transparentes. Avec le travail de cette dernière, une base d'indicateurs est formée et les entreprises peuvent les appliquer. Un soutien est apporté aux entreprises dans l'ensemble du processus contre paiement de frais (voir ci-dessus).

Le SASB (Sustainability Accounting Standards Board)

Le bureau est fondé en 2011 sur le modèle de l'IASB ou du FASB, comme les deux autres entités, le SASB cherche à informer les investisseurs à travers le développement de normes, ici de durabilité. Les standards SASB identifient les indicateurs clés par secteur en fonction des problèmes de durabilité qu'ils rencontrent. Un index, le Sustainable Industry Classification System ® (SICS ®), est établi sur onze secteurs pour soixante-dix-sept industries. Le groupe Bloomberg qui publie des indices et des notations, en s'appuyant sur le « R-Factor » de State Street global Advisor alimenté par les données du SASB, finance et supporte le développement des normes SASB depuis le début.

Les pouvoirs publics (ONU, Union européenne, États)

Diverses institutions incarnent les États et les groupements d'États. L'ONU, la Banque Mondiale et l'État français sont impliqués.

Organisation des Nations Unies

« Paix, dignité et égalité sur une planète saine », l'institution internationale est à l'origine de multiples programmes qui donnent vie à de nombreuses actions. Lors du sommet de Rio de Janeiro en 1992, un appel est lancé pour que des « comptabilités environnementales et économiques intégrées » soient développées, afin que les ressources puissent être managées d'une manière soutenable et que les distorsions de prix soient prises en compte (United Nations, 1992). Ce qui donnera vie au SEEA (Système de Comptabilité Économique-Environnementale en français) qui constitue une norme statistique internationale. De nombreux éléments impactent les différents acteurs comme la définition des Objectifs du Développement Durable en 2015 (ODD au nombre de 17) qui permettent de gommer une critique tenace sur la définition floue du développement durable. Les ODD remplacent les huit objectifs du millénaire adoptés en 2000.

Banque Mondiale

Avec le Fonds Monétaire International (FMI), elle compose une partie du « consensus de Washington » durant les années quatre-vingts. La banque mondiale est donc réputée pour ses positions plutôt libérales, malgré le passage de J. Stiglitz à sa tête à la fin des années quatre-vingt-dix, elle propose des outils qui sont plutôt dits favorables au marché (« Market Friendly »), en phase avec la pensée néo-classique comme l'épargne nette.

> *« Au niveau de la comptabilité nationale, il n'y a pas beaucoup de choses, les travaux sont vraiment à un niveau très balbutiant. Et ce qui se crée pour l'instant n'est en fait pas du tout aligné avec les idées qui sont véhiculées au sein de CARE : par exemple, tout ce qui est en lien de près ou de loin avec ce que la Banque mondiale a pu proposer ou sur des travaux sur le capital naturel avec le Natural Capital Project. » Anonyme 3*

L'État français

Orienter le pays

L'écologie entre en politique durant les années mille neuf cent soixante-dix avec notamment la création du ministère de l'Environnement en 1971, et la candidature d'Hervé Dumont en 1974 à la présidence. Les préoccupations écologiques vont alors commencer à intéresser les citoyens et les programmes politiques. L'État va avoir un rôle structurant à jouer comme le résume le député Lambert en expliquant que la comptabilité intégrée va aider au changement de comportement.

> *« C'est former, décider de créer de la formation. Ça revient avec l'incitation : je mets de l'argent pour construire des pyramides, mais en amont, je change les compétences pour construire les pyramides, c'est un changement de compétences, un changement de comportement. Aujourd'hui, c'est des campagnes de sensibilisation, des campagnes de publicité, c'est les choix*

d'orientation, par exemple, dans le monde de la comptabilité, il y a un volet RSE et ce volet ouvre sur le champ de la comptabilité intégrée, on amène à ces leviers. Toujours les mêmes, depuis la nuit des temps. Le levier fiscal, le levier réglementaire, le levier d'incitation, le levier de changement de comportement. Et vous en avez un cinquième qui se rajoute qui n'est pas tout à fait du même ordre, c'est celui qu'on appelle la démocratie, c'est-à-dire qu'il faut que ce soit accepté. Pourquoi on va amener à une transformation de notre modèle : notre peuple va se transformer et pourquoi il va changer ? Il faut l'expliquer, il faut dire où on va, que ce sera mieux. » Anonyme 18

Malgré quelques soutiens politiques isolés, il y a officiellement peu d'aide apportée aux porteurs de méthode de CSE. L'État doit composer avec des demandes diverses, il doit notamment s'assurer de la compétitivité de ses entreprises et de l'attractivité du territoire. Il doit aussi assurer les rentrées d'impôts. Cependant, diriger un pays nécessite un système d'information avec des indicateurs macroéconomiques. Il existe aujourd'hui le SEEA, mais traditionnellement, les indicateurs macroéconomiques sont construits avec des données issues notamment de la comptabilité d'entreprise comme les soldes intermédiaires de gestion. Alors les avancées en matière de reporting extrafinancier sont perçues comme des éléments allant dans le sens d'une information macroéconomique.

« Je relie toujours ça au PIB, en fait au produit intérieur brut et à toutes les critiques qu'on peut avoir vis-à-vis de cet indicateur qui est assez simpliste… qui est l'agrégation des valeurs ajoutées des entreprises. Si on avait des outils qui permettraient d'enregistrer également des valeurs ajoutées ou des valeurs négatives de destruction de valeur ajoutée ou de valeur plutôt à au plan environnemental au plan humain, ça nous permet d'avoir un indicateur plus … comment dire … fidèle à ce qui se passe vraiment. On pourrait peut-être montrer que quand on croit qu'on est en croissance en fait on est en décroissance parce qu'on détruit plus que ce qu'on crée et la comptabilité elle doit être capable d'insuffler ça et ensuite au niveau agrégé, on sera capable d'avoir des indicateurs macro beaucoup plus pertinents alors ce qu'on est en train de faire sur l'extrafinancier, aujourd'hui je crois que ça va dans cette direction. » Anonyme 8

Le rayonnement français

L'État doit aussi assurer la position mondiale de la France, il faut qu'elle soit présente sur les sujets importants et qu'elle participe aux grands événements mondiaux en proposant des idées mobilisatrices qui rappellent son rang : il faut que la France soit un guide sur ces questions de reporting et de comptabilité intégrée tant au niveau européen que mondial.

> *« C'est toujours un peu chauvin de dire ça, mais ce n'est quand même pas faux enfin on a quand même … on a quand même les bribes d'une DPEF depuis 2001 avec une loi NRE qui pose les bases. Alors je ne sais pas si on appelle ça la RSE ou le début du reporting extrafinancier. Ensuite on a, en 2014, l'Europe qui reprend ce, quelque part.., ce texte en le poussant plus loin ce qui aboutit à la DPEF française. En deux mille quinze on a une loi pour la transition énergétique et la croissance verte qui comprend le fameux article cent soixante-treize sur le reporting des investisseurs, des acteurs financiers, c'est très largement ce qui a été repris par le règlement Disclosure européen de deux mille dix-neuf. Donc oui on a eu cette avance ensuite il y a le rapport de Patrick de Cambourg commandité par le ministre et remis en deux mille dix-neuf qui a quand même très très largement inspiré la révision de la directive NRFD qui aujourd'hui est en cours. » Anonyme 8*

Avec une stratégie qui suit le calendrier des grands événements mondiaux, car les impératifs de compétitivité des entreprises et la capacité des multinationales à profiter des lois les plus favorables font qu'il faut des accords mondiaux pour que certaines dispositions aient une certaine efficacité.

> *« La France prend la tête du G8 et, en fin d'année, il va y avoir l'après Doha c'est-à-dire le grand rassemblement des grands dirigeants planétaires pour poser les débats des financements à venir. Notamment en ce qui concerne le climat, le patrimoine, etc. Et donc l'idée serait de voir dans quelle mesure il n'y a pas possibilité de faire remonter la question comptable dans les débats au niveau du G8 et de l'après Doha, parce que la France doit prendre la tête de ces événements. » Anonyme 8*

Pour cela les différentes institutions françaises travaillent sous l'impulsion des idées diffusées par ces méthodes de CSE et leurs équipes.

> *« Il y a une lettre de mission qui a été envoyée par Bercy à l'ANC, qui, dans sa mouture, n'est plutôt pas mal d'ailleurs, en fait ça part de l'idée que la France devait être championne des questions climatiques et donc, Bercy, il faut être honnête, grâce au rapport Notat-Sénart, a demandé donc à l'ANC d'être un peu plus alerte sur les questions climatiques. » Anonyme 3*

Des questions fiscales

Il n'y a pas que le rayonnement de la France qui est en jeu. En effet, Bercy regarde d'un œil intéressé ces nouvelles manières de tracer certains flux jusqu'alors invisibles. On rejoint Pierre Borie qui voulait asseoir une fiscalité verte sur la comptabilité avec un effet à double dividende pour l'État.

> *« Des taxes, pas des taxes, de l'impôt, plus d'impôts, comment l'impôt, l'impôt durable ou pas, l'impôt ouvert, l'impôt green, etc. Donc, c'est des questions qui sont nées, il n'y a pas plus de 20 ans, plus de 30 ans, mais qui n'ont pas énormément...Une taxe carbone aussi. C'est dans le même paquet et Hamed Guenaoui, alors au Trésor, avait traité ça il y a quelques années. » Anonyme 10*

De nombreux textes législatifs

Depuis les années soixante-dix, le volet social est renseigné par l'information financière à travers le « bilan social » obligatoire depuis 1979. Au cours des années quatre-vingt-dix apparaît la directive européenne sur l'EMAS (1993). En 1996, l'OEC publie un rapport sur l'information financière et environnementale. Plus proche de nous, la loi NRE 2001, en son

article 116, demande « des informations sur la manière dont la société prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité ». Cette obligation sera améliorée par le Grenelle de l'environnement initié en 2007, qui donnera lieu à Grenelle II, et à son article 225 qui fixe une liste d'indicateurs à publier. En 2017, la liste d'indicateurs est remplacée par la déclaration de performance extrafinancière avec la loi transition énergétique et croissance de 2015, initiée par une directive européenne (2014) qui fixe des thématiques à aborder et oblige à une présentation des risques liés au modèle d'affaires de l'entreprise. Cette même directive étant en révision actuellement, elle devrait déboucher sur un nouveau texte : la directive CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive). Ces différentes obligations ne concernent que les grandes entreprises. Dans des domaines connexes, on peut citer également la loi du 27 mars 2017 sur le devoir de vigilance des multinationales pour les droits humains, et la révision de l'art 1833 du CC par la loi PACTE ou la loi Sapin 2 sur la compliance de 2016. Le développement législatif est nécessaire pour que le droit comptable évolue, il ne peut évoluer sous le fait de la seule pratique comme aux temps anciens, car celle-ci n'existe pas ici, il n'y a que quelques personnes intéressées.

> *« Ce projet, je pense qu'il faut le faire passer par le ministère de l'Écologie. (...) Parce que les voies législatives peuvent faire avancer le sujet et permettre d'aborder ce problème de plan comptable. » Anonyme 4*

Le développement d'institutions

Pour accompagner techniquement ces comptabilités et les aider à gagner en légitimité grâce à des données certifiables, il y a encore un manque d'institutions pour accompagner le développement de ces comptabilités, ce qui est un frein important, rapidement identifié par Gray. Des événements sont créés pour défendre certaines problématiques. Le Forum de la Biodiversité est par exemple organisé par l'office français de la biodiversité, lui-même créé en 2016 par la fusion de l'Agence française de la Biodiversité et l'Office National de la Chasse et de la Faune Sauvage. Ce forum doit permettre de rassembler les acteurs qui s'engagent pour la biodiversité. Il s'agit notamment d'encourager les entreprises à œuvrer dans ce sens. C'est donc un moment de rencontre où des acteurs vont pouvoir échanger. C'est aussi un champ de bataille où des concurrents viennent chercher à enrôler.

« Au forum de la biodiversité, je suis allée dans le groupe de travail qui concernait les données de biodiversité, j'en ai besoin pour mon tableau des impacts.» Anonyme 4

D'autres institutions sont créées comme la filiale Biodiversité de la Caisse des Dépôts, la CDC Biodiversité qui va participer au financement de la chaire AgroParisTech d'Alexandre Rambaud, mais qui est aussi à l'origine du Global Biodiversity Score (GBS), ainsi que du club B4B+, Club des entreprises et institutions financières pour une biodiversité positive, qui regroupe des entreprises qui s'engagent sur le sujet. L'ADEME est un établissement public industriel et commercial, l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie et de la transition écologique dans une appellation plus récente est aux premières loges. Elle soutient des projets, propose ses services et développe des solutions. Le projet en région Provence-Alpes-Côte d'Azur de CARE a ainsi été financé à hauteur de 96 750 € par l'agence.

« Il y a une opération en région PACA qui vient de commencer avec dix entreprises. Et cette opération est sous tutelle de l'ADEME. » Anonyme 3

L'agence compte presque de 700 personnes et 600 millions d'euros de budget, travaille sur tous ces sujets. Elle a par ailleurs développé un outil ComptaCoût® pour les coûts des déchets des collectivités. D'autres institutions interviennent : le Conseil Économique Social et Environnemental (CESE), « Troisième assemblée » du parlement, le CESE joue un rôle consultatif, mais doit porter ces sujets.

« Donc, moi, je demande à ce que tout le monde soit sensibilisé comme le demande le CESE. Il a demandé qu'il y ait une formation obligatoire pour les étudiants en comptabilité et pour les experts-comptables. Une formation au bilan carbone, pas une formation bilan carbone. » Anonyme 4

Le Commissariat Général au Développement Durable (CGDD) émet des rapports sur ces questions à travers deux collections de données : Datalab et Théma[10]. Il travaille sous l'égide du ministère de la transition écologique, créé en 2008, il pilote le dialogue environnemental.

« L'idée, c'est effectivement de s'appuyer sur des valeurs qui soient, au maximum, issues d'études scientifiques. Ça peut être par exemple le rapport Quinet qui a été actualisé sur une valorisation du carbone. Donc, c'est ce

[10] https://www.ecologie.gouv.fr/commissariat-general-au-developpement-durable-cgdd

type d'étude sur lesquelles on va s'appuyer, le CGDD a fait beaucoup d'études aussi sur la monétarisation en lien avec beaucoup de sujets et notamment la thématique des déchets. » Anonyme 1

L'Europe

La France est intégrée à l'Union européenne, pour laquelle elle travaille également en participant aux différentes institutions, mais de laquelle elle dépend pour un certain nombre de textes législatifs ; le droit français étant soumis au respect des traités signés. Pour le droit comptable, le poids des IFRS est important et gênant sous certains aspects.

« Sur la comptabilité financière, on n'est quand même pas très très maître de la production de nos normes, même si on est représenté au sein de l'IFRS, la gouvernance n'est pas satisfaisante et on a par ailleurs des pays comme les États-Unis qui jouent un rôle dans cette gouvernance alors même qu'ils ne s'appliquent pas les IFRS à eux-mêmes, donc c'est quand même très très agaçant, car ils fonctionnent toujours en US GAAP. » Anonyme 8

Mais d'autres institutions sont concernées par ces questions. On peut évoquer la création de l'Agence européenne pour l'Environnement en 1993, basée à Copenhague. L'Europe peut compter sur un commissaire européen à l'environnement assisté d'une direction générale. Il y a eu aussi la création d'une direction générale climat suite au traité de Lisbonne. Des tensions sont relevées entre commission et parlement qui cherchent chacun à élargir leurs prérogatives, d'autant que le principe de subsidiarité, qui pèse dans l'unité européenne, est une source de cacophonie dans les négociations internationales. Le Parlement dans une résolution (Résolution du Parlement européen du 17 décembre 2020 sur la gouvernance d'entreprise durable (2020/2137(INI))) propose de soutenir les techniques comptables innovantes. Dans la même résolution, il propose de rendre obligatoire la certification des déclarations extrafinancières, il relève dans le même texte que ce serait l'occasion de s'attaquer au quasi-monopole des membres du *Big Four*… Mais l'objectif dominant reste de vouloir être un leader mondial pour entraîner le reste du monde vers ces questions afin de ne pas être la seule région à s'imposer une réglementation contrainte qui pourrait nuire à ses entreprises.

« Parce qu'en fin de compte, je pense qu'une partie de l'objectif serait aussi d'être en quelque sorte la région leader, être la seule région avec des normes en matière d'information non financière et, en fin de compte, les autres pays devraient rendre compte de la même manière, et cela ferait une réaction en chaîne. » (Traduction) Anonyme 14

La Commission européenne, à travers ses directions générales, soutient donc différentes actions, elle développe le Transparent Project, un projet financé par le programme de la Commission européenne LIFE qui développera des principes normalisés de comptabilité et d'évaluation du capital naturel pour les entreprises, en conformité avec l'ambition du Green Deal européen. Le transparent Project est animé par la Value Balancing Alliance, la Capitals Coalition et le WBSCD. La révision de la directive NFRD est également portée par la Commission européenne.

« Pour la révision de la directive sur l'information non financière, la DG chef de file est la FISMA (Stabilité financière, services financiers et union des marchés des capitaux), la DG Environnement la soutient. Concernant l'initiative Transparente, c'est au sein de la DG environnement (...), il y a différentes directions qui travaillent, elles sont leaders, mais elles reçoivent des retours des DG concernées. Nous travaillons donc en étroite collaboration avec la FISMA et la FISMA a chargé l'EFRAG de fournir les normes de reporting ». (Traduction) Anonyme 13

D'autres actions comme le sommet de la biodiversité et des affaires qui fait écho au forum français sont organisées. La Commission cherche à avoir une solution qui émerge du terrain, surtout des entreprises qu'il faut ménager.

« Voici le Sommet européen sur les entreprises et la biodiversité, où tous les leaders et toute la communauté de la comptabilité du capital naturel se réuniront pour deux jours d'événements. Et là, on voit toutes les ambitions, toutes les entreprises qui essaient de faire quelque chose. Et il y a du bon travail là-bas. » (Traduction) Anonyme 13

D’autres États ont aussi une notoriété à travailler, le Royaume-Uni était pionnier sur ces questions entre les travaux de ses chercheurs et le travail du futur Roi. Quant aux États-Unis, ils sont aussi ballottés au gré des élections et même l’élection de J. Biden plus favorable aux questions liées à l’environnement ne peut changer la donne face au congrès indécis et à la cour suprême défavorable (Les Échos, 21/07/22, « Climat : Joe Biden tente de passer en force »).

> *« Avec le Brexit, le Royaume-Uni va tout faire pour vraiment se mettre en avant notamment sur ces questions-là. Et eux sont sur le développement de l'Integrated Reporting complet. C'est absolument sûr. Les États-Unis pour l'instant un peu hors-jeu avec la présence de Trump et, de toute façon, ils sont hors-jeu et pas favorables à des questions environnementales. » Anonyme 3*

Les COP (COnférences des Parties) réunissent les États signataires engagés depuis 1992 par la Convention Cadre des Nations Unies sur les Changements Climatiques (CCNUCC). Il y a cent quatre-vingt-quinze pays et l’Union européenne). L’objectif est à chaque fois de faire le point sur l’application de la convention et de négocier les nouveaux engagements. L’organisation de la COP 21 a eu une grande influence en France, surtout dans les milieux financiers qui vont connaître un mouvement vers l’ISR. L’accord se tourne plutôt vers le Co2, symbole du réchauffement climatique. Les techniques comptables ne sont pas évoquées alors, mais la question de la comptabilité carbone et notamment son calcul (réductions, émission, financement) pose problème pour les négociations. Les Accords de Paris sont signés en 2015 et fixent les objectifs de réduction de carbone pour la lutter contre le climat, ils sont signés lors de la COP 21. Certains pays comme les États-Unis vont signer, puis sortir brièvement de l’accord au gré des élections internes. L’accord, parfois critiqué pour ses limites, va tout de même engager les signataires dans la lutte contre le changement climatique.

> *« Les nations se sont engagées. L’Accord de Paris est signé et ratifié. Donc je n'invente rien je ne suis pas … je dis simplement que les nations ont pris des engagements et de manière cohérente et homogène avec les engagements pris, ça a comme conséquence qu'il faut aller très vite et pour aller très vite il faut basculer dans l'économie de guerre. » Anonyme 14*

Les académiques

Les chercheurs doivent produire des connaissances, des théories, innover. Ils sont en tout à la fois en coopération et en compétition pour publier. Les universités participent aux processus d'innovation de manière autonome, en soutenant les projets individuels et collectifs des chercheurs, mais également en partenariat avec des organisations privées. Leur position dans les systèmes hélicoïdaux de l'innovation leur donne un rôle plein (Etzkowitz et Leydesdorff, 2000). Les méthodes peuvent ainsi se raccrocher à des établissements universitaires différents pour tenter de rayonner, de gagner en légitimité. En France, une communauté de chercheurs s'est formée avec un pionnier B. Christophe, suivi de N. Antheaume et J. Richard, puis notamment de S. Trébucq et D. Gibassier. À l'international, derrière un courant plutôt critique guidé par Gray, se crée un courant pratique porté par Schaltegger (Baker et al., 2022). Néanmoins la diversité des idéologies et des positions peut crisper les débats, voire les couper court lorsque certains refusent les interviews sur le sujet comme D. Gibassier par exemple.

> *«MN : On m'a parlé d'un contexte académique tendu ?*
>
> *C'est le moins que l'on puisse dire ... Sans parler de certaines personnes comme Valérie Charolles qui injurie quasiment Alexandre Rambaud en public. Ils sont tous dans notre alliance. C'est le but aussi. Nous, on a cette habitude de travailler avec la diversité. Ce n'est pas facile. C'est assez acrobatique, mais absolument nécessaire pour expliciter les choses parce que sinon, chacun s'envoie des invectives et puis c'est fini. » Anonyme 12*

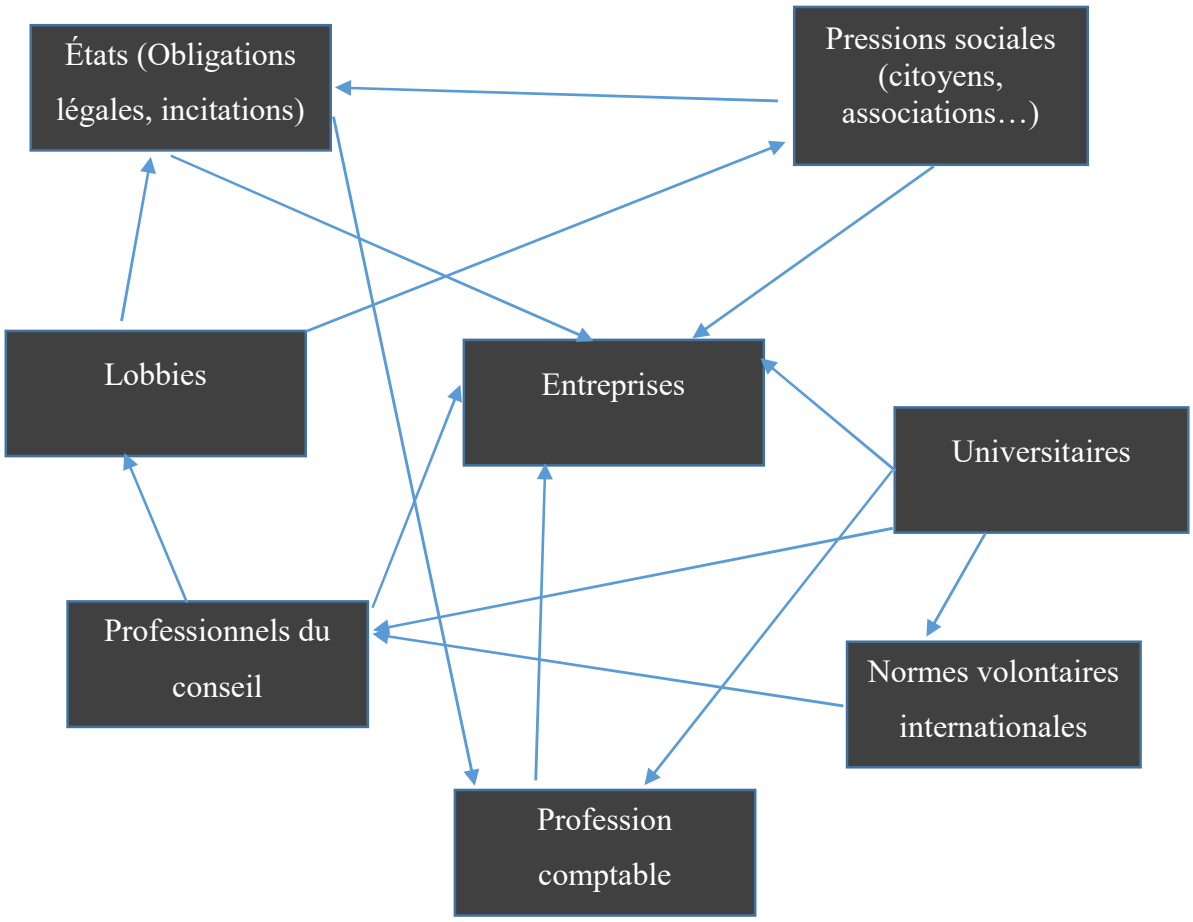
La concurrence entre universités ou laboratoires est également forte, d'autant que les financements sont souvent privés et qu'une certaine course aux financements vient se rajouter. Sans parler de financement, le simple soutien peut faire gagner en légitimité, en visibilité.

> *« Ils (Mars) voulaient mettre en place une mission CARE en Côte d'Ivoire et les tractations ont vraiment bien avancé jusqu'à un moment où, en fait, leur stratégie initiale, c'était de financer une plateforme à Oxford dans le sein de la Saïd Business School et donc ils mettaient plein d'argent sur la plateforme et ils rattachaient tous les projets à la plateforme. Et ce qui s'est passé, c'est que dans la plateforme à Oxford, il y a un acteur notamment qui coordonne*

tout ça, Richard Barker, renommé, qui, quand il a su qu'il devait partager une partie de son budget avec CARE a freiné des deux pieds. » Anonyme 3

Les acteurs sont donc regroupables dans des catégories diverses, ces groupes interagissent à travers des jeux d'influence qui seront décrits avec l'exemple de la constellation CARE à la section 3

Figure 22 : Relations entre catégories d'acteurs



4.2.2 La profession comptable

L'image de compteur de haricots ne rend pas hommage à une profession réglementée qui assure la pérennité de l'entreprise. Pourtant la profession doit assumer et prendre au sérieux les critiques adressées au modèle comptable orthodoxe depuis les années soixante-dix, car elles risquent d'entamer la légitimité d'une profession dont l'expertise technique repose sur ce modèle (1). Il faut aussi composer avec une technologie évolutive qui révolutionne les manières de travailler et redistribue les cartes le long de la chaîne de valeur (2). De nouvelles missions (3) sont envisagées et l'Ordre y travaille (4).

Sous-section 1 État des lieux : L'expertise comptable et l'audit

La profession comptable s'organise depuis la fin du XIXe siècle au sens sociologique du terme pour obtenir une légitimité devenue indiscutable aujourd'hui. Au Royaume-Uni, par exemple, la professionnalisation des comptables va être à l'origine de la diffusion de la comptabilité de gestion (Loft, 1986). En France, après la création de la société de comptabilité de France de 1881, en 1912, la compagnie des experts-comptables de Paris est à l'origine du brevet d'Expert-Comptable (1927) et du brevet professionnel comptable (1931). L'organisation en Ordre depuis 1942 (revue en 1945) qui organise la formation, les stages, les sanctions le cas échéant, fait des experts-comptables un groupe professionnel établi, au prestige encore fort (Dubar et al., 2015). L'objet de l'Ordre, présidé par son conseil supérieur, est clair : « assurer la défense de l'honneur et de l'indépendance de la profession qu'il représente » celui-ci est fixé par l'ordonnance de 1945. Plus récemment on trouve le décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable.

> *« C'est d'abord un niveau de responsabilité puisqu'on a déjà des assurances dédiées. On est assurés personnellement, des assurances qui nous couvrent donc sur des chiffres qui sont quand même très importants. (…) Bien sûr, le niveau d'expertise ! puisque le niveau d'étude et les années d'expérience font qu'on a tellement de cas de figure, qu'effectivement, la qualité de notre jugement professionnel, de notre travail, est au plus haut niveau. (…). Et puis le dernier point, c'est qu'effectivement on porte des valeurs d'intégrité, d'indépendance, d'objectivité et aujourd'hui aussi on prête serment devant le*

commissaire du gouvernement. On a l'obligation de faire respecter la loi. »
Anonyme 16

En 2020, on dénombrait 22 000 cabinets pour 21 237 experts-comptables (70% d'hommes environ) selon les chiffres du CSOEC, avec environ 140 000 collaborateurs. Parmi ces 22 000 cabinets, 86 % sont des TPE avec moins de dix salariés (Berthier et Lemesle, 2020). On peut distinguer trois catégories d'intervenants :

- Les grands cabinets et réseaux structurés dont le CA est supérieur à cinquante millions d'euros.
- Les membres de groupement et d'AGC (Associations de Gestion et de Comptabilité)
- Les indépendants avec un CA inférieur à cinq millions d'euros.

Il faut noter que quarante pour-cent du CA du secteur reviennent au *Big Four* qui regroupe Ernst & Young, Deloitte, PricewaterhouseCoopers et KPMG. Ce chiffre est en légère baisse suite à la sortie d'In Extenso du groupe Deloitte, alors que c'était une branche créée spécialement pour les TPE / PME, elle est rachetée par les 220 associés opérants dans la branche. Derrière le *Big Four*, on retrouve Cerfrance, réseau associatif tourné au départ vers le monde agricole, puis trois outsiders : Fiducial, In Extenso et Mazars. Plus loin Exco, neuvième groupe en France, avec cependant une croissance du CA moyenne vis-à-vis de ses concurrents (Berthier et Lemesle, 2020).

On peut dire que la profession comptable connaît des luttes internes. Elle est surtout morcelée suivant trois critères principalement : la taille, le statut et les fonctions.

- La taille : on oppose ainsi les grands cabinets, le *Big Four* principalement auquel on peut adjoindre Grant Thornton, aux « petits » cabinets. Le pouvoir des premiers trouve sa source dans leur capacité à participer à la création des normes internationales, dans leur double activité de conseil et d'audit et dans leur développement multidisciplinaire congloméral (Ramirez, 2009).
- Le statut : on oppose les libéraux aux salariés d'entreprises, les seconds étant incorporés dans les fonctions « finance et administration » des entreprises.
- Les missions : on oppose les experts-comptables aux commissaires aux comptes, les premiers ayant principalement un rôle de préparateur, les seconds de certification.

La profession comptable ne compte pas que les experts-comptables, elle englobe aussi les comptables bien sûr, mais encore les formateurs, enseignants, chercheurs qui contribuent au bon fonctionnement de la sphère comptable. Ainsi des efforts sont faits vers les enseignants avec des aménagements pour le stage d'expertise, des prises en charge des coûts de formation, des projets de recherche.

Déréglementation du secteur

Il existe des menaces de nouvelles déréglementations insufflées par la Commission européenne qui viendraient ouvrir le marché de la comptabilité à des professionnels non diplômés de l'expertise comptable, c'est-à-dire à rendre caduque le monopole. Néanmoins les EC jouent un rôle important dans le système fiscal français en assurant une levée de l'impôt sur les sociétés et sur les personnes physiques dorénavant avec le prélèvement à la source.

> *« Quand il y a un EC dans une société, ça garantit mieux la liasse fiscale puisqu'en moyenne le redressement est de moitié moins … (…) Voyez ! ce n'est pas cher payé d'accorder un monopole aux EC. » Anonyme 17*

Ils ont aussi une place dans le développement de l'économie et la pérennisation des entreprises, ils jouent également le rôle de relais des politiques publiques.

> *« La deuxième raison pour laquelle Bercy, et de manière plus générale les autorités publiques, les apprécient, c'est que l'EC est un très bon relais des nouvelles mesures prises par Bercy ou le gouvernement en général, dès lors qu'il y a un impact évidemment sur la vie de l'entreprise ou ses déclarations, par exemple le CICE, les EC avaient été très appréciés par M. Cazeneuve, (…) l'EC est dans les PME le seul interlocuteur externe ! C'est un relais d'information essentiel. » Anonyme 17*

Ils peuvent aussi compter sur leur capacité à certifier des documents comptables sur lesquels s'appuient les prêteurs comme les banques ou les investisseurs.

> *« Est-ce que vous voulez un bilan attesté par un expert-comptable ou pas ? Et finalement le petit artisan, ça lui est égal sauf quand il va faire un emprunt*

bancaire. Il va falloir absolument que les banques jouent le jeu avec nous. » Anonyme 16

Plus probablement des relèvements de seuil comme avec la loi PACTE sont encore à craindre. Et même si le monopole venait à être revu, les EC auraient de nombreux atouts à faire valoir à travers la qualité de leur travail.

« On va devenir une marque, en fait un label. » Anonyme 16

Certains experts pensent que leur situation est réglementairement fragile et que l'Ordre l'accepte.

« J'ai l'impression que l'Ordre est en train d'accepter cette évolution (de la déréglementation) et travaille sur la marque expert-comptable. » Anonyme 16

Il reste, comme évoqué, que les experts-comptables sont un rouage essentiel de la politique fiscale française, capables de relayer des politiques complexes comme le crédit d'impôt recherche ou plus simplement d'assurer la fiscalité courante.

« À chaque fois, on gagne un peu de temps parce que, dès qu'il y a un truc, notre Conseil de l'Ordre, est hyperréactif, et monte au créneau, mais ils savent que grâce à nous. En revanche, les gens rentrent l'impôt. Ça, ils savent que comme les entreprises ont des experts-comptables, globalement, l'impôt est correctement calculé, il est payé. » Anonyme 16

La Cour de cassation vient encore de rappeler[11] que ce monopole n'avait rien d'anticonstitutionnel, celui–ci étant d'intérêt général, même si, et c'était le problème à l'origine de l'avis de la Cour, il arrive à des EC de sous-traiter des tâches à des personnes non inscrites à l'Ordre, ce qui est donc interdit. Tant que la régulation des opérations fiscales est faite par l'État, les EC semblent donc avoir un avantage. Or, le passage à une régulation par les marchés ne semble pas pouvoir se mettre en place tout de suite sauf à ce que de nouveaux mécanismes de validation par le marché se mettent en place comme les vérifications opérées par des prêteurs comme les banques.

[11] https://www.legifrance.gouv.fr/juri/id/JURITEXT000045308919

Sous-section 2 Des écueils identifiés

L'expertise comptable bénéficie d'un monopole qui est bénéfique pour l'état et pour l'économie. Cependant, des écueils sont identifiés comme l'apparition d'acteurs en ligne, le partage de la valeur avec les éditeurs de logiciels, les difficultés pour les petites structures ou les difficultés de recrutement.

Concurrence des cabinets en ligne

> *« On est en pleine mutation parce que le monde a changé, mais bon il a changé pour tout le monde, pas que pour les experts-comptables, mais clairement il y a deux sujets, la perte du monopole. Parce qu'aujourd'hui, on a un monopole, mais on va le perdre. (…) » Anonyme 16*

Si les avancées technologiques peuvent être sources de gains de productivité, elles font également craindre des baisses de CA, avec des concurrents à bas coût en ligne ou des solutions d'internalisation du travail comptable pour les entreprises même si les activités les plus menacées sont celles qui ne nécessitent pas l'intervention de l'expert (enregistrement courant des factures par exemple).

> *« On ne peut pas aller jusqu'au bilan sans intervention humaine. » Anonyme 17*

De fait, on a un secteur de plus en plus concurrentiel avec des activités peu différentiables (tenue de compte, audit, certification), une arrivée de sociétés en ligne qui profitent des avancées

technologiques pour proposer des solutions automatisées avec des gains de productivité dont bénéficie en partie le client.

Poids des éditeurs de logiciels

> *« Deuxième grand sujet, c'est la digitalisation des cabinets puisqu'aujourd'hui la saisie comptable, je dirais que la saisie comptable faite par un opérateur de suivi va disparaître d'ici 2-3 ans et on va avoir des intégrateurs de flux. » Anonyme 16*

De même, les éditeurs de logiciels ou de solutions de numérisation grignotent des morceaux de l'activité historique des cabinets et, par la même, leurs marges déjà réduites.

> *« Aujourd'hui la rentabilité des cabinets n'est pas très belle. » >Anonyme 16*

Pour la facture électronique, la première échéance majeure arrivera le 1er janvier 2024, avec l'acceptation obligatoire de ce type de facture pour les transactions entre professionnels, et ce pour toutes les entreprises. L'obligation d'émettre des factures électroniques, quant à elle, entrera en vigueur le 1er juillet 2024 pour les grandes entreprises, le 1er janvier 2025 pour les ETI et le 1er janvier 2026 pour les PME et TPE. Néanmoins les cabinets sont en alerte sur ces sujets.

> *« Très franchement, je vois beaucoup de cabinets et je pense que la numérisation est très ancrée dans les mœurs de la profession. » Anonyme 17*

Les « petits » moins bien lotis

On a pu noter une forte augmentation du CA du secteur sur la dernière décennie (+25%), qui a profité surtout aux gros cabinets. Le problème est que la moitié de leurs revenus sont issus du commissariat aux comptes dont les seuils viennent être relevés. Cependant, ils ont beaucoup de grands groupes comme clients, les cabinets intermédiaires pourraient donc être plus touchés.

« Les commissaires avec une petite activité, pas les gros …, le petit commissariat est fichu ça c'est clair, car il faut huit millions de CA, donc ça élimine, ça va éliminer, une grande quantité de confrères CAC. Soit, ils vont prendre leur retraite, soit, ils sont EC et ça va diminuer leur rentabilité avec une perte de CA. » Anonyme 17

Les grands groupes ont des perspectives plus radieuses ; ils se diversifient vers le conseil (activité à forte valeur ajoutée), ils bénéficient d'une forte notoriété et d'un maillage territorial fin. Enfin, ils possèdent des compétences pluridisciplinaires. Si l'impact de la Covid est resté limité du fait de la récurrence de certaines activités et de l'organisation du télétravail, il y a cependant un fort risque de défaut client suite à la crise (estimé à 15%) qui s'ajoutera aux contrats CAC non renouvelés et à des stratégies de préservation de trésorerie (Berthier et Lemesle, 2020). Cependant, la proximité et le suivi des dossiers sont à l'avantage des cabinets de taille modeste.

« Alors nous, ce qu'on a comme avantage par rapport aux gros cabinets, c'est le lien, c'est parce qu'on garde peut-être mieux nos collaborateurs. Déjà parce que la relation est plus sympa et ensuite c'est le lien qu'on va faire avec les clients. » Anonyme 16

Un recrutement plus difficile

Mais la profession rencontre aussi des problèmes de recrutement, les jeunes préfèrent travailler en entreprise du fait des perspectives plus intéressantes de rémunération qu'offrent des postes de directeur administratif et financier, de fait on note un vieillissement des EC. Pour illustrer le phénomène, notons que sur six mille stagiaires en moyenne quatre à cinq cents s'inscrivent à l'Ordre (sur un maximum de 2000, car le stage dure trois ans).

Sous-section 3 Des éclaircies

Néanmoins le tableau n'est pas si noir, premièrement la digitalisation entraîne des gains de productivité dans les cabinets, ce qui appelle des recrutements dans ce domaine, la formation des EC étant pauvre sur ce point (Degos, 2007). Ces gains pourront néanmoins aider les EC à prendre plus de temps pour le conseil et à améliorer leurs marges.

> *« On est en train d'y passer à cette phase (de digitalisation) et quand on va y être tous passés, on va avoir du temps qui va se dégager, qui va nous permettre de rentabiliser nos horaires parce qu'aujourd'hui en fait, le problème c'est qu'on a des taux horaires trop faibles. Et de pouvoir proposer peut-être un peu plus de conseils aussi puisque si on libère du temps…» Anonyme 16*

Mais aussi les rendre dépendants des éditeurs qui pourront s'accaparer une partie de la valeur ajoutée du secteur.

> *« On est complètement dépendants des outils maintenant. Ils nous tiennent pieds et mains liés. Les contrats ne sont pas clairs. » Anonyme 16*

Ensuite, la réforme de l'ordonnance de 1945 qui a instauré un droit à la prospection en 2010, a ouvert le capital des cabinets à des intervenants extérieurs et surtout a donné l'autorisation d'exercer une activité commerciale à titre accessoire, ce qui ouvre une porte vers des activités de conseil. Or les cabinets ont un fort pouvoir prescripteur du fait de leur légitimité. Le cabinet Exco, par exemple, a développé une plateforme nommée « nouvelle Terre », espace d'échange de bonne pratique entre entrepreneurs, se plaçant ainsi au centre du tissu entrepreneurial. Pour le conseil, activité récemment autorisée, le rapport Xerfi note que cela représente aujourd'hui six pour-cent du CA pour les cabinets avec un CA au-dessus de 150M de CA, trois pour-cent pour ceux en dessous de ce seuil. Pour KPMG, au niveau mondial c'est quarante pour-cent de conseil, chiffre supérieur à l'audit, vingt-huit pour E&Y. Avant, quelques lois avaient déjà permis aux professions du chiffre d'élargir leur champ d'activité vers les enjeux sociaux et environnementaux. En 2010, l'article 225 de la loi Grenelle II autorise les commissaires aux comptes et experts-comptables accrédités COFRAC, en tant qu'organisme tiers indépendant (OTI), à intervenir dans la vérification des informations extrafinancières. Même si cela reste confidentiel pour les CAC vu le nombre restreint de missions. En 2019, la loi PACTE (article 22) ajoute que les experts-comptables peuvent « effectuer, sans en faire l'objet principal de leur activité, toutes études ou tous travaux d'ordre statistique, économique, administratif, financier, environnemental, numérique ». L'extrafinancier représente donc pour la profession un moyen de diversifier son offre et de se positionner sur un nouveau marché, aujourd'hui largement dominé par les *Big Four*. Pourtant cela reste une option mobilisable pour les EC, ainsi l'Ordre reste en veille sur ces sujets.

« Il y a eu des études à l'Ordre des EC, il y a 25 ou 30 ans, à un certain congrès de Grenoble où j'étais moi-même co-rapporteur. Un cabinet de stratégie avait fait, à ma demande, une étude pour savoir les besoins des clients et l'offre de la profession. Et, beaucoup plus récemment, le président de l'Ordre, il y a 7/8 ans, avait faire des études sur l'offre, la demande, etc. » Anonyme 17

Enfin, il existe certes des risques de déréglementation comme les éléments de la récente loi PACTE, mais de nouvelles obligations sont venues augmenter l'activité des cabinets ces dernières années, comme le prélèvement à la source, la mise à disposition des services fiscaux du fichier des écritures comptable (FEC), ou encore la déclaration sociale nominative en 2017. Les EC restent un relais essentiel dans la mise en œuvre de la politique gouvernementale comme ils l'ont prouvé avec le crédit d'impôt recherche. Ils auront sans doute encore l'occasion de le prouver dans les années à venir.

Tableau 27 : Répartition du CA du secteur selon le service vendu (source INSEE 2017)

Répartition du CA du secteur des activités comptables selon le service vendu	
Tenue et surveillance de comptabilité	58 %
Vérification comptable	13 %
Audit financier, conseil et analyse en comptabilité	12 %
Autres services comptables	4 %
Conseil fiscal	3 %
Autres activités (juridiques, de conseil, informatiques)	10 %

Champ : France hors Mayotte.
Source : Insee, Ésane 2017.

La RSE peut alors représenter un champ intéressant à prospecter. Une étude menée par la revue « La Profession Comptable » intitulée « les experts-comptables et l'avenir de leur métier » publiée en 2021 montre que la plupart des cabinets ont un CA en croissance et que les EC sont assez optimistes pour l'avenir de leur métier. Ils placent la digitalisation comme l'enjeu majeur à venir (dématérialisation, formation, logiciels, automatisation). Seuls trois EC sur cent citent l'élargissement des activités et, là encore, c'est dans l'accompagnement de la digitalisation

(mais des clients) que cela est le plus cité. La crise favorise par ailleurs le regroupement, soit vers les réseaux soit des non-réseaux comme Défi France (400 millions de CA, 105 entreprises), ATH (600 millions), ou encore Eurus dans lequel les cabinets peuvent rester indépendants. On distingue des associations techniques limitées au soutien et à la mutualisation d'outils et les groupements plus intégrés qui peuvent mutualiser le marketing et la communication...

Un nouveau marché

Encore balbutiant, le marché du conseil en développement durable devrait atteindre plusieurs centaines de milliards de dollars à l'horizon 2030, selon Elkington, auteur de la Triple Bottom Line (Elkington, 1999). En France, de grandes réussites entrepreneuriales ont accompagné la notation verte, citons notamment Vigéo avec N. Notat. Beaucoup d'entrepreneurs sont sur le marché et ne veulent pas voir ces concurrents arriver. Comme en témoigne cette interview d'un représentant d'un groupement de consultants :*« les commissaires aux comptes qui souhaiteraient certifier des comptes « verts » - et piétiner au passage le pré carré des agences de notation - sont donc conviés « à respecter leurs prérogatives... et celles des autres ! ». Les directeurs du développement durable, et peut-être les pouvoirs publics, devront arbitrer cette passe d'armes qui semble déjà se profiler entre professionnels de l'évaluation extrafinancière... »* (Chasnier, 2012)

Un nouveau rôle pour les comptables

L'idée de confier ces questions aux comptables n'est pas nouvelle. En 2003, J.P. Lafontaine effectue huit entretiens avec des experts-comptables intervenants dans différentes structures, il en ressort que malgré le contexte favorable (loi NRE, développement de l'ISO 14001, recommandation de l'Union européenne pour l'intégration des informations environnementales dans les rapports financiers (30/05/2001)), les personnes interrogées s'intéressent peu à la question, en partie parce qu'ils sont déjà occupés par de nombreuses tâches. Lafontaine interroge aussi des responsables de l'environnement et ces derniers ne semblent pas faire de la fonction comptable l'avenir du management environnemental. Ceci alors même que la fonction environnement et la fonction comptable co-construisent déjà certains éléments comme les

budgets verts notamment (Lafontaine, 2003) et qu'ils construisent des compétences liées à la RSE (Caron et Fortin, 2010). Les comptables sont faiblement impliqués dans la production d'informations environnementales, mais les impliquer davantage devrait améliorer l'information produite (Schaltegger et Zvezdov, 2015). Ils jouent le rôle de gardiens entre la direction et les responsables du développement durable. La formation devrait leur permettre de mieux intégrer le processus de création d'informations, bien qu'il y ait des risques de crainte de pertes de pouvoir dans les structures. Il faut alors trouver des mécanismes pour les aider à coopérer. (Kwakye et al., 2018) étudient le problème à l'aide la théorie du comportement planifié, rappelant que leur expertise du chiffre et leur place privilégiée de conseiller auprès des dirigeants en font des rouages incontournables. La théorie du comportement planifiée est une extension de la théorie de l'action raisonnée (attitudes et normes subjectives) avec la notion de contrôle du comportement, c'est-à-dire la capacité à réussir. Par ailleurs, l'étude publiée dans la revue « La Profession Comptable » citée ci-dessus montre les difficultés que connaît le développement de l'offre des EC en termes de services aux clients. Sont alors cités dans l'ordre le manque de temps, le manque d'intérêt des clients et leur manque de budget, la difficulté à identifier les besoins des clients, le besoin de nouvelles compétences, le manque de moyens humains, et le manque de capacité d'investissement du cabinet.

> *« Elle peut intellectuellement se dire c'est intéressant, mais elle va le rejeter immédiatement en disant : je n'ai pas le temps, j'ai déjà cette complexité avec ma compta, mes IFRS, ma fiscalité, mon informatique, mon social, mon droit, je vais pas me coltiner des dimensions supplémentaires. » Anonyme 1*

Le manque de temps apparaît donc en premier, ils sont déjà surchargés et lorsque l'on évoque le rôle que pourrait jouer l'expert-comptable dans le développement des comptabilités élargies, la réponse peut sembler terre à terre.

> *« Oui, j'entends souvent ça. (…) Ce n'est pas sérieux. Les EC, ils sont dans une relation contractuelle avec 2 ou 2,5 millions d'entreprises et ils prennent entre 100 et 500 euros par mois par client. Donc on ne peut pas demander aux EC plus qu'ils ne peuvent donner dans une relation contractuelle ! C'est-à-dire qu'ils font ce que demande le client, en fonction de ses honoraires. Il*

ne peut pas être contrôleur de gestion, juriste, etc. Franchement, allez parler de CSE à un expert-comptable qui 100, 200, 300 clients et 2, 4, 6, 8 collaborateurs, il va dire : arrêtez de m'emmerder à vos conneries. Il va vous dire : non mais, c'est quoi ça ! » Anonyme 17

Les commissaires aux comptes sont plus intéressés, touchés de plein fouet par la loi PACTE, ils doivent se réinventer. D'ailleurs, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes a des activités autour des comptabilités environnementales avec une participation dans la chaire Audencia, une aide à la publication d'un rapport Prophil. « La Profession Comptable » dans « les experts-comptables et l'avenir de leur métier » exhorte les EC à innover pour développer leur offre de marché.

Des pas vers les comptabilités sociales et environnementales

« À titre personnel, je ne me sens pas compétent et sachant pour mettre une note, conduire une mission. Et évaluer la démarche RSE. Si demain on a des missions à faire, il faudrait qu'on acquière les compétences en interne. Nous, les experts-comptables, on n'est pas forcément sachants sur le sujet. » Citation issue du Rapport Sofos (Prat dit Hauret et al., 2021)

Il est naturel de convoquer les comptables lorsque la discussion tourne autour de la comptabilité environnementale (Benston, 1982) pourtant ces derniers sont pour la plupart complètement ignorants de cette proposition. Cependant, dans une certaine mesure, la profession comptable participe à son développement (Bebbington et al., 2021). Et cela dès le début, au cours des années soixante-dix, avec notamment l'intérêt porté par l'American Accounting Association d'Estes et l'American Institute of Chartered Accountant. Puis plus tard, à partir des années quatre-vingt-dix, avec des soutiens aux projets de recherche et de l'information aux membres praticiens (Mathews, 1997) qui auront permis le développement du reporting environnemental (Peuch-Lestrade et al., 1996). Plus tôt l'étude d'Éric et de Robert Labouze dans la RFC n° 229 (12/1991) portait également des idées sur *« L'expert-comptable et la gestion de l'environnement »* qui pourrait construire un *« écobilan »* se présentant sous la forme d'un *« tableau de bord écologique »*, *pour donner la mesure de l'impact sur l'environnement »* et

introduire la notion de *« nuisance ajoutée »* de l'entreprise pour permettre de comparer les performances écologiques des entreprises. Il y a également de nombreux d'articles d'universitaires appelant à développer des comptabilités vertes (Cf partie 1), de même que des colloques, des conférences. L'Ordre a aussi supervisé de nombreuses études et publié des ouvrages questionnant les risques environnementaux et la question d'un rapport dédié à l'environnement (Antheaume et al., 1997 ; Raes et al., 1996 ; Peuch-Lestrade et al., 1996 ; Christophe et al., 1996).

L'activité d'un expert-comptable est soutenue et le manque relatif de candidats à la profession explique que le secteur ne soit pas en difficulté face aux attaques de la digitalisation et des cabinets à bas coûts étrangers. Ainsi une remontée des seuils du commissariat aux comptes, réduisant l'activité des commissaires a-t-elle pu être mise en place sans que le secteur soit mis en péril, bien qu'il y ait eu besoin d'un suivi de cas individuels par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes. Ce niveau d'activité élevé explique que de manière individuelle les EC ne peuvent pas s'engager dans des projets de comptabilités nouvelles. Il existe bien un Club du Développement Durable de l'Ordre des Experts-Comptables, mais il reste peu développé : une vingtaine de participants, alors que la France compte près de 20 000 experts-comptables. L'objectif fixé par le club en 2015 de créer un outil mobilisable par la profession a échoué malgré plusieurs propositions comme les « Kits enviro-compta » et les méthodes étudiées ici. D'autres mouvements essaient de fédérer autour des problématiques de la transition comme « femmes experts-comptables agir pour la parité ». Des experts-comptables se reconvertissent comme Jean-Louis Virat qui s'engage pour l'écologie à travers diverses associations comme le Laboratoire de la Transition.

> *« La profession comptable est en première ligne dans cette bataille, et s'emploie activement à le démontrer, comme en témoigne le colloque qu'elle organise au Palais Brongniart le 17 décembre 2015, à l'issue de la COP 21, sur le thème « la comptabilité face aux défis climatiques : enjeux et perspectives », puis son congrès de septembre 2016, qui se tiendra à Bruxelles justement parce que les réformes en cause doivent être menées avec nos partenaires de l'Union européenne. » Anonyme 7*

Même si, professionnellement, c'est surtout un groupe restreint d'experts qui peuvent être concernés par ces questions de RSE en étant proches des réseaux et dans une structure capable

de financer le développement de nouvelles branches comme le développement des services liés la RSE.

> *« Sauf que c'est une question de réseau, si vous voulez. Moi je suis pas du tout dans ces réseaux-là et même si j'en avais eu l'envie, ça aurait été compliqué. C'est vrai qu'à l'époque, il fallait être sur Paris. Il fallait être dans des cabinets avec des grosses structures, des trucs, des gens qui s'intéressent à ça. Et en province, alors là, on nous regardait avec des yeux quand on parlait de ça, ce n'est pas la peine quoi. Ceux qui étaient sur Paris, je dirais dans les années 2000, entre 2000 et 2010, je pense qu'ils ont pu, ils ont pu s'ils étaient intéressés travailler sur ça, là c'est passionnant, je suis d'accord. » Anonyme 16*

L'accès au marché du conseil RSE reste confidentiel, c'est un marché restreint par les faibles obligations légales sur lequel il faut conquérir une clientèle. Les grands groupes parisiens peuvent y consacrer des ressources et donc mobiliser des cabinets de conseils. Cependant, pour des jeunes experts-comptables, investir en temps dans ces activités est risqué et peu en adéquation avec leur formation.

> *« C'est un petit volet d'entreprise, donc il n'y a pas besoin d'être énormément de consultants là-dessus. Et puis après il fallait avoir le réseau pour se faire connaître. Donc pour moi je n'ai pas, je ne suis pas dans cette optique, je ne suis pas ... ce n'était pas ma clientèle, donc je n'ai pas pu me lancer.» Anonyme 16*

On comprend que les indépendants détournent le regard à la vue de ce marché, néanmoins les structures comme l'Ordre peuvent s'y intéresser. Ainsi, en France, la profession comptable est relativement active avec le Club Développement Durable de l'OEC, la participation de la CNCC à diverses conférences et rapports et par exemple la publication d'un livre blanc de la DFCG sous l'impulsion de H. Gbego, qui est également à l'origine de la création du Cercle des Comptables Environnementaux et Sociaux (CERCES). LA profession est donc amenée à traiter des questions relatives notamment à la comptabilité intégrée et son impact sur la comptabilité financière. Diverses initiatives viennent étayer cela avec, par exemple, une enquête initiée par "Femmes experts-comptables" avec l'ingénierie du "Laboratoire de la Transition" et le support technique de l'association "Biovallée" qui étudie l'intérêt des comptables pour

l'environnement. Le faible taux de réponses obtenues peut être révélateur du manque de préoccupation de la profession. Cependant, l'analyse des réponses montre qu'une partie des EC s'inquiète de la situation et cherche à s'adapter à ces nouvelles questions, tout en identifiant l'Ordre ou les réseaux comme des institutions où doit s'opérer le changement.

Il y a malgré tout une inadéquation entre les clients et ces besoins. Ces clients des experts-comptables sont des TPE-PME, qui sont sans doute plus éloignées des considérations de comptabilités élargies, tout en étant plus proches de certaines thématiques du fait de leur proximité avec leur environnement et leurs salariés. Au contraire des grands comptes qui peuvent avoir un impact plus grand sur les enjeux environnementaux et sociaux, mais qui sont suivis par de grands cabinets.

> *« Aujourd'hui, les EC, pour une immense majorité d'entre eux, ils tiennent la compta de 2 000 000 de TPE-PME, éventuellement des grosses PME, mais la clientèle c'est essentiellement des petites PME. Donc il y a des articles ou des news de la profession. Mais à part ça, ça ne peut pas les concerner aujourd'hui. Ce n'est pas un sujet d'actualité brûlant. En tout cas pour leur clientèle. Un EC, ça a entre 100 et 300 clients, qui sont le garage, la pharmacie… Allez voir le pharmacien ! vous leur parlez de comptabilité environnementale, ils vont ouvrir grands les yeux. » Anonyme 17*

Les experts-comptables ne peuvent pas vendre des conseils en plus à des entreprises qui ont du mal à payer leurs honoraires pour la tenue ou la certification des comptes, d'autant que ces PME/TPE ne sont pas forcément au fait de ces nouvelles comptabilités. Cependant, d'autres acteurs sont intéressés et notamment les assurances comme l'assureur Generali qui, à travers son outil General Performance Globale, vise les petites structures pour mieux ajuster son offre d'assurances face aux risques.

Les membres du *BIG Four* et leurs challengers

Ce sont de grandes entreprises qui opèrent à l'international, elles doivent mener des activités de veille et des stratégies de différenciation. Dans ce cadre, les outils de la comptabilité environnementale et sociale sont à surveiller en tant que possibilité d'élargissement de l'offre de service. Ces entreprises sont assez actives. Par exemple PWC a participé à l'expérience Kering, participe à la Chaire Audencia (avec Danone, L'Oréal…). En 2000, PWC a racheté Écobilan, société française créée en 1990 alors reconnue dans le monde entier comme un leader innovateur de l'application des ACV à l'évaluation de technologies, l'affichage environnemental ou encore l'écoconception. Le cabinet Deloitte a racheté de Bio Intelligence Service en 2013 avec le recrutement du directeur Éric Labouze pour prendre en charge un pôle RSE alors fort d'une centaine de personnes. KPMG, s'intéresse aussi au secteur bien sûr en accueillant les conférences du « reporting 3.0 » dans son siège social, et en publiant un rapport sur le reporting qui permet de suivre les tendances du reporting (KPMG, 2017) EY était partie prenante du Capitals Coalition. Ces rachats n'ont pas porté leurs fruits et ces services ont pour la plupart été noyés dans les organigrammes, des échecs de tentative d'innovation par croissance externe, la demande étant trop faible. On peut penser que les perspectives offertes par le marché et les investissements réalisés par ces grands cabinets justifient une position de blocage vis-à-vis de méthodes nouvelles.

> *« Les grands cabinets sont nécessairement concernés, probablement que dans les grands cabinets, certains confrères ou consœurs s'occupent de ces problèmes-là, ils sont eux-mêmes investis sur la comptabilité environnementale, c'est probable. À travers aussi les clients, certains clients qui peuvent être des grands comptes, ils leur posent des questions, s'y intéressent… On peut penser que de ce côté, il y a beaucoup de conscience de la question, de connaissances, etc. Ça peut être un marché pour les grands cabinets à terme, peut-être déjà un peu aujourd'hui. À mesure que ça passe, ça peut générer des missions, des honoraires … » Anonyme 17*

Les entreprises du *Big Four* représentent une grande part de l'activité de commissariat aux comptes, car elles ont comme clients les plus grosses entreprises. On note que ces entreprises sont le plus souvent réticentes à l'idée d'avoir à appliquer un standard qu'elles ne maîtrisent pas, que ce soit une comptabilité élargie ou plus simplement un reporting qui viendrait alourdir

leur tâche. Or, les membres *Big Four* et leurs challengers sont dépendants de ces clients, ils sont surtout intéressés par l'audit et la certification des données socio-environnementales.

> *« Leur point de vue ne portait pas sur le reporting lui-même, mais bien sûr sur l'audit du reporting. Donc, ils n'en ont pas parlé et je ne suis pas entré dans les détails à ce sujet, mais ils parlaient également de certaines normes d'audit. Je me souviens que je pense que c'est IAS 300 ou quelque chose du genre. » (Traduction) Anonyme 14*

Les grands cabinets sont donc les plus actifs. Diverses raisons à cela : leurs ressources qui leur permettent de faire de la veille, de développer des connaissances ou de racheter des entreprises, leur proximité avec les grandes entreprises, leurs connaissances des processus de certification. Les missions de commissariat étant principalement réalisées par les grands cabinets de conseil, le rôle de la CNCC revient de fait souvent à représenter leurs intérêts, c'est d'ailleurs un point de clivage lors des élections au sein des institutions comptables. Les cabinets développent des solutions ou financent des projets, mais on pourrait aussi imaginer que la CNCC pourrait mettre en avant une approche de CSE plutôt qu'une autre…

> *« Et dans votre groupe de travail à la CNCC, vous avez des membres du Big Four ?*
>
> *Oui bien sûr, et ils ont chacun leur méthodologie et donc du coup, c'est la raison pour laquelle la CNCC ne peut pas prendre position pour une méthodologie. Cela dit, ça peut peut-être être intéressant effectivement de dire, entre sociétés qui proposent ce type de méthodologie est-ce qu'on ne se réunirait pas pour en soutenir une, ensemble ? » Anonyme 15*

Finalement pourquoi les EC devraient travailler à une solution qui servirait des cabinets qui déjà leur récupèrent des clients sur les missions traditionnelles ?

> *« Aujourd'hui, on se dirige vers un reporting extrafinancier qui risque d'être plutôt obligatoire pour les grands et volontaires pour les petits notamment les PME et ma compréhension, c'est que les experts-comptables, ils bossent plutôt pour les petites boîtes, les grandes boîtes ayant des directions comptables juridiques qui peuvent faire les choses, voilà, je n'ai pas l'impression que ces professions vont forcément être embarquées dans le*

premier mouvement, là c'est juste l'intuition, je ne suis pas sûr…» Anonyme 8

Cette question est primordiale, les PME /TPE sont conseillées par les cabinets indépendants qui sont mieux représentés au sein de l'OEC. *A contrario*, les grandes entreprises sont suivies par les grands cabinets. Ces derniers rachètent ou développent de solutions pour les questions socio-environnementales, et pourront certifier les futurs rapports extrafinanciers de leurs clients. En tant que Commissaires aux Comptes ils sont plus proches de la CNCC.

Les Commissaires aux Comptes

En effet, à côté de l'Ordre des Experts-Comptables, les Commissaires aux Comptes (CAC) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) forment un groupe à part. Ils doivent certifier les comptes des entreprises soumises à cette obligation. Leurs missions sont donc différentes de celles des experts-comptables qui ont un suivi plus proche et plus régulier des affaires de leurs clients. Le fait que des seuils financiers soient fixés pour l'obligation de recours au CAC, amène les grands groupes, le *Big Four* et ses challengers, à s'occuper de ces affaires. Cependant, il existe de nombreux petits cabinets qui font du commissariat aux comptes bien que la loi PACTE ait encore augmenté les seuils en leur défaveur. Ils peuvent également devenir Organisme Tiers Indépendant (OTI) et donc pour le moment sont éligibles à la certification de la DPEF et au suivi des entreprises à mission, en attendant la nouvelle directive CSRD. À noter que c'est la COFRAC qui accrédite les organismes qui ne sont pas forcément issus du monde comptable, mais de celui du conseil au sens large (avocats, consultants, etc.), ce qui pousse la CNCC à être proactive dans le suivi de la révision de la directive NFRD par exemple.

« Au niveau de la CNCC, c'est vrai qu'ils ont été très engagés sur la partie RSE du fait que ce soit eux qui vérifient les DPEF. C'est eux qui vont vérifier les CSRD et qui vont vérifier la qualité des sociétés à mission majoritairement. » Anonyme 14

Les membres *Big Four* ont une capacité à peser directement et davantage dans le même sens que la Compagnie, en témoigne leur suivi également de la révision de la directive de 2014. Puisque ce sont eux qui ont le plus gros du marché de la certification.

> *« Les auditeurs bien sûr, les fameux Big Four, ils vont se mettre, ils se mettent déjà sur l'extrafinancier, donc ils aimeraient beaucoup être à la fois les commissaires aux comptes, donc les auditeurs du financier, et les auditeurs de l'extrafinancier » Anonyme 8*

Pour cela, ils s'intéressent davantage à la norme de certification qu'à la norme de reporting extrafinancier elle-même, comme pour l'audit financier pour lequel la norme IAS 300 fixe les règles. Les commissaires ont, d'une manière générale, un travail à faire sur le marché pour développer de nouvelles missions de certification, mais il faudrait également développer des compétences pour la réalisation des DPEF et bientôt de la CSRD pour qu'ils profitent de ce mouvement pour développer leurs activités et peut-être mettre en valeur leur marque employeur.

Échos internationaux

La comptabilité est aujourd'hui mondialisée à travers les IFRS. Le PCG étant lui sur une trajectoire de convergence. Les débats sur l'évolution de la comptabilité se sont donc déplacés au sein des institutions internationales. Pour l'Europe, c'est l'EFRAG qui conseille la commission et participe aux travaux de l'IASB. Aujourd'hui les débats autour des questions socio-environnementales tournent autour du reporting. La France semble parmi les nations les plus actives au niveau de l'information extrafinancière. Elle est ainsi représentée par P. de Cambourg et l'ANC au sein de l'EFRAG et pousse pendant la révision de la NFRD pour une prise en compte de la double matérialité. Les informations sociales et environnementales sont déjà publiées par 100% des entreprises françaises cotées dans leur rapport annuel selon une étude de l'IFAC (IFAC, 2021), ce qui constitue un record. Les pays anglo-saxons ont pourtant été plus en avance sur ces questions de comptabilités élargies grâce à des auteurs comme Gray et Bebbington et surtout le rapport PEARCE (Gray, 1990). Même si peu de modèles sont présentés, comme le modèle SAM (Cavanagh et al., 2006), ce sont plutôt des études ad hoc (Jasinski et al., 2015). L'Allemagne et le Japon ayant une préférence pour les approches

pragmatiques dans la lignée de S. Schaltegger telle que la méthode MFCA. Le reporting occupe le devant la scène internationale et d'autres outils viennent renseigner les données comme les bilans des gaz à effet de serre et les analyses de cycle de vie.

Sous-section 4 Actions de l'Ordre

L'Ordre est créé avec l'ordonnance de 1945 et doit assurer la pérennité de la profession.

Tableau 28 : Mission de l'OEC (Source : site de l'OEC)

L'Ordre veille, par ailleurs, au respect de la déontologie professionnelle, définit des normes et publie des recommandations, que les experts-comptables doivent appliquer dans l'exercice de leurs fonctions. Il participe à l'élaboration et à la diffusion de la doctrine comptable nationale et internationale. Cette vocation s'exprime par un engagement constant dans l'avenir de la profession : de la formation des jeunes à la maîtrise des grandes évolutions. Partout, l'Ordre des experts-comptables répond présent au progrès et à la dynamique du futur. Au-delà de ce rôle fédérateur, l'Ordre des experts-comptables se veut également force de proposition auprès des pouvoirs publics. Sa proximité avec le monde de l'entreprise lui permet d'intervenir sur les questions visant à assurer une meilleure efficacité aux entreprises et de faire des propositions en la matière. L'Ordre des experts-comptables mène régulièrement des opérations de communication pour : • Témoigner, auprès de publics variés, de la capacité de la profession à accompagner les entreprises, son énergie à proposer des solutions et s'adapter à l'économie numérique, • Promouvoir le diplôme et le métier afin de susciter des vocations.

Activités de développement technologique

> *« L'ANC, devrait être force de proposition et innover comme le Conseil de l'Ordre des Experts-Comptables ou des CAC. Pour moi, ça devrait être eux, eux en partenariat public, avec des chercheurs, ils devraient avoir un pool de Start-up, Mass-Start-up CAC, en disant c'est quoi le CAC de demain ? L'audit de demain ? On audit quoi demain ? On comptabilise quoi demain ?*

et ils devraient, à mon avis, injecter quelques millions d'euros pour travailler là-dessus et à mon sens : ce n'est pas du tout le cas. » Anonyme 10

L'Ordre et la Compagnie nationale s'inquiètent bien de ces menaces et l'on trouve des commissions dédiées à l'innovation dans les structures régionales et nationales qui doivent, entre autres, s'interroger sur les futurs marchés créés par les opportunités technologiques et légales. L'innovation qui ne vient pas de cabinets peut venir de l'extérieur, comme une externalisation de l'innovation avec des moyens financiers mutualisés au niveau de l'Ordre pour une recherche-développement plus importante. Il y a, par exemple, le développement de l'AccounTech de l'Ordre de la région Île-de-France qui finance par exemple ABCSR, entreprise qui propose une notation extrafinancière à travers les données comptables et fiscales. L'outil est présenté par Laurent Benoudiz, Président de l'Ordre des Experts-Comptables de Paris Île-de-France, dans la revue numérique « le monde du chiffre », « c'est quoi l'accountech au juste ? », en décembre 2020 : *« L'AccounTech a pour première vocation de faire bouger les lignes d'une profession confrontée au déplacement de son centre de création de valeur et à la nécessaire montée en gamme de sa palette de compétences. Les professionnels du chiffre savent que leur métier ne se cantonne pas qu'à faire de la comptabilité, des déclarations de TVA et des liasses fiscales : ils ont pour mission de conseiller les entreprises dans leur création, leur développement et leur transmission. L'AccounTech a justement pour objectif d'accompagner les experts-comptables vers une meilleure appropriation des évolutions technologiques et des outils de nouvelle génération, plus que jamais nécessaires à cette mission. En effet, la situation sanitaire et économique actuelle renforce l'importance de la maîtrise de ces outils, en les plaçant en première ligne pour accompagner les décideurs. »*

D'autres organisations sont créées comme Innest qui sert d'accélérateur de start-up pour l'Accountech et surtout la fondation de Drakarys : un fonds d'investissement mis en place pour rentrer au capital des entreprises innovantes et des éditeurs de logiciel.

Ouverture sur la société civile

Il existe également d'autres institutions comme l'Académie des Sciences et Techniques Comptable et Financière, sorte d'organisation frontière, qui jouent un rôle de relation entre

l'Ordre qui représente les experts-comptables et l'ensemble des parties prenantes du monde comptable.

> *« C'est moi qui l'ai créée, c'était une vision stratégique lorsque j'étais président de l'OEC en 2003/2004. Parmi les choses que j'ai faites, j'ai le sentiment après une vingtaine d'années de militantisme dans la profession ... On disait à l'époque et même avant, bon ... maintenant c'est un peu différent cette image ... « L'ordre de EC replié sur lui-même » ! c'est vrai que l'on communiquait assez peu vers l'extérieur autrement que le grand public et l'étudiant. On avait des relations avec les avocats, etc., mais les personnes physiques, cadres ou pas cadres qui relevaient du monde de la comptabilité, les comptables, les contrôleurs de gestion, les DAF, les contrôleurs internes, tous ces gens-là, on avait des relations avec les organisations institutionnelles, mais on n'avait pas de contacts directs avec les professions de terrain, les avocats de terrain, les chefs comptables de terrain… ». Anonyme 17*

L'académie a produit près de quarante cahiers aujourd'hui sur des sujets très divers intéressants le monde la comptabilité. Ces cahiers permettent aux parties intéressées de prendre connaissance de certaines avancées sur des domaines comme l'intelligence artificielle ou de certaines problématiques comme les immatériels. Ils aident donc à la diffusion de certaines innovations au sein de la profession tout en recueillant les avis des professions qui sont connectés à la comptabilité. On peut évoquer pour l'Académie un rôle de traduction entre ces différents acteurs. Des clubs sont aussi mis en place au sein de l'Ordre qui accueillent des extérieurs. On trouve par exemple le club fiscal, le club social ou encore le club développement durable.

Sous-Section 5 Le monde comptable et les questions extrafinancières

Le monde comptable a des intérêts divers concernant les questions extrafinancières en général et ces comptabilités nouvelles en particulier. Mais les essais tentés par certains comptables démontrent une certaine envie de réappropriation de la technique.

Des intérêts divers

Doit-on penser que l'absence d'institution généraliste autour de la comptabilité est pénalisante pour une réforme en profondeur de celle-ci ? Une organisation regroupant l'ensemble du monde comptable permettrait-elle d'avancer plus loin ? Car tous les intervenants de la profession comptable n'ont pas les mêmes intérêts face à l'information extrafinancière.

Tableau 29 : Synthèse des relations entre profession comptable et CSE

Big Four	• Veille • Protection du marché actuel contre des changements incontrôlés • Proactivité (croissance interne) • Rachats (croissance externe)
Experts-comptables libéraux indépendants	• Intéressés, mais surchargés le travail, clients (TPE/PME) peu concernés
Commissaires aux Comptes	• Doivent s'adapter à la remontée des seuils, s'ouvrent à la certification DPEF puis CSRD
DAF	• Sollicités par la notation EF, doivent dans leur intérêt voir le concept se stabiliser tout en gardant une liberté de publication (paradoxe)
Enseignants/ enseignants-chercheurs / Organismes de formation ?	• Chercheurs innovants ou en attente de nouveauté • Construction des programmes officiels de l'expertise • Nouveaux diplômes novateurs
Normalisateurs	• Doivent s'assurer de la pertinence et de la faisabilité des éventuelles nouvelles normes, de leur acceptabilité, « Due Process ». • Subissent des pressions de certains acteurs

Celle-ci demande deux tâches principales : la préparation et la certification, la deuxième étant nécessaire lorsque l'information est mentionnée dans les rapports de gestion ou lorsqu'elle répond à des obligations réglementaires. Les entreprises sont de plus en plus questionnées par les questions de l'extrafinancier, à ce titre, les directions administratives et financières sont mobilisées lorsqu'il n'existe pas de fonctions aptes à répondre à la demande (Direction du Développement Durable, RSE, …). Les enseignants du modèle orthodoxe qui ne mènent pas d'activité de recherche sont obligés de se caler sur les programmes officiels et les épreuves d'examens. Ces derniers sont rédigés dans le cadre des épreuves du cursus expertise comptable sous l'égide de l'Ordre qui organise la formation. Pour les chercheurs, de nouvelles interrogations sont au contraire un appel à s'intéresser au sujet. Mais les EC sont peu concernés par l'extrafinancier ; ils doivent s'occuper des questions pressantes de digitalisations des cabinets et assurer la veille réglementaire et doivent s'adapter à une législation toujours mouvante. La concurrence les pousse à s'inquiéter de leur productivité, ce qui laisse peu de place à l'expérimentation en conseil. Les experts-comptables libéraux ont des clients de taille moindre, ces derniers sont souvent en dessous des seuils de la DPEF par exemple, même si l'arrivée de la CSRD devrait augmenter le nombre d'entreprises concernées. De plus les clients n'ont pas les mêmes besoins que ceux des grandes entreprises en ce qui concerne la légitimation de leur activité souvent plus ancrée sur un territoire. Ce qui est différent pour les membres du *Big Four*. Ce sont par définition de grandes entreprises multinationales. Ces membres doivent donc mener des stratégies qui leur permettront d'assurer leur survie. Avoir une activité de veille est une première étape, on retrouve ainsi les membres du *Big Four* représentés dans les conseils des grandes initiatives de reporting. Une seconde étape est d'avoir une activité proactive en menant des activités de RD, en proposant des services innovants. Enfin, la dernière possibilité est l'acquisition de compétence par rachat, comme Pwc avait pu le faire avec Ecobilan. En tout état de cause, elles ne peuvent se tenir à l'écart du mouvement.

Réappropriation

Avant le processus de normalisation débuté au XXe siècle, la comptabilité appartenait aux comptables qui, par leur pratique et sa transmission, pouvaient la faire évoluer pour répondre aux besoins nés du développement économique. Les tentatives présentées ici le sont le plus souvent par des diplômés de l'expertise comptable, dont certains en exercice. On peut évoquer

une sorte de réappropriation de la technique comptable par ses praticiens. On retrouve une sorte d'ambiance connue au XIXe siècle avec alors l'absence de normalisation et la généralisation des savoirs et des moyens de communication. On a pu assister à l'époque à une multiplication des systèmes à colonnes (Vlaemminck, 1956). D'ailleurs lorsque Vlaemminck (p159) égrène les noms donnés aux systèmes proposés il y a plus d'un siècle, comme un clin d'œil, une « comptabilité universelle » est proposée par un certain Dessoye (1864). Proposition qui rejoint les « comptabilité électrique », « Comptabilité Tachygraphique », ou encore « Comptabilité algébrique », « Comptabilité automatique » … Peut-être est-ce dû au fait que les IFRS éloignent la comptabilité de ces praticiens, davantage encore qu'avec le PCG dans les mains de l'État.

> *« On va se dire que pour notre modestie, que ce n'est pas terrible de travailler pour les IFRS, car si au bout de 10 ans, 2% de votre travail se retrouve dans une petite modification retenue par l'IASB, vous pouvez déjà vous estimer un être un champion du monde. » Anonyme 1*

Ces IFRS peuvent sembler inaccessibles pour des praticiens qui ont des clients soumis au PCG, qui ont fait leur carrière sous ce référentiel et qui sont éloignés des instances internationales. Modifier ces normes peut sembler impossible pour eux, même le PCG qui suit un processus de convergence et il peut paraître plus simple de proposer quelque chose de nouveau, comme une Comptabilité Universelle.

4.2.3 Analyse structurelle des relations : le cas de la Constellation CARE

Nous reprenons l'image de Burchell *et al.* (1985) de constellations comptables. Au sens propre, « une constellation est un ensemble d'étoiles dont les projections sur la voûte céleste sont suffisamment proches pour qu'une civilisation les relie par des lignes imaginaires, traçant ainsi une figure sur la voûte céleste »[12]. Pour Burchell, le concept de constellation comptable est « un champ particulier de relations qui existent entre certaines institutions, certains processus économiques ou administratifs, ensemble de connaissances, systèmes de normes, de mesure et de classification technique. Entre ces éléments, se crée un réseau de pratiques.» Il note que les

[12] Définition de la société astronomique belge

personnes qui se sont emparées des états de valeur ajoutée au cours des années soixante-dix le faisaient à chaque fois pour un combat particulier : augmentation de salaire, lutte contre l'inflation, information … sans conscience de participer à cette constellation comptable (Burchell et al., 1985). Cette approche de constellation précède les développements de la théorie de l'acteur-réseau.

Dans cette étude, chaque équipe réunie autour d'une méthode tente d'enrôler différents acteurs ou institutions pouvant l'aider à se développer. Différents types d'acteurs sont recherchés, les pionniers, les agents de changements, les leaders d'opinion, ou les relais d'opinion (Alcouffe et al., 2003). Il faut enrôler par incorporation au sein d'organisations créées pour l'occasion ou par influence des décideurs. C'est la construction de la constellation qui est visée, il faut intéresser les potentiels utilisateurs et relayeurs. L'équipe la plus active sur ce point est celle qui travaille pour la méthode CARE-TDL. La constellation se développe au fil du temps et des enrôlements, pour former une sorte de communauté épistémique apte à convaincre les différents intervenants pour les enrôler.

> *« Vraiment rouage par rouage ». Anonyme 3*

Portée par une communauté fédérée autour de la chaire AgroParisTech et du CERCES, qui cherche à monter un véritable projet plus qu'une méthode. L'enrôlement est au départ mené tous azimuts.

> *« La stratégie est (…) d'aller un peu partout prêcher la parole, jouer sur une espèce de réseau qui progressivement s'élargit, alors pour ne rien vous cacher, tous les gens qui sont intéressés par ça, quelle que soit leur obédience politico-philosophico, etc. » Anonyme 2*

Même si on peut douter de cette dernière déclaration, l'intérêt d'une comptabilité nouvelle et la réalité du monde comptable font que cette innovation doit passer par un jeu politique pour qu'elle puisse se répandre. En effet, une seule mise en œuvre volontaire est trop hypothétique compte tenu des difficultés concernant la mise en œuvre. On peut penser que les grandes entreprises ont plus de ressources à consacrer à cette problématique et une légitimité à justifier, surtout les entreprises qui sont au contact du grand public, ce qui nous ramène aux théories de la légitimité.

« Je pense que ça interpelle les grands comptes qui peuvent être concernés, qui ont un impact fort sur les problématiques environnementales, mais les petits commerçants du coin de la rue… » Anonyme 17

On peut aussi évoquer l'isomorphisme qui pourrait amener par mimétisme les entreprises à suivre les primoadoptants. Cependant, plus l'entreprise est grande, plus la mise en œuvre est difficile et source de contradiction pour une entreprise qui cherche à être profitable.

« Mais sans aucune incitation, je ne pense pas qu'une entreprise utilisera CARE-TDL comme étant le cœur de son modèle comptable. Pour la bonne et simple raison que cette méthode identifie des dettes qui ne sont pas aujourd'hui identifiées dans la comptabilité. Donc en intégrant des dettes complémentaires, ce sont des remboursements de dettes à faire qui se visualisent à travers l'amortissement des actifs, contreparties du capital que l'on aura identifiées. » Anonyme 18

Il faut donc envisager un développement politique qui pourra mettre en place ces incitations. Atteindre les décideurs passe aussi par un enrôlement massif et la mise en place de chambres d'écho. Pour cela les porteurs de la méthode CARE vont chercher à être force de proposition pour convaincre les décideurs. En 2022, CARE-TDL peut s'appuyer sur un réseau étoffé :

« CARE est porté par une communauté composée d'académiques, de professionnels (entreprises, experts-comptables, etc.) et d'ONG (telles que la « Coop des Communs » ou le WWF France), fédérée par la chaire publique de recherche comptabilité écologique au niveau de la recherche, et par l'association CERCES au niveau des professionnels et des ONG. CARE fait par ailleurs l'objet de plusieurs citations, incitant à son expérimentation ou à son exploration, en France et à l'international. Une vingtaine d'expérimentations ont été menées jusqu'à présent, dans des grandes entreprises (dont des multinationales), des PME/TPE et des organisations publiques. En outre, une dizaine de programmes de recherche travaillent dessus actuellement. A. Rambaud dans la revue l'économie politique (Rambaud, 2015)

On ne peut parler de succès irrésistible pour la méthode, mais d'une existence connue dans les milieux concernés par le développement durable et la gestion d'entreprise.

Figure 23 : Constellation CARE-TDL



Des appuis inhérents aux fonctions des porteurs

> *« La chaire en comptabilité écologique vient d'être enfin lancée, je dis enfin parce qu'il y a eu beaucoup de tractations c'est un peu compliqué pour mettre tous les accords d'accord, mais la chaire vient d'être officiellement lancée dernièrement. Donc les porteurs financeurs actuellement sont LVMH par le biais de la direction environnement, le Conseil Régional de l'Ordre des Experts-Comptables Île-de-France, le cabinet Compta Durable et la CDC Biodiversité. Donc ça c'est sur la base des financeurs. On est en train d'élargir le cercle des financeurs progressivement et au niveau du portage académique Agro Paris Tech, l'Université Dauphine et l'Université de Reims Champagne-Ardenne. » Anonyme 3*

C’est aujourd’hui A. Rambaud qui se fait le porte-parole académique de CARE. La chaire qui porte son poste, bénéficie de nombreux soutiens affichés : AgroParisTech, Université de Paris Dauphine, Université de Reims Champagne-Ardenne, institut Louis Bachelier, ministère de la transition écologique, Agglomération Cœur d’Essonne, CNOEC, CDC Biodiversité, CDC Recherche, LVMH, Groupe Rocher, Port Atlantique La Rochelle, Crédit Mutuel Arkéa, Vertigo Lab, Dame à la Licorne, ASca. A. Rambaud lui-même participe à de nombreuses commissions dans d’autres institutions : Codirecteur du département économie et société » du collège des bernardins, Commission Climat et Finance Durable de l’Autorité des Marchés Financiers, Comité sur l’information de durabilité de l’Autorité des Normes Comptables, Academic Fellow de l’Institut Louis Bachelier qui s’intéresse à la finance durable. Il a rédigé une thèse sous la direction de J. Richard qui est au départ en contact avec l’ANC, puisqu’il y a représenté certains syndicats de travailleurs. Cela ne suffit pas à convaincre l’autorité de soutenir ouvertement sa méthode, mais lui permet de comprendre plus facilement le fonctionnement de l’institution.

> *« Pour avoir fréquenté l'ensemble de ces organismes, ANC, CNC, je vois bien comment ça se passe. » Anonyme 2*

Cela lui permet aussi de marquer les esprits des concurrents.

> *« Il est à l'ANC, émérite... ça aide beaucoup pour avoir une diffusion. Après ils ont les fonds, ils sont aidés, ils sont au comité 21, à ORÉE, je sais qu'à l'Institut de l'Économie Circulaire, je discutais... il était en train de me dire qu'il avait réussi, X, à faire faire une étude par l'institut, parce que le président avait été intéressé, donc l'Institut est en train de regarder la partie comptable de CARE. » Anonyme 4*

H. Gbego rencontre J. Richard lors de sa formation au Master Développement Durable de l’Université de Paris-Dauphine dans lequel intervient le second intervient. Expert-comptable depuis 2007, il va créer le cabinet Compta Durable qui va construire son offre autour de la thématique RSE et notamment autour de la méthode CARE. Le cabinet va porter des contrats doctoraux et avoir A. Rambaud comme directeur de la recherche ou encore Ciprian Ionescu qui a fait une thèse financée par ORÉE et qui va occuper par la suite un poste de Natural Capital Officer au WWF. Le cabinet va pouvoir se développer jusqu’à être liquidé avec un transfert d’activité à une autre entité (Endrix). M. Gbego va, depuis 2012, porter la RSE et le modèle

CARE à travers de nombreuses associations professionnelles : la DFCG (DFCG, 2021), le Conseil Régional de l'Ordre de Paris, le CSOEC où il préside une commission au Club Développement Durable. Il va également tenir la présidence du CERCES (CERcle des Comptables Environnementaux et Sociaux). H Gbego va permettre à l'équipe CARE de s'installer auprès des experts-comptables notamment au sein du développement durable. Décédé en septembre 2023, A Rambaud rend hommage à son travail et à son rôle primordial dans la diffusion de CARE au sein du Conseil National des experts-comptables et son aptitude *« à connecter professionnel.le.s, universitaires, politiques et associatif.ve.s. » A. Rambaud.*

Des entreprises

Dans cette constellation, LVMH est l'entreprise la plus active au départ avec Sylvie Bénard, directrice de l'environnement, participant à différentes manifestations organisées par CARE. Cette dernière intervient actuellement dans le Master Développement Durable et Organisation, et préside maintenant la fondation « La dame à la licorne ». LVMH est très présente sur le marché des spiritueux. Or la vigne pour le cognac (Hennessy) ou le champagne (Moët) consomment beaucoup de produits phytosanitaires. On peut aussi penser que le travail fait par Kering avec l'EP&L a incité l'autre géant du luxe à agir. D'autres entreprises ont participé à des expérimentations : Carrefour, Auchan, Fleury Michon. Des entreprises de l'agroalimentaire, secteur traversé par une crise de modèle où la grande surface et attaquée par le local et le conventionnel par le biologique. Par ailleurs, une dizaine d'autres entreprises ont aussi participé à une expérimentation en région PACA. Malgré ces quelques entreprises volontaires pour expérimenter, il y a peu de candidats. Les entreprises sont aussi tenues par les investisseurs qui exigent une certaine rentabilité de court terme, même si des nuances sont apportées avec les entreprises à mission ou les entreprises familiales.

> *« Que répondez-vous à une entreprise qui vous dit qu'elle n'adopte pas CARE-TDL, car elle va perdre des investisseurs ?*
>
> *C'est la réponse que va faire toute entreprise au départ. Aujourd'hui, les entreprises ont défini leur raison d'être avec la loi Pacte. Elles ont donc l'obligation de mettre des actions effectives en lien avec ce qu'elles affichent*

dans leur raison d'être. Le problème, c'est aussi comment éduquer les investisseurs. » Anonyme 15

Les entreprises n'agissent pas toutes par philanthropie et conservent une responsabilité Friedmanienne. Mais même avec une fibre RSE, elles vont chercher des confirmations dans leur choix de modèle d'affaires ou des manières de valoriser leurs actions afin de légitimer des prix supérieurs à la concurrence.

« En fait on se rend compte que c'était difficile de valoriser un engagement environnemental ou social que ce soit par rapport à comment nous on va aborder les choses … la question de la sécurité sur les chantiers, la formation, les conditions de travail etc. Et, pareil, communiquer sur le fait que l'on va prendre tel ou tel matériau plutôt qu'un autre. C'est quelque chose qu'on n'arrivait pas du tout à valoriser financièrement parce que ça n'a pas de valeur ça n'a pas ...il n'y a pas d'indicateur, pas d'euros que l'on peut mettre derrière... ce que ça apporte en plus ou en moins par rapport au prix du projet, on ne peut pas l'afficher. » Anonyme 11

Ce témoignage illustre le besoin des entreprises de légitimer leur travail et donc leur tarif. Il faut pour ces entreprises qui travaillent différemment, comme celle du bio ou celles qui appliquent une éthique particulière, pouvoir essayer de justifier le surcoût que cela engendre. Il ne s'agit pas d'instrumentaliser, mais de défendre ou gagner une certaine légitimité.

Des soutiens politiques

Le projet bénéficie de contacts forts dans les rangs des élus. Le député F.M. Lambert, député PACA écologiste, puis LREM, M. Laqilha député LREM également, que l'on retrouve au conseil de l'Ordre avec H. Gbego et dans les colloques comme celui du 19/02/2019 tenu à l'Assemblée nationale. F.M. Lambert dirige également l'Institut de l'Économie Circulaire. Tous viennent de la région PACA où a eu lieu l'expérimentation ADEME. Les soutiens peuvent aussi se gagner en diffusant des idées. C'est ainsi que des recommandations apparaissent, à l'attention du gouvernement, au CESE ou dans un rapport.

« C'est comme ça que on a eu deux recommandations en France du Conseil Économique, Social et Environnemental. Et surtout on a réussi à faire en sorte que le rapport Notat- Sénart l'année dernière mentionne explicitement CARE ce qui était totalement inattendu et ça va même plus loin. Alors là encore officieux, c'est que la partie sur la comptabilité qui précède la recommandation numéro 10 (Notat et Sénard, 2018), c'est en fait un quasi copié-collé de la note qu'on a envoyée au rapporteur du rapport. On a su d'ailleurs que le rapporteur, l'auteur du Rapport Jean-Baptiste Battisti nous a dit qu'il a été extrêmement sensible en fait à ce qu'on a mis dans la note et l'a reprise en fait en l'état. » Anonyme 3

Cela afin d'influencer les futurs textes de lois, de faire du lobbying.

« En juillet dernier on avait travaillé avec un député pour qu'il y ait un amendement à la loi Pacte sur cette recommandation, l'amendement n'a pas été voté et je ne cache pas que le colloque du 7 février 2019 à l'Assemblée nationale va déboucher sur un projet de loi de façon à réintégrer en fait la recommandation 10 plus d'autres éléments dans la loi. Donc en fait on essaye de faire un travail là encore aussi de lobbying au niveau de la loi ... » Anonyme 3

Outre l'amendement numéro 5 de l'article 73 de la loi pacte, un rapport est aussi émis sous l'égide du député Potier, socialiste et agriculteur en 2019 pour tenter de dépasser l'échec de la loi PACTE (2019). Ce rapport proposait une expérimentation de la méthode CARE comme complément de l'annexe pour les entreprises, proposition rejetée par la commission qui aura entendu des représentants du monde comptable avec le président de l'ANC, P. de Cambourg et F. Jégard, président du comité RSE du CSOEC.

Outre ce travail politique national, un regard est porté à l'international. Les porteurs évoquent même l'image de la France et de l'Europe pour mesurer l'importance de leurs propositions.

« Et derrière, ce que la France pouvait porter et notamment le modèle CARE. C'est-à-dire qu'il y a l'idée que CARE est directement opposé notamment à l'Integrated Reporting. C'est quelque chose qu'on défend qui se voit de plus en plus au niveau des acteurs de l'IR et c'est aussi à un niveau vraiment

géopolitique. Pour dire, nous sommes absolument opposés aux idées qui sont dedans et d'un autre côté on n'arrive pas juste en faisant une critique, on arrive avec un modèle qui est opposable, qui peut être porté par un acteur comme la France, qui répond à la tradition française. » Anonyme 3

Cependant, le positionnement très « révolutionnaire » de l'équipe CARE et de leurs idées sont identifiées par les acteurs plus libéraux, comme ceux de l'IRRC qui défendent l'entreprise et l'investisseur.

Cercles d'influence chrétiens

Ils portent un intérêt sur le sens de l'action collective, sont sensibles aux approches morales. Un rapprochement s'est fait avec le collège des Bernardins qui partage des préoccupations autour du sens donné à l'entreprise et où Bernard Christophe, pionnier de la comptabilité verte en France, a donné des conférences.

« Le point important c'est la raison d'être des entreprises. On n'a pas mal travaillé avec les Bernardins sur ces questions-là. » Anonyme 3

Des responsables de L'AFD (Agence Française de Développement) sont aussi sensibles à ces questions et portent un intérêt sur la mesure de la « richesse » nationale.

« Des chrétiens de gauche, par exemple, ont des liens très forts avec des gens comme le cercle des Bernardins, encore plus à gauche, le philosophe Cécile Renouard," l'entreprise en commun", et Gaël Giraud, sommités, ce sont des religieux. Cécile Renouard est sœur de l'Assomption, Gaël Giraud, jésuite, il est chef économique à l'AFD. Ils s'intéressent énormément à ces choses-là, y compris il y a un aspect macro-économique, derrière notre modèle, il y a le changement du PIB. Il est très facile avec le modèle CARE, on sait qu'en France, on est un des rares pays avec la RDA à avoir monté un système comptable qui est à la fois micro et macro. » Anonyme 2

Il y a une stratégie d'intégration des instances des autorités normalisatrices, notamment l'ANC pour laquelle les porteurs répondent à de nombreux appels à projets, notamment un travail sur le capital : Le capital : analyse croisée comptable, économique et historique qui cherche à cerner

une notion centrale chez CARE, c'est-à-dire le capital. Cela en étudiant le livre supposé originel de la comptabilité moderne de Pacioli (Rambaud et Richard, 2019) ou encore des papiers de recherche : Mesure et définition des impacts extrafinanciers des investissements : retour des théories et pratiques de l'Impact Investing et apports possibles de la comptabilité (Rambaud et al., 2022). L'EFRAG est aussi une cible de la stratégie.

> *« Alors, il y a plusieurs points qui sont entre l'officiel et de l'officieux. Donc il y a des éléments qui sont de favoriser en fait. Par exemple, actuellement je suis avec d'autres collègues assez proches, on va dire intellectuellement dans les réseaux académiques de l'EFRAG. On a été nommés dans le réseau... » Anonyme 3*

Des associations qui cherchent à influencer

Les idées se diffusent et sont relayées par le jeu d'associations qui jouent d'abord le rôle de chambre d'écho : Tek 4 life, Compta Régénération, ORÉE … « Chambre d'écho » c'est-à-dire qu'à force de répétition, l'information va être amplifiée et mieux acceptée. La chambre d'écho est un vase néanmoins clos où il y a peu de discussions ou de remises en question, soit différents médias relaient la même information, soit une même information peut être complétée par des sources apparemment indépendantes. La diffusion actuelle de l'information est organisée avec des « bulles de filtres » qui viennent limiter la possibilité d'être confronté à des opinions différentes, ce qui renforce l'effet chambre d'écho. On peut assister à la création d'organismes écrans qui jouent le jeu de relayer l'information voulue. Outre cette action de diffusion de l'information, elles peuvent aussi être plus proactives et mener des activités de lobbying. Dans cette optique, on peut distinguer différents niveaux de groupes (Bardon et Libaert, 2012) :

- « Le groupe d'intérêts est la dénomination la plus large : il désigne toute communauté de personnes réunies par des intérêts communs sans pour autant signifier une quelconque action dynamique de défense de ses propres intérêts. »
- « Le groupe d'influence : la connotation est ici moins politique ou économique que d'ordre intellectuel. Un *Think Tank* se range dans cette catégorie, l'influence est souvent diffuse et moins polarisée vers une prise de décision. »

- « Le groupe de pression ou le lobby : les deux termes apparaissent ici synonymes même si, à la marge, le lobby peut être entendu sous forme d'outil. On dira ainsi que le groupe de pression exerce un lobby efficace. Le lobby représente à la fois un groupe d'individus ou une organisation, et l'outil utilisé pour exercer cette pression. »

Les Anglo-saxons distinguent également le *government affairs* pour les actions vers les pouvoirs publics, *public affairs* lorsque le public visé est plus large. Le terme *advocacy* (playdoyer) est employé pour l'action des ONG ou pour des actions d'intérêt général. Cependant, ce dernier peut aussi être utilisé de manière plus large pour une campagne aux moyens mêlant publicité, manifestations et pétitions (Bardon et Libaert, 2012). Le lobby gagne son accès dans les couloirs du pouvoir contre une information, une expertise, un point clé de la décision, c'est la théorie de l'accès (Bouwen, 2011). L'influence est difficilement mesurable alors que l'accès l'est. On distingue par ailleurs différentes approches, pluraliste, corporatiste, clientéliste (Ayberk et Schenker, 1998). Les activités de lobbying sont de plus en plus visibles ainsi l'ONG InfluenceMap surveille les activités des grandes entreprises montrant les différences d'engagement de chacune en matière de climat.

En conclusion, on identifie de nombreux groupes d'acteurs qui gravitent autour du sujet. On peut remarquer des tentatives d'enrôlements de ces derniers qui, potentiellement, pourraient être intéressés par les techniques de comptabilités élargies et pour lesquels une problématisation au sens de la théorie de l'acteur réseau peut être envisagée. Les comptables, et notamment les experts, sont en retrait, malgré l'action de quelques-uns et le fait que ces méthodes, proposées par des diplômés de l'expertise, pourraient permettre d'offrir un nouveau service de conseil. La constellation CARE illustre le mieux le processus d'enrôlement, même si celui-ci reste un échec, c'est-à-dire qu'il n'y pas la création d'un véritable acteur-réseau. Cet échec va être analysé au cours des trois chapitres suivants. On verra au cours du chapitre trois comment l'idée d'une comptabilité verte consensuelle n'a pas pu s'imposer au sein d'un de l'Ordre des Experts-Comptables. On verra ensuite que ces propositions ont un caractère utopique au sens positif du terme, c'est-à-dire que l'idéalisme qu'elles portent fait qu'elles peinent à s'opérationnaliser, mais qu'elles ont une utilité. On verra enfin que ces constructions idéales sont encore perfectibles, connaissant de nombreuses limites.

4.3 L'utopie d'une comptabilité verte pour les experts-comptables

Avant le développement de CARE, une expérience singulière s'est tenue au sein de l'Ordre des Experts-Comptables. En effet, un club qui devait au départ s'intéresser au développement durable va voir passer les principaux acteurs de la comptabilité sociale et environnementale en France. Cette idée, portée par quelques individualités, va paraître au fil du temps une idée chimérique, que l'on peut qualifier au sens péjoratif d'utopie.

4.3.1 Entre coopération et compétition, le cas du Club Développement Durable

En France, les premiers travaux universitaires sur la comptabilité verte prennent forme au détour des années 90 (Christophe, 1992 ; Antheaume, 2004 ; Trébucq, 2012). Un peu plus tard, J. Richard publie un ouvrage liant comptabilité et développement durable (Richard, 2012). Cet ouvrage prend naissance à travers des cours donnés au sein d'un Master à l'université de Paris Dauphine.

> *« Puis à un moment donné (…) il y a une sociologue qui m'appelle au téléphone qui me dit " j'aimerais bien que vous fassiez la partie comptabilité" (du Master), moi je lui dis c'est bien joli, mais je suis spécialiste de comptabilité internationale (…) et je lui dis, moi désolé, mais développement durable et comptabilité je n'y connais rien, il faudra faire appel à quelqu'un d'autre. (…) Finalement j'ai fini par accepter. Et donc je me suis retrouvé à faire un programme de comptabilité et développement durable. » Anonyme 2*

Avec l'essor des notions du développement durable, l'idée d'une comptabilité élargie contamine alors les milieux professionnels et académiques. Jusqu'à la création d'un club développement durable au sein de l'OEC (Chapellier et al., 2018). Créé en 2007, sous l'impulsion de Tita Zeitoun, ce club va voir passer les principaux protagonistes des comptabilités élargies en France. Le premier étant J. de Saint Front :

> *« C'est en 2007, je suis en train de finir le collège des hautes études de l'environnement et du développement durable, et vient de se créer le club DD du CSOEC, dans ce club nous allons, un ami, X et moi, prendre, enfin…,*

créer un groupe recherche en comptabilité, dans lequel nous avons initialement tous les deux l'intention de mettre le risque climatique, avec les GES, dans les IFRS. » Anonyme 2

Le club a une activité assez soutenue. Il a ainsi été le lieu de création d'un outil d'auto-évaluation RSE des cabinets comptables, d'un kit enviro-compta, de guides sur les obligations environnementales, sociales et sociétales, de conférences, d'un trophée RSE. Il accompagne les adhérents sur les missions légales (informations RSE), les missions de conseils (rapports RSE), organise les trophées RSE de la profession comptable, mène des activités de veille et participe aux initiatives de reporting en répondant aux appels à manifestation d'intérêt et aux groupes de travail extérieurs, répond aux consultations. Il a cependant une fréquentation faible.

« Il n'y avait pas foule, on devait être une quinzaine pour 20 000 EC… En région, on oublie, au niveau du club Développement Durable, il n'y a que 5 régions qui sont représentées par des membres. Surtout à 22 régions ! on voit l'intérêt. On a un mal fou à faire porter l'intérêt, c'est lamentable. » Anonyme 8

Mais il réunit des participants attirés par la thématique et qui vont bientôt développer leur carrière autour de ces questions.

« Il y a eu l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières, qui, en 2007, avait monté un groupe de travail sur le développement durable et les PME. Donc je me suis inscrite à ce groupe de travail et là, bah je n'ai pas lâché. J'ai trouvé plus de sens dans cette voie-là. Je travaille dessus depuis 2007. C'est aussi l'année où s'est créé le club développement durable. Alors je me suis inscrite aussi. » Anonyme 5

Au début le club s'intéresse à la possibilité d'intégrer les notions du développement durable dans les IFRS, ce qui va sembler assez compliqué aux intervenants.

« On a tenu des réunions pour commencer les activités du club avec un grand spécialiste des IFRS (…). Pendant un an, chaque fois qu'on proposait des choses, il disait : ce n'est pas possible parce que « notre référentiel... », etc. Vous aviez une axiomatique, ce que l'on proposait, ça ne rentrait pas dans l'axiomatique... Je l'ai viré au bout d'un an ...Je lui disais : "Vous avez le droit

de ne pas être d'accord, mais vous allez devoir aussi proposer des choses, si vous ne proposez pas, moi je ne veux plus vous voir". Anonyme 14

L'idée va alors germer de travailler à une comptabilité verte. Après des années d'échanges, une forme de comptabilité élargie va aboutir, mais des problèmes évoqués en section 2 vont survenir et l'objectif initial de doter l'Ordre d'une comptabilité verte ne sera pas atteint, mais le club aura au moins servi de laboratoire d'idées et de discussions.

« A la base il y a eu un groupe de travail à l'Ordre. Après il y a eu des histoires. Voilà, en tout cas, ce que je veux dire c'est dans le creuset, d'une façon ou d'une autre, du club développement durable de l'Ordre, qu'un certain nombre d'idées ont émergé. » Anonyme 3

En 2015, un groupe se reforme sous l'impulsion de P. Arraou, fraîchement élu, qui va chercher un consensus entre les différentes méthodes.

« Et ensuite, nous avons recréé un groupe de travail au Club DD pour confronter les différents modèles de comptabilité. La comptabilité universelle a été présentée, comme la comptabilité CARE, mise au point par Jacques Richard et Alexandre Rambaud, et on en a discuté. J'étais co-animatrice du groupe de travail en 2015 avec Hervé Gbego sur la recherche de comptabilité environnementale. » Anonyme 5

La possibilité d'une proposition commune autour des piliers constitués par les méthodes CARE et Comptabilité Universelle aura été entrevue.

« Si j'ai bien compris, un consensus semble s'établir pour tenter de construire un modèle qui s'appuie sur les points forts de CARE et de Compta Universelle, qui ont l'avantage d'exister et d'avoir fait l'objet d'applications pratiques. » Anonyme 7

Cependant, des questions restent en suspens et certains intérêts de parties prenantes ne sont pas suffisamment pris en compte.

« Comme X, je crois néanmoins utile de me faire un peu l'avocat du diable, car ces modèles ont des limites dont il faut avoir conscience, et dont les auteurs eux-mêmes conviennent sans doute. Donc peut-être faudra-t-il

essayer de se projeter au-delà pour les dépasser et répondre ainsi aux objectifs fondamentaux de la Comptabilité ES » Anonyme 7

Ces limites sont notamment celles, techniques, que rencontrent les tentatives de comptabilités élargies et de Full Cost Accounting depuis l'origine (Unerman et al., 2018). Il y a d'autres questions qui vont être à l'origine de ces limites identifiées qui vont être évoquées par la suite (4.3.3) : les fondements idéologiques. Mais un autre élément va être à l'origine de l'échec, la question des droits de propriété.

4.3.2 Impossible fusion : le problème des droits de propriété

Les méthodes divergent sur de nombreux points, comme nous l'avons évoqué plus haut. Pourtant, le club ambitionnait l'idée de proposer une « comptabilité verte » au nom du CSOEC. L'un des éléments clés, qui marquera l'impossible fusion entre les méthodes, tient dans le rapport aux droits de propriété. La première méthode qui émerge au club est la Comptabilité Universelle développée principalement par J. de Saint Front et M. Vieillard, ils publient leur manifeste la même année que le manuel de J. Richard (de Saint Front et al., 2012 ; Richard, 2012).

« En 2012, c'était surtout la Comptabilité Universelle qui était montée. Il y avait le groupe de Jacques de Saint Front et Michel Veillard et ils ont effectivement développé la Comptabilité Universelle. D'un point de vue personnel, je dirais, dans le cadre du groupe, ils ont échangé sur un certain nombre de thématiques et de réflexions et après ils ont mis au point ce qu'ils ont appelé la Comptabilité Universelle, mais à titre privé. Donc pas forcément soutenue spécialement par l'Ordre, mais ça a permis de développer leur réflexion. » Anonyme 7

Le problème de propriété et donc de droits y afférents est en effet important pour les porteurs de projet qui investissent du temps. Certains ont même changé d'activité pour se lancer dans l'aventure.

« Après je me suis mise à l'Ordre au DD, en 2015, c'est là où j'ai le plus avancé, car je me suis mise vraiment dedans, je me suis dit : j'arrête tout à

côté. Le peu de clients que j'avais, j'ai tout donné à une consœur et j'ai dit je ne m'occupe que de ça, je ne fais que ça. Car il n'y a personne qui le fait. » Anonyme 4

La possibilité d'un retour sur investissement est donc primordiale : publications, notoriété, droits, et bien sûr clients, toutes ces formes de retour peuvent satisfaire les porteurs selon leur profil. Pour l'illustrer, on remarque que la plupart des méthodes rajoutent des signes de propriété qui pourtant n'ont pas d'existence légale en France, comme ADESS LOGIC® qui utilise le signe *Registered* ou plus récemment le modèle LIFTS Accounting Model ©, qui utilise donc le signe copyright, signes qui n'ont, encore une fois, aucune portée juridique en France.

« Je me suis dit peut-être que si ça fonctionne vraiment ma méthode au moins pour les tableaux des impacts, cela doit être protégé. Peut-être moins pour les écritures derrière, car si c'est Anglo-Saxon cela sera d'autres écritures. Mais pour le tableau des impacts, qui peut être utilisé à l'étranger, j'ai fait assez large au niveau étranger. Et j'ai même déposé un jeu de société de plateau. » Anonyme 4

Cela renvoie aux problèmes des droits de propriété résiduels et à la nécessité pour des entrepreneurs de protéger leurs activités de recherche-développement, même si la propriété ne se limite pas aux fruits du produit, mais contient aussi les droits moraux. Voir les méthodes utilisée ou reprises par d'autres pose des problèmes aux propriétaires qui se sentent dépossédés lorsque la mainmise sur le produit leur échappe comme l'équipe de Comptabilité Universelle qui a préféré quitter le club plutôt que de voir la méthode lui échapper lorsque le président leur a tenu ces propos :

« Puisque vous travaillez au sein d'un groupe du club développement durable, donc, votre comptabilité nous appartient ». Anonyme 1

Ce qui a provoqué une réaction radicale….

« ...dans un conseil d'administration sans concertation préalable, ça manque légèrement d'élégance d'aborder le sujet ainsi. Alors en se coordonnant Michel et moi, on a dit : nous on s'en fiche, on ne fait pas ça pour de l'argent. Nous on veut bien que ce soit le club qui l'ait. Mais l'ennui c'est que le club

derrière disait oui, mais en gros maintenant vous ne ferez pas ce que vous voudrez, ça sera nous le patron. » Anonyme 1

D'autant que la partie réflexion représente un temps de travail non rémunéré qui peut ressembler à un investissement perdu.

« J'ai fait les mesures à ce moment-là, sur mettons 5000 h de travaux, il y en avait bien eu une cinquantaine faites au club. Tout le reste c'était X et moi. De toute façon, le club nous servait de miroir et d'écho. » Anonyme 1

Enfin, outre les possibilités de profits futurs réels ou immatériels, on peut aussi noter le problème des droits moraux et l'intégrité idéologique des méthodes.

« Les mêmes mots renvoient à des trucs compléments différents. Par exemple, le mot comptabilité en trois capitaux, utilisé par certains à l'heure actuelle, soi-disant reflète les idées de CARE. Alors souvent ça peut être des gens avec qui on a des contacts, et qui se lancent dans ces questions et déforment ce que l'on fait à un moment donné. Ils sont sous pression d'un certain nombre de forces qui les ramènent vers ces comptabilités qui sont issues de conceptions néoclassiques environnementales comme l'est l'IIRC. » Anonyme 8

Ce rapport à la propriété est, parfois, différent lorsque le travail est réalisé par un chercheur de l'enseignement supérieur qui publie ses travaux en espérant les voir diffusés.

« Beaucoup vont l'utiliser ou font du benchmarking et viennent prendre des ... picorer dedans. Mais c'est normal, dire que les travaux dans la recherche ont souvent un temps d'avance, mais à un moment donné, il faut les diffuser et les partager. » Anonyme 16

Avec un certain fatalisme pour ceux qui se disent que leurs travaux seront dilués dans d'autres…

« Je me rappelle très bien que dans le bouquin de Berle et Means (...) cette thèse (séparation), est déjà cité par un Allemand qui lui est cité en note de bas de page. Ces Américains sont très forts pour récupérer des idées, en les comprenant plus ou moins, de faire des bouquins ronflants, puis on les cite

après c'est fini... Donc je dis souvent à Alexandre Rambaud, tu sais on va finir comme ça ... on aura lancé un truc puis ça va être récupéré ..., mais enfin bon, faut bien continuer quand même. » Anonyme 2

C'est néanmoins un point important de l'innovation comptable et managériale. Comment les innovateurs peuvent protéger leurs innovations, alors que ces procédés ne sont pas brevetables ? Il y a les retombées financières, mais aussi les dérives morales qui ne sont pas protégées. Ces méthodes, par exemple, pourraient être utilisées pour masquer des activités néfastes à l'environnement. D'autant que la volonté de protéger sa méthode implique une diffusion moindre, on connaît à ce sujet le cas de la méthode Perrin qui est restée finalement peu appliquée suite à la politique restrictive menée par le cabinet de l'inventeur (Levant et de La Villarmois, 2001). La protection est sans doute également une limite à l'appropriation.

4.3.3 Des divergences idéologiques

Les difficultés de convergence entre les méthodes tiennent aussi à des divergences idéologiques. J. Richard pose le problème dans son ouvrage de 2012, il rappelle les divergences entre économistes libéraux et orthodoxes, les premiers ayant construit leur modèle sur les ressources naturelles comme infinies, les seconds ayant une vue plus organique de l'économie, notamment Georgescu-Roegen. On retrouve ces différences de points de vue dans l'écologie politique avec des partisans d'une protection de l'environnement sans nuire au développement économique, alors que d'autres veulent un maintien et une protection de la nature sans instrumentalisation possible. CARE est la méthode la plus proche des économistes hétérodoxes qui luttent face aux idées néoclassiques.

« Il y a donc des confusions, et ça, c'est une bataille que nous avons à mener pour le montrer. Évidemment les forces qui sont derrière l'IIRC ne sont pas comparables à celles de CARE-TDL. » Anonyme 2

Car, au travers de ces nouvelles comptabilités, on trouve de nouvelles charges, de nouvelles obligations qui viennent remettre en cause un équilibre trouvé auparavant.

> *« Nous on change le concept de profit, on arrive à une reconstruction du concept de profit, on n'est pas contre, je suis pour le profit, mais pas le même » Anonyme 2*

Ce qui peut effrayer les partisans d'une transition moins radicale, qui pensent que le système d'information doit simplement apporter l'information aux dirigeants. Le positionnement révolutionnaire de CARE (Richard et Rambaud, 2020) est ainsi rejeté par d'autres protagonistes.

> *« On ne veut pas de ça nous on ne veut pas la révolution chez nous, personne ne veut la révolution et je pense que CARE c'est …, bon c'est un positionnement particulier. » Anonyme 6*

D'autant que le passé académique et professionnel de J. Richard l'a toujours amené vers les idées dites à gauche, voire marxistes. Mais il y a d'autres points de débat comme celui de la compensation entre capitaux, c'est-à-dire du niveau de soutenabilité. On peut distinguer la soutenabilité faible ou forte (Daly, 1990) qui différencie les comptabilités qui acceptent la compensation entre capitaux des autres comptabilités. Il y a aussi l'évaluation qui pose question : CARE-TDL s'appuie sur des seuils critiques, alors que les autres méthodes présentées ici cherchent davantage à évaluer l'impact de destruction. Pour Gray, on a une comptabilité de préservation et des comptabilités de coûts complets.

> *« Et donc, c'est ça, c'est en cela que le couplage …Au-delà du fait que dans CARE, au-delà du fait qu'IDEA cherche à qualifier la dimension sociale et environnementale, c'est aussi une méthode qui a des seuils de performance et qui s'inscrit dans un paradigme, dit de la durabilité forte. Et donc, ces trois critères-là ne se retrouvent pas globalement sur le marché des méthodes de durabilité ou d'évaluation. Pour beaucoup, les seuils de performance n'existent pas ». Anonyme 16*

Autre point de différence entre les méthodes, les services écosystémiques qui peuvent, par exemple, servir à valoriser un travail fait par des agriculteurs ou une entreprise dans le cadre d'une restauration d'une haie ou d'une mare. Mais cela peut aller plus loin avec, pour illustrer, ce chiffre du Fonds Monétaire International relayé par WWF qui valorise une baleine à deux millions d'euros du fait de la séquestration de carbone tout au long de sa vie. Services sur lesquels CARE-TDL souhaite rester en retrait pour éviter de donner une valeur économique à

la nature et qui oblige les porteurs à être vigilants sur les tentatives d'incorporation de ces services dans leur comptabilité. Car souvent il s'agit de valoriser et rémunérer des efforts qui ne sont pas forcément compatibles avec un maintien du capital et en tout cas non rétribuables.

> *« C'est la tendance sur la comptabilité CARE à vouloir monétiser ce qu'on appelle les services écosystémiques. Parce CARE veut s'émanciper de donner un coût à la nature (…). C'est traduit par, entre guillemets, une rémunération. Et là, on arrive à une rémunération du capital naturel sous la forme de dividendes versés au titre du capital naturel et donc là c'est une analyse sur le volume de dividendes que l'entreprise aimerait verser et ne peut pas verser. » Anonyme 3*

Ces services écosystémiques ne sont donc pas intégrés à la méthode CARE, ceux-là sont en effet une manière d'évaluer la nature comme actif source d'avantage et non pas comme une ressource à préserver pour elle-même. Pourtant c'est une manière simple d'évaluer ces actifs que les autres méthodes vont souvent mobiliser.

4.3.4 Impossible convergence

Suivant la théorie de l'acteur-réseau, le processus de construction des objets techniques est fait autour des controverses entre les actants du réseau et leurs jeux de négociation. Une convergence des intérêts du réseau est recherchée afin d'aboutir à un objet technique consensuel. La création de cet artefact est une « inscription » assurant la préservation des intérêts des acteurs. La particularité ici, c'est que cette convergence est un échec. Avant ce constat d'impossibilité, des réunions avaient été mises en place pour chercher à marier d'abord les deux comptabilités phares. C'était l'objet de réunion du club DD de l'OEC jusqu'en 2016, fusion qui semble avoir été entrevue par les participants par deux fois en 2011, puis en 2016.

> *« Si j'ai bien compris, un consensus semble s'établir pour tenter de construire un modèle qui s'appuie sur les points forts de CARE et de Compta Universelle, qui ont l'avantage d'exister et d'avoir fait l'objet d'applications pratiques. » Anonyme 7*

Cependant, ces méthodes étaient différentes dans leurs approches avec une vision plus pragmatique et prête à considérer les apports des entreprises chez J. de Saint Front et ses collègues et plus politique et théorique pour J. Richard comme expliqué dans la section précédente. Ainsi les tenants de CARE étaient plus enclins à travailler les concepts comptables, ce qui pouvait entraîner de la défiance chez les auditeurs du club DD d'autant plus que ces derniers étaient des experts-comptables.

> *« Assez rapidement il y a eu un premier malentendu qui était que l'amortissement pour certains acteurs était vu comme quelque chose qui servait à remplacer. Donc c'est un premier problème, on a du mal entre guillemets, on a dû lutter, pour expliquer que ça ne servait pas à ça. C'était pour maintenir le passif. » Anonyme 3*

En effet, avec la méthode CARE, l'amortissement vient constater l'usage du capital créé évalué à son coût de maintien, alors que dans le modèle orthodoxe il passe pour une rétention de résultat de nature favoriser le remplacement. À ces divergences s'ajoutaient celles des participants qui avaient aussi des idées et des points de désaccord selon leurs *a priori* politiques et théoriques. Cependant, l'imbrication des propositions aurait pu garantir une forme d'intégrité de chacune d'elles, mais des divergences trop profondes existaient.

> *« On a essayé de rassembler les deux modèles dans le groupe de travail en 2016. Il a été question à un moment donné de faire une sorte d'alliance entre les deux modèles. De là les mots de X d'ailleurs : la compta universelle était le modèle de base et que la comptabilité universelle pouvait servir comme comptabilité pour étayer CARE et permettre de construire une annexe, la documentation de l'annexe de CARE. Il y a eu des débats, des échanges, et même des groupes de travail annexes dans ce sens. Donc après, nous avons été très intéressés par ça, après il y a des points conceptuels... La comptabilité universelle n'est pas structurée conceptuellement et ce qui fait que nous, ça nous gêne énormément, on a essayé d'en discuter, d'en rediscuter ce qui est assez compliqué en fait. » Anonyme 3*

L'équipe CARE reproche ainsi à la comptabilité de ne pas avoir réfléchi aux concepts qui structurent leur méthode. Le pragmatisme voulu par l'équipe de la comptabilité universelle, s'oppose au cadre théorique fort à travers des axiomes et une posture ontologique de la méthode

CARE ce qui empêche tout rapprochement d'autant que certains chevaux de bataille ressortent des discussions comme la valeur actualisée à laquelle Richard est opposé. Il y a eu une certaine volonté de rapprochement donc, mais les oppositions étaient trop fortes. Les discussions ont duré jusqu'au désaccord final.

> *« Le club développement durable, c'est là justement que le défi est de faire le mariage. J'ai passé une année tous les mois pendant une année avec X. Il est venu pendant un an aux réunions et puis on n'a pas avancé d'un centimètre. J'ai fini par claquer la porte. » Anonyme 14*

Certains membres du groupe décidant alors de proposer leur propre solution comme Christine Chavigny qui travaillera avec Marielle Mathieu, avant que les deux ne développent par la suite des solutions indépendantes (respectivement Adess Logic et Mersi (devenue SeMA)).

> *« X a présenté CARE et il n'y en a pas un qui a compris, il nous a passé l'opération, trois fois ! c'était en 2016. Après, il y avait la « Compta Universelle » de Jacques de Saint Front… (…) Un matin je me suis réveillée, je me suis dit : c'est ça qu'il faut faire. Je me suis mise à bosser, j'ai sorti mon truc, pas finalisé comme aujourd'hui, mais tout était déjà préparé. La différence que j'ai par rapport à eux, je ne dis pas que je suis mieux, mais je ne fais pas comme eux. Eux ils ont fait de la comptabilité qu'ils ont appliquée au développement durable. Moi j'ai fait l'inverse. » Anonyme 4*

Pierre Borie, qui a présenté également une approche innovante, ne pouvait que faire face au constat amer de l'échec et au sentiment que le groupe était passé à côté de quelque chose.

> *« Pour ma part, j'avoue rester sur ma faim, car je n'ai pas vu aboutir ce que j'espérais, malgré le temps que j'y ai passé. J'ai dans la tête depuis longtemps l'idée que la profession comptable doit être un acteur essentiel pour mener à bien le changement de paradigme économique dont nous avons besoin, et j'ai cru pouvoir contribuer à l'accréditer autour de moi. Je constate que les luttes de pouvoir, la défense des privilèges, la force des egos, sont bel et bien présentes au Conseil Supérieur comme partout ailleurs. » Anonyme 7*

P. Borie témoigne ici avec force des luttes internes qui se font au sein de ce club alors dirigé par H. Gbego, proche de CARE. CARE présenté par un J. Richard qui fait valoir son aura

académique. Mais il critique aussi les instances supérieures qui ne sont pas prêtes à prendre part au débat pour imposer une solution politique ou chercher des soutiens pour œuvrer dans ce sens. Même si, aujourd'hui encore, certains voient dans ces confrontations un terreau fertile pour l'éclosion d'idées nouvelles… dans l'espoir de voir un jour un modèle unique s'imposer.

> *« C'est bien qu'il y en ait, qu'il n'y en ait pas qu'une, et qu'il y ait des démarches pour l'améliorer. Et puis, je pense que peut être, le bon modèle sera un mélange de tout ça. Le bon modèle de comptabilité environnementale sera un mélange de plusieurs des modèles existants... » Anonyme 10*

Pour conclure, on note que l'institution de l'Ordre comptable à travers son club de développement durable était favorable à une proposition commune, elle a même essayé d'organiser la fusion des méthodes, mais que les individualités n'étaient pas prêtes à tout mettre en commun. On peut néanmoins se demander si c'est le rôle de cette institution que de chercher à développer une telle méthode. Premièrement les experts-comptables ne manquent pas de travail et doivent déjà composer avec une législation évolutive qui les oblige à se former continuellement. Par ailleurs les effectifs n'évoluent pas autant que les besoins des entreprises, ce qui limite la concurrence et donc le besoin de nouveaux marchés comme celui du conseil en développement durable. Ensuite ce sont davantage les grandes entreprises qui peuvent mettre en place ce genre de solution, or les experts-comptables indépendants sont plutôt les conseillers de PME/TPE. Les membres du big four ont plus d'intérêt à trouver dans les CSE, et d'ailleurs ils sont proactifs dans le domaine à travers des rachats de sociétés. Ils sont de plus les commissaires aux comptes de ces grands comptes, donc ils auront également à certifier l'information extrafinancière qui sera imposée à ces derniers. C'est d'ailleurs plutôt la Compagnie nationale des commissaires aux comptes qui aurait dû être à l'origine de cette initiative. Mais le commissariat est en grande partie assuré par le Big Four, dont les membres ont chacun des solutions à proposer.

> *« J'ai eu plus d'ouverture à la compagnie nationale, où j'ai été présenter la Comptabilité Universelle qui m'a reçu pendant une heure, au bout d'une heure il m'a dit : « on continue ». Il semblait intéressé, on s'est revus. Depuis, j'ai trouvé l'ouverture... alors j'ai trouvé l'ouverture parmi les collègues de la commission RSE de la CNCC, et à l'un des deux, à l'un des big, j'ai présenté*

la compta universelle. Il m'a dit : écoutez, très gentiment, au niveau mondial nous avons quelque chose qui est dans la même logique que vous. Mais j'estime que vous êtes en avance sur nous. » Anonyme 1

Cette situation illustre les atermoiements rencontrés à l'OEC, mais aussi la position plus intéressée de la CNCC et la présence des Big qui ont des idées en préparation.

4.4 Des utopies comptables

Prises individuellement, ces nouvelles comptabilités nécessitent un travail de conceptualisation et théorisation fort afin d'encastrer ces nouvelles dimensions dans le système comptable traditionnel (1), ce qui se fait entre idéalisme (2) et pragmatisme (3) comme souvent les processus d'innovation (Trébucq, 2018). Car on s'aperçoit à travers l'analyse des entretiens que les projets portent des idéaux très hauts en matière de qualité des systèmes d'information proposés, mais que le pragmatisme l'emporte lorsqu'il s'agit de trouver une solution opérante.

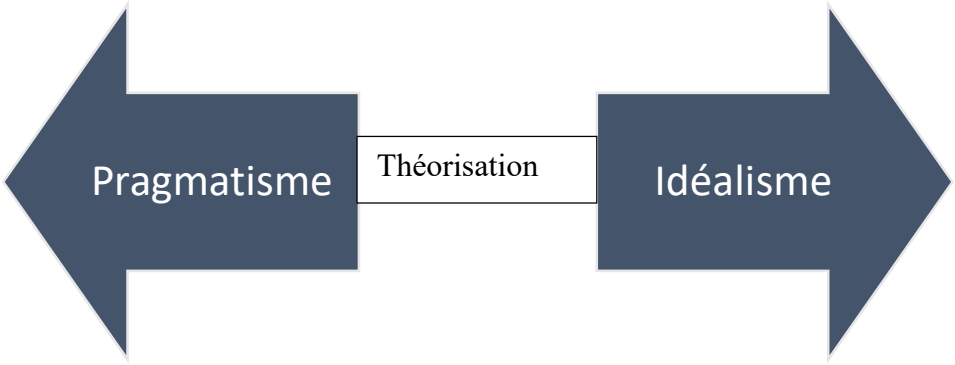


Figure 24 : Un travail de théorisation entre idéalisme et pragmatisme

4.4.1 Un travail de théorisation en quête d'un idéalisme chimérique

Pour ce travail de théorisation opéré par les porteurs, on relève à travers le codage (tableau suivant) qu'il est important de questionner la notion de comptabilité tant celle-ci est aujourd'hui assimilée à la comptabilité financière (1), il faut aussi définir les concepts mobilisés qui sont souvent des extensions des objets comptables traditionnels (2) et s'interroger sur les problèmes posés par les questions de périmètre (3). Enfin, on relève un travail d'idéologisation des concepts (4) et on peut relier ces propositions aux fondements des différentes philosophies morales (5). Dans l'ensemble, les attentes en termes de qualité et de pouvoir performatifs sont importantes (6). Le tableau ci-dessous est construit à partir de l'analyse des retranscriptions et

fait apparaître le codage des unités de sens relevées, la plupart des verbatim qui ont servi à ce codage sont disponibles dans le texte.

Tableau 30 : Données de codage utilisées

Codage de 1er ordre	Thèmes de 2nd ordre	Dimensions agrégées
Définir la comptabilité	Délimitation du champ de la comptabilité (Section 4.4.1.1)	Travail de théorisation vers un SI idéal
Définir les nouveaux capitaux	Définition des concepts (Section 4.4.1.2)	
Actif ou passif		
Distinguer biens publics et biens privés	Définition du périmètre du SI (Section 4.4.1.3)	
Délimitation de la responsabilité		
Définir le capital	Idéologisation des concepts (Section 4.4.1.4)	
Idéologiser le capital		
Définir les dettes naturelles		
Valeur sociétale		
Maintenir le capital comme une dette		
Viser un modèle généraliste	Qualités idéalisées du nouveau SI (Section 4.4.1.5)	
Permettre de faire ressortir des propriétés		
Porter un regard global		
Modèle transparent		
S'adapter aux secteurs		
Révéler les dépendances		
Vue holistique		
Révéler les dépendances		
Révéler les erreurs		
Indispensable pour la transition	Pouvoir performatif important (Section 4.4.1.6)	
Connecter aux processus de décision		
Changer le PIB		
Retravailler la comptabilité nationale		

4.4.1.1 Délimitation du champ de la comptabilité

> *« Ceci dit, la comptabilité, ce n'est jamais que la traduction de faits économiques. Les faits économiques sont la traduction de l'évolution de l'économie en général, des techniques, des nouvelles consommations, des nouvelles productions, et donc au fur et à mesure que le monde avance en termes de modernisation, de nouvelles méthodes, la compta s'adapte. Donc l'innovation comptable, c'est d'abord la traduction en comptabilité de l'innovation faite d'une manière plus générale. » Anonyme 1*

Emprunter ses lettres de noblesse à la comptabilité financière suppose de lutter contre certains *a priori* sur la définition de celle-ci. Cela d'autant plus dans des pays à pratique dualiste comme la France où l'on distingue comptabilité financière et comptabilité analytique, où le poids de la normalisation est plus important. Rappelons que la légitimité de la comptabilité financière se fonde sur son institutionnalisation et sa dimension légale, alors qu'ici il faut réformer et mettre en œuvre de manière volontaire. Les porteurs doivent alors étendre aux yeux de tous la notion de comptabilité pour que ces nouvelles formes de décomptes y soient intégrées et puissent profiter de la force du symbole.

> *« Ma définition (de la comptabilité) est expansive, car le chirurgien qui compte ses fils en recousant, c'est une comptabilité ! ... bon on va dire que c'est ici trop expansif, mais dans un autre sens c'est vrai. Vous pouvez prendre n'importe quel chiffre, vous allez trouver une réalité humaine, heureusement ! » Anonyme 1*

Cette extension ouvre la porte à différentes formes de comptes ou tableaux de bord, mais pour intégrer la comptabilité financière, les méthodes doivent utiliser les objets comptables les plus courants et parfois les redéfinir.

4.4.1.2 Une définition de concepts souvent nouveaux

Capital, dette, amortissement, actif ou passif, les objets comptables usuels sont interrogés pour faire en sorte qu'ils puissent retranscrire des réalités sociales ou environnementales qu'ils ignoraient jusqu'alors. Ils sont soit étendus, soit redéfinis par les concepteurs des méthodes. Le

capital est le plus discuté. En effet, le capital devient humain, naturel, intellectuel …et une course à la multiplication des capitaux s'opère créant une certaine confusion.

> *Ça devient la mode, ça commence, ces histoires de compta, par exemple il y un énorme bouquin publié aux États-Unis, en six capitaux, éloge de L'IIRC, auquel, de notre point de vue, on est complètement hostile. (...) Et on me dit par exemple, vous proposez une comptabilité qui (au départ j'avais parlé de tri-capitaliste, maintenant ça fleurit comptabilité en trois capitaux. Mais que met-on derrière ?), on me dit : « il y a mieux ! la comptabilité en six capitaux, vous vous rendez compte, vous en avez six, pourquoi vous n'en avez que trois ? » Anonyme 2*

Ce questionnement pour une prise en compte de plusieurs capitaux peut paraître légitime lorsque l'on considère les travaux sur les immatériels, mais que d'autres ne souhaitent pas mobiliser le concept de capital, car il revient automatiquement à reconnaître un passif, et créer une confusion entre son pendant activé revenant ainsi idées des théoriciens IFRS.

> *« Le capital est une entité qui appartient à l'entreprise et aux actionnaires : ainsi, il existe un capital financier qui appartient à l'entreprise, mais il n'existe pas de capital social, ni de capital naturel. En effet, pour cette méthode, il n'est pas possible philosophiquement de considérer que le capital social (les salariés, l'Homme) ou le capital environnemental (les écosystèmes naturels) appartiennent à l'entreprise. » Pauline de Saint Front dans le rapport ORSE*

Si certains restent proches des prémisses orthodoxes comme le montre la citation précédente d'autres souhaitent aller plus loin. L'équipe CARE notamment a développé sa théorie autour de cette notion de capital, comme dette à maintenir. On se rapproche alors des débats sur les limites entre capitaux propres et dettes (Barneto et al., 2021)

> *« Ça a été un autre problème qu'on a rencontré, qui était là sur le terme de capital (...) quand on parle de capital, ce n'est pas l'Equity dont on parle. Le capital c'est ce qui est contenu dans l'ensemble du passif, c'est-à-dire qu'en comptabilité... le but de CARE, c'est d'étendre la comptabilité financière qu'on appelle classique, celle qui est historique où le capital, c'est la nature de tout ce que l'on retrouve au passif.» Anonyme 3*

Le capital naturel est cependant l'une des notions les plus floues, teintée de pensée néoclassique en ce qu'elle correspond le plus souvent aux moyens de production issus de la nature, comme l'action de pollinisation des abeilles par exemple. Elle est aussi mobilisée par les courants écologistes, et se rapproche de la « nature » pour certains.

> *« Le capital naturel (…) on peut mettre pleins de trucs là-dedans ». Anonyme 4*

Élargir la notion de capital à des éléments extrafinanciers nécessite un travail de définition qui pose problème et qui est source de critique. Même pour les équipes les plus avancées théoriquement parlant.

> *« Donc on a une critique largement sur : "on ne sait pas comment définir correctement le capital dans CARE" ça, c'est indéniable. » Anonyme 3*

Pour avancer, les porteurs de méthodes vont alors s'appuyer sur des avancées réalisées par d'autres outils pour gagner en robustesse théorique, même si les approches sectorielles.

> *« Et qu'est ce qui les intéresse dans la méthode IDEA ? C'est qu'on a identifié ce qui les aide à identifier les capitaux critiques ou les seuils critiques parce qu'on a des seuils de performance sur les indicateurs. » Anonyme 16*

L'activation s'avère tout aussi délicate, si la personnification juridique de la nature permettrait de comptabiliser des « créances » en faveur de l'environnement, du capital humain ou d'autres agents, d'autres approches sont possibles. CARE propose ainsi d'activer une collection d'usage, ce qui interroge la notion d'actif, celle d'immobilisation et donc celle d'amortissement.

> *« (Ce) qui a été générateur de flou a été de véhiculer l'idée que quand on parlait, nous, d'amortissement, ce n'était pas l'amortissement d'un terrain à l'actif ; c'était un amortissement sur des actifs, donc, particuliers, renouvelés, qui étaient dans des emplois de passif et que l'amortissement portait sur des emplois qui immobilisaient réellement une chose.» Anonyme 3*

Avec la méthode SeMA, on amortirait *« pour passer les conséquences environnementales en moins du résultat ou des réserves, car cette conséquence environnementale ne sera plus à l'actif par choix » M. Mathieu.* Mais il reste des interrogations.

« On n'a pas encore mis en application (...), mais je pense qu'on peut l'amortir (...) et diminuer à l'actif (la conséquence négative) au fur et à mesure des amortissements pour l'intégrer dans le coût de revient des produits vendus. Donc cette quote-part d'amortissement d'impact environnemental rentre dans le montant des impacts environnementaux affectés au produit vendu, analytiquement. » Anonyme 5

Les actifs peuvent donc être divers : collection d'usage chez CARE-TDL, externalité positive chez Adess Logic, négative pour Mersi. De ce fait, les applications de l'amortissement se démultiplient tout autant. Ce qui crée une difficulté supplémentaire dans la recherche d'un consensus et d'une évolution des institutions en place.

4.4.1.3 Définition du périmètre et de la direction du système d'information

De la même manière que la problématique des « scopes » rencontrée avec le BEGES, la notion de périmètre est primordiale pour ces méthodes. Plus largement, c'est la question de la responsabilité qui est posée. Les conséquences environnementales doivent-elles être confinées au périmètre juridique strict ? Ou faut-il considérer toute la chaîne de valeur de chaque processus, de chaque composant ? Les responsabilités sont-elles cédées lors des transactions de ventes auquel cas on pourrait retenir la proposition de M. Mathieu.

« Soit par contrat l'acheteur accepte de reprendre à sa charge cet impact environnemental, auquel cas on le sort avec le produit du chiffre d'affaires soit l'acheteur s'estime non responsable de cet impact et refuse de le prendre ». Anonyme 5

Ainsi, le capital naturel évoqué précédemment pose un problème. Selon que l'on garde une conception d'économiste ou de juriste, on peut questionner la notion de biens publics et s'interroger sur sa comptabilisation dans un système d'information privé. Le rapprochement de la comptabilité élargie à la comptabilité financière est à l'origine de ce problème de périmètre. Le BEGES est par exemple découplé de l'information financière pour éviter cette question.

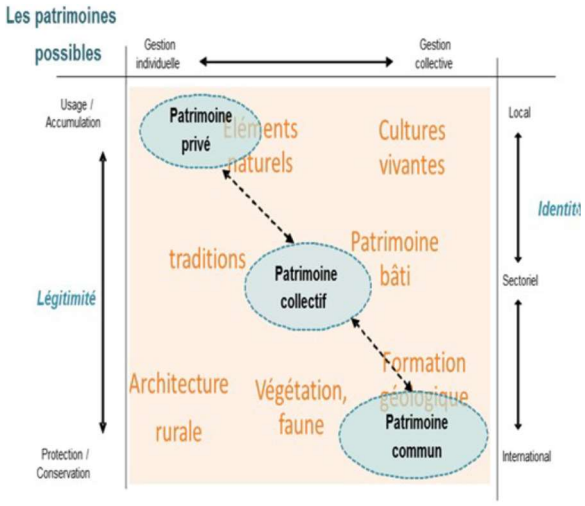
« Comment l'entreprise peut avoir un capital naturel alors que la nature appartient à tout le monde ? » Anonyme 4

Ce qui rapproche de la notion de patrimoine. En effet, la comptabilité privée permet d'établir le patrimoine d'une entité qui existe au regard du droit (personne morale), mais que faire lorsque ce patrimoine est partagé par des parties aux logiques différentes.

« Si tu veux valoriser la marque par rapport au patrimoine, je suis tout à fait d'accord. Mais que tu valorises en GES, les terres du Cantal qui produisent du lait pour le Cantal alors qu'elles ne vous appartiennent pas, cela me semble impossible. Car si la personne a brutalement envie de transformer sa prairie en forêt, tu ne feras pas de cantal là-dessus, tu n'as aucun pouvoir pour l'arrêter. » Anonyme 4

Les méthodes s'opposent entre elles et dans la citation ci-dessus on trouve une critique de la méthode de Comptabilité universelle qui a fait une expérimentation sur le Cantal. À travers cette controverse entre les deux méthodes, il y a tout un champ de réflexion qui s'ouvre alors, mais qui est ignoré par les porteurs de projets actuellement sur la question des patrimoines partagés qui appellent des compromis réalisés autour d'institutions. « Plus précisément, en intégrant la diversité des formes patrimoniales et des compromis entre différentes logiques potentiellement contradictoires, l'économie du patrimoine offre la possibilité d'étudier la façon dont les acteurs privés et publics interagissent pour pérenniser une filière en conciliant performances et incertitudes productives et commerciales qui sont inhérentes à toute activité économique » (Cazals et Rivaud, 2014).

Figure 25 : Les patrimoines possibles (Cazals et Rivaud, 2014)



Les comptabilités élargies pourraient alors servir d'objet frontière, de zone de discussion et de compromis comme essaient de le faire les comptabilités centrées sur les écosystèmes (Feger et Mermet, 2021). La littérature plus généraliste sur les communs est abondante autour notamment d'E. Ostrom (1990) qui remet en question le postulat des enclosures et l'intervention étatique en montrant que certains régimes de propriété collective pouvaient mieux fonctionner. Les individus sont pour l'auteure capables de s'auto-organiser et de s'auto-gouverner (Ostrom, 1990).

4.4.1.4 Idéologisation des concepts

Les méthodes doivent se raccrocher à des cadres théoriques pour construire leur légitimité et s'inscrire dans des programmes plus larges. Cela se fait de manière délibérée ou plus ou moins inconsciemment. L'opposition théorique se retrouve entre les positionnements des différentes méthodes. Le premier point théorique, justement nommé le capital, est au centre des débats. À travers les positionnements politiques, CARE évoque même l'ontologie, son rôle dans le processus économique est interrogé à la manière de Marx. Ici c'est la place initiale, et donc le rôle du capital, comme actif ou passif, qui est questionné par l'équipe CARE (Rambaud et Richard, 2017).

> *« C'est ce qu'on a rencontré dans les débats au niveau de l'Ordre, mais ailleurs aussi. C'est une confusion complète entre capital comme actif net, capital comme compte capital et capital comme structure du passif ». Anonyme 3*

Le capital naturel est interrogé de la même manière. Est-ce un stock de ressources, chiffrable à travers les flux futurs de services rendus ou une ressource à préserver pour elle-même ? Débat qui a son importance, car la structure du bilan pourrait faire croire que l'activation d'un nouveau capital va venir augmenter le patrimoine de l'entreprise.

> *« Quand on parle de capital naturel, c'est une chose qui est reconnue en fait comme devant être maintenue, qui du coup génère une dette, qui est indépendante de l'activité de l'entreprise. Et ensuite elle est incorporée dans l'entreprise d'untel et elle est utilisée et il y a un certain nombre de*

propositions qui font en fait l'inverse, qui considèrent que la chose est un actif et qui du coup augmente l'Equity. » Anonyme 3

Ce qui mène à un travail sur la micro-institution comptable que constitue la notion de capital.

« On vient de terminer un projet pour l'Autorité des Normes Comptables sur l'analyse du capital d'un point de vue comptable, économique et historique. Pour bien essayer justement de bien être clair sur ce qu'est un capital et pouvoir expliquer justement après dans les débats avec les acteurs sur quelles perspectives on est et sur quelles perspectives on n'est pas sur la notion de capital. » Anonyme 3

Le même travail est mené pour la notion de profit qui peut être revisitée à des fins partisanes (Himick et Ruff, 2019).

« Nous on change le concept de profit, on arrive à une reconstruction du concept de profit, on n'est pas contre, je suis pour le profit, mais pas le même (...) l'immense majorité pense qu'il y a un concept de profit et pas d'autre. Heureusement les comptables savent que le concept de profit des IFRS, n'est pas celui de ceux qui font du coût historique ... nous on le sait ... mais de là à imaginer qu'il puisse y avoir un profit qui ne soit pas capitaliste, alors là il faut se lever tôt pour expliquer ça aux gens. » Anonyme 2

Afin de faire converger la prise en compte de la préservation des capitaux naturels et humains vers celle qui est jusqu'alors réservée au capital financier, c'est-à-dire maintenir le capital comme si c'était une dette.

« J'ai dû avoir cette idée vers 2008 et c'est tout simplement de mettre au passif du bilan trois lignes au lieu d'une, alors que le système je dirais inventé quasiment vers les années 1200 1300 à la naissance du capitalisme, de mettre au passif, en Creditore, une dette à l'égard du capitaliste lui-même, un dédoublement de personnalité et le capitaliste devient créancier de sa propre boîte. Il s'oblige en quelque sorte, il oblige sa boîte à lui rembourser son capital. » Anonyme 2

Cette dette ressemble à un nouveau partage de la valeur, a une renégociation en faveur des non dominants. Il s'agit de se placer en opposition au modèle économique orthodoxe et leur vision

du capital comme actif sans pour autant rejeter le modèle comptable qui préserve le capital comme dette. C'est donc une critique du capitalisme pour son incapacité à traiter d'autres capitaux, mais pour sa conception de capital à exploiter.

> *« Donc le capital chez les comptables traditionnels, je ne parle pas des IFRS, c'est une dette. Les tenants des IFRS, ils ne peuvent pas supporter ça, c'est insupportable, puisque c'est contraire totalement à leur vision du capital comme un actif qui bourgeonne. (...) Les uns continuent à voir le capital comme un actif bourgeonnant, les autres, comme nous, disent revenir à la base avec trois capitaux en dette au passif. Mais pas seulement le financier, mais surtout les deux autres. » Anonyme 2*

Enfin, une théorie comptable ressort celle de la personnification des comptes, qui devient nécessaire pour que l'environnement soit intégré au système comptable. Paradigme du début du siècle dernier lorsque l'on recherche, derrière chaque compte, l'individu qui le représente. L'axiome des mouvements des comptes s'exprime par la maxime : « qui reçoit est débité, qui donne est crédité » (Charrier, 2005). Petite précision, il ne s'agit pas de considérer le compte comme une personne, mais de considérer que le compte est ouvert au nom d'une personne, la première approche étant réservée à des fins pédagogiques (Vlaemminck, 1956). Cette approche théorique se marie bien avec une diffusion de la méthode selon la lecture de l'Acteur-Réseau, car il faut enrôler et donc trouver des individus, des groupes, des non-humains intéressés.

> *« Donc il va falloir considérer que l'environnement devient un acteur à prendre en compte réellement, ça veut dire qu'il va falloir intégrer au passif, mais si c'est au passif ça a quoi comme conséquences, etc. (...) À partir d'idées qui sont basées par exemple sur les notions de coût de maintien, sur l'environnement pris comme un agent en tant que tel et non pas comme une pure ressource productive. » Anonyme 3*

Pour cela le droit doit évoluer, mais c'est difficile face aux pressions du statu quo. J. Richard cite cependant des avancées : une thèse de J. Bardy (Bardy, 2018) qui appelle à dépasser la notion de passif environnemental pour aller vers la création d'un capital environnemental par exemple (Bardy et Martin, 2020) *: « ça se développe grâce à ces juristes environnementaux (...) qui proposent de personnaliser la nature ».* La tâche est difficile en témoignent les

revirements de jurisprudence qui accompagnent la personnification juridique du Gange (David, 2017).

L'évaluation fait aussi l'objet d'une idéologisation, car ces nouveaux objets comptables, qu'ils soient enregistrés à l'actif ou au passif, en charge ou en produit, doivent faire l'objet d'une évaluation. Cette évaluation a déjà été l'objet de larges débats dans la comptabilité financière dernièrement, la valeur actuelle s'opposant au coût historique (Colasse, 2011). Dans le cadre des méthodes étudiées ici, différentes conceptions sont mobilisées : recours aux valeurs de marché, aux valeurs tutélaires, aux coûts des dommages, d'évitement ou de réparation …il existe de nombreuses méthodes d'évaluations, mais deux façons de procéder s'opposent. D'un côté, celles qui consistent à évaluer les réponses techniques et de l'autre les méthodes comportementales. Parmi les réponses techniques, on distingue celles qui évaluent les impacts, les services rendus, les dommages causés, de celles qui considèrent la maintenance, la réparation. C'est cette dernière distinction qui est la plus clivante. C'est la distinction que l'on trouve entre CARE et les autres méthodes présentées ici. La première est donc une comptabilité de maintien, les autres des comptabilités d'impacts. L'opposition entre les méthodes d'évaluations retenues par les CSE explique en partie la diversité de celles-ci. Par ailleurs, certaines approches ne fondent pas leur modèle sur des études reconnues. De ce fait l'évaluation des externalités ne va pas être facilitée et ne répondra pas à une ligne scientifiquement défendable. Dès lors, le travail perd sa légitimité, et s'apparente à une tentative de communication instrumentalisante (Pesqueux, 2018a).

D'autres questions ressurgissent comme le débat entre coûts historiques et actualisation des flux futurs.

> *« Il y a aussi tout le vis-à-vis entre les coûts historiques et la Fair Value, qui est problématique. Moi, je trouve ça ... Le coût de marché, le marché... Après, vous allez tomber sur l'actualisation des taux d'actualisation ! Je ne comprends même pas le terme même, pour moi qui suis biologiste, vous savez ce que c'est l'actualisation en biologie ? C'est l'alignement aux contraintes, c'est-à-dire c'est toujours un souci d'être adapté. Et le taux d'actualisation d'économie, c'est l'opposé. C'est juste ne pas être adapté et surtout permettre de sortir du réel. » Anonyme 12*

Le schéma dominant reste la pensée néoclassique, et il sera difficile d'en sortir.

> *« Ça peut être intéressant à valoriser et là, c'est là qu'on a besoin de la recherche. Parce que la recherche devrait mettre des chiffres là-dessus, aussi on va nous dire qu'il y a x milliards d'actifs qui ne sont pas valorisés qui rendent des services en fait indispensables. » Anonyme 8*

Les formations des cadres en place aujourd'hui ont été marquées par l'importance du marché et de la rationalité économique. La nature aurait ainsi une valeur, économique donc, pour ses services écosystémiques et non pas pour elle-même (Lehman, 2017) et ce sont, seuls, ces services écosystémiques valorisés qui justifierait sa préservation.

Avec des idéologies, les CSE portent des questions philosophiques, pour certains même ontologiques (Rambaud et Richard, 2015), c'est-à-dire qu'elles ambitionnent de se questionner sur la nature de l'être. Elles questionnent aussi le rapport à l'environnement ou à la nature qui serait colonisée par la comptabilité (Cooper, 1992). On parle d'éthique environnementale en interrogeant le principe d'utilité qui fonde l'analyse coûts /bénéfice (Cafaro, 2011). L'analyse des méthodes laisse apparaître des fondements de philosophie morale qui vont se retrouver dans la manière de prendre en compte les externalités ou la responsabilité de l'entreprise. Les différentes conceptions de la morale sont ainsi rattachables aux différentes méthodes :

- Le conséquentialisme se rapporte aux conséquences des activités. Une méthode telle que la Comptabilité Universelle dans sa première version en mesurant les conséquences économiques, sociales, sociétales et environnementales des décisions illustre cela. Ainsi, une action sera jugée bonne si les conséquences sont positives.
- La déontologie place la morale dans la manière d'agir ; ce ne sont pas les conséquences qui sont importantes, mais la manière d'opérer. CARE-TDL représente ici une illustration. Ce qui est important, c'est de mener des actions de nature à maintenir le capital humain et le capital naturel.
- L'éthique des vertus avance que l'important est de se comporter de manière vertueuse. Il faut alors être éclairé sur sa manière d'agir afin d'effectuer les meilleurs choix. Une méthode comme Adess Logic illustre ici le cas ; en réalisant un bilan sur différents impacts, on s'attend par la suite à ce que l'organisation se comporte de manière vertueuse en tentant de diminuer ses impacts négatifs.

On relève à travers les discours une certaine forme d'idéalisme dans la définition des objectifs assignés aux méthodes comptables. Cet idéalisme se traduit au travers des qualités recherchées des méthodes, de l'utilité des SI construits, de leur intégrité.

Un contre-exemple : la méthode IDEA (Indicateurs de Durabilité des Exploitations)

Les discours des porteurs de méthode sont remplis de promesses quant aux qualités de leurs propositions. Celles-ci nous renseignent sur les qualités du système idéal, mais elles se heurtent aussi à la réalité lorsqu'il s'agit de les mettre en place.

Tableau 31 : Objectifs des systèmes d'information proposés

Méthode	Objectif affiché	Critique principale
Comptabilité Universelle	« D'aider à la décision pour permettre un pilotage, en rendant comparables des éléments qui n'étaient pas comptabilisés auparavant »	La comparaison n'est pas rendue possible
SeMA	« Faciliter la transition vers des modèles d'affaires responsables «	Les alternatives ne sont pas proposées par Sema, seuls les impacts sont valorisés
CARE	« CARE conduit à la restructuration du modèle d'affaires : pour exploiter les entités capitales et ainsi créer de la valeur, CARE amène à s'interroger dès l'amont à la manière de préserver les capitaux utilisés pour cette création de valeur (à côté de la « fonction d'exploitation » est mise en évidence une « fonction de préservation » »	Préserver n'est pas si simple, les calculs de seuils sont complexes. À titre illustratif, chaque être humain émet environ 1kg de CO2 par jour par sa simple respiration, comment penser qu'une entreprise pourrait totalement préserver les capitaux utilisés.
LIFTS	« Aider les entreprises à piloter des budgets de ressources environnementales et d'obligation sociales, définies dans le cadre de la donut économie de Kate Raworth. »	Quel budget attribuer à une entreprise, selon quels critères ?

Les comptabilités vertes présentées ici mettent en avant des qualités recherchées par leur proposition. Le tableau ci-dessus liste quelques prétentions des modèles. Une méthode qui

connaît un relatif succès comme IDEA a su par exemple construire un modèle généraliste pour les exploitations agricoles qui peut s'adapter aux différents cas rencontrés dans le secteur.

> *« Alors qu'IDEA englobe toutes les productions, alors que toutes les autres méthodes, globalement pour beaucoup, se sont concentrées sur des filières. C'est-à-dire que nous, on a dans IDEA une approche à la fois généraliste, mais qu'on décline aussi, toutes cultures confondues, ce qui nous fait un travail énorme parce qu'on est obligés de s'intéresser à toutes les filières et tous les degrés de durabilité dans chaque pratique. » Anonyme 16*

La même méthode, IDEA, est capable de traduire la circularité d'une exploitation agricole, ce qu'aucune méthode de comptabilité élargie ne peut faire aujourd'hui pour une entreprise.

> *« Par exemple, un exemple : les exploitations de polyculture et d'élevage. Elle a des propriétés d'autonomie bien plus fortes parce qu'en fait, le fumier des élevages va venir fertiliser les cultures. Et ça, c'est ce qu'on appelle le bouclage des flux, qui est bien connu dans le monde industriel. L'économie circulaire est ce bouclage, cette propriété d'autonomie, elle est énormément importante et donc elle n'existe pas pour des exploitations spécialisées. Alors qu'elle existe sur d'autres, on a une propriété qui émerge, liée à ces sous-systèmes. » Anonyme 16*

Jusqu'à permettre une lecture transversale de l'exploitation pour le décideur.

> *« Et là, ils ont un regard qu'on dit nous global, une approche globale sur l'exploitation et non pas : mon conseil en fertilisation, il faut mettre moins d'azote. Donc ça donne une lecture transversale de compréhension de l'exploitation et donc ils l'utilisent pour du recul sur le management stratégique. » Anonyme 16*

Elle a enfin une certaine transparence dans ses calculs qui lui fait gagner en légitimité. D'autant que c'est au départ un outil créé pour des raisons pédagogiques et non pas pour répondre à un besoin d'une entreprise privée.

> *« Avec un cadre théorique qui a quand même 20 ans d'expérience et qui est borné au niveau scientifique. IDEA n'est pas une méthode qui a été développée par l'industrie laitière pour l'industrie laitière. Donc, il y a un*

côté objectif, un peu objectif, mais transparent déjà dans la méthode IDEA qu'il n'y a pas ailleurs qu'on ne retrouve pas. Après, les fiches ne sont publiées, vous n'avez pas les fiches pour chaque indicateur. Mais globalement, derrière chaque indicateur, il y a une fiche de calcul. Il y a une méthode de calcul qui doit rend la méthode transparente. » Anonyme 16

Dans le cas d'IDEA on s'aperçoit que les qualités du système sont constatées a posteriori et validées par l'expérience. On évoquait la capacité à s'adapter pour la méthode IDEA, aucune des méthodes françaises étudiées ici n'a clairement évoqué les approches sectorielles. Seule SeMA veut prioriser les impacts les plus importants. Or selon les secteurs les enjeux ne seront pas les mêmes et le jeu d'indicateurs mis en place par le SASB en témoigne. Au niveau européen la Commission européenne a conscience de cet enjeu.

« Un autre problème est de trouver un accord entre les différents secteurs, car nous avons beaucoup de secteurs différents avec des modèles économiques différents. Et afin de comprendre votre rapport au capital naturel, le modèle économique influence beaucoup, car par exemple si j'ai besoin de comprendre mon impact sur l'ensemble de la chaîne d'approvisionnement, en fonction de mon modèle économique, je pourrais avoir plus d'impacts en amont ou en aval ou au niveau opérationnel. Donc selon, par exemple, si je suis dans l'agroalimentaire, j'ai plus d'impact peut-être en amont, alors que si je suis une industrie de la chimie, j'ai plus d'impact en aval avec l'utilisation des produits. Ainsi, afin de définir un cadre commun convenu, nous devons comprendre notre façon de procéder… comment évaluer de manière comparable. Et bien sûr, les intérêts sont différents selon le secteur dont on parle. Il y a donc un autre problème, je pense qu'il s'agit de l'accord sur une norme comptable commune et c'est ici que se situe l'excellent travail que l'EFRAG réalise sur les normes de reporting.» (Traduction), Anonyme 14

Mais contenter tout le monde, c'est souvent trouver le plus petit dénominateur commun.

4.4.1.5 Des attentes en termes de qualité lourdes

La multiplication des approches de reporting au niveau mondial a été source d'une forme de surenchère autour des questions liées au capital naturel par exemple. Ce qui crée des attentes qui peuvent paraître élevées comme saisir les impacts et les dépendances au capital naturel.

> *« La dernière chose que je peux dire à propos de cette comptabilité et de ces façons de créer des ensembles de données et de donner un sens à cet ensemble de données, c'est que nous devons comprendre les impacts et les dépendances à l'égard du capital naturel. » (Traduction) Anonyme 13*

Le tout dans une approche holistique, car il y a des risques à ne considérer que des impacts isolés comme l'eau par exemple.

> *« Autrement, si je comprends mes dépendances et mes impacts uniquement sur l'eau, je pourrais déplacer les risques du côté de l'eau vers la biodiversité. Et ce n'est pas efficace. Et il y a un point de vue naturel holistique. C'est plus ou moins ce que je dirais de manière très générale du travail que nous faisons au sein de Transparent, avec d'autres parties prenantes comme Capitals Coalition, par exemple. » (Traduction) Anonyme 13*

Ne considérer qu'une seule dimension peut alors mener à des paradigmes écologiques néfastes. Ce fut le cas contre les déchets nucléaires, ça peut aussi le devenir pour le CO2.

> *« C'est comme quand tu vas voir un banquier et que tu lui dis ben non, la filière éolienne aujourd'hui elle n'est pas responsable, non mais là, tu t'en vas tout de suite, il ne t'écoute même pas, parce que c'est évident que l'éolien c'est responsable, c'est évident, alors que c'est faux. » Anonyme 6*

4.4.1.6 Un pouvoir performatif surévalué accordé au système d'information

Le joueur de tennis ne gagne pas son match grâce au suivi du tableau d'affichage, mais grâce à la qualité de son jeu. Les attentes autour des comptabilités sociales et environnementales

semblent parfois trop ambitieuses. A-t-on vraiment besoin d'un système comptable pour assurer la transition ? Les promesses du bilan carbone de J.M. Jancovici semblent dire qu'un décompte d'un impact environnemental pourrait changer les comportements. Pourtant ce dernier montre ses limites avec une faible mise en place et des leviers d'action limités pour les dirigeants malgré quelques implantations réussies mobilisant les contrôleurs de gestion notamment (Renaud, 2014). Mais, entre alternatives techniques limitées, jeux concurrentiels et recherche pure du profit, rien ne dit qu'une information sur les conséquences socio-environnementales modifierait les comportements des décideurs.

> *« Il n'y aura pas de transition sans transformation comptable, c'est le titre d'un article qu'on a écrit avec X, il y a maintenant deux ou trois ans. D'ailleurs, dans le magazine up, c'est juste impossible, en fait. Dire qu'on va, on va mettre des tas de rustines, deux trois choses à droite et gauche. Mais le système lui-même ne va pas être vertueux. C'est pour ça que la question comptable est tellement centrale parce qu'elle oblige à revoir le système d'information, elle oblige à revisiter...Comptable, ça veut dire quand même responsabilité, tout simplement » Anonyme 2*

Cet écart à la vision fonctionnaliste strictement financière porte en lui tout le pouvoir que les porteurs veulent accorder au système d'information comptable. Néanmoins cet accountability (Dumez, 2008) s'entend ici au sens des parties prenantes et d'un contrat social revisité et non pas au sens strict que lui confère la théorie de l'agence. Quoi qu'il en soit, ce système d'information pourrait rester inutile, s'il reste au niveau comptable sans modifier les perceptions des décideurs.

> *« Il est nécessaire de relier ces pratiques au processus de prise de décision, car si je suis les règles et que je suis en mesure de divulguer certains chiffres qu'ils me demandent de divulguer et qu'il s'agit d'un exercice réservé au niveau comptable, ceci peut ne pas avoir l'impact. Donc l'important ici, c'est bien sûr de rendre compte de ces impacts, mais c'est de les rendre compréhensibles pour la haute direction pour lui faire intégrer les modèles d'affaires afin qu'elle capte les risques. » (Traduction) Anonyme 13*

Il faut ainsi passer d'un contrôle a posteriori a un contrôle a priori comme certaines disciplines l'ont fait, le contrôle de gestion notamment ou le management public.

« Et puis, j'ai rediscuté la place d'IDEA dans les champs de la responsabilité sociétale (...). Et puis, la place des indicateurs dans le New Public Management, comme outil de gouvernance de l'action publique et non plus comme outil d'évaluation de l'action publique, ça a été ma discussion. » Anonyme 16

C'est-à-dire qu'on ne peut se contenter de vérifier la bonne exécution d'un budget et d'éventuels écarts pour évaluer le travail réalisé. Au contraire, il faut passer à un système d'information qui donne une maîtrise sur les processus à travers la gestion de points clés actionnables. On peut évoquer le coût cible pour le pilotage de la relation coût valeur par exemple (Malleret, 2009). En matière de management public, les questions environnementales n'échappent pas au passage à un paradigme plus libéral pour la mise en œuvre des objectifs décidés et ces derniers nécessitent des outils comme des indicateurs qui doivent laisser une marge de progression aux agences (Bonnaud et Martinais, 2018).

Encastrement dans des systèmes d'information macroéconomiques

Les qualités des systèmes proposés augmentent lorsqu'elles peuvent s'intégrer à des systèmes plus larges. L'équipe CARE a pu se saisir de cette opportunité, en tout cas dans les ambitions. On peut dire que LIFTS à travers les limites planétaires cherche aussi un lien avec des données macro.

« Derrière notre modèle, il y a le changement du PIB. Il est très facile avec le modèle CARE, on sait qu'en France on est un des rares pays avec la RDA à avoir monté un système comptable qui est à la fois micro et macro.» Anonyme 2

Car dans les faits, les avancées sont limitées dans cette direction, ce qui s'explique aussi par le positionnement théorique hétérodoxe de CARE-TDL qui n'est pas compatible avec l'actuel SEEA (System of Environmental Economic Accounting).

« En fait, au niveau de la comptabilité nationale, il n'y a pas beaucoup de choses, les travaux sont vraiment à un niveau très très balbutiant. Et ce qui se crée pour l'instant et en fait pas du tout aligné avec les idées qui

sont véhiculées au sein de CARE par exemple tout ce qui est en lien de près ou de loin avec ce que la Banque Mondiale par exemple a pu proposer ou sur des travaux sur le capital naturel avec le Natural Capital Project. » Anonyme 3

Les possibilités d'enrôlement sont toujours source d'espoirs pour constituer le réseau.

« C'est dire qu'il y a des économistes qui sont sensibles à ça et donc prêts à travailler à retravailler la comptabilité nationale sur des bases de ce type-là. » Anonyme 3

Mais le point le plus difficile c'est de passer de l'idée à la pratique. Il faut alors confronter les idées avec le terrain pour éviter une déconnexion. Mais il faut aussi se confronter aux acteurs qui doivent potentiellement appliquer la méthode.

« On a un acteur qui devait financer la chaire on était en relation poussée avec lui et au début si vous voulez la chaire, les acteurs écoutent sans écouter en disant oui c'est un truc un peu dans leur l'air du temps. C'est un très très gros acteur. Et puis progressivement c'est passé sur les services dédiés qui ont commencé à lire les lettres de cadrage réellement à être en contact avec vous. On a commencé à expliquer et un jour on s'est récupéré une lettre assez courte qui a dit en fonction de nos objectifs de développement. En fait c'est inconciliable avec la base de la chaire. » Anonyme 3

Ce qui veut dire qu'appliquer à la lettre une méthode ou un modèle de comptabilité élargie peut se heurter à une forte résistance, notamment d'entreprises qui pourraient craindre pour leurs images et leurs légitimités.

4.4.2 Un travail pragmatique entre intégrité et compromis

En France, le mouvement se rassemble au club du développement durable de l'OEC. Ce club devient un « point de passage obligé » (Akrich et al., 1988), où les protagonistes vont tenter de proposer une solution commune qui aurait pu être portée par l'Ordre des Experts-Comptables, mais où des limites conceptuelles vont limiter les débats. Suite à la confrontation au club, chaque méthode va essayer de trouver des terrains d'application. Ce qui se fera avec des

compromis de différentes natures, car les porteurs doivent chercher à enrôler. Pour cela, les actants doivent trouver leur intérêt et cherchent donc à orienter le projet dans leur sens. Entre intégrité du modèle et enrôlement, on trouve donc le compromis ; celui-ci se négocie autour des controverses et des problématisations. Elles sont nombreuses dans le champ de la comptabilité environnementale et sociale et poussent les porteurs de projet à adapter leurs propositions, jusqu'à un certain point de clivage qui est défini par le cœur de la méthode. Ce travail d'enrôlement semble difficile avec les adeptes de la comptabilité financière orthodoxe qu'il faudrait pourtant convaincre pour sortir de la matérialité financière pure et simple, ce qui n'est pas évident.

> *« C'est-à-dire qu'au fur et à mesure qu'il y a des impacts financiers ou des conséquences économiques mesurables, il n'est pas impossible que ça rentre dans la compta. Sinon ça peut être un rapport en annexe. » Anonyme 17*

Mais même un changement de ce type peut sembler compliqué, tant les choses semblent figées.

> *« Ce qu'il faut bien voir que même Sénart s'est opposé en fait à la recommandation 10 au final. C'est-à-dire que les acteurs n'ont pas forcément envie qu'il y ait des changements comptables. » Anonyme 17*

Et si les objectifs sont ambitieux et vont jusqu'à vouloir *« bousculer l'ordre établi »* selon P. Borie, le développement technique et conceptuel est difficile. Il faut ainsi, pour les porteurs de méthode, travailler les concepts mobilisés, trouver les données et enrôler. En effet, certains acteurs sont des cibles potentielles pour la constitution du réseau, mais les discussions peuvent être périlleuses. D'autant que le but est d'inciter les organisations à initier des démarches en vue d'un développement durable, et non pas de les culpabiliser pour des événements antérieurs. Des solutions comptables moins effrayantes peuvent être alors envisagées pour enrôler. Le tableau suivant présente le résultat du codage qui structure le plan de cette section. Trois types de compromis apparaissent à partir du codage de premier ordre, ainsi qu'un objectif de préservation de l'objectif initial. Ces compromis démontrent la recherche d'un certain pragmatisme dans les tentatives de diffusion de leurs méthodes.

Tableau 32 : Résultat du codage autour des compromis

Codage de 1er ordre	Thèmes de 2nd ordre	Dimensions agrégées
Limiter à 2/3 marqueurs	Compromis avec les concepts	Une opérationnalisation et une diffusion sous le signe du pragmatisme
Concept fourre-tout		
Pas de méthodologie		
Difficile de définir les capitaux nouveaux		
Liens entre extrafinancier et financier		
Opposition robustesse/ simplicité		
Dépasser le niveau comptable		
Appui sur des valeurs existantes	Compromis avec les données	
Appui sur l'existant		
Réductionnisme		
Limitation de l'étude		
Impacts imprécis		
Indicateurs "de base"		
Compromis avec l'évaluation	Compromis avec les Enrôlés	
Compromis avec la valeur		
Controverses avant enrôlement		
Compromis avec le client		
Compromis sur la méthode		
Recherche d'application		
Compromis sur le compte de résultat		
Compromis sur le bilan		
Compromis nécessaires	Préservation de l'objectif	
Négociation du compromis		

Compromis autour des concepts

Si les idéaux et les objectifs sont hauts, il faut souvent faire preuve de pragmatisme au moment de mettre en œuvre les modèles. En effet, les CSE mobilisent différents concepts comme ceux de services écosystémiques, d'impact sociétal qui ne sont pas définis clairement. Ils sont encore

en construction et représentent des phénomènes complexes. Ces notions doivent apparaître dans les comptabilités élargies, les méthodes s'appuient alors sur différentes techniques qui peuvent paraître appauvrissantes vis-à-vis de l'objectif initial. Le holisme fait place au réductionnisme (Gray, 1992).

> *« L'idée, c'est de créer deux, voire trois marqueurs quantitatifs, c'est-à-dire le CO2 ou la biodiversité … Et ensuite, ceux qu'on ne peut pas valoriser, c'est-à-dire les aspects sociaux, l'appréciation de la souffrance humaine ou animale, et cetera, se retrouvent dans la valeur que l'on affecte à ces marqueurs. C'est-à-dire que le marqueur en lui-même est un indicateur de base qui est chiffrable, mais sa valeur va dépasser cette notion d'indicateur, elle englobe une acceptation sociétale une acceptation aussi sociale de l'activité de l'entreprise et de ses impacts. » Anonyme 5.*

Le capital naturel est cependant l'une des notions les plus floues, teintée de pensée néoclassique, car elle correspond la plus souvent aux moyens de production issus de la nature. Elle est aussi mobilisée par les courants écologistes et se rapproche de la « nature » pour certains. Cette notion est mobilisée dans de nombreux cadres comme nous l'avons évoqué. Le reconnaître sur le terrain est parfois compliqué. Passer de la théorie à la pratique n'est pas toujours simple.

> *« Et en fait, un des points importants, nodaux, ça a été la définition propre de ce qu'est un capital sur le terrain. C'est-à-dire que d'un point de vue théorique on a là, on commence à avoir, des méthodologies qui se développent, mais c'est encore insuffisant pour se rapprocher des acteurs du terrain eux-mêmes. » Anonyme 3*

Ainsi élargir la notion de capital à des éléments extrafinanciers nécessite un travail de définition qui pose problème et qui est source de critique. Cette difficulté de définition est accompagnée d'une difficulté d'évaluation. Alors il faut trouver des *modus operandi*. De ce fait, par exemple, le pilier social est le plus souvent approché par des données financières ou quantitatives. Car face aux difficultés pour percer les mystères du social et les quantifier, il s'appuyer sur l'existant pour certaines méthodes. Le capital humain ou l'aspect social sont souvent évalués à travers l'emploi et les rémunérations versées. La préservation est atteinte grâce au SMIC dans certaines applications de CARE, c'est aussi l'une des frontières du plancher social de la méthode LIFTS.

On cherche donc dans le flux actuel de données, c'est-à-dire dans la comptabilité financière, les données utiles pour évaluer les différents piliers du développement durable.

> *« L'un des enjeux, c'est de lier le financier et l'extrafinancier, ce n'est pas normal aujourd'hui qu'une charge sociale soit dans le financier et pas dans l'extrafinancier, parce que les entreprises ne payent pas de charges sociales pour leur plaisir, donc c'est de l'extrafinancier, c'est pour permettre aux salariés d'être dans une condition sociale meilleure : sécurité sociale, retraite, ce sont ça les charges sociales, c'est eux l'extrafinancier par nature quand tu regardes la définition de données extrafinancières, c'est tout ce qui finalement apporte un bénéfice aux salariés et à la société. » Anonyme 6*

Cette définition peut paraître surprenante, voire représenter une sorte de « comble », mais elle représente une solution pour connecter les données comptables disponibles aux enjeux de reporting. Enfin, il y un arbitrage délicat entre, d'une part, robustesse qui implique un inventaire détaillé et chiffré avec précision des liens d'une organisation avec différents capitaux et, d'autre part, simplicité qui implique des mesures en nombre limité et un rendu synthétique. L'un étant garant de sérieux et source de légitimité, l'autre favorisant application, diffusion et comparabilité. Sur ce thème, le regard extérieur porté sur la méthode CARE peut être assez critique sur son opérabilité.

> *« Alors, pour moi, il y a vraiment la volonté dans CARE d'être sur quelque chose de très précis, de très scientifique, de si possible opposable, robuste, avec de très nombreuses études, des thèses pour approfondir chaque sujet. On est vraiment sur un modèle qui est sur des bases scientifiques avec vraiment beaucoup de travaux, beaucoup de documentation. Et qui est du coup très intéressant puisqu'il y a beaucoup de beaucoup de thématiques. Et en même temps, ça le rend très complexe d'application. Ce qui fait que c'est son avantage, son inconvénient aussi. C'est-à-dire quelque chose de très robuste qui est tellement poussé par beaucoup, beaucoup d'études scientifiques et en même temps, du coup, peut-être un peu plus lourd que d'autres méthodologies en termes d'application. » Anonyme 15.*

Cette opposition entre pragmatique et critique a déjà été évoquée plus haut au sujet des organisations frontières nécessaires à la coopération entre praticiens et scientifiques. Et, même

s'il y a un juste milieu à trouver entre robustesse scientifique et praticité, le caractère performatif posé comme postulat est discutable. Le nouveau système d'information pourrait rester inutile s'il reste au niveau comptable sans modifier les perceptions des décideurs. Pour cela il doit pouvoir synthétiser l'information sans la déformer.

> *« Il est nécessaire de relier ces pratiques au processus de prise de décision, car si je suis les règles et que je suis en mesure de divulguer certains chiffres qu'ils me demandent de divulguer et qu'il s'agit d'un exercice réservé au niveau comptable, ceux-ci ne peuvent pas avoir d'impact. Donc l'important ici, c'est bien sûr de rendre compte de ces impacts, mais c'est de les rendre compréhensibles pour la haute direction pour lui faire intégrer les modèles d'affaires afin qu'elle capte les risques. » (Traduction) Anonyme 13*

Les difficultés de construction d'un modèle à la fois simple et robuste amènent à trouver des points d'ancrage dans d'autres outils. Ce que la méthode espérait créer, elle va le chercher dans les assises théoriques d'autres méthodes pour tenter de combler un manque conceptuel ou technique, mais aussi de capter une parte de leur légitimité. L'équipe CARE a pu ainsi collaborer avec chercheurs qui travaillent pour d'autres méthodes comme IDEA (Indicateurs de Durabilité des Exploitations Agricoles) comme F. Zahm ou Y. Altukhova. Cette méthode est utile aux membres du projet CARE pour identifier des capitaux à évaluer, des seuils critiques. B. Bellini et M. Mathieu pour SeMA s'appuie sur des analyses de cycles de vie simplifiées, Pauline de Saint Front pour la Comptabilité Universelle attend la finalisation de la directive européenne CSRD (Corporate Sustainable Reporting Directive) pour ses indicateurs et l'équipe de LIFTS accounting s'appuie sur les concepts de limites planétaires et de plancher social de Kate Raworth (2017). La même démarche se fait pour les données. La monétarisation est une étape compliquée (Unerman et Chapman, 2014) pour laquelle il faut s'appuyer sur des consensus ou des études extérieures.

> *« L'idée, c'est effectivement de s'appuyer sur des valeurs qui soient au maximum issues d'études scientifiques. Ça peut être par exemple le rapport Quinet qui a été actualisé sur une valorisation du carbone. Donc, c'est ce type d'études sur lesquelles on va s'appuyer, le CGDD (le Commissariat Général au Développement Durable) a fait beaucoup d'études aussi sur la monétarisation en lien avec beaucoup de sujets et notamment la thématique des déchets. » Anonyme 14*

Pour éviter les différentes difficultés de diffusion et de conception, le plus simple reste de se raccrocher à l'existant.

> *« L'idée, c'est vraiment de s'appuyer sur des référentiels existants qui vont être reconnus par tous, taxonomie/ CSRD. » Anonyme 14*

C'est une stratégie de positionnement qui peut permettre de faciliter la phase de connaissance, ainsi que celle de persuasion, par ailleurs en construisant le système d'information sur des données obligatoires, le coût en est réduit, la compatibilité avec le système d'information existant est améliorée, la complexité réduite. On améliore donc les caractéristiques de Rogers pour une adoption de l'innovation facilitée. Néanmoins, il y a un risque, celui de perdre de vue l'idée initiale à force de compromis.

Compromis autour des données

L'idéal d'une approche holistique avec un système d'information intégré et omniscient se voit contraint par des connaissances scientifiques limitées et une certaine difficulté de collecte des données. Le champ de vision se rétrécit alors et les impacts sont rangés les uns après les autres.

> *« Donc le capital naturel, disons l'air, l'eau, la terre et la biodiversité. L'air inclut bien sûr les gaz à effet de serre et tous les polluants. L'eau, c'est au moins la consommation d'eau et la pollution de l'eau. La terre est mon sol pollué. Cela peut et doit également inclure les déchets car nous devons mettre les déchets quelque part et la biodiversité. C'est toute ma relation avec les services écosystémiques et parce que la biodiversité est un risque important pour les entreprises qui n'est pas encore capturé. » (Traduction) Anonyme 13.*

Techniquement, la Comptabilité Universelle propose aujourd'hui une approche par pilier : social, environnemental, gouvernance avant d'avoir proposé des approches par parties prenantes. Adess Logic liste une dizaine d'impacts, SeMA s'accroche aux flux financiers, ce

qui peut être vu comme un comble pour une comptabilité extrafinancière. CARE-TDL s'appuie sur des capitaux à géométrie variable selon les cas. Surtout l'étendue des conséquences de chaque action ou de chaque modèle d'affaires rend impossible une analyse exhaustive des impacts et amène à se focaliser sur l'essentiel.

> *« On ajoute une étape qui est l'étape de SQCV (l'évaluation simplifiée qualitative du cycle de vie du produit), nous on n'est pas là pour par exemple aller perdre notre temps à chercher le nombre de litres d'huile pour nettoyer une machine, alors que tu vas passer un temps de dingue pour 0,001% de l'impact global du produit. Donc en fait c'est pour ça qu'on fait cette SQCV c'est pour que, déjà avant la recherche de données, on sache évaluer où est le problème, où est l'impact.» Anonyme 6*

Mais même une analyse de cycle de vie s'appuie sur des données qui ne sont pas adaptées pour chaque cas, ce sont des données souvent mondiales qui ne peuvent distinguer toutes les sources d'approvisionnements ou tous les écosystèmes d'usage.

> *« Le ciblage des principales sources d'impacts sur lesquelles agir, l'objectif étant de se focaliser sur les 20 % des activités de l'entreprise responsables de 80 % des impacts. » Anonyme 6*

Pourtant rien ne dit, non plus, que c'est dans les impacts les plus importants en quantité que le potentiel destructeur est le plus important. Par exemple, en termes de gaz émis certains comme les CFC (Chlorofluorocarbure) sont plus nocifs que d'autres comme le carbone. D'ailleurs, Gray pointait cette dérive dès 1992 en opposant holisme et réductionnisme (Gray, 1992). Les porteurs reconnaissent la difficulté qu'il y a pour évaluer les impacts et travaillent à la fois pour développer les connaissances et aussi à la construction de consensus.

> *« Les impacts, ce n'est déjà pas du précis, parce que ce ne sont que des grandeurs de données qui ne peuvent pas être relativement détaillées. (…) Alors après qu'on se dise que c'est la grandeur a minima, pourquoi pas. Mais il faut bien se dire que ce sera au « moins pire ». Il faut que cela soit quelque chose d'assimilé par tout le monde. » Anonyme 4.*

Face à cette difficulté, pour opérationnaliser les méthodes, il faut alors identifier quelques indicateurs clés qui devront rendre compte de la totalité des impacts sur un domaine. C'est

parfois un véritable changement de paradigme pour les porteurs qui abandonnent l'exhaustivité systémique pour quelques points clés plus facilement quantifiables.

> *« Pour les impacts de l'activité de l'entreprise : partir d'indicateurs de base : formation, emplois, achats locaux, énergie, gaz à effet de serre, etc. » Anonyme 14.*

L'évaluation précise n'est pas toujours avancée par les porteurs de projets, sans doute, car l'étape de la monétarisation a souvent été un écueil fatal pour les expériences de comptabilités élargies (Unerman et Chapman, 2014). Ce qui importe, c'est de créer un terrain propice à la discussion afin de mettre en œuvre des actions correctives si besoin. Cependant, cela obère lourdement les possibilités de comparabilité des études et dans ce cas cela en limite l'intérêt.

> *« On peut prendre la méthode du consentement à payer, on dit, c'est certes arbitraire (...) : des gens qui sont isolés dans un village de 130 habitants à 8 km d'une ville de 4000 habitants, combien sont-ils prêts à payer pour sortir de leur isolement ? on a dit 10 euros, on aurait pu dire c'est 7, c'est 8... et avec ça on a un certain chiffre et à partir de là on va …. Évidemment, c'est iminemment subjectif, mais c'est intéressant, ça peut faire du développement derrière ». Anonyme 1.*

Il faut noter que le consensus autour des méthodes d'évaluation est en construction, la norme AFNOR 14008 proposée depuis juin 2019 en témoigne. Elle propose un cadre méthodologique pour l'évaluation monétaire des impacts environnementaux et des aspects environnementaux associés ». Néanmoins, le rôle que doit tenir cette évaluation renforce la difficulté. Chaque valeur porte en elle une représentation sociale qui peut sembler déconnectée des marchés. On dit alors qu'elles sont monétarisées, mais pas monétisées, c'est-à-dire qu'elles ne généreront pas d'échanges.

> *« C'est une valeur sociétale, c'est une valeur d'acceptation sociale, c'est n'est pas une valeur qui sera traduite en argent en monnaie, ce ne sera pas une future taxe, ce n'est pas quelque chose, ce n'est pas une contribution à payer à quiconque, c'est une valeur impactant. » Anonyme 5*

Par ailleurs, certaines méthodologies s'appuient sur les mouvements financiers, le recours aux données financières est, bien sûr, possible, mais alors pourquoi reconstruire le système

d'information si les données sont déjà disponibles ? C'est pourtant la solution que vendent aujourd'hui certaines start-up comme l'abCSR qui vont s'appuyer sur des estimations très généralistes qui seront reliées à des flux financiers.

Compromis autour des enrôlements

Après une phase de développement théorique, les protagonistes se tournent vers l'extérieur pour assurer le développement de leurs méthodes. Ils doivent chercher à enrôler. Les actants doivent trouver leur intérêt et cherchent donc à orienter le projet dans leur sens. Entre intégrité du modèle et enrôlement, on doit trouver des compromis. Ceux-ci se négocient autour des controverses. Il faut trouver des terrains d'expérimentation et des clients potentiels. Or, si les entreprises ont des responsabilités, le plus souvent, la survie financière passe en premier. Il faut alors mettre en avant les avantages que de telles comptabilités peuvent apporter. Comme, par exemple, cette question essentielle issue du site web du cabinet de Saint Front : *« la RSE vous intéresse, mais une question demeure : « combien ça rapporte ? »*. On ne nous qui ne nous dit pas à qui cela doit rapporter, mais cela met en avant des avantages financiers à la RSE. Car mettre en place une analyse des impacts peut faire peur.

> *« Évidemment cela ne plaît pas à tous les acteurs parce que la première mission qui a été faite par compta durable dans une bio-crèches. Alors qui était faite avec les vraiment les moyens du bord c'est encore une fois ce que l'on a dit au début, mais CARE a été appliqué dans une modalité d'application extrêmement restreinte. Et ce qui a été mis déjà en avant c'est que cette bio-crèche, qui se pensait extraordinaire et qui faisait tout comme il fallait, s'est retrouvée avec un résultat négatif. Et les actionnaires n'ont pas du tout apprécié. » Anonyme 3*

Si les actionnaires ou les dirigeants peuvent être déçus des résultats des analyses, certains acteurs ont des demandes particulières, le monde agricole est par exemple très attiré par le paiement pour services environnementaux (PSE) qui valoriserait les actions des travailleurs de la terre. L'intégrité des méthodes peut être mise en jeu lorsque leur diffusion est en question. Par exemple, les fondateurs de CARE ne souhaitent pas intégrer les services écosystémiques et

les PSE qui peuvent en découler, pourtant les premiers contacts avec le monde agricole les poussaient à aller dans ce sens.

> *« Ce serait une façon de mieux rémunérer les acteurs qui passent en agroécologie. Et là-dessus CARE, toute la théorie des services écosystémiques est contradictoire avec les prémisses de CARE. Il y a des implications ...les services écosystémiques et le paiement des services écosystémiques proviennent des théories néoclassiques, de l'internalisation des externalités et des conceptions de l'environnement qui est très problématique. » Anonyme 3.*

Une comptabilité Tri-capital a alors été mise en place pour la dissocier du modèle CARE. Pour leur diffusion, les méthodes ont des appuis dans des cabinets professionnels, le cabinet de Saint Front pour Comptabilité Universelle, le cabinet métamorphose pour SeMA, Compta Durable (devenu Endrix) pour CARE, cabinets qui, en premier lieu, répondent aux besoins des clients.

> *« Donc on a essayé d'expliquer à l'époque que CARE n'était pas compatible avec ça. Leurs demandes étaient dans le cadre de Compta Durable. Évidemment, un cabinet est obligé de remplir la mission pour laquelle il est mandaté. Donc il y a eu un compromis qui a été trouvé. » Anonyme 3*

La dissociation des organisations entre le centre de recherche et le cabinet va permettre d'adapter le discours et de se rapprocher des attentes des potentiels adoptants. Cependant, ici il n'y a pas une démarche commerciale du centre de recherche, qui ne va pas chercher à revoir son modèle. Malgré cela, pour acter la coopération avec des acteurs de l'agriculture fortement demandeurs de paiements des services environnementaux, l'équipe CARE, à travers le cabinet Compta Durable, a participé à une version dégénérée du modèle, une comptabilité tri-capital.

> *« Alors on dit : écoutez, faites avec votre philosophie, mais vous ne pouvez pas utiliser le mot CARE-TDL. Ils ont alors mis comptabilité en triple capital... » Anonyme 2*

Avec l'espoir que l'avenir permettra de mettre en place une version plus proche des valeurs de CARE. C'est en effet une manière d'intéresser afin d'enrôler pour étendre le réseau en permettant de réaliser des premiers rapports, des inscriptions, qui pourront remplir les canaux de communication.

« Nous continuons à travailler avec Ferme d'Avenir, à condition que l'on débouche sur une vraie application de CARE-TDL. » Anonyme 2

Autre exemple, la comptabilité universelle, dans sa première version, préconisait une présentation qui intégrait le bilan qui permettait de mieux mettre en évidence le poids des externalités (Cf tableau suivant).

Tableau 8 : Extrait d'une présentation de la Comptabilité universelle par M. Veillard (2017)

Faire figurer, au titre de l'initialisation du processus qui va apprendre et évoluer, un inventaire d'une externalité négative et un inventaire d'une externalité positive ce qui constituera un point de départ pour imaginer les actions souhaitables, par exemple : le repérage du stock historique des émissions passées de CO2, amène à une prise de conscience d'impact et à la recherche de solutions futures (cesser les émissions) et aussi réparatrices (retour arrière pour ces émissions historiques)

Cependant, faire apparaître *ex nihilo* des empreintes environnementales sur plusieurs années peut inquiéter certains responsables, et mener à la décision de rejet.

« On avait présenté la Comptabilité Universelle, à Suez Environnement, au directeur du DD, j'ai été le voir en ayant fait trop, j'avais tellement avancé mon indicateur GES qu'il semblait plus que nature (...) très costaud. À la lecture du Bilan, je vois mon directeur qui s'exclame et en gros : fin à notre entretien ! en disant : mais comment voulez-vous que je vende ça à ma direction générale, vous avez un passif depuis la création de Suez, de X milliards d'euros. Comment voulez-vous que je vende ça à ma direction ? » Anonyme 1.

On comprend les ressorts de la réaction du directeur qui malgré un intérêt porté à la mise en place d'une comptabilité universelle, renonce à la vue d'une dette virtuelle qui pourrait remettre en cause la légitimité de l'organisation. Cet échec en phase de persuasion servira de leçon pour J. de Saint Front. Sachant que le but est d'inciter les organisations à initier des démarches en

vue d'un développement durable, et non pas de les culpabiliser pour des événements antérieurs, des solutions moins effrayantes peuvent être envisagées. À l'instar du BEGES, une certaine acceptabilité sociale est recherchée.

> *« Alors que si je ne leur avais vendu, qu'un compte de résultat en perspective, disant en 2025 vous aurez fait telle économie, bien sûr, vous aurez continué à émettre des GES, mais vous aurez fait des réductions à hauteur de tant de centaines de millions... » Anonyme 1*

Dans la même veine, notons que SeMA parle de flux, mais oublie les stocks. Adess Logic ne réalise ses bilans que sur une période à titre informatif, sans report à nouveau, LIFTS encadre les impacts sur une trajectoire durable. On comprend aisément que ces choix sont faits pour créer une certaine acceptabilité des méthodes (Taïbi et al., 2020). D'autant que les obligations actuelles comme la DPEF en France n'ont pas d'attentes vis-à-vis de ces bilans et que le point annuel sur les externalités est suffisant pour guider l'action. Ces comptabilités vont potentiellement pourtant plus loin, en proposant le plus souvent un chiffrage monétarisé, des cadrages vers des seuils (CARE et LIFTS), des obligations envers des capitaux nouveaux (de maintenance ou de dettes), des enregistrements des impacts …

> *« Sur la partie bilan, globalement, au niveau de la Comptabilité Universelle, ça a peu de sens. C'est-à-dire que oui, on est sur des écritures en partie double dans le sens où, quand on a une dépense ou en investissement, il y a bien une contrepartie. Mais cela dit, on n'a pas du tout l'objectif de préserver, par exemple, un capital. Ce n'est pas le but. Le but, c'est effectivement chaque année de se recentrer sur la notion de compte de résultat et de voir un petit peu sur l'année un peu comme la DPEF fait le bilan de l'année, voire sur l'année, le bilan monétarisé des indicateurs CSRD et les éléments verts de comptabilité pour la partie environnementale, durable pour la partie sociale, de gouvernance... » Anonyme 14*

On a donc des compromis, des évolutions qui sont issus des interactions entre les projets et l'environnement. Malgré ces compromis et ces évolutions, les méthodes cherchent à préserver l'essentiel. Que ce soient les prémisses théoriques chez CARE ou les incitations au changement

chez Comptabilité Universelle, Adess Logic, SEMA ou LIFTS. Il y a des néanmoins des risques à trop s'écarter d'une certaine ligne, risque de dilution des objectifs, risque de perte d'intégrité.

> *« Et quand on fait ça avec les moyens du bord et avec tous les compromis nécessaires, certains acteurs repartent de la mission et donc de ce qui a été fait pour CARE et ils le prennent comme compréhension de ce qu'est CARE, mais du coup ça nous est arrivé de devoir lutter contre l'idée que CARE était ce qui a été fait à un moment donné sur un terrain et donc une mauvaise compréhension du modèle. » Anonyme 3*

Il faut donc poser des limites fermes dans les négociations pour que la diffusion ne signifie pas dilution des objectifs, tout en acceptant des expérimentations.

> *« Il faut admettre dans la négociation du compromis ce qui est négociable et ce qui ne l'est pas. (…) Il y a des travaux de recherche où, là, on précise très clairement le cadre théorique (de CARE, voir Richard et Rambaud, 2015) et tout ce qu'il faudrait pour mettre en place. Et après il y a un travail de recherche d'application en R&D où, là, il y a des compromis qui sont à négocier en permanence. » Anonyme 3.*

Même si ces compromis peuvent être performatifs (Gond et al., 2013), c'est-à-dire s'ils peuvent changer les décisions et les comportements des adoptants et donc permettre des enrôlements, ils limitent la légitimité et donc la diffusion de ces innovations.

4.4.3 De utiles utopies

Nous nous sommes intéressés ici plus particulièrement aux problèmes conceptuels rencontrés par les porteurs de projets. En effet, les concepts de la CSE tentent de mobiliser ceux de la comptabilité financière orthodoxe. Ces derniers constituent des micro-institutions stabilisées, ils sont le fruit de plusieurs siècles de pratique et de réflexion. La mise en place des IFRS en 2005 a permis d'illustrer la capacité d'évolution des normes comptables et, dans le même temps, nous avons pu voir les contraintes fortes qui poussent au statu quo. L'analyse des entretiens montre qu'il faudrait pouvoir redéfinir de nombreux éléments de la théorie comptable : la notion de capital, celle de dette, celle d'actif, l'amortissement, repenser l'évaluation, et la notion de patrimoine. Tous ces objets comptables doivent évoluer pour que la CSE puisse s'intégrer à la comptabilité financière et que l'ensemble soit capable de rendre compte d'une performance élargie.

Des chimères ?

Ces comptabilités sont sans doute trop complexes à mettre en œuvre et ne peuvent satisfaire tous les acteurs, notamment les entreprises. Ces propositions donc peuvent sembler utopiques face aux forces des courants dominants.

> *« C'est une remise en question très forte de notre système de développement qui est d'orientation vraiment écologique. Il s'oppose par exemple à l'idée de croissance continue et ça requestionne complètement le système capitaliste... » Anonyme 3*

Leur probabilité de réussite est faible, mais elles contribuent néanmoins à certaines avancées. Car outre le fait de constituer des approches critiques alternatives, les projets de CSE doivent « avoir les mains sales et se baigner dans les impuretés du pragmatisme (Gray, 2002). Une ligne

peu exploitée selon Gray en 2002, malgré la nécessité de travailler à des idéaux supérieurs, sauf Arrington (1997) qui note le passage au post-modernisme et un pragmatisme qui ne disparaît jamais vraiment (Goodman, 1995). À l'aune des difficultés du BEGES et de celles d'autres propositions qui ont précédé (Jasinski et al., 2015) on peut s'interroger sur la capacité de succès de ces méthodes. Dès 1992, Gray en mesure le challenge, il note que le radicalisme qu'exige une éventuelle possibilité d'une conscience environnementale nous rapproche plus de l'utopie que du raisonnement (Gray, 1992). En ce sens, ces propositions peuvent donc être considérées comme des utopies, plus précisément des utopies comptables pour reprendre l'expression de Compin, mais en évoquant des projets plus larges qu'un simple amendement du langage comptable (Compin, 2006).

Néanmoins, l'association entre le rêve d'un monde meilleur et la comptabilité peut sembler incongrue. Gray énonce, par exemple, que dans une utopie environnementale, comptabilité et argent n'auraient sans doute pas les mêmes rôles ; transparence et confiance rendraient sans doute inutile la comptabilité (Gray, 1992). Mais, selon lui, elle peut aider au changement vers un monde meilleur. Dans la même veine, Power discutant le rejet du calcul économique rationnel et donc de la comptabilité (Gorz, 1989), montre que la comptabilité a un potentiel environnemental inutilisé dans la lignée des travaux de Pearce (1989) contrairement aux critiques de Gortz (Power, 1992). Ce dernier précise l'adage de Lord Kelvin (1883), selon lequel on ne peut gérer que ce que l'on compte, en ajoutant que c'est le cas seulement dans un monde dominé par la rationalité économique. Malgré les chances très limitées de succès, il y a donc pour ces utopies comptables un rôle à jouer, celui de servir de guide en quelque sorte, de représentation d'un futur souhaitable. Cependant, il y a aussi le risque de ne constituer que des essais folkloriques si la construction n'est pas robuste, et de sombrer dans l'oubli si la mise en œuvre est trop édulcorée, si le rêve d'une comptabilité intégrée se dilue trop facilement dans la réalité. Sur ce point, il semble que les moteurs d'action des équipes soient robustes. Vouloir initier des changements dans la conduite des affaires est une racine commune aux différentes méthodes, et cet objectif reste en tête à chaque écueil, s'il peut paraître illusoire de voir une méthode s'imposer dans les années à venir bien que l'avenir nous réserve parfois des surprises. En effet, la mise en place des normes internationales semblait difficile à imaginer à une époque.

> *« J'ai vécu cette période où certains disaient, dans les années 82, qu'il était impossible de normaliser les comptabilités (à l'international), vieux cheval de bataille de la fin du XIXe où on disait : chaque entreprise a son truc. C'est*

un argument que je cite pour contrer certains qui disent impossible à une époque et trente ans plus tard, l'inverse. » Anonyme 2.

Comme également dominait le scepticisme avant la normalisation du XXe siècle ou l'imbrication du plan de compte français dans la comptabilité nationale.

« C'est ce que je dis pour CARE, vous dites : « impossible ! » maintenant, puis vous discutez, vous reproduisez le vieux langage de ceux qui ont dit qu'il était impossible de normaliser la compta, chaque entreprise étant particulière, finalement c'est tombé après la Seconde Guerre mondiale. À un moment on disait : impossible de rapprocher la macro de la micro ! puis les gars de de Gaulle, certains économistes, Boutan, Delsol, des gens de la profession comptable se sont mis au boulot et ont fait un plan comptable qui permettait d'inscrire la valeur ajoutée comme déterminant des classes de comptes » Anonyme 2

C'est un point important, à plusieurs reprises, dans l'histoire contemporaine de la comptabilité des propositions sont apparues comme irréalisables. Le bilan unique, le plan comptable, l'internationalisation des normes sont apparus comme des projets utopiques. Leautey est, à son époque, qualifié d'utopiste pour son projet de bilan unique (Bensadon et Praquin, 2018). Avec un document type, il s'attaque alors aux arrangements comptables internes, au pouvoir économique dominant. Les détracteurs du bilan unique y voient une porte ouverte à toutes les fraudes.

« Ce n'est qu'une dangereuse utopie (le bilan type). Une utopie parce que les entreprises, et par conséquent leurs comptabilités, sont trop diverses pour qu'on puisse les réduire à une formule unique. Dangereuse, parce que la généralité nécessaire d'une formule universelle y faciliterait la dissimulation de toutes les irrégularités. Le bilan uniforme, ce serait l'âge d'or pour toutes les entreprises frauduleuses (…). La bonne comptabilité est celle qui se calque exactement sur l'activité de l'affaire » (Charpentier et Hamelin, 1933, p. 526 cités par Bensadon et Praquin, 2018)

Le caractère utopique est donc ici à entendre au sens de critique, c'est un projet dénigré par le pouvoir en place qui souhaite le *statu quo*.

Malgré ces espoirs et surtout ces contraintes, ces propositions de comptabilités élargies ont donc un rôle à jouer, comme toutes les formes d'idéaux, d'utopies. La tâche est ardue, car la comptabilité financière a un champ d'intervention aujourd'hui très délimité et parler d'intégration des problématiques sociales et environnementales, signifie pour le courant dominant : parler de matérialité financière.

> *« C'est-à-dire qu'au fur et à mesure qu'il y a des impacts financiers ou des conséquences économiques mesurables, il n'est pas impossible que ça rentre dans la comptabilité. Sinon ça peut être un rapport en annexe ». Anonyme 17*

Les limites conceptuelles, scientifiques et techniques mises en avant plus haut obèrent la légitimité de telles méthodes et ces projets de comptabilités peuvent ressembler à de la science-fiction ou à des utopies, elles participent néanmoins à un mouvement qu'elles initient en partie, mouvement qui permet différentes avancées sur les plans politiques, légaux et scientifiques, ainsi qu'en matière de politiques publiques.

Sur le plan politique, on voit, depuis la loi NRE en France, un mouvement certain vers une information plus large dans les rapports annuels, mouvement renforcé par les Grenelle de l'environnement et la directive européenne NFRD de 2014. Des textes plus contraignants, comme le devoir de vigilance en 2015, appellent les entreprises à avoir un regard sur ces problématiques. Enfin, la loi PACTE (Plan d'Action pour la Croissance et la Transformation de l'Entreprise) a aussi avancé des éléments pour une société plus respectueuse des problématiques du développement durable, et jusqu'au dernier moment certains voyaient l'une des propositions du rapport Notat-Sénard, préparatoire à la loi PACTE, la proposition 10, être appliquée (Notat et Sénard, 2018). À travers cette loi, le gouvernement s'était fixé pour ambition de repenser la place des entreprises dans la société. L'équipe CARE a tenté alors de profiter de l'occasion pour porter la question de la comptabilité.

> *« On a réussi à faire en sorte que le rapport Notat-Sénard l'année dernière mentionne explicitement CARE, ce qui était totalement inattendu. (…) On a su d'ailleurs que le rapporteur, l'auteur du Rapport, Jean-Baptiste Battisti,*

nous a dit qu'il a été extrêmement sensible en fait à ce qu'on a mis dans la note. » Anonyme 3.

En vain, puisque cette proposition ne sera pas retenue, ni les amendements qui ont suivi, mais cela a permis de montrer que la comptabilité pouvait avoir un rôle à jouer pour définir la place des entreprises dans nos sociétés.

Tableau 6 Recommandation 10 rapport Notat-Sénard

Recommandation n°10 : Engager une étude concertée sur les conditions auxquelles les normes comptables doivent répondre pour servir l'intérêt général et la considération des enjeux sociaux et environnementaux. Toute compréhension de l'entreprise passe par sa comptabilité. Or les enjeux sociaux et environnementaux qui doivent être considérés, en sont absents. De même que le droit des sociétés a pu apparaître décalé avec la réalité, la comptabilité strictement financière ne donne pas une image fidèle de la pratique des entreprises. Une étude pourrait donc être engagée sur ce sujet.

Dans cette même veine, le rapport de Cambourg, président de l'ANC, est porté par le mouvement. Il fait la part belle à ces comptabilités qui proposent quelque chose de novateur (de Cambourg, 2019) et permettent à la France et à l'Europe d'être éclairées dans la conduite des débats internationaux sur le reporting extrafinancier. Au niveau international, les débats sont plutôt portés par des approches liées au courant néoclassique, qui ne prennent pas en compte la double matérialité, ou gardent des conceptions libérales.

« Il y a une force terrible qui essaie, et des intérêts, au bout d'un moment où les gens reviennent à cette conception néoclassique de l'IIRC, et c'est très difficile pour eux de s'en échapper. Et nos convictions nous font dire, que l'on ne sortira jamais du problème actuel avec ce type de type comptabilité environnementale. » Anonyme 2.

La France a une position à défendre, ainsi que l'Europe. D'autant qu'il reste le goût amer de la construction des IFRS qui se sont imposées à l'Europe, construites sur les standards anglo-saxons (Colasse et Déjean, 2022).

« Patrick de Cambourg est quand même vent debout. Il l'a dit et répété, contre le fait de se faire imposer une comptabilité environnementale par exemple de type IRC, sans qu'il y ait de débats préalables. C'est une première

chose et quelque chose qu'il porte même au-delà de la France, donc ce qui oblige à générer un débat, car la France est favorable à un débat en réel. » Anonyme 3.

Dans la lignée du Rapport de Cambourg, d'autres rapports sont aussi publiés qui ont des auditoires différents (Prophil, 2021 ; C3D - ORÉE - ORSE, 2021 ; Dupuy et Horiot, 2022). Un public large est touché que ce soit dans le cercle comptable avec les commissaires aux comptes, les auditeurs, les comptables, mais aussi dans les cercles intellectuels et politiques, les philosophes, journalistes, élus… ce qui permet de nourrir la réflexion générale et de jouer le rôle de chambre d'écho pour promouvoir certaines notions importantes comme la soutenabilité forte par exemple (Daly, 1990). Tout cela contribue à créer une résonnance nécessaire à la diffusion des idées.

« Des idées peuvent germer ou mûrir des années après, et c'est là où je serai un peu surpris. On a les idées comme des microbes, elles étaient dans l'air, on les choppe X et moi, puis, Y qui a fait toute la partie organisationnelle de la Comptabilité Universelle et comment se fait-il qu'il n'y ait pas une floraison de milliers de comptabilités, proches ou qui soient même copiées collés, CARE par ci, CARE par-là, Comptabilité Universelle par ci, c'est bien, mais alors qu'est ce qui se passe ? » Anonyme 1

Aujourd'hui, les questions de reporting extrafinancier passent au premier plan et les comptabilités ne peuvent rivaliser. Néanmoins les idées sont présentes et une certaine idée de la soutenabilité émerge qui va l'encontre du courant dominant anglo-saxon.

« En revanche, les questions un peu plus intellectuelles de transformation des cadres existants pour moi se sont cristallisées sur l'extrafinancier, en fait avec la révision de la directive, la constitution de la Task Force de l'EFRAG présidée par Patrick depuis six mois. On passe du temps au sein du bureau à réfléchir à quel doit être la position de la France dans le cadre de cette révision. » Anonyme 8.

L'EFRAG est nourrie de ces discussions, et, par exemple, N. Antheaume, contributeur de LIFTS accounting, a participé aux travaux préparatoires de la directive CSRD. Les questions soulevées par les comptabilités sociales et environnementales ont ainsi des effets sur la manière de voir la soutenabilité, c'est-à-dire forte, mais aussi sur les différents axes que doivent intégrer

ces rapports extrafinanciers. Car souvent le carbone et le climat emportent la donne, même pour le reporting. Ce qui peut inquiéter vis-à-vis des autres objectifs du développement durable.

> *« Pourquoi pas commencer par le climat, mais on a bien peur que commencer veuille dire en fait : ne faire que ça et même si on regarde l'environnement, même au sein de l'environnement, le climat n'est pas suffisant. Il y a aujourd'hui des enjeux de biodiversité qui sont colossaux et là aussi une urgence et nous, on voudrait avancer là-dessus : la France, l'Europe. » Anonyme 8*

La proposition de Kaplan et Ramanna (2021) illustre bien cet intérêt pour le climat à travers les GES avec une soutenabilité faible. Car le reporting financier n'est que la partie visible d'un iceberg, s'il semble supplanter les comptabilités sociales et environnementales, il doit plutôt prendre appui sur ces systèmes pour gagner en légitimité ou, en tout cas, s'inspirer des questions soulevées.

> *« On passe peut-être moins de temps à par exemple réfléchir aux questions qu'on est en train d'évoquer autour du multi-capital ou de la comptabilité triple même si finalement c'est quand même assez lié, parce que si on rajoute à la comptabilité financière une jambe extrafinancière avec un volet environnemental, un volet social, un volet gouvernance ... même si on n'arrive pas toujours bien à distinguer les différences dans tout ça, on est on n'est quand même pas très très loin de l'idée d'avoir un capital financier, un capital environnemental, un capital humain. » Anonyme 8*

Dans les faits, le reporting tel qu'il est avancé par la CSRD ne mentionne pas directement ces capitaux, mais en institutionnalisant ces axes de reporting, il y a d'une certaine manière une reconnaissance de ces capitaux qui sont sous-jacents aux indicateurs retenus. Moins visible que ces avancées politiques, il y a un travail de fond qui est poussé par les réflexions levées par ces comptabilités. Il y a tout un champ de réflexion qui s'ouvre, par exemple, sur la question des patrimoines partagés qui appellent des compromis réalisés autour d'institutions (Cazals et Rivaud, 2014). Les comptabilités pourraient alors servir d'institution, de zone de discussion et de compromis. Elles permettent encore de créer un lien entre des méthodes d'évaluations économiques comme celles recensées par l'Afnor (AFNOR, 2019) et les bases de données comme la base Impacts de l'ADEME.

Les services écosystémiques aussi intègrent les politiques publiques avec les paiements pour services environnementaux (Etrillard, 2016). Ainsi, les agriculteurs qui contribuent à maintenir ou restaurer des écosystèmes dont la société tire bénéfice peuvent être rémunérés dans le cadre d'une expérience, depuis 2020, proposée dans le cadre de la loi pour la reconquête de la biodiversité, de la nature et des paysages promulguée le 9 août 2016. Le concept s'appuie sur les externalités positives. Et l'importance de ces écosystèmes ne repose pas malheureusement sur leur beauté intrinsèque (Lehman, 2017), mais sur les services écosystémiques que procure la nature (Ionescu, 2016).

On peut donc considérer que ces propositions de comptabilités nouvelles constituent des utopies, plus précisément des utopies comptables, elles montrent un idéal vers lequel tendre, un possible à construire. On pourrait distinguer des différences entre ces utopies selon leur degré d'ancrage dans le réel (Wright, 2010) ou de leur rejet plus ou moins fort du modèle dominant. CARE aurait alors une place à part. Il nous faut prendre du recul pour s'apercevoir qu'elles renouent avec une marque française des lumières jusqu'au XIXe siècle. Seulement, le temps aujourd'hui, contrairement au XIXe siècle, s'accélère avec les moyens de communication, de diffusion, les idées circulent plus vite. Si le XIXe était surtout dirigé vers le respect et le bien-être des salariés en réaction à l'industrialisation croissante et au droit du travail quasiment inexistant. Aujourd'hui, c'est vers l'environnement que ces comptabilités penchent, même si l'aspect social reste présent. L'espoir de voir ces comptabilités élargies s'imposer dans un avenir proche aux entreprises semble très limité. Il est pourtant important qu'elles se développent, c'est presque en effet « l'Utopie ou la mort » comme titrait le candidat écologiste aux élections présidentielles de 1974 (Dumont, 1973). Ces propositions jouent un rôle important, en s'opposant en partie au courant dominant représenté par la pensée libérale néoclassique, en suscitant la création de connaissances et en contribuant à la diffusion d'idées et à la construction de consensus autour de ce qui doit être préservé et sur les différentes manières de le faire. Elles permettent aussi de mener une veille économique à la pointe sur ces sujets, pour les organisations qui souhaitent agir de manière proactive (Oliver, 1991). Elles s'inscrivent entre ces deux courants que sont les comptabilités sociales et environnementales de Gray (Baker et al., 2022) et le pragmatisme de Schaltegger (Baker et Schaltegger, 2015). Il y a cependant un revers à cette idée d'utopie : c'est la dystopie. En effet, il y a des risques

qu'une utopie soit appliquée par fanatisme ou par totalitarisme. Or la déconnexion de la réalité technique et sociale par sa recherche d'idéal, rend une application forcée dangereuse.

> *« L'idée qu'une compta universelle, c'est une compta en tout cas non financière, pourrait appréhender la totalité du sujet. C'est la pire, la pire des horreurs que l'homme puisse s'imaginer, on rejoint le meilleur des mondes d'A Huxley, ou 1984 D'Orwell ; des dictatures de folie, je sais que je manie un engin dangereux qui peut être comme la langue d'Ésope, absolument merveilleux, mais aussi l'horreur de l'humanité si on le met dans des petites cases : lorsqu'il s'agit de valoriser la biodiversité , j'y vais dans mes petits souliers, j'ai plein d'idées sur le sujet, mais je n'ai qu'une crainte, c'est qu'on dise ça vaut tant et puis c'est fini : la norme ! les IFRS non financiers, vous avez un ou deux organismes, qui commencent à dire, je voudrai normer tout ce qui n'est pas financier, c'est une vision incroyablement limitée de l'homme en tant que tel, et du vivant en tant que tel. Donc là on est sur une problématique extrêmement grave. Et qui là, peut mener à toutes les ambiguïtés, les différences, parce que, de bonne foi, quelqu'un qui arrive du monde financier, va croire que son copié-collé est acceptable, etc. Alors qu'il a tout faux, parce qu'il ne voit pas la subjectivité qu'il y a partout, il le croit parce que l'ADEME lui a promis un cadre immense avec Excel. C'est pour les enfants ça. » Anonyme 1*

4.5 Des utopies à parfaire

Au cours de l'étude, une certaine effervescence est apparue ; au départ, les débats sont restés techniques et restreints à une communauté d'initiés, mais à partir de 2017, à la fin du second groupe de travail du club DD de l'OEC, les porteurs se tournent vers l'extérieur. Avec les différents enrôlements réalisés, les débats s'étendent et de nombreux colloques, conférences,

rapports vont mettre en avant différentes méthodes, citons le travail de Tek4Life (Browayes et al., 2020), le rapport de l'ORSE (C3D - ORÉE - ORSE, 2021), le rapport Prophil (Prophil, 2021) ou encore une étude l'APESA sur les méthodes et outils de prise en compte des externalités environnementales et sociales dans les modèles d'affaires soutenables (Dupuy et Horiot, 2022). Toutes ces études présentent différentes méthodes incluant celles présentées ici. Elles sont le plus souvent bienveillantes, sans discussion de fond entre les approches, offrant en quelque sorte une tribune. On a pu déjà se questionner sur les difficultés techniques et conceptuelles. Or, pour mieux comprendre les éventuels problèmes de diffusion des innovations, il nous faut donc nous interroger ici sur les limites des méthodes proposées. La construction d'un tel système passe par quelques écueils et des difficultés qui, à ce jour, ne sont pas surmontées : questionner la légitimité et la pertinence d'un tel système d'information (1), s'entendre sur la manière de rendre compte des obligations (2).

4.5.1 Légitimité et pertinence en question

Est-il utile de développer ce genre de système d'information ? On peut reprendre la critique d'Ellul sur la technique et son immixtion entre l'homme et la nature (Ellul, 1977). Surtout ici c'est l'absence de finalité claire qui rend l'exercice difficile ; la définition floue du développement durable est d'ailleurs souvent évoquée. L'approche à adopter n'est pas déterminée : faut-il avoir une approche très pragmatique et s'appuyer sur quelques outils précis ou chercher à avoir une vue globale avec une comptabilité intégrée ? C'est ainsi que l'on retrouve différentes vues de la soutenabilité avec un courant plus pragmatique et un autre plus académique, plus proche des comptabilités présentées ici (Baker et al., 2022). Cependant, une comptabilité extrafinancière doit permettre d'améliorer le système d'information à la disposition des décideurs et des parties prenantes.

> *« Le but c'est de montrer à voir, de manière harmonisée, c'est-à-dire que la différence entre un reporting et une comptabilité, c'est que la comptabilité présente tout sous la même unité et présente un ensemble et un résultat d'un ensemble.» Anonyme 14*

Néanmoins, une question se pose, celle de la nature de l'intérêt des entreprises qui se penchent sur ces questions de manière volontaire. Et c'est surtout le business case (Brown et Fraser,

2006) qui ressort, c'est-à-dire l'intérêt pour les risques qu'encoure l'organisation, on ne ressent pas l'approche critique du système ou la volonté de créer de la valeur pour les parties prenantes, au mieux ce sont les théories de la légitimité et de l'accès aux ressources qui ressortent (Bebbington et al., 2021). Le business case permet ainsi de dépasser les critiques sur la possible instrumentalisation d'un système d'information lié au développement durable. Il est en effet nécessaire d'en développer un pour assurer la continuité des affaires liées notamment aux services écosystémiques qui seraient endommagés.

> *« Toutes les entreprises ont besoin de disposer de systèmes d'information environnementale, non pas parce que la nature est belle, mais parce qu'elle donne les moyens d'assurer la continuité de leur activité.» Anonyme 13*

Il y a donc une matérialité financière des dégradations de l'environnement qui peut impacter l'investisseur et le gestionnaire. Même si les technophiles sont persuadés que des solutions viendront remplacer les ressources disparues comme de nouvelles énergies ou de la désalinisation pour l'eau par exemple, il n'en reste pas moins qu'il y a des risques de changement sur les marchés qui pourraient sonner le glas pour certaines entreprises qui n'auraient pas su s'adapter. C'est l'objet des bases de données d'indicateurs comme celle de Bloomberg (ESG DATA) même si elles développent pour s'adapter la taxonomie européenne.

> *« C'est d'une certaine manière une mentalité anglo-saxonne de pure matérialité financière, l'environnement extérieur ne m'intéresse qu'à condition qu'il me fasse gagner ou perdre de l'argent d'une certaine manière. » Anonyme 12*

Dans ce cas où seule la matérialité financière est considérée, il faut s'appuyer à nouveau sur les prémisses néoclassiques et repenser les structures de marché (Barker, 2019), car si l'actionnaire n'est pas intéressé financièrement par la préservation du capital naturel, si cela n'impacte pas ses intérêts, l'information sur ce capital n'aura pas d'impact, il faudra passer alors par une régulation, mettre en place des institutions pour intégrer ces externalités et les gérer. Mais si ces institutions sont mises en place comme des taxes liées aux émissions de carbone, il y aurait-il encore besoin d'élargir le système d'information comptable ?

« Il faut des instruments de politiques publiques qui aujourd'hui sont manquants. Par exemple l'entreprise qui ferait un résultat net positif et qui détruirait de la valeur (...) : si on avait un mécanisme de quotas carbone étendu à l'ensemble de l'économie, aujourd'hui ce n'est pas le cas, il est en cours de réforme... avec des prix qui fassent en sorte que les prix reflètent la réalité de l'externalité négative, si on avait une taxe carbone européenne ou nationale qui augmente le prix à la consommation des biens qui sont achetés, si on avait un tel ou tel autre mécanisme qui m'échappe à l'instant et bien ça rentrerait dans les comptes. En fait les externalités rentreraient dans les comptes et alors est-ce que ce serait nécessaire d'avoir une comptabilité triple si on avait tous ces instruments d'internalisation des externalités comme on dit en économie : peut-être un peu moins. » Anonyme 8

Cette fiscalité *« rentrerait »* dans les comptes pour internaliser le dommage, mais elle pourrait bien en émaner. C'est une des caractéristiques du modèle français que d'avoir une finalité fiscale. On pourrait imaginer que la taxe serait liée à une « consommation » génératrice par exemple de carbone : transport, énergie, investissements …

Pour l'entreprise, l'avantage d'une comptabilité élargie monétarisée est aujourd'hui limité, le recours à des outils de management plus ciblés pour le pilotage interne est sans doute plus pertinent. D'autant qu'il n'y a pas d'attentes des clients et des marchés vis-à-vis des entreprises pour l'utilisation de ces outils.

« Pour l'instant, le marché n'est pas forcément complètement mûr sur ce type de thématique (Comptabilité Universelle). Pour la raison suivante, c'est que l'avantage conféré par le fait de mettre en œuvre ce type de comptabilité extrafinancière n'est pas évident par rapport au fait d'avoir un reporting extrafinancier et d'avoir un pilotage qui ne serait pas en euro. Le fait de présenter l'information de manière monétaire pour l'instant n'est pas forcément vu comme un avantage. En tout cas, il n'y a pas de fonds d'investissement qui le demande. Il n'y a pas de clients qui l'attendent. » Anonyme 14

On pourrait dire que ces comptabilités tombent sous le calcul économique rationnel, n'apportant pas d'avantage concurrentiel, elles ne sont pas mises en œuvre. On retombe ici sur une version

instrumentalisée de la RSE qui laisse de côté ces propositions peut-être trop philanthropiques. Mais les risques sont bien présents aujourd'hui dans les différentes dimensions du développement durable et les futurs scandales porteront alors peut-être l'intérêt de ces comptabilités nouvelles sur le devant de la scène.

> *« Il y a peut-être des entreprises qui, d'ici quelques années, peuvent connaître des problématiques graves. On se dira peut-être : mais au fait, leur bilan de l'année dernière, il était magnifique ! donc ils n'ont pas intégré dans leur comptabilité, dans leurs prévisions, voilà, oui c'est possible. » Anonyme 14*

Cependant, si elles se proposent d'intégrer les dimensions sociales et environnementales, techniquement elles permettent de surtout de mesurer le poids de l'entreprise sur ces dimensions sans pour autant faire le lien avec un risque pour l'entreprise ou pour les parties prenantes, sauf lorsque la notion de seuil (CARE) ou de limite (LIFTS) est mobilisée.

Si ces comptabilités peuvent être remplacées par des mécanismes de marché ou des incitations fiscales pour modifier les comportements des producteurs (à supposer qu'il existe une structure juridique adaptée pour imposer ces obligations, c'est-à-dire sans « Law Shopping » international), elles ont néanmoins d'autres rôles à jouer, notamment vis-à-vis des consommateurs et des investisseurs. Elles participent à la lutte contre les asymétries d'information. Elles peuvent, comme pour le reporting extrafinancier, constituer le système d'information sous-jacent qui permet de créer l'information nécessaire à l'obtention d'un label tout en assurant la qualité de ce dernier.

> *« Le rôle des labels, c'est de bien informer les investisseurs, donc de supprimer les asymétries d'information ». Anonyme 8*

Cela permettrait aussi de tout mettre sur un même plan en multipliant les approches pour créer une sorte de triangulation.

> *« Là où on va voir des tonnes et des kilowattheures, des nombres de personnes, et cetera. Cela dit, pour moi c'est un tout, c'est dire qu'un reporting intégré qui comprenne une comptabilité financière, une comptabilité extrafinancière pour donner vraiment le résultat synthétique des actions, des indicateurs clés de performance qui vont véritablement à la*

performance. Demander aux salariés c'est quoi votre ressenti dans l'entreprise ? Demander aux clients c'est quoi votre ressenti par rapport à cette société ? Ou aux personnes dans les EHPAD, etc. Et d'autres indicateurs clés. Et plein d'éléments qualitatifs. C'est cet ensemble-là qui va être pertinent pour juger d'une entreprise et pas juste la comptabilité financière, pas juste extrafinancière, pas juste les indicateurs, pas juste le qualitatif. C'est vraiment l'ensemble qui donne un aperçu global. » Anonyme 14

En effet, on l'a évoqué plus avant, une comptabilité doit-elle se limiter aux chiffres et à la partie double ? Cela semble trop limitatif pour fournir une information de qualité capable de dessiner des nuances et des représentations différentes, de créer des liens entre les données et de dessiner des perspectives. La question reste posée de savoir s'il faut différencier ces éléments dans une annexe, comme dans le modèle actuel, ou tenter de les intégrer.

Enfin, la pertinence doit être jugée au regard du public visé : pour qui compter ? Le modèle comptable orthodoxe est orienté vers l'actionnariat, avec une comptabilité orientée résultat. Les outils du contrôle de gestion sont tournés vers le gestionnaire avec une comptabilité orientée vers l'efficience (coûts), les outils orientés communication vers les parties prenantes. Faut-il que ces outils convergent vers une forme partageable par tous ? Au sein même de l'organisation, les outils doivent-ils être différenciés ? Parmi les décideurs, qui doit être informé et avec quel degré de précision ?

« Le tableau de bord Kering est quelque chose dont on parle dans le réseau Natural Capital Accounting. (...) Ça parle à la haute direction car dans un tableau très simple, ça met toutes les dépendances et les impacts sur le capital naturel, car il y a l'air, l'eau, la terre, la biodiversité et à différents niveaux de la chaîne d'approvisionnement. C'est donc très parlant pour une personne qui ne connaît peut-être rien au capital naturel mais qui a besoin de prendre des décisions stratégiques. » (Traduit) Anonyme 13

N'oublions pas cependant que le manager est un décideur pressé (Mintzberg, 2014) qui développe des heuristiques adaptées à son environnement pour une prise de décision rapide.

« MN : C'est plus au doigt mouillé...

ANONYME 19: Mais après, nous, dans la réalité, c'est comme ça que ça se passe aujourd'hui, c'est exactement comme ça que les décisions sont prises. »

Autre point questionnant la pertinence : la réaction du client. Le consommateur est au départ identifié comme un utilisateur potentiel de l'information créée par ces CSE. Il est supposé réagir en cas de mauvais résultats sociaux et environnementaux. Cependant, lorsque l'on se penche sur l'impact des labels, les études relèvent déjà une certaine résistance du client à l'affichage RSE (François-Lecompte et al., 2013). Supposer qu'ils pourront prendre connaissance des comptes élargis et modifier leur comportement d'achat est un postulat qui peut être remis en cause.

Quelle comparabilité ?

Outre la pertinence, la question de la légitimité doit reposer sur certains piliers. Des questions telles que la comparabilité et l'auditabilité sont importantes notamment pour les acteurs du secteur. Il suffit de mesurer les actions du *Big Four* autour de l'EFRAG et de la révision CSRD qui pourrait concerner 50 000 entités. Mais, malgré les efforts de théorisation entrepris, les méthodes ont encore de nombreuses limites. Une qualité souvent revendiquée est celle d'être intégrées, car elles réunissent différentes facettes (social, environnemental, financier) …, mais force est de constater qu'elles n'atteignent pas les objectifs de connectivité comme devraient le faire de véritables comptabilités intégrées (Trébucq, 2018) ou comme le promet l'Integrated Reporting . Elles se contentent le plus souvent de juxtaposer certaines évaluations. Par ailleurs, beaucoup de concepts sont plus de nouveaux lieux communs que des réalités scientifiques, SeMA parle de valeurs sociétales pour l'évaluation de ces impacts, LIFTS plus récemment s'appuie sur les limites planétaires calculées au niveau macro pour les appliquer à l'entreprise, tour de passe-passe discutable. En effet, les entreprises se verraient attribuer qu'une fraction de droits à émettre des GES, mais selon quel critère ? la taille économique, l'utilité ? comment pourrait-on distinguer les entreprises ? Par ailleurs les propositions foisonnent et il n'y a pas de consensus sur le nombre d'impacts à évaluer, sur le nombre de capitaux à considérer, signe que l'assise théorique est meuble.

Le contrôle de gestion ?

Pourquoi ne pas interroger plus loin la transition par les choix de consommation, plutôt que par les modèles d'affaires, voir seulement les modes de production ? Pour informer le consommateur, une comptabilité orientée produit semble l'outil idoine et pour cela une comptabilité analytique adaptée est nécessaire. On peut alors renforcer l'aspect technique par la possibilité de s'appuyer sur des outils de gestion reconnus comme les analyses de cycle de vie, comme le fait l'ABCV par exemple (Jourdaine et al., 2021) ou le Material flow Cost Accounting. Par ailleurs les CSE étudiées ici ne prennent pas en compte les valeurs créées pour les clients par l'usage des biens et services ; il y une dette carbone oui, mais à quoi a-t-elle servi ? Il faudrait alors refonder les éléments du contrat pour pouvoir s'appuyer sur une comptabilité d'engagement en partie double. On peut rajouter que le temps est mal pris en considération. L'exercice comptable étant la référence, des problèmes comme les déchets nucléaires ont peu de poids face aux gaz à effet de serre dont les conséquences sont déjà visibles. Se poseront comme pour les investissements financiers, des problèmes d'actualisation qui ne sont aujourd'hui pas évoqués.

Quel centre de gravité ?

Des questions commencent à être soulevées comme celle de l'échelle comptable et du centrage de la comptabilité. À l'image des cartes centrées sur un pays, les comptabilités écologiques sont souvent centrées sur l'entreprise. La question des écosystèmes amène à se questionner sur l'échelon pertinent (Feger et Mermet, 2021). Dans les cas de la sauvegarde pour la biodiversité, la question de la compatibilité prend une dimension spatiale (Cuckston, 2017). Il est plus facile de placer les systèmes écologiques au centre de la comptabilité pour traiter de la complexité des phénomènes qui entourent sa préservation (Dey et Russell, 2014). Des logiciels sont également centrés sur certains projets, bâtiments, autoroutes pour évaluer les impacts environnementaux, comme le logiciel PERCEVAL ou le logiciel SEVE qui se veulent eco-comparateurs. Empruntant un cadre théorique de géographie, Cuckston montre que la comptabilité d'un écosystème va pouvoir créer un système socioécologique autour de cet écosystème qui va

permettre d'assurer sa préservation, c'est le concept de Nature Sociale de Castree (2001) qui rend compte de l'imbrication entre l'Homme et Nature et de l'impact du premier sur le second (Castree, 2001). Une CSE, même écosystème centrée, peut être discutable, mais son rôle est de susciter le débat démocratique (Brown, 2009) ce qui se fera à travers un jeu d'acteurs humains ou non humains divers qui vont structurer la comptabilité (Cukston, 2017).

Quel pouvoir performatif ?

Pour se développer, ces méthodes doivent avoir un peu de pouvoir sur les entreprises. Deux sources principales peuvent être évoquées ici, la légitimité scientifique et l'obligation légale. Or les difficultés évoquées auparavant pour les calculs entraînent un manque de légitimité scientifique pour toutes ces méthodes. Dès lors, les mettre en œuvre de façon volontaire ressemble à un exercice qui peut paraître inutile, voire dangereux, tant les résultats sont sujets à discussion et la comparaison interentreprises quasi impossible. Aucune méthode n'évoque de ratios par exemple, sauf peut-être CARE qui pourrait montrer des rapports de capitaux mobilisés. L'absence de consensus en partie liée au manque d'assises scientifiques, fait qu'une mise en place d'obligations légales semble difficile à envisager, d'autant que le contexte économique mondial dans lequel les entreprises peuvent choisir le droit qu'elles veulent voir appliquer n'est pas favorable à une législation nationale contraignante (Lhuilier, 2016). Les politiques ne peuvent qu'encourager des initiatives d'élargissement de la comptabilité comme l'a fait C. Itier, Haut-Commissaire à l'Économie sociale et solidaire et à l'innovation sociale, à la conférence organisée à l'Assemblée nationale le 7 février 2019 qui devait permettre de relancer un amendement à loi PACTE abandonné un peu plus tôt. Le Haut-Commissaire proposait une « task force » sur le modèle CARE, proposition et amendement (n°5, art 73) restés sans suite. Le Haut-Commissariat sera remplacé avec la création d'un secrétariat d'État à l'économie sociale, solidaire et responsable. Mais toute initiative légale est limitée par la concurrence internationale. Pour les cas de mise en œuvre volontaire, l'absence de cadre législatif laisse la porte ouverte à l'instrumentalisation faute de sanction lourde en cas de fraude. La responsabilité des rédacteurs n'est aujourd'hui pas engagée et le chemin pour y parvenir semble long.

« Comment sera-t-on responsable de ce qu'on aura écrit ? Il faut se dire que quand on va écrire quelque chose, on va en être responsable, et on aura des comptes à rendre. Mais à qui ? Je ne sais pas. Aujourd'hui, je ne sais pas. Demain j'aurai des idées ... » Anonyme 9

La normalisation internationale, dominée par le courant anglo-saxon qui est plutôt favorable à la matérialité financière, peut rendre pessimiste sur ce point, malgré la directive CSRD en Europe. De plus, comme le rappelle la précédente citation, à qui va-t-on rendre des comptes ? Quelle autorité pourra contraindre les entreprises à modifier leur comportement, notamment au niveau international ? En l'état, il n'existe pas d'institution assez coercitive pour tenir ce rôle, ce qui limite davantage le pouvoir performatif de telles potentielles comptabilités.

Un coût politique négligé pour l'acceptabilité

La théorie positive de la comptabilité permet de comprendre pourquoi certains dirigeants recourent à des choix comptables à la suite de la théorie de la réglementation de Posner (1974). Les coûts politiques par exemple permettent de comprendre comment les dirigeants cherchent à réduire leur bénéfice afin d'éviter des charges supplémentaires, c'est-à-dire des demandes de l'État, des impositions supplémentaires (Watts et Zimmerman, 1986), notamment les grandes entreprises. Cela permet aussi de diminuer le coût de financement et maximiser la richesse des actionnaires (Cormier et al., 1998). On peut renverser le schéma et se dire que si les entreprises ne mettent pas en place de telles comptabilités, c'est aussi pour éviter des coûts politiques qui naîtraient de la mise en évidence de processus de création de valeur discutables (ponctions sur l'environnement, pollutions …) ou sous-estimés dans le cas d'externalités positives. Dans ce dernier cas, les externalités permettraient, en regard, de minorer les pertes de certaines professions comme des agriculteurs qui séquestreraient du carbone par exemple. Cette possibilité a été étudiée au sujet des crises environnementales et de la gestion du bénéfice à la baisse pour éviter des sanctions (Labelle et Thibault, 1998). Il y a un aspect symbolique de l'adoption de normes comptables qui s'inscrivent dans un champ social (Touron, 2004). Écueil relevé à propos de la méthode de contrôle socio-économique et des coûts cachés : le manque d'engagement de la direction est à l'origine des échecs d'implantation (Cappelletti et al., 2018) même si ici on ne peut se limiter à ce groupe d'acteurs. Les recours à des éléments de

comptabilité socio-environnementale sont plus à rapprocher des stratégies de légitimité des entreprises (Cuckston, 2013). L'étude des reportings d'industries minières liée à la biodiversité (Boiral, 2016) montre que les firmes rationalisent, à travers un argumentaire socialement acceptable, les impacts négatifs ou les comportements éthiquement critiquables. Quatre techniques sont utilisées :

- Affirmer, grâce à la compensation, avoir un impact neutre ou positif sur la biodiversité.
- Nier, en occultant la présence d'espèces menacées identifiées ou d'habitats protégés que leurs opérations ont un impact significatif sur la biodiversité.
- Se distancier des impacts négatifs sur la biodiversité (par exemple en soulignant que leurs opérations sont menées dans le respect des réglementations environnementales).
- Diluer leurs responsabilités (par exemple en citant la demande croissante de ressources minières comme cause profonde des impacts sur la biodiversité).

Ces techniques neutralisantes amènent les entreprises à avoir des discours et des comptabilités écartées de la réalité. L'idée que les comptabilités centrées sur les organisations ne peuvent être que biaisées s'impose et le recours à des comptabilités centrées sur les écosystèmes semble une solution à étudier (Boiral, 2016).

Mondialisation

Toute contrainte supplémentaire sur les entreprises est souvent jugée à l'aune de la concurrence internationale contre laquelle les entreprises ne veulent pas être désavantagées. La réponse de Bayer pour la consultation préparatoire à la révision de la directive NFRD est explicite et montre l'intérêt pour le référentiel reconnu comme étant le plus libéral :

> *« En plus du questionnaire, nous tenons à souligner qu'à notre avis, l'idée contenue dans le questionnaire en faveur d'un développement des normes EU-IFRS n'est pas dans l'intérêt des entreprises qui opèrent sur les marchés financiers internationaux. Nous craignons que les normes EU-IFRS n'entravent la comparabilité internationale des rapports publiés. Les normes comptables régionales sont à notre avis contre-productives et peuvent générer un double reporting pour les marchés financiers en dehors de l'UE,*

comme les États-Unis, afin de se conformer aux IFRS telles que publiées par l'IAS Board. À notre avis, des objectifs tels que l'amélioration de la protection des parties prenantes, la stabilité financière ou la durabilité sont des objectifs mondiaux et ne s'arrêtent pas aux frontières de l'UE. Ainsi, les normes internationales de reporting, telles qu'elles existent aujourd'hui dans l'UE, sont à notre avis bénéfiques tant pour les préparateurs que pour les utilisateurs.» Entreprise BAYER (traduction de la réponse à la consultation pour la révision NFRD)

Cette volonté de limiter les changements touche une administration qui travaille sous l'impulsion de la classe politique, alors que beaucoup d'acteurs ignorent encore, ou feignent d'ignorer, le potentiel pouvoir de la comptabilité.

« Pour être honnête, la comptabilité n'est pas un sujet en soi. C'est-à-dire qu'au ministère (des Affaires étrangères), la comptabilité est un truc, ils ont découvert récemment que c'était un sujet. Au niveau de Bercy, ils ont aussi découvert récemment que ça pourrait être un sujet, de plus en plus, en même temps en disant qu'il ne faut pas que ce soit un sujet. Ce qu'il faut bien voir, c'est que même Sénart s'est opposé en fait à la recommandation 10 au final. C'est-à-dire que les acteurs n'ont pas forcément envie qu'il y ait des changements comptables. » Anonyme 3

Ce blocage peut questionner, mais au niveau de Bercy c'est sans doute la fiscalité qui pourrait être un levier, alors que la ligne gouvernementale est plutôt à l'allégement des impôts en général et ceux pesant sur l'entreprise en particulier. Au niveau du ministère des affaires étrangères, le sujet est délégué à l'Europe à travers l'EFRAG. Car la globalisation juridique est aussi une contrainte, il y a un besoin d'avancer ensemble pour satisfaire un maximum d'acteurs et éviter une cacophonie : tant au niveau européen, qu'au niveau international. Les débats autour de reporting sont assez éclairants sur les difficultés qu'il y a, en Europe, pour s'accorder sur textes et pour avancer au rythme ensuite.

« Donc on a cette avance. Après, il y a des inconvénients, l'avance c'est bien quand ça permet aux autres d'avancer avec nous, donc là c'est ce qui se passe au niveau européen, mais ensuite il ne faut pas que cette avance soit une sorte de mésalignement entre nos normes et les autres, parce que les entreprises

ont besoin de normes cohérentes et internationales. Donc déjà, si au niveau de l'Europe, on pouvait se mettre d'accord et avec un texte... des textes européens et des États membres qui iraient, qui n'essaieraient pas en permanence d'aller plus loin ou de sur-transposer, ça serait pas mal voilà et ça, c'est pour le cadre européen. » Anonyme 8

D'autant que la question de l'« harmonisation » se pose aussi au niveau international. L'Europe ne peut chercher à imposer, au niveau international, un standard, que les autres grandes puissances pourraient rejeter, ou ignorer en s'alignant derrière une proposition plus en adéquation avec une philosophie économique libérale.

« Et puis ensuite, il y a les autres juridictions. Les Anglo-saxons pour employer ce terme : Royaume-Uni, États-Unis, mais il y en a d'autres le reste du monde, le Canada, le Japon, la Chine … Toutes ces juridictions vont avoir besoin de normes extrafinancières, il faut qu'on s'assure que ce qu'on produit soit en cohérence avec ce qu'ils produisent, mais on n'a pas non plus envie de se faire imposer les normes par les autres, car on en a un peu ras le bol pour parler trivialement. » Anonyme 8

Pour autant, si l'Europe ne peut imposer un standard, elle ne souhaite pas non plus se laisser imposer des normes comme ce qu'il a pu se passer avec les IFRS. Les questions de standardisation de reporting extrafinancier sont transposables aux questions qui pourraient se poser autour d'une comptabilité élargie. On comprend bien que la globalisation des marchés impose une information lisible à l'international, et qu'en l'état des forces en présence, l'Europe, et *a fortiori* la France, ne peuvent imposer leurs idées. Elles peuvent cependant être une force de proposition pour influencer les débats.

Légitimité

Les méthodes de comptabilité élargie doivent dépasser une image tenace qui veut que le recours à ce type de méthodes ou d'outils cache des tentatives de camouflage, de recherche de légitimité et de problèmes d'accès aux ressources. Par exemple, Michelon *et al*. notent que les promesses de la RSE augmentent aussi vite que les scandales financiers, sociaux et environnementaux (Michelon et al., 2016). Le manque de possibilités d'accès à l'information sous-jacente et le

manque d'obligations légales et de normes de reporting offrent des possibilités de camouflage. La critique est également portée par Gray et Bebbington qui notent rapidement les limites des comptabilités environnementales (Gray et Bebbington, 2000) et leur potentiel cosmétique. Les sociétés utilisent les rapports pour leur légitimité (Suchman, 1995) et des questions de dépendance de ressources (Pfeffer et Salancik, 1978). De même, le courant de l'économie politique de la comptabilité (Political Economy of Accounting PEA), s'intéresse aux diverses manières dont certains protagonistes utilisent l'information comptable et le reporting pour gérer des conflits sociaux.

> *" PEA is concerned with exploring and assessing the ways various social protagonists use accounting information and corporate reporting to mediate, suppress, mystify and transform social conflict. The approach places class relations at the forefront of the analysis and is concerned with the effects … on the distributions of income, wealth and power." ((Tinker and Neimark, 1987 p. 71-72) in (Michelon et al., 2016))*

Plus largement que le cadre comptable, Rodrigue et al. (2013) se sont demandé si les pratiques environnementales étaient réelles ou symboliques. Leur conclusion est que ces mécanismes de gouvernance environnementaux étaient plutôt des approches tendant à gérer les impressions des parties prenantes quant à la politique de l'entreprise avec assez peu d'impacts réels sur la performance environnementale. Il y a donc une activité de management de l'impression que l'on peut rapprocher de la notion de camouflage. Le camouflage en gestion est un courant qui étudie comment les individus se présentent afin d'être perçus favorablement. Dans le contexte du reporting externe, les managers peuvent sélectionner l'information et la présenter dans un sens qui influence la perception des lecteurs à travers deux voies : la dissimulation (effacer les mauvaises nouvelles ou mettre en avant les bonnes) et l'attribution (vers des facteurs internes lorsque la nouvelle est bonne, externes lorsqu'elle est mauvaise) (Merkl-Davies et Brennan, 2011). Toujours dans cette approche instrumentalisante, on peut mobiliser de nouvelles vues théoriques comme l'hypocrisie organisée et les façades organisationnelles. L'hypocrisie est la résultante de différences entre les paroles, les décisions et les actes, elle résulte des demandes conflictuelles qui émanent des parties prenantes (Brunsson, 1989), chaque partie prenante pourra être satisfaite soit par l'action, soit par la parole, soit par la décision. Mais les trois éléments sont reliés négativement, l'un appelant les autres à ne pas concorder. Quant aux façades, elles sont de trois types. La première est rationnelle, elle est la marque du respect des

normes, avec des analyses coûts/ bénéfices, des mesures de rendement en relation avec les marchés. La seconde est progressiste : elle met en avant les notions de progrès, les approches avant-gardistes. La dernière est réputationnelle, à travers les valeurs affichées, les symboles, les engagements mis en avant (Abrahamson et Baumard, 2008).

Cho et al. (2015) articulent les notions avec le reporting environnemental. Pour les façades liées aux approches rationnelles, on trouvera des approches qui font appel à la rentabilité de la durabilité en notant les limites de l'intervention de la responsabilité. L'approche progressiste marquera les efforts d'innovation et les actions pour les stratégies à long terme. Enfin, l'approche réputationnelle concerne la philanthropie en général. Autre approche mobilisable, la stupidité fonctionnelle. Théorie développée par Alvesson and Spicer (2012, p. 1199) qui montre que les organisations ne cherchent pas à utiliser leurs capacités cognitives et à développer la réflexion, ce qui constitue une sorte de troisième voie entre le choix rationnel et la rationalité limitée. À partir du concept, Michelon et al, tentent de comprendre pourquoi des organisations agissent sincèrement pour le développement durable, alors qu'elles polluent ou vendent des armes (Michelon et al., 2016). Ils montrent que la stupidité est due au fait que les organisations entretiennent des environnements qui permettent de réduire la réflexivité, la justification et le raisonnement de fond. Elles ne permettent pas à ses employés d'avoir une approche critique des mécanismes comme l'économie de la persuasion plutôt que l'information. Par ailleurs, elles promeuvent la consommation des produits en surnombre en utilisant les outils du marketing ; le symbole prend le pied sur la substance. Il est aussi utilisé en interne pour développer une culture d'entreprise qui enferme la vision des employés.

Bien que les comptabilités puissent être pensées comme une approche critique du modèle en place, elles sont, elles-mêmes, source de critiques. Cependant, le changement radical qu'elles proposent, est, par définition, trop important pour le système en place.

> *« Il y a de temps en temps une idée, qui n'est pas idiote, sur la manière de comptabiliser. Le conseil, enfin l'autorité des normes comptables, peut signer cette production. Bien sûr qu'il y de nouvelles approches, des nouveautés, etc., mais enfin c'est souvent la traduction d'un besoin de l'économie, d'un besoin du terrain. Parce que les choses sur le terrain ont changé, il faut que la comptabilité s'adapte. Le débit reste à gauche et le*

crédit à droite, on pourrait inverser, mais bon … Il y a bien sûr, de temps en temps des idées qui font avancer la comptabilité en termes d'information … mais l'innovation comptable est essentiellement le sous-produit de l'innovation de l'environnement. » Anonyme 9

L'arrivée d'obligations limite les bonnes initiatives

Un résultat contre-intuitif de cette recherche est que finalement l'arrivée d'obligations, notamment pour la mise en place du bilan des gaz à effet de serre a limité les actions des entreprises. Une fois le BEGES réglementaire apparu, on a une baisse de l'intérêt pour le travail sur l'impact carbone.

« L'apparition du BEGES réglementaire a vraiment créé beaucoup de torts. Parce que beaucoup d'entreprises qui étaient peut-être prêtes à réaliser un BEGES parce qu'il faut faire un travail sérieux pour collecter plein de données qui d'ailleurs ne sont pas forcément dans l'entreprise, puisque ça concerne l'amont l'aval et tout ça. Alors que le BEGES, c'est juste les factures de l'entreprise, de l'énergie et de carburant, c'est super vite fait, ça se fait forcément à dix fois moins cher. Donc il y a des entreprises qui se sont dit mais pourquoi faire un Bilan Carbone® à tant de milliers d'euros, alors que pour dix fois moins on peut faire un BEGES qui est vu de loin comme la même chose. Du coup l'apparition du BEGES …, après il a fallu plusieurs années pour se rendre compte que le BEGES ça ne servait rien, c'était juste un truc pour s'en débarrasser. » Anonyme 17

Surtout lorsque les seuils sont élevés, et les statuts limitatifs comme avec la DPEF qui ne concerne pas les SAS (Sociétés par Actions Simplifiées) :

« Le Cabinet, à cause de la DPEF, a commencé à perdre une quinzaine de sociétés (on s'était spécialisés sous les 500 salariés). Mais on retrouve de quoi les remplacer. » Anonyme 1

La législation, notamment européenne, se construit le plus souvent sur un dénominateur commun qui doit permettre une application de la loi. Cela se fait donc souvent bien en deçà des

actions des meilleurs élèves qui avaient pris de l'avance sur le sujet. Ce qui peut paraître paradoxal quand on considère la stratégie visée par les porteurs de projets qui souhaiteraient une législation sur le thème des comptabilités élargies. On peut remarquer qu'en élargissant le champ de vision, que l'arrivée de la directive NFRD en 2014 (suivie de la CSRD en 2021) est en quelque sorte un moyen a minima de répondre aux questions posées par les CSE. Ces nouvelles réglementations permettent aussi à l'activité RSE des cabinets de se développer avec de nouveaux clients, même s'ils ne sont plus volontaires.

> *« La DPEF est un challenge absolument extraordinaire et que de fait c'est du conseil, lorsque je tiens la trame, la conception de ce DPEF, j'ai le sentiment d'être dans un travail (…) qui vaut (une comptabilité élargie). » Anonyme 1*

La nouvelle directive va amener potentiellement des sous-traitants nombreux à devoir se plier à l'exercice et donc à la certification, car, même s'ils ne rentrent pas sous le périmètre strict d'application, ils devront permettre aux donneurs d'ordre de collecter l'information. On a donc des obligations légales qui tendent à évincer certaines propositions.

4.5.2 Des constructions inachevées et incomplètes

On peut regretter que l'on utilise un langage newtonien pour des problèmes quantiques (Degos, 2007). Mais sans aller jusqu'à la théorie quantique, il est néanmoins regrettable qu'aucune méthode n'ait suivi les conseils de Lehman qui appelait à dépasser les concepts libéraux pour incorporer la beauté, la vérité et la valeur intrinsèque pour ne pas se limiter à la réserve de consommation (Lehman, 2017). Mais d'autres questions restent sans réponse claire. Il existe des controverses sur la manière d'opérer. Le choix d'une comptabilité en partie double monétarisée peut questionner. Nous l'avons évoqué d'autres propositions s'en affranchissent. La comptabilité d'Houdet *et al.* (2020) par exemple ne monétarise pas les états de biodiversité. De même l'ACV, même sociale ou simplifiée, ne s'appuie sur la partie double. Derrière ces deux questions fondamentales, d'autres éléments sont à discuter.

Mesurer la préservation ou mener des analyses coûts/ bénéfice ?

Comme la comptabilité financière orthodoxe, la comptabilité environnementale et sociale s'appuie sur des choix qui traduisent une idéologie politique. A. Rambaud évoque par exemple un *« cheval de Troie écologique »* lorsqu'il envisage l'implémentation de CARE-TDL dans les organisations (Rambaud et Richard, 2015). Mais avant de se questionner sur l'intérêt d'implanter la méthode, ce sont ses assises théoriques qui sont importantes. La nature de l'évaluation par une analyse coût-bénéfice (OCDE, 2007) traduit souvent un raisonnement économique néo-classique que des économistes remettent en cause. Georgescu-Roegen, notamment, note l'insuffisance d'une approche économique trop mécanique et rappelle que les ressources sont limitées (Georgescu-Roegen, 1971). De plus, les problématiques de valorisation sont source de controverse, évaluer un écosystème par exemple se fait avec une vue anthropocentrée (AFNOR, 2019), voire entièrement évaluée à travers l'activité marchande qui y est liée (Gadrey et Lalucq, 2015).

Cela a son importance ; de nouvelles charges, mêmes « fictives » viennent perturber les équilibres économiques. Des acteurs peuvent craindre pour la répartition de la valeur ajoutée ou au contraire y voir une opportunité de renégociation. Par exemple, les salariés peuvent constater une dégradation de leur capital humain et l'État voit les externalités négatives qu'il doit prendre en charge et entrevoit de nouvelles taxes. Les impacts valorisent aussi les services écosystémiques que les acteurs favorisent. Mais, là encore, la mesure de l'impact est difficile. Dans ce cas, des techniques comme celle de CARE-TDL évitent l'analyse coût-bénéfice en évaluant le coût du maintien, plutôt que la valeur des revenus futurs. Mais alors se pose la question de la fiabilité de ces coûts de maintien. Comment mesurer ces seuils, les valider, les contrôler ? On constate surtout qu'il y a un manque de moyen alloué ainsi qu'un manque d'impulsion politique forte pour qu'un changement s'opère, pour quelle que soit la méthode retenue, avancer vers des systèmes d'information élargis.

Certaines approches veulent se contenter des informations de la comptabilité financière avec des charges qui fournissent des clés de contribution aux différentes parties prenantes. Par exemple, les impôts sont vus comme une contribution positive le plus souvent, mais aucune méthode n'évoque la consommation d'infrastructures et de services, comme peut le proposer la centrale des bilans pour les soldes intermédiaires de gestion.

« Alors, pour nous, les impôts, c'est positif, c'est un produit, ce n'est pas une charge. On le voit comme positif dans le sens où ça participe au développement d'hôpitaux, de routes, d'écoles, etc. Mais ça, oui, on le met, en effet, dans la partie gouvernance ». Anonyme 14

Des risques et des aspects du développement durable éludés

Les entreprises sont en attente d'innovations simples et bien présentées, mais des choses simples ne peuvent pas rendre compte de la complexité des phénomènes, ce qui ne peut que rendre ces innovations éphémères (Abrahamson, 1991). Ces propositions de révolution comptable ne prennent pas en compte de nombreux risques. Si l'on se réfère à la liste établie de ces derniers (voir tableau 29, ci-après) qui peuvent impacter une organisation (Darsa, 2016) et que l'on compare cette liste avec l'apport d'information réalisé par ces nouvelles approches comptables, on s'aperçoit que de nombreux écueils sont occultés. Pourtant, le système d'information comptable doit pouvoir générer des données pertinentes pour la pérennité de l'organisation. Par exemple, les risques géopolitiques ne sont pas mentionnés, plus important encore on ne considère pas les risques économiques, ni les risques industriels. À quoi sert la comptabilité dans ce cas-là ? (Lev et Gu, 2016). En revanche, selon les approches, on peut commencer à voir apparaître des notions liées au capital humain, ce qui rapproche donc des problématiques liées aux risques de Knowledge Management, de risques sociaux et psychosociaux. Néanmoins, les solutions sont limitées et ne permettent pas de pilotage de ces risques. Là encore le projet CARE est plus avancé avec l'approche de préservation du capital qui amène l'organisation à monter ou à favoriser les formations, le bien-être, voire des sursalaires. La Comptabilité Universelle® dans ses premières versions s'appuie sur le bien-être et le potentiel des employés pour améliorer la performance, mais ne mesure pas ces éléments, ne les valorise pas non plus.

On peut noter cependant que certains risques sont, eux, mieux pris en compte comme, pour illustrer, ceux liés à la réputation de l'entreprise (Adess Logic), car il y a une prise en compte de l'environnement et des parties prenantes plus importante que dans le modèle comptable orthodoxe (porte-paroles des capitaux naturels et humains chez CARE). Adess Logic est également la seule méthode à évoquer la cybersécurité. C'est sans doute lié au fait que C.

Chavigny est au départ encore en activité et au fait des préoccupations des experts-comptables pour lesquels ce risque est identifié et prégnant que ce soit pour leurs données ou pour celles de leurs clients. CARE occulte ce risque, même si, pourtant, H Gbego est également en 2022 président de la commission data et innovation du CNOEC. Par ailleurs, des éléments clés du modèle d'affaires sont ainsi mieux gérés, notamment l'accès aux ressources naturelles essentielles pour la production (Pfeffer et Salancik, 1978), mais aussi le capital humain, et d'une manière générale toutes les ressources essentielles à la croissance de l'entreprise (Wernerfelt, 1984). En l'état, ces comptabilités n'intègrent cependant pas assez de données pour pouvoir s'imposer comme des alternatives au modèle orthodoxe. Il faudrait au minimum qu'elles fusionnent avec des approches de types Balanced Scorecard, ou d'autres approches qui tentent de mettre en évidence les processus de création de valeur comme le rapport stratégique des ressources et leurs conséquences de Lev et Gu (Lev et Gu, 2016) avec également une comptabilité analytique environnementale (Antheaume, 2013) s'appuyant sur des techniques fiables (Jourdaine et al., 2021). Le modèle d'affaires est aujourd'hui explicité dans les rapports annexes et les présentations aux investisseurs, mais quasiment impossible à lire dans les documents comptables stricto sensu. Les six approches présentées ne répondent pas à ce manque ; les processus de création de valeur sont ignorés. En revanche, on commence à cerner les ressources nécessaires (sociales et environnementales) au modèle d'affaires. Cela doit permettre de mieux gérer la dépendance de l'organisation vis-à-vis de ces ressources (Pfeffer et Salancik, 1978).

Outre les risques de l'organisation, des aspects du développement durable sont également éludés. Ainsi l'économie circulaire n'est pas traitée bien que certaines propositions évoquent la problématique (Wishard et Antheaume, 2021). Malgré ces critiques ces méthodes sont plus exigeantes que le simple reporting extrafinancier. Or, celui-ci occupe le devant de la scène. Il faudrait continuer de travailler afin que se crée un système d'information adapté qui pourrait constituer la structure sous-jacente du reporting extrafinancier. Car, d'une part, il faudra nécessairement créer un système capable d'alimenter en données ces rapports et, d'une autre part, pour en assurer la crédibilité, ils devront se construire sur des systèmes d'information certifiables et comparables.

> *« Je dirais, au moins au niveau politique, que nous avons la directive sur le reporting extrafinancier, revue, avec des normes. Mais en même temps, pour fournir ces informations et pour les publier, nous devons travailler sur la*

manière de créer des systèmes d'information environnementale capables de collecter des données de manière standardisée et de créer un environnement dans lequel de nombreuses entreprises produisent des données comparables, puis les divulguer également pour la prise de décision interne » Anonyme 13 (traduction).

Pourquoi alors ne pas s'appuyer sur un système d'enregistrement comptable comme en propose ces comptabilités élargies. Elles permettraient, si un modèle se dégageait, d'agréger les conventions sur les méthodes d'évaluation et de constituer un standard en la matière.

Tableau 33 : Les catégories de risques (d'après Jean-David Darsa (2009)

Catégorie de risques	**Exemples**	**Couverture par les méthodes présentées**
Risques géopolitiques	Blocus économique, attentat, guerre, climat insurrectionnel…	Non
Risques économiques	Inflation, évolution de la demande, du besoin, du marché…	Non
Risques stratégiques	Incohérence entre les différents segments constitutifs du modèle stratégique	En Partie
Risques financiers	Illiquidité, taux de change, risque de crédit, dilution du capital…	Non
Risques opérationnels	Engendrés par l'infrastructure, l'énergie, le cycle de production…	En Partie
Risques industriels	Liés à l'activité de fabrication, de transformation…	En Partie
Risques juridiques	Contrefaçon, responsabilité pénale du dirigeant…	En Partie
Risques informatiques	Liés aux matériels, logiciels, applications, infrastructures réseaux…	Non
Risques sociaux ou psychosociaux	Perte d'homme-clé, mal-être, stress, harcèlement sexuel, suicide…	En Partie
Risques d'image ou de réputation	Contrefaçon, rumeur, concurrence déloyale, espionnage industriel…	En Partie
Risques de knowledge management	Perte de connaissance et de savoir-faire	En Partie

Un aspect technologique inexploré

Force est de constater que les porteurs de projets ne mobilisent pas la technologie, elle ne fait pas partie de leurs ressources. Pourtant le manque d'automatisation est un frein supplémentaire à la diffusion, rajoutant de la difficulté dans la mise en place et empêchant un éventuel suivi en temps réel. Nous avons vu pourtant l'impact de l'aspect technologique pour la comptabilité avec son organisation sous forme de base de données intégrée aux autres fonctions de l'entreprise (Bidan et al., 2004). Les perspectives de l'intelligence artificielle sont aussi laissées de côté, ce qui peut laisser penser que la communauté épistémique qui s'est formée autour des CSE s'est refermée sur elle-même. C'est pourtant grâce à ces outils que l'aspect fastidieux et complexe de ces nouvelles comptabilités pourrait être gommé, avec des algorithmes puissants de traitement des situations et des bases de données connectées pour extraire des informations à la granularité adaptée à la diversité des situations. Le Kwh d'électricité pourrait alors être traité différemment selon l'époque de l'année comme sa provenance, au lieu de faire l'objet d'une évaluation mondiale grossière qui décrédibilise l'ensemble de l'étude. Certes le développement théorique est primordial, cependant il faudrait prendre en compte l'ensemble des ressources disponibles et pas seulement ce que donne une requête « internet ».

> *« On essaie d'avoir des infos, on cherche des infos sur internet quelques fois par exemple, là on travaille sur des produits qui nous viennent d'Ouganda, donc on essaie d'avoir le salaire moyen ougandais, sachant qu'avec le salaire moyen, tu ne vis pas en Ouganda. Tu n'as pas de sécu, il y a tous ces aspects-là qui rentrent aussi en charge. Mais bon, donc nous on va chercher de l'information complémentaire, ce qui prend pas mal de temps, mais c'est vrai qu'on se limite aux impacts les plus importants, donc ça limite le nombre d'infos qu'on a à récupérer. On ne récupère pas tout sur tout, c'est pas possible et puis après c'est vrai qu'on avance aussi un peu en marchant, parce que, lorsqu'on a déjà étudié un point, ça va plus vite pour étudier le point d'après. » B. Bellini*

Sans l'automatisation de ces systèmes d'information, les gains de productivité nécessaires à des applications plus faciles sont inaccessibles.

L'évaluation qualitative

Une comptabilité entraîne traditionnellement l'utilisation de chiffres. La référence monétaire est parfois délaissée pour des mesures physiques avec certaines CSE, on évite ainsi l'écueil de la monétarisation. Cependant, l'apport de narrations est peu mis en avant lors de la reddition des comptes. En revanche, quelques porteurs évoquent la possibilité, lors de l'évaluation des impacts ou de l'état des capitaux, d'éléments qualitatifs.

> *« Il ne faut pas oublier la partie qualitative. Le qualitatif est très important dans l'extrafinancier, on l'oublie beaucoup et la CSRD malheureusement va un peu aussi dans ce sens puisqu' en se disant on va donner des indicateurs communs à toutes les entreprises européennes. Super ! on va prendre ces indicateurs et comparer les entreprises européennes et c'est vrai, on n'a plus besoin de rien. Ce sera le Graal, mais en réalité pas du tout. Si on ne prend pas le temps d'analyser plus finement les éléments qualitatifs, on peut se tromper complètement. » Anonyme 1*

Mais peut-être que les besoins ne sont pas si grands en termes de qualités scientifiques pour tous, certaines entités sont plus en attente de choses simples à mettre en œuvre comme dans les plus petites entreprises.

> *« MN : Il y en a une qui s'appelle XXX. C'est un peu plus, un peu plus... C'est moins rigoureux …*
>
> *Ano : C'est peut-être plus accessible pour une PME ? » Anonyme 19*

Nous avons donc ici mené une lecture du phénomène à travers les jeux d'acteurs, notamment ceux des porteurs de projets, mais aussi les personnes représentant des institutions gravitant autour de ces projets. Le contexte est fondamental dans les théories des innovations est c'est pourquoi celui-ci est étudié au chapitre un. Au chapitre deux nous menons une analyse des acteurs. D'abord une analyse catégorielle avec une attention particulière pour les experts-comptables, puis une analyse structurelle qui reprend l'idée de constellation comptable en intégrant les intéressements et enrôlements de la théorie de l'acteur-réseau. La notion d'utopie est ensuite développée, d'abord comme une chimère au sein du club développement de l'OEC, puis comme un idéal alternatif à une comptabilité exclusivement financière.

Conclusion générale

Résultats obtenus

La comptabilité en partie double est une méthode qui a plus de cinq siècles. Formalisée par Luca Pacioli, elle fait face à toute une série de critiques concernant, entre autres, son incapacité à rendre compte des processus de création de valeur, son manque de prédictivité et son manque d'informations sociales et environnementales. Malgré cela, le système d'information comptable a su évoluer à travers les siècles et s'adapter aux évolutions technologiques, cependant il demeure encore de nombreux points à améliorer. Dans cet objectif, plusieurs propositions ont été formulées pour tenter d'améliorer ce système d'information, mais cela en vain, malgré des éléments parfois intéressants. Nous avons ainsi évoqué les comptabilités matricielles, événementielles, les approches pour l'immatériel ou le capital humain. Kaplan en 1984 dresse un certain constat d'immobilisme et s'il va faire évoluer les débats plus tard avec la méthode ABC, cette même méthode pourtant connue et reconnue fera l'objet de nombreuses interrogations sur sa diffusion finalement assez restreinte. C'est cette question de la difficulté d'innover en comptabilité qui a motivé cette recherche. L'actualité brûlante des questions environnementales sur lesquelles le modèle orthodoxe reste insuffisant donne à cette question des innovations comptables tout son intérêt et l'apparition d'un mouvement de proposition de comptabilités sociales et environnementales en France nous a permis d'étudier le phénomène. Il s'agissait d'explorer la question, de comprendre pourquoi ces innovations peinaient à se diffuser. La méthodologie retenue est donc inductive au départ, mais on ne peut ignorer le travail théorique réalisé auparavant à travers les théories de l'institutionnalisation et celle de l'innovation. L'approche est donc devenue abductive. Les informations sont obtenues grâce à des entretiens avec différents protagonistes liés à la comptabilité et qui jouent, pourraient jouer un rôle ou au moins avoir un regard éclairé sur ces comptabilités élargies. Ces entretiens sont complétés par de la littérature grise et analysés à l'aide de la théorie ancrée grâce à un codage *a posteriori*.

Le cheminement de la recherche nous permet d'étudier le contexte de ce phénomène qui prend racine dans un véritable champ institutionnel qui est encore en construction avec le

développement de la finance durable, les impulsions de l'ONU, mais encore les évolutions socioculturelles accompagnées de nouvelles formations et de textes juridiques. Tous ces éléments témoignent d'un changement de nature paradigmatique sous l'impulsion de l'idée d'une responsabilité sociétale de l'entreprise. Dans ce cadre des normes volontaires de reporting extrafinancier apparaissent et de nombreuses institutions voient le jour pour apporter des informations sur les aspects sociaux et environnementaux de l'activité humaine.

On assiste alors à une expérience singulière en France, où une poignée d'experts-comptables va entrevoir la possibilité de faire porter par l'Ordre des Experts-Comptables une comptabilité verte. Cette idée va occuper le club développement durable de l'Ordre de 2007 jusqu'à aujourd'hui sans parvenir à enrôler les instances supérieures malgré différents groupes auxquels participeront les principaux protagonistes des comptabilités socio-environnementales françaises. Cet échec à propos de l'idée d'une comptabilité verte portée par l'Ordre des Experts-Comptables met en avant un certain nombre de points qui viennent perturber la diffusion de ces innovations. On y retrouve la question de la propriété des innovations comptables, les divergences idéologiques entre les méthodes et les difficultés de coopérations entre acteurs.

L'innovation étant un phénomène social, une analyse des acteurs est menée dans ce travail. D'abord de manière catégorielle afin de comprendre les enjeux pour chacune des familles d'acteurs puis en mobilisant le concept de constellation comptable de Burchell (1985). Ce concept précède historiquement l'analyse liée à l'acteur-réseau, il permet de rendre compréhensible l'idée qu'un acteur peut donner l'impression d'avoir enrôlé une institution ou un autre acteur par le simple jeu de représentation du spectateur. La constellation est donc une forme de réseau qui apparaît sans pour autant former au sens strict de la TAR un véritable acteur. Le concept de constellation est donc utile, car il permet de marquer une proximité apparente entre deux sujets sans pour autant que l'un est réellement intéressé l'autre. Nous utilisons alors la constellation pour décrire les jeux sociaux autour du modèle CARE.

Une fois cette analyse des jeux sociaux menée, nous pouvons étudier plus finement les enjeux du phénomène. Grâce à l'analyse des entretiens à l'aide de la théorie ancrée dans les faits, nous voyons ressortir différentes catégories de difficultés rencontrées par ces comptabilités nouvelles. Ces catégories nous renseignent sur les la diffusion très limitée des méthodes étudiées. Une première catégorie de difficultés concerne la technique et l'opérationnalisation de ces comptabilités, la description technique des méthodes nous permet de comprendre toutes les limites rencontrées à travers notamment l'accès aux données, les questions de quantification

et d'évaluation des impacts. Une deuxième catégorie apparaît autour des difficultés conceptuelles, celles-ci concernent tous les efforts fournis souvent en vain pour créer de nouveaux concepts et pour intégrer les objets comptables usuels. Une troisième catégorie intègre les problèmes de nature politique. En effet, au niveau organisationnel, national ou international surgissent des freins qui viennent à l'encontre des espoirs des porteurs. Les organisations sont en effet souvent réticentes à mener de telles analyses de leurs impacts pour ne pas remettre en cause leur légitimité. La politique nationale ne peut venir remettre en question le partage actuel de la valeur en imposant une nouvelle approche du profit et à l'international, la concurrence entre États pour attirer les multinationales ou, plus simplement, pour la balance commerciale obèrent les possibilités de réglementation que ce soit au niveau national ou au niveau européen. À ces trois catégories s'ajoutent des difficultés de diffusion plus techniques comme le manque de moyen ou le nombre limité de tribunes.

Une fois cette catégorisation terminée, nous relions ces catégories entre elles. Pour cela l'étude de la conceptualisation montre un travail réalisé par les porteurs entre idéalisme et pragmatisme. Idéalisme lorsqu'il faut construire un système idéal pour traduire les impacts et les responsabilités et pragmatisme lorsqu'il faut trouver des manières d'opérationnaliser ces méthodes. L'idéalisme se fonde une certaine critique du modèle dominant contre lequel ces propositions se posent en alternatives. Les méthodes ou modèles doivent alors montrer des qualités fortes en termes de spectre couvert, de scientificité et de performativité. Le pragmatisme prend trois directions, l'une va vers les données qui souffrent d'un manque d'accessibilité et de scientificité, une autre va vers les concepts qu'il faut notamment adapter aux données disponibles et la dernière va vers les enrôlements pour lesquels il faut adapter les idéaux à la baisse. Malgré ces efforts pour des approches pragmatiques, la diffusion ne s'enclenche pas. Les idéaux portés ne sont pas officiellement rejetés, ce sont plus souvent les limites techniques et théoriques qui sont mises en avant, ces projets apparaissent alors comme difficiles à mettre en place, voire irréalisables, chimériques.

On se trouve donc entre des projets qui portent une alternative idéalisée au modèle dominant, mais dont la mise en œuvre semble difficile à tel point qu'ils apparaissent chimériques. Or cette définition correspond à la définition de l'utopie. Celle-ci a deux aspects : une description d'un projet idéal comme critique à une situation qui est favorable à des intérêts dominants et comme retour de cette critique, une définition de projets irréalisables et donc à ne pas prendre au sérieux, qui émane du monde dominant. Nous proposons alors de qualifier ces projets d'utopies

comptables tant en montrant qu'elles ont des impacts sur un certain nombre de sujets qui intéressent les impacts sociaux et environnementaux ce qui fait que malgré un certain échec de diffusion, les idées qu'elles véhiculent s'institutionnalisent en partie grâce à elles. Dans le dernier chapitre, nous menons une approche critique de ces méthodes, questionnant ainsi l'aspect chimérique, pour relever les points à améliorer pour leur développement futur.

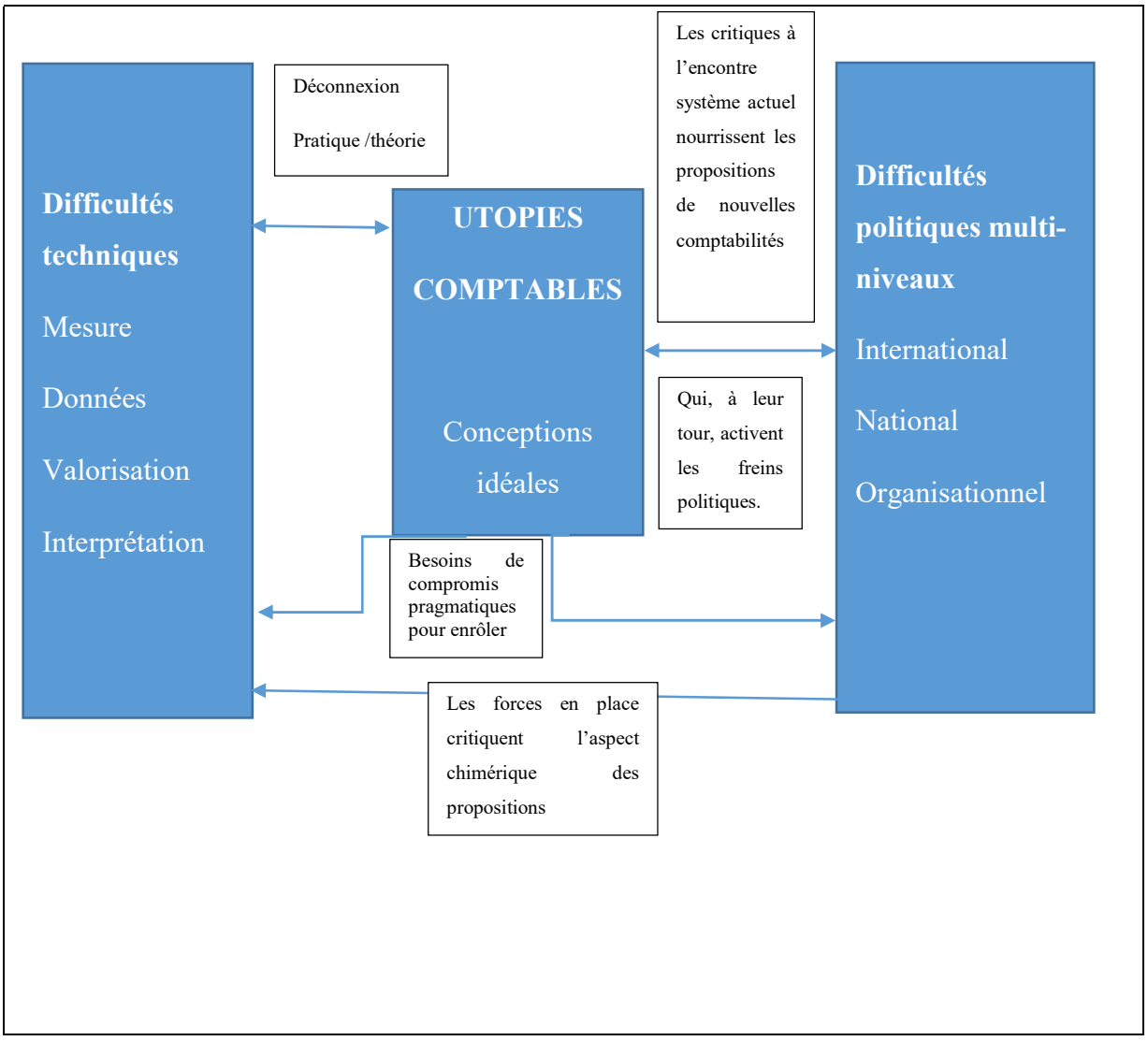


Figure 26 : Rappel du modèle théorique intégratif

Portée pratique de la recherche

Cette étude va permettre surtout de caractériser ces innovations, elles constituent des « Utopies Comptables », elles décrivent un système comptable idéal qui permettrait d'avoir une approche holistique et intégrée des conséquences sociales et environnementales de l'activité d'une organisation. La réalisation de ces idéaux informationnels est difficile à concevoir, et les difficultés, nombreuses, ne sont pas que techniques. Les compromis nécessaires à la mise en œuvre risquent de limiter l'intérêt et la légitimité de ces méthodes qui sont par ailleurs critiquables sur de nombreux points. Ce ne sont pas pour autant des chimères (Charriot et Vidal, 2020) ou des idées fumeuses (Bouquin et Nikitin, 2003). Elles ont un rôle à jouer en mobilisant (Quairel et Capron, 2006), en participant à la création d'un nouveau mythe rationnel (Pesqueux, 2018b), en passant des conventions (Chiapello et Gilbert, 2013), en poussant la recherche et le développement de solutions techniques et d'institutions. Cela ouvre un champ de recherche qui permettra de revoir ces « idées fumeuses » que l'on a pu recenser ces dernières décennies et de les évaluer à l'aune des transformations qu'elles ont initiées plutôt qu'à leur diffusion en tant qu'outil.

Ce constat va permettre de mieux positionner ces méthodes. L'enseignant, le consultant, le chercheur pourront présenter ces projets sans engager leur crédibilité, leur responsabilité professionnelle. Pour leur mise en œuvre, on se rapproche alors d'une obligation de moyen, pas de résultat. Cette qualification apporte une obligation de surveillance également, car la mise en œuvre d'un projet utopique est dangereuse à cause de sa nécessaire déconnexion de la réalité. Son développement doit être accompagné, car les difficultés rencontrées en font un objet qui doit être mis en œuvre par force, de manière autoritaire. L'utopie peut alors devenir dystopie. Elle peut aussi à force de compromis perdre son caractère critique et se voir absorber par le modèle dominant pour servir ses intérêts. On craint dans le cas de comptabilités élargies qu'elles servent d'outils d'écoblanchiment par exemple, voire de justification de chantier controversé. Lors du colloque organisé à l'assemblée en 2019, il y avait dans le même temps des débats à l'Assemblée sur le projet de la « montagne d'or » en Guyane déposé par une société canadienne. L'un des députés présents a évoqué l'idée qu'une comptabilité élargie pourrait permettre de mieux évaluer ces projets pour à la fois préserver l'environnement et à la fois trouver l'or nécessaire pour nos téléphones devenus vitaux. Les calculs redeviennent alors des

objets politiques discutables, comme le classement des gaz en équivalent CO2 à cent ans par exemple.

Limites de la recherche

Cette recherche a plusieurs limites, le temps et les moyens disponibles forment une contrainte forte, cependant les entretiens et le développement de la visioconférence permettent d'avoir accès plus aisément à un nombre important de personnes avec un coût limité. Par ailleurs, bien que la saturation soit atteinte, l'échantillon d'entretien aurait pu être plus important avec une notamment plus de contacts liés aux expérimentations afin de mieux étudier les blocages intraorganisationnels. Cela dit, les entretiens réalisés avec des représentants d'entreprises testeuses font remonter les difficultés techniques évoquées ici, mais par définition, les entreprises étant volontaires, il y a un certain biais, voire, lorsque que les applications se font avec un intérêt trop grand pour l'entreprise, une perte de crédibilité. De même certains informateurs à des postes clés n'ont pas accepté d'être enregistrés que ce soit dans les institutions comptables ou dans certaines entreprises, de plus leurs discours étaient limités par crainte d'être repris. Néanmoins, ces refus sont des faits qui vont dans le sens de nos résultats, d'un rejet de ces méthodes par le pouvoir en place. Le temps est une contrainte, car malgré la durée de l'étude, il aurait été avantageux de pouvoir assister aux réunions débutées dès 2007 au sein de L'OEC notamment, même si les notes de P. Borie sont éclairantes sur la nature des débats. Les années à venir seront intéressantes à étudier également.

Le codage aurait pu faire l'objet de l'intervention d'un second chercheur. Néanmoins, plus de trente heures d'entretiens, plus ceux non enregistrés font qu'une telle mise en œuvre n'a pas été possible. La recherche a donc une pointe de caractère interprétativiste sous-jacent malgré toute la rigueur du processus de codage. L'accès au Verbatim dans ce document laisse cependant la possibilité au lecteur d'interpréter à son tour les discours.

Enfin, le concept d'utopie comptable est appliqué ici à toutes les méthodes sans tenter de les différencier de point de vue entre elles. Il serait possible sans doute de les classer sur une échelle allant d'un idéalisme pur à un pragmatisme total au plus proche du modèle dominant. Cela n'a pas été fait ici, car la portée d'une telle démarche est, à notre avis, limitée et ne pourrait que contribuer à opposer les différentes équipes alors que le champ a besoin de coopération.

Perspectives

Ce travail ouvre plusieurs des perspectives de recherche. Autour de la notion d'utopie, autour du travail de normalisation à réaliser autour des objets comptables mobilisés par ces comptabilités, mais aussi autour de toutes les questions levées au chapitre cinq de la partie 4, c'est-à-dire sur les notions de comparabilités, de performativité, de liens avec le contrôle de gestion. La perspective qui s'ouvre autour de la notion d'utopie est la plus attrayante. D'une part il est intéressant de retrouver dans la littérature les projets caractérisés d'utopiques. En comptabilité le bilan-type de la fin du XIXe était ainsi considéré comme une utopie, il s'attaquait à un certain libéralisme qui laissait l'entreprise faire ce qu'elle entendait en termes d'information patrimoniale. On sait aujourd'hui que cette idée s'est imposée quelques dizaines d'années plus tard. Plus proche de nous, en management, l'entreprise libérée est passée aussi comme étant une utopie avant de devenir dystopique dans certaines organisations. La piste envisagée consiste donc en l'étude de ces projets caractérisés comme utopiques. Cela devrait nous permettre de mieux comprendre leurs difficultés et leurs réussites également. Mieux comprendre pourquoi certains projets réussissent à transformer les pratiques, pourquoi d'autres deviennent chimériques ou pire dangereux. Un autre élément apparaît en rapport avec celle d'utopie, c'est la notion de mythe. Le mythe viendrait justifier des projets en accord avec le modèle dominant. Il devrait donc être possible de classer nos innovations comptables et managériales, soit en retrouvant les mythes sous-jacents, soit en soulignant le caractère utopique. C'est un travail aujourd'hui débuté qui doit permettre de produire de la théorie autour des innovations comptables.

Le deuxième axe concerne le développement des objets comptables mobilisés par ces comptabilités. Un appel a déjà été lancé par certains porteurs et il reste beaucoup de travail à effectuer pour que les concepts de la comptabilité orthodoxe intègrent ces éléments sociaux et environnementaux ou que de nouveaux concepts soient créés. Amortissement, capital, actif, passif, même la structure des documents de synthèse doit faire l'objet de davantage de réflexions académiques pour que ces projets puissent un jour s'imposer. Outre les concepts et les objets comptables, les limites de ces comptabilités sont aussi une source d'étude, les notions de comparabilité, légitimité, périmètre, performativité doivent être encore explorées.

Une autre perspective s'ouvre, car cette thèse relate aussi un moment de l'histoire de la comptabilité socio-environnementale en France. Mais cette décennie qui a vu les différentes méthodes présentées ici apparaître a fait suite à d'autres expériences. On pense notamment au rapport environnement qui a lui aussi intéressé à un moment les Experts-Comptables. Il sera intéressant d'étudier plus finement cette période pour faire le lien avec l'expérience du club développement durable.

Outre ces perspectives académiques, il faut s'interroger sur l'avenir à court et moyen terme de ces comptabilités élargies. Il est illusoire de voir une méthode s'imposer rapidement, sauf à considérer une catastrophe majeure qui changerait radicalement nos manières de vivre ou, comme on le notait, une application autoritaire sous un gouvernement qui le serait tout autant. Ces deux perspectives ne sont pas souhaitables. À moyen terme, la directive CSRD va occuper les débats, mais il faudra qu'ils soient alimentés par des projets alternatifs aptes à approfondir les discussions. Ces projets, ce sont ces comptabilités nouvelles qui, par ailleurs, servent également de locomotive pour les équipes mêlant chercheurs et consultants, ce qui laisse entrevoir des développements pour les méthodes phares que sont CARE, LIFTS, Comptabilité Universelle, voire Sema et Adess Logic. Elles ne rejoindront donc pas le « marécage des idées fumeuses ».

ANNEXES

Annexe 1 : guide d'entretien semi-dirigé

Contextualisation de l'entretien (informateur / organisation)	**Hexamètre de Quintilien**
Formation de l'informateur	
Parcours professionnel	
Rapport à l'information financière/comptable	
Méthode comptable proposée (apports et limites)	
Clients /usagers : Les identifier	Qui ?
Quels besoins ?	Quoi ?
Du local à l'international	Où ?
Outils mis en place, ressources humaines mobilisées, limites rencontrées	Par quels moyens ?
Quel est le sens de (la) leur démarche ?	Pourquoi ?
Quels sont les points saillants de la méthode ? Des problèmes rencontrés ?	Comment ?
Quelle est la tendance ?	Quand ?
Potentiel / Nouveau modèle comptable ?	
Des partenaires / concurrents ? Des solutions innovantes ?	Qui ?
À quoi sert la comptabilité ? Quel est son futur ?	Quoi ?
Du local à l'international	Où ?
Monétarisation ? Technologie ? Législation ?	Par quels moyens ?
Limites du modèle orthodoxe, perspectives ?	Pourquoi ?
Méthodes, technologies	Comment ?
Durée d'élaboration, maturité	Quand ?
Ressources humaines, partenaires, donneurs d'ordre.	Qui ?
Synthèse de la méthode, quelles informations ?	Quoi ?
Environnement technologique	
Qui est l'origine de l'innovation ? Qui l'utilise ?	Qui ?
Révolution ou évolution ? Marketing ? Attentes surdimensionnées ?	Quoi ?
Quels pays ?	Où ?
Comme elle se développe (open source, privé) ?	Par quels moyens ?
Pourquoi porte-t-elle tant d'espoir ? Pourquoi pas une autre technologie ?	Pourquoi ?
Comment va-t-elle s'appliquer ? Potentiel ?	Comment ?
Quel horizon de temps ? Coût ? Possibilités de diffusion ? Accessibilité ? Sa durée de vie ? Ses limites ?	Quand ?

Environnement légal	
Sujets évoqués	
International, partis politiques, parlementaires, ANC, IASB, Efrag, Europe, directives …	Qui ?
Lois, normes, obligations, incitations, subventions,	Quoi ?
Local, région, France, Europe, Monde	Où?
Sanctions, incitations, recommandations, blueprints	Par quels moyens ?
Responsabilités des acteurs , scientificité des calculs	Pourquoi ?
Type de textes	Comment ?
Calendrier	Quand ?
Environnement économique et socioculturel	
sujets évoqués	
Salariés, élus, clients, ONG, associations, citoyens ?	Qui ?
Attentes, mode ou véritable changement ?	Quoi ?
Espace de publication	Où?
Supports, techniques, labels	Par quels moyens ?
Quelle légitimité ?	Pourquoi ?
Actions menées par les PP, accueil de l'information ?	Comment ?
Avec quels moyens expriment-ils leurs avis ? (Contestations, accompagnements, boycott, indifférence …)	
Montée en puissance ? Paroxysme passé ?	Quand ?

Annexe 2 : littérature grise

- Méthodologie de la mise en place d'ADESS LOGIC®
- ADESS LOGIC® qui est-tu ?
- Comment remplir le tableau des impacts/empreintes ADESS LOGIC® ?
- Présentation de la comptabilité universelle (2018)
- Présentation de la Comptabilité Universelle® devant l'Intercommission Entreprises et stratégies de marché – Environnement et développement durable le 21/12/2012
- Notes personnelles de P. Borie prises autour des activités du club développement durable de l'OEC.
- Études de cas du groupe Nepsen, de Yever et de Bathô de la méthode LIFTS.
- La méthode de comptabilité CARE, application PME métallurgique, 2019
- Formation introductive, comptabilité écologique et projet CARE, 2022
- Mesure d'Efficacité de Responsabilité Sociétale Interne, Marielle MATHIEU-2019
- La nécessité de nouveaux outils de management afin d'assurer une reprise post-covid cohérente : la méthode SeMA Marielle Mathieu et Béatrice Bellini, Université Paris Nanterre, Chaire Positive Business, Avril 2020
- Initiative SeMA Sense-Making Accounting, une comptabilité pour donner du sens au modèle d'affaires, mai 2020

Annexe 3 : méthodes écartées de l'étude cas

Des initiatives de soutien à la démarche

L'Afrique du Sud et le Royaume-Uni sont pionniers en matière d'information extrafinancière liée à la comptabilité : l'Afrique du Sud avec le « King Report on Corporate Governance » édité dès 1994 pour sa première version, le Royaume-Uni avec « The A4S », « Accounting For Sustainability » (initiative du Prince de Galles lancée en 2004). Ce dernier se fixe comme objectif :

- D’inspirer les dirigeants financiers à adopter des modèles commerciaux durables et résilients
- De transformer la prise de décision financière pour permettre une approche intégrée, reflétant les opportunités et les risques posés par les enjeux environnementaux et sociaux
- D’intensifier l'action à travers la communauté mondiale de la finance et de la comptabilité.

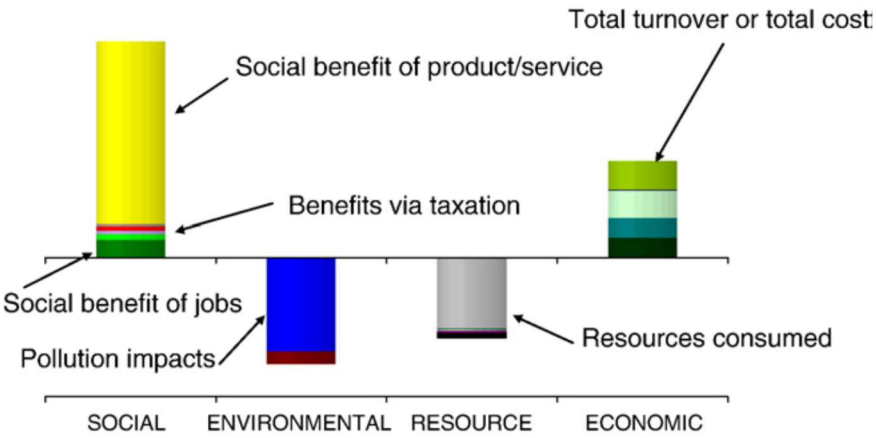
Sustainability Assessment Model (SAM)

Le SAM est une méthode de Full Cost Accounting, c’est-à-dire une analyse des coûts privés pour éviter ou minimiser leurs impacts environnementaux, et des coûts externes supportés par la société et les autres parties prenantes (Antheaume, 2004). La méthode SAM reprend les quatre étapes devenues classiques (Bebbington et McGregor, 2005) pour toute approche de ce genre :

1 Définir l’objet du décompte (produit, projet …).
2 Spécifier le champ.
3 Identifier et mesurer les impacts.
4 Monétariser.

Le SAM dépasse l’analyse coûts/bénéfices par certains aspects, notamment son approche pluraliste et potentiellement participative (Brown et Frame, 2005 ; Brown, 2009). Il s’appuie sur une expérience de l’entreprise British Petroleum et va ensuite être diffusé dans le monde anglo-saxon avec les travaux de Jan Bebbington (Baxter et al., 2003). Il calcule donc les coûts selon les quatre étapes par axe afin de donner une évaluation des impacts et de produire une « signature » de l’entreprise.

Figure 27 : Signature issue du SAM (Baxter et al., 2003)



KPMG True Value (2014)

Le cabinet de conseils éponyme part d'un constat : les entreprises doivent pouvoir montrer leur contribution positive envers la société, car c'est un facteur clé de succès en termes de relations commerciales et un élément indispensable pour la gestion de nouveaux risques. Mesurer et manager les impacts est devenu indispensable. Les monétariser est essentiel pour permettre le dialogue. Adaptable à toute forme d'entreprise, le modèle démarre par une analyse de la matérialité et se nourrit des données économiques et académiques disponibles pour évaluer la plupart des facteurs qu'ils soient positifs ou négatifs. Le tableau suivant dresse une liste de facteurs étudiés.

Tableau 34 : KPMG True Value (Extrait de plaquette commerciale)

Économie	Social	Environnement
• + Payer des taxes • + Créer des emplois • - Défiscalisation illégale • - Corruption	• + Améliorer la santé • + Offrir une éducation • + Développement communautaire • - Payer de bas salaires • - Nuire à la santé des travailleurs • - Ne pas protéger la confidentialité des données	• + Utiliser des énergies renouvelables • + Recycler les déchets • + Réhabiliter les terres • - Émettre des gaz à effet de serre • - Provoquer la pollution • - Épuiser les ressources en eau

Monétarisés, ces facteurs sont alors mis en balance pour déterminer le « véritable revenu ». La méthode a fait l'objet d'études académiques (Coulson, 2016), un visuel est proposé pour la présentation des résultats. Selon le site internet du cabinet, une douzaine d'entreprises ont tenté l'expérimentation.

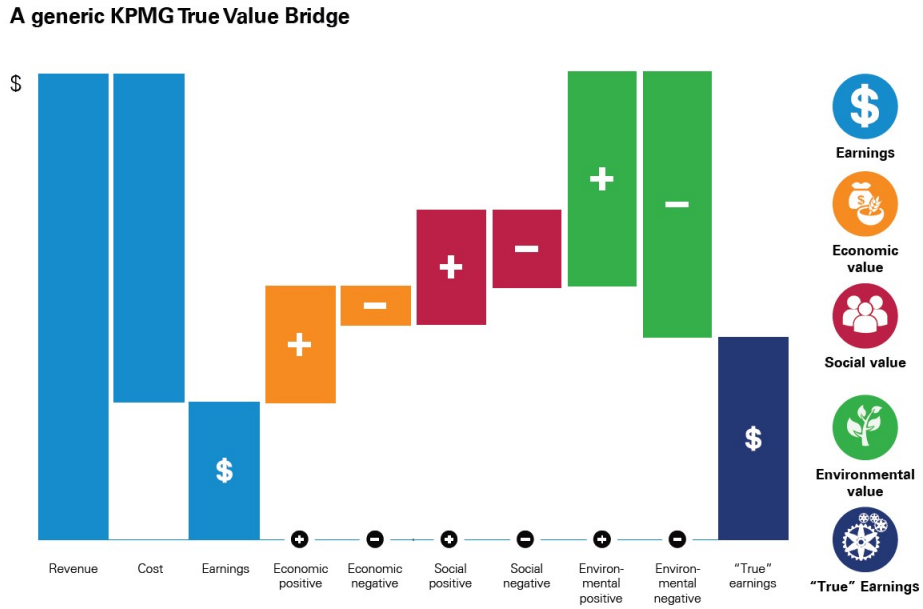


Figure 28 : Visuel proposé par le cabinet KPMG (Site Web de la société)

Thésaurus-triple empreinte de Goodwill management

On retrouve l'idée du SAM dans la proposition de Goodwill Management un cabinet RSE réputé en France. L'équipe d'A. Fustec propose un compte de résultat en triple empreinte sur les champs les plus étendus. En fait quatre thèmes sont proposés : social, environnemental, économique et d'usage.

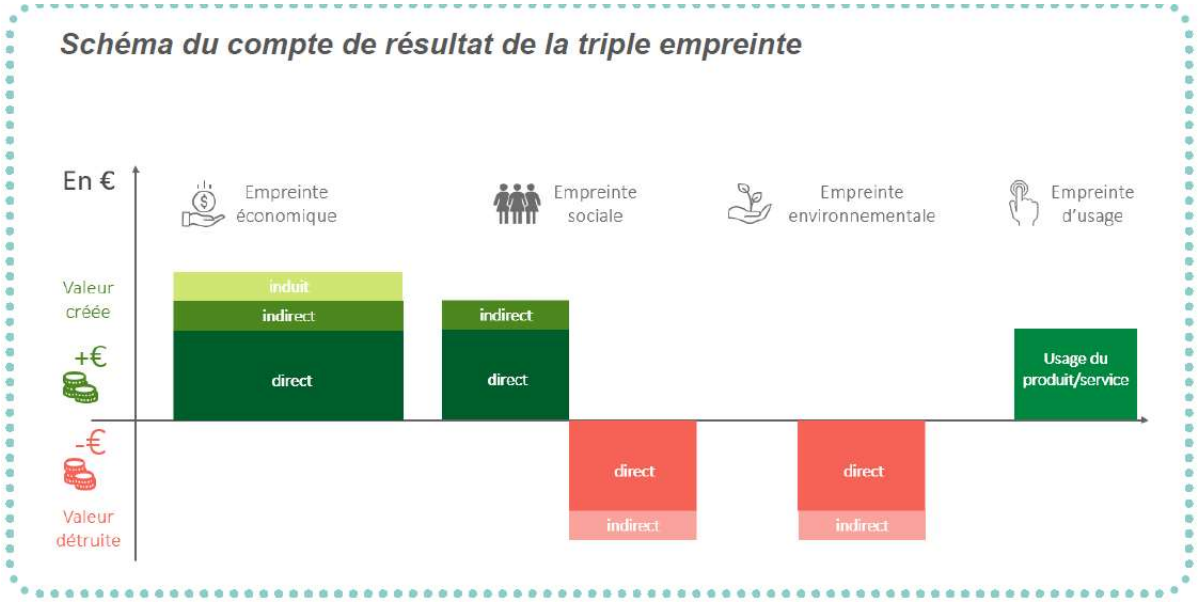


Figure 29 : Compte de résultat Goodwill-Management (C3D - ORÉE - ORSE, 2021)

Les impacts sont évalués selon quatre niveaux d'analyse : direct (activité de l'organisation, indirect (fournisseurs), induit (par la consommation) ou d'usage. Ils donnent lieu à la construction d'un bilan où les capitaux « nouveaux » sont activés, ils constituent une « valeur gazeuse », à l'opposé des valeurs liquides (actif circulant) et solides (actif immobilisé). Pour équilibrer le bilan augmenté de ces capitaux, des dettes apparaissent : dettes de capital sociétal, de capital humain, de capital naturel en enfin un Goodwill (Fustec, 2017).

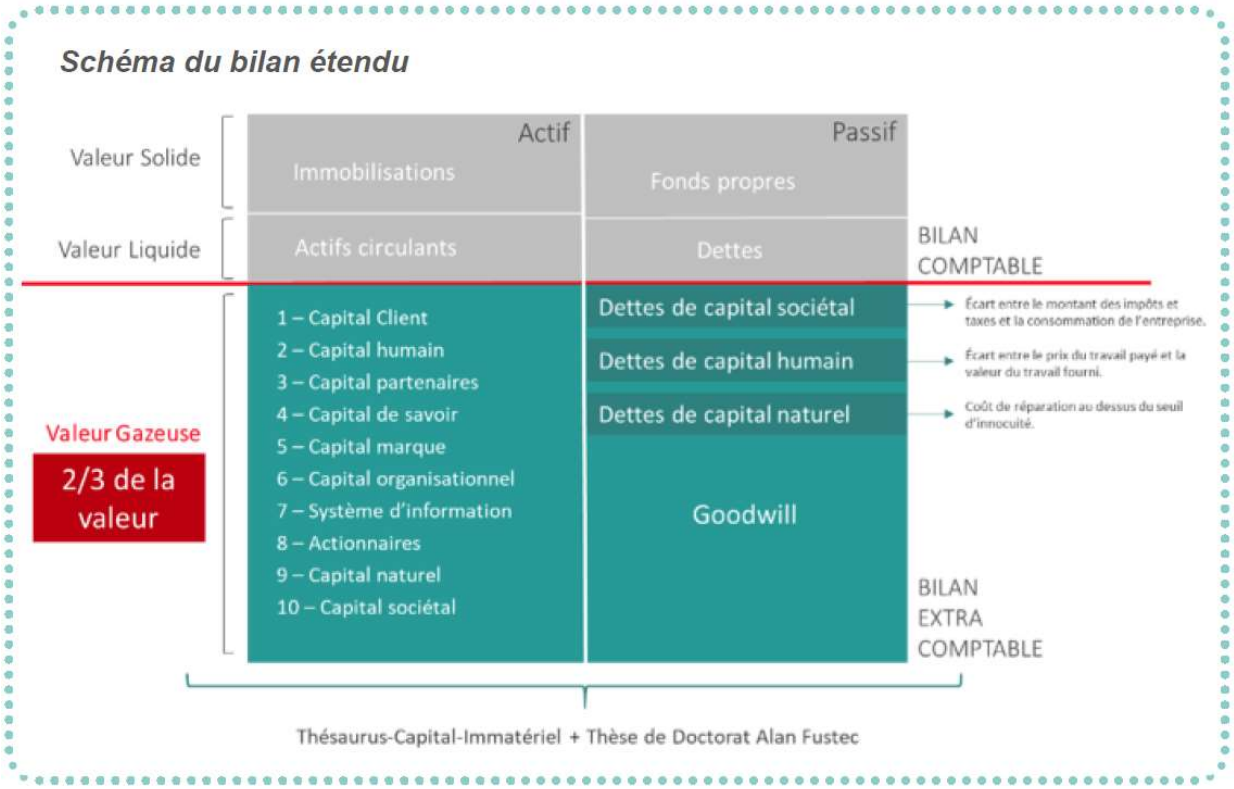


Figure 30 : Bilan Goodwill Management (C3D - ORÉE - ORSE, 2021)

Le Goodwill se calcule d'une façon différente de l'écart d'acquisition classique. De plus celui-ci est au passif du bilan étendu (goodwill = actif net + actifs immatériels = cash-flows futurs actualisés – fonds propres). La méthode s'appuie en partie sur des coûts de prévention qui semblent difficiles à calculer pour les auteurs. Ils cherchent à étendre les documents comptables et donc ne visent pas une remise en cause de ces derniers. Ils espèrent pouvoir mieux évaluer la dette environnementale et pouvoir la déduire du goodwill (C3D - ORÉE - ORSE, 2021).

Sustainable Balanced Scorecard (tableau de bord prospectif durable)

Des outils de gestion moins comptables et plus stratégiques sont mobilisés pour le management du développement durable. Par exemple le tableau de bord prospectif de Kaplan et Norton qui a connu un vif succès (Kaplan et Norton, 1992 ; Kaplan et Norton, 1996) et de nombreuses évolutions (Choffel et Meyssonnier, 2005). Néanmoins, certaines limites de cet outil sont rapidement mises en avant. L'une d'elle est qu'il ne prend pas en compte l'environnement externe et les attentes des parties prenantes, qui ont une importance élevée sur la performance de l'entreprise (Atkinson et al., 1997). Certaines entreprises ont alors rajouté une variable

environnement dans leur stratégie, ce qui a amené à la création du Sustainable Balanced Scorecard (Naro et Noguera, 2008). Le Sustainable Balanced Scorecard est une évolution du tableau de bord prospectif qui permet de prendre en compte les trois piliers du développement durable :

- L'environnement, par la prise en compte des changements climatiques, de la pollution, etc.
- L'impact social qui peut varier de la création d'un environnement de travail sûr à des programmes de sensibilisation à l'écologie ;
- Les résultats économiques les plus importants par exemple, des économies de coûts qui se traduisent également par une réduction de l'empreinte carbone.

Il va donc plus loin que le tableau de bord prospectif qui ne prenait pas en compte les aspects sociaux et environnementaux. Le SBSC a été conçu en 2002 par l'institut pour l'économie et l'environnement de l'Université Saint-Gall et par l'Université de Lüneburg et a été financé par le ministère allemand pour la science et l'éducation (Naro et Noguera, 2008). Le SBSC permet donc d'intégrer les trois dimensions dans un même outil. Il existe deux manières opposées pour réaliser le Sustainable Balanced Scorecard. La première consiste à ajouter des perspectives comme l'environnement ou la communauté par exemple. Ce serait plutôt des perspectives non marchandes qui pourraient comporter des objectifs comme la réduction des externalités négatives. Cette option est la plus simple pour les entreprises. L'autre consiste à intégrer les dimensions du développement durable dans les quatre axes originaux. Entre les deux, différentes options selon le système de valeur et la stratégie de durabilité menée (Hansen et Schaltegger, 2016). Des études ont aussi tenté d'intégrer les indicateurs de la GRI à la construction de SBSC (Nikolaou et Tsalis, 2013). Il y a donc une évolution de la représentation des cadrans, et, in fine, se pose la question de la double matérialité. Reste à savoir si le SBSC est une représentation de la politique RSE ou une construction de cette politique.

MFCA (Material Flow Cost Accounting)

Développée en Allemagne à la fin des années quatre-vingts (Wagner, 2015), la méthode connaît un certain succès et s'est développée au Japon et dans quelques pays asiatiques (Burritt et al., 2019), notamment à la suite de la publication de la norme ISO 14051 qui lui est dédiée en 2011

(Schmidt et Nakajima, 2013). Elle permet d'identifier et de quantifier les flux et les stocks de matières, d'énergie tout en y associant les coûts correspondants et en distinguant production et déchets (Strobel et Redmann, 2002). On ne compte pas seulement les défauts de fabrication comme dans le système conventionnel. Il s'agit de ne pas simplement considérer le poids de la matière perdue et sa valeur monétaire, mais aussi les pertes de coût système, de gestion spécifique, d'énergie qui y sont liées, l'approche est systémique (Hyrslová et al., 2011).

Global Industry Tailings Management Standard (Norme industrielle sur les résidus miniers).

Les barrages à résidus constituent des stocks de matières issues des activités minières. De nombreuses catastrophes ont eu lieu ces dernières années, ce qui a entraîné le développement d'outils de suivi. Trois coorganisateurs, le Conseil International des Mines et Métaux (ICMM), le Programme des Nations Unies pour l'Environnement (PNUE) et les Principes pour l'Investissement Responsable (PRI), ont entrepris d'élaborer une norme industrielle mondiale sur la gestion des résidus. La norme a été publiée en août 2020 (Burritt et Christ, 2021).

Le standard s'organise autour de six thématiques :

- Personnes affectées par le projet : respect des droits de l'homme, participation de manière significative des personnes affectées par le projet aux décisions qui les concernent.
- Connaissances sur le contexte social, environnemental et économique local des parcs à résidus proposés ou existants et développement d'une base de connaissances multidisciplinaire à utiliser par l'exploitant et les principales parties prenantes de manière itérative pour permettre à toutes les parties de prendre des décisions éclairées tout au long du cycle de vie du parc
- Augmentation du niveau attendu des performances pour la conception, la construction, l'exploitation, l'entretien, la surveillance et la fermeture des parcs à résidus.
- Gestion et gouvernance continues des parcs.
- Préparation aux situations d'urgence et l'intervention en cas de défaillance.
- Divulgation publique d'informations.

Selon Burritt et Christ, la monétarisation à travers le Full Cost Accounting serait à intégrer pour mieux prendre en compte les externalités (Burritt et Christ, 2021).

Comptabilité modulaire et théorie fondamentale de la comptabilité

Beaucoup de propositions fleurissent autour des immatériels comme la comptabilité modulaire d'Henri Verrier qui propose d'augmenter considérablement le nombre d'actifs et notamment le nombre d'actifs immatériels. Il s'appuie sur une nouvelle théorie qu'il nomme : Théorie Fondamentale de la Comptabilité (TFC) pour développer une comptabilité modulaire. « La Comptabilité Modulaire utilise les principes de la TFC. Un « module comptable » est l'un des quatre ensembles comptables de base définis par la TFC, muni d'extensions au niveau des entrées, des traitements et des sorties, pour approcher au plus près l'objectif recherché. C'est une entité comptable à part entière, car elle respecte les quatre règles de forme nécessaires pour définir une comptabilité sur le plan technique : un journal, un grand livre de comptes, un état de contrôle des reports du Journal sur les comptes (balance) et une situation comptable, c'est-à-dire une image fidèle de la réalité observée. Les modules ouverts pour comptabiliser les actifs immatériels utilisent le second ensemble comptable de base décrit par la TFC ». Ces actifs sont évalués de manière qualitative et subissent une cotation en fonction de leur performance. Cette performance est ensuite évaluée dans le temps. L'ensemble est synthétisé dans des documents qui reprennent la forme du bilan comptable. L'apport est donc de dépasser l'enregistrement pour flécher les objectifs. Cependant, la lecture est peu aisée pour le néophyte. L'ensemble de la théorie est consigné dans un ouvrage déposé à la Société des Gens de Lettres sous le titre « Le Bilan Intégral des actifs sociaux, fiscaux, immatériels et environnementaux à partir de la Théorie Fondamentale de la Comptabilité et de la Comptabilité Modulaire » (H Verrier) (ASTCF, 2016). Une idée forte est qu'il ne faut pas se contenter de la valeur monétaire, mais ajouter des éléments quantitatifs et qualitatifs.

Comptabilité du capital naturel

La notion s'impose dans le reporting, portée par le Natural Capital Coalition (Natural Capital Coalition, 2016) et l'IIRC (IIRC, 2013). Il s'agit de « donner de la visibilité à la nature » dans

la comptabilité financière. Néanmoins il n'y a pas de pratique standardisée pas plus que de langage normé, le protocole étant plutôt une compilation d'un ensemble de pratiques éclectiques qu'un standard (Barker, 2019), bien que des guides soient proposés par secteurs. La diversité des acteurs amène plutôt à considérer des expériences comme, par exemple, le Natural Capital Committee qui conseille le gouvernement du Royaume-Uni. L'ensemble reposant principalement sur une analyse coûts / bénéfices avec évaluation des impacts et des dépendances. Les membres du Natural Capital Coalition, participeront par la suite à l'initiative « Transparent » portée par l'Union européenne.

ABCV

Jourdaine *et al.* proposent d'intégrer analyse de cycle de vie et contrôle de gestion avec l'activity-based costing (Cooper et Kaplan, 1988). La méthode s'appuie donc sur les inducteurs d'activité et de coûts. Après avoir mené l'analyse environnementale des activités liées au produit à l'aide d'une approche « mid point /end point », les données sont intégrées au calcul de coût à travers les inducteurs.

Les calculs permettent alors d'adjoindre de nouveaux coûts aux produits à travers les impacts environnementaux. Pour illustrer la méthode, les auteurs s'appuient sur le cas initial de Cooper et Kaplan des stylos, comme le montre le tableau suivant.

Tableau 35 : Calculs de coûts incluant les impacts environnementaux selon ABC-LCA (Jourdaine et al, 2020)

	Sale price (from the original case study)	Unit cost	Impact on human health (DALY/unit)	mpact on ecosystems (- species.year/unit)	Impact on ecosystem resources (USD2003/unit)	Impact per unit (single score mPt/unit)
Blue pen	$1.50	$1.17	1.223E-07	3.811E-10	8.331E-03	1.656
Black pen	$1.50	$1.16	1.076E-07	3.066E-10	7.973E-03	1.556
Red pen	$1.55	$2.23	2.317E-07	9.456E-10	1.069E-02	2.361
Purple pen	$1.65	$5.05	3.484E-07	1.547E-09	1.324E-02	3.119

Harvard Business School: Impact Weighted Counts

La Harvard Business School va aussi créer un cadre permettant de rendre compte de la performance financière, sociale et environnementale d'une entreprise (Serafeim et Trinh, 2020), cela afin d'aider investisseurs et managers dans leurs choix. Elle part du constat que le capitalisme a permis d'augmenter considérablement le bien-être depuis plus de deux cents ans, et qu'aujourd'hui certains challenges demandent de le réimaginer. Une entreprise qui ne chercherait pas à créer de la valeur pour ses parties prenantes, voire qui en détruirait, serait simplement à la recherche d'une rente, alors qu'une firme productive performante créerait de la valeur pour tous. Il faut donc pondérer les comptes pour que chacun prenne conscience que ces préoccupations sociales et environnementales ne sont pas seulement le problème des philanthropes ou le fait d'engagements volontaires. La méthode cherche alors à éclairer l'investissement à impact, en diminuant les coûts de transaction liés à l'inexistence de métrique fiable sur le marché, elle recourt à la monétarisation pour être plus audible.

Le constat de départ de Harvard est que les entreprises qui publient en 2020 des informations sur leurs impacts sont européennes pour la plupart. Elles s'intéressent surtout aux intrants et à leurs activités, pas aux produits et aux impacts. Plusieurs items à géométrie variable apparaissent selon les cas : champ des sources d'impacts, le champ des parties prenantes, le niveau de spécificité des métriques, le choix de la monétarisation, et enfin le champ de valeur (de la matérialité financière jusqu'à la double matérialité). Les concepteurs citent Keynes, disant qu'il vaut mieux avoir approximativement raison que précisément tort.

Derrière cette présentation plutôt libérale dans son cadre, un canevas est proposé pour l'impact produit intégrant l'étendue des consommateurs touchés. Ce qui diffère du nombre de produits vendus en considérant l'ensemble des usagers et la durée de vie, la qualité de la consommation avec l'accessibilité au produit, ses qualités, sa capacité à répondre aux besoins, et enfin un impact environnemental avec une approche de type analyse de cycle de vie (Serafeim et Trinh, 2020). L'évaluation de l'usage se fait à travers les accidents évités, la consommation de carburant, etc. Le site Web de présentation signale en 2022 que des outils sont en préparation pour les utilisateurs.

Annexe 4 : exemple de comptabilisation CARE

Exemple présenté dans de la revue française de comptabilité, n°483, Janvier 2015, « le modèle comptable CARE/TDL : une brève introduction par A. Rambaud ».

Bilan en année 1 :

Actif		Passif	
Machine	1 000	Capital financier	1 000
Utilisation du salarié	600	Capital Humain	600

En cours d'année, on a une vente de 500, puis l'amortissement de la machine (100), celui de l'usage du capital humain (200), ainsi qu'une dépense de 150 pour le maintien de ce capital humain.

Bilan en fin d'année 1 :

Actif				Passif	
Machine	1 000	100	900	Capital financier	1 000
Disponibilités	350			Résultat	200
Utilisation du salarié	600	200-150	550	Capital Humain	600

La machine est amortie, ainsi que l'usage du capital humain, la dépense est considérée comme un investissement qui vient désamortir l'usage du capital humain. Le résultat est de 500-100-200 = 200 (on ne compte pas les 150 en charges qui sont un investissement). La valeur de l'actif représentant le capital humain est de 550, car on a investi pour le maintenir (formation, ergonomie …). Au bout des trois ans, l'entreprise et les parties prenantes pourront juger de la qualité des politiques de maintien.

Annexe 5 : exemple de comptabilisation Comptabilité Universelle

Comptabilité Universelle : écriture et compte de résultat (première version)

Écriture comptable environnementale :

1998-2006

- 645 Emissions de GES 3 k€
  164 Dette envers les générations futures 3 k€

COMPTE DE RESULTAT environnemental 1998/2016 (1998-2006 ; 2007-2011 ; 2012-2016)

Indicateurs :

GES

COMPTE DE RESULTAT domaine ENVIRONNEMENTAL

(en k€ environnementaux)

CHARGES

	2016	2011	2006
Emissions GES	2,6	3,4	3
Proforma	+3,1	+ 2	0
TOTAL CHARGES	**5,7**	**5,4**	**3**

COMPTE DE RESULTAT domaine ENVIRONNEMENTAL

(en k€ environnementaux)

PRODUITS

	2016	2011	2006
Avion remplacé/ train	1,1	0,7	0
Vélo : émissions évitées	**1,5**	**1**	**0**
Déplacements évités	**0,5**	**0,3**	**0**
TOTAL PRODUITS	**3,1**	**2**	**0**
EMISSIONS EVITEES	**54%**	**37%**	**0%**
RESULTAT émissions GES	**2,6**	**3,4**	**3**

(SOURCE : FIGURIS)

Bibliographie

Abdolmohammadi M.J. (1999). A comprehensive taxonomy of audit task structure, professional rank and decision aids for behavioral research. *Behavioral Research in Accounting* 11 : 51.

Abrahamson E. (1991). Managerial Fads and Fashions: The Diffusion and Refection of Innovations. *Academy of Management Review* 16 (3) : 586-612.

Abrahamson E. et Baumard P. (2008). What Lies Behind Organizational Façades and How Organizational Façades Lie: An Untold Story of Organizational Decision Making. *The Oxford Handbook of Organizational Decision Making*.

Affes H. et Chabchoub A. (2007). Le système d'information comptable: Les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie. *La Revue des Sciences de Gestion* 224225 (2) : 59-68.

AFNOR (2019). *ISO 14008 : Évaluation monétaire des impacts environnementaux et des aspects environnementaux associés*, AFNOR.

Aggeri F., Favereau O. et Hatchuel A. (2010). *L'activité marchande sans le marché ?*, Presses des Mines.

Akrich M., Callon M. et Latour B. (1988). A quoi tient le succès des innovations ? 1 : L'art de l'intéressement ; 2 : Le choix des porte-paroles. *Gérer et Comprendre. Annales des Mines.* : 4-17 & 14-29.

Alcouffe S., Berland N. et Levant Y. (2008). Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study. *Management Accounting Research* 19 (1) : 1-17.

Alcouffe S., Berland N. et Levant Y. (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative. *Comptabilité - Controle - Audit* Tome 9 (3) : 7-26.

Alcouffe S., Boitier M., Rivière A. et Villesèque-Dubus F. (2013). Chapitre 4. Le contrôle de gestion environnementale. In *Contrôle de gestion interactif*. Management Sup. : Paris : Dunod, : 155-200.

Alcouffe S., Galy N. et Gaté L. (2016). Une méta-analyse qualitative de la littérature sur les déterminants de l'adoption de l'activity-based costing.

Alcouffe S. et Guedri Z. (2008). The Role of Communication Channels and Perceived Innovation Characteristics within the Adoption Process of Activity-Based Costing. *Accounting Auditing Control* 14 (3) : 39-65.

Alcouffe S., Maurice J., Galy N. et Gaté L. (2019). La faible diffusion des innovations en contrôle de gestion est-elle vraiment paradoxale ? Une méta-analyse du lien entre diversité des produits et adoption de la méthode ABC. *Comptabilité - Controle - Audit* 25 (1) : 133-164.

Allan G., McGregor P. et Swales K. (2011). The Importance of Revenue Sharing for the Local Economic Impacts of a Renewable Energy Project: A Social Accounting Matrix Approach. *Regional Studies* 45 (9) : 1171-1186.

Allard-Poesi F. (2003). Coder les données. *Conduire un projet de recherche: une perspective qualitative* : 245-290.

Allen D.G. et McDermott K. (1993). *Accounting for Success: A History of Price Waterhouse in America, 1890-1990*, Boston : Harvard Business Review Press.

Alter N. (2015). *L'innovation ordinaire*, Presses Universitaires de France.

Altukhova-Nys Y., Bascourret J.-M., Ory J.-F. et Petitjean J.-L. (2017). Mesurer la compétitivité des exploitations agricoles en transition vers l'agro-écologie : un état des lieux des problématiques comptables. *La Revue des Sciences de Gestion* N° 285-286 (3) : 41-50.

Amblard M. (1999). *Le concept d'entité comptable : une interprétation par la théorie des conventions*. phdthesis. Université du Sud Toulon Var.

Amblard M. (2007). Performance financière : vers une relecture critique du résultat comptable. In Performance financière : vers une relecture critique du résultat comptable. : 1-19.

Andrew J. (2000). The accounting craft and the environmental crisis: reconsidering environmental ethics. In *Accounting Forum*. : Taylor & Francis, : 197-222.

d'Andria A. et Naszályi P. (2013). Comptez sur moi ! Count on me ou trust me ? *La Revue des Sciences de Gestion* 263264 (5) : 1-3.

Antheaume N. (2018). A history of SEA in France: government, engineers and mathematics. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 9(3) : 207-228.

Antheaume N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l'art. 19 : 9-34.

Antheaume N. (2004). Valuing external costs - From theory to practice: Implications for full cost environmental accounting. *European Accounting Review* 13 : 443-464.

Antheaume N., Chapalain J.J., Christophe B., Jolia-Ferrier B., Peuch-Lestrade P. et Viannès A. (1997). *Le diagnostic des risques environnementaux.* Expert-comptable., Paris.

Antonin C., Melonio T. et Timbeau X. (2012). L'épargne nette ré-ajustée. *Revue de l'OFCE* 120 (1) : 259-286.

Arrington C.E. (1997). Tightening one's belt: some questions abour accounting, modernity and the postmodern. *Critical Perspectives on Accounting* 8 (1) : 3-13.

Arslan-Ayaydin Ö., Thewissen J. et Torsin W. (2022). Méthodes de gestion des résultats et affiliation politique des dirigeants. *Comptabilité Contrôle Audit* 28 (2) : 83-128.

Artus P., BetBèze J.-P., de Boissieu C. et Capelle-Blancard G. (2008). *La crise des subprimes*, Conseil d'analyse économique.

ASTCF (2016). *Le pilotage et la valorisation de l'entreprise par les actifs immatériels*,

Atkinson A., Waterhouse J. et Wells R.B. (1997). A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement. *undefined*.

Augustin G. (2008). L'école américaine de la théorie événementielle. *La Revue des Sciences de Gestion* n°233 (5) : 15-21.

Ayberk U. et Schenker F.-P. (1998). Des lobbies européens entre pluralisme et clientélisme. *Revue française de science politique* 48 (6) : 725-755.

Baker M., Gray R. et Schaltegger S. (2022). Debating accounting and sustainability: from incompatibility to rapprochement in the pursuit of corporate sustainability. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* ahead-of-print (ahead-of-print).

Baker M. et Schaltegger S. (2015). Pragmatism and new directions in social and environmental accountability research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 28 (2) : 263-294.

Bakker P. (2013). Accountants Will Save the World. *Harvard Business Review*.

Bansal T., Bertels S., Ewart T., MacConnachie P. et O'Brien J. (2012). Bridging the Research-Practice Gap. *Academy of Management Perspectives* 26 : 73-92.

Bardon P. et Libaert T. (2012). *Le lobbying*, Dunod.

Bardy J. (2021). La gouvernance d'entreprise soutenable : quels enjeux comptables ? *Revue internationale de droit économique* t. XXXV (2) : 207-218.

Bardy J. (2019). La nature du capital à la lumière du droit comptable, clef de voûte des métamorphoses de l'entreprise. *Revue internationale de droit économique* t. XXXIII (2) : 239-264.

Bardy J. (2018). *Le concept comptable de passif environnemental, miroir du risque environnemental de l'entreprise*. Université de Nice.

Bardy J. et Martin G.P. (2020). Le passif environnemental de l'entreprise: contribution à l'avènement d'un droit comptable de l'environnement.

Baregheh A., Rowley J. et Sambrook S. (2009). Towards a multidisciplinary definition of innovation. *Management Decision* 47 (8) : 1323-1339.

Barget E. et Ferrand A. (2012). Impact économique des évènements sportifs sur le territoire : une méthode d'analyse basée sur les échanges entre les parties prenantes. *Management & Avenir* 57 (7) : 96-112.

Barker R. (2019). Corporate natural capital accounting. *Oxford Review of Economic Policy* 35 (1) : 68-87.

Barker R., Eccles R.G. et Serafeim G. (2020). The Future of ESG Is … Accounting? *Harvard Business Review*.

Barneto P., Degos J.-G. et Ouvrard S. (2015). Normes financières et modèle économique :. Comment concilier neutralité, comparabilité et pertinence de l'information publiée ? *La Revue des Sciences de Gestion* 273-274 (3-4) : 13-20.

Barneto P., Ouvrard S. et Rannou Y. (2021). Structure financière et recours aux titres hybrides : le cas des sociétés du SBF 120. *Management & Prospective* 38 (4) : 19-38.

Baxter T., Bebbington J., Cutteridge D. et Harvey G. (2003). The Sustainability Assessment Model (SAM): Measuring Sustainable Development Performance. In SPE Offshore Europe Oil and Gas Exhibition and Conference. : OnePetro.

Bebbington J. (2007). *Accounting for sustainable development performance - 1st Edition* CIMA Publishing.,

Bebbington J., Brown J., Frame B. et Thomson I. (2007). Theorizing engagement: the potential of a critical dialogic approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 20 (3) : 356-381.

Bebbington J. et Gray R. (2001). An account of sustainability: failure, success and a reconceptualization. *Critical Perspectives on Accounting* 12 (5) : 557-587.

Bebbington J., Gray R., Hibbitt C. et Kirk E. (2001). *Full cost accounting: An agenda for action*, Certified Accountants Educational Trust London.

Bebbington J., Higgins C. et Frame B. (2009). Initiating sustainable development reporting: evidence from New Zealand. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 22 (4) : 588-625.

Bebbington J. et Larrinaga C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society* 39 (6) : 395-413.

Bebbington J., Larrinaga C. et Moneva J.M. (2008). Corporate social reporting and reputation risk management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Bebbington J., Larrinaga C., O'Dwyer B. et Thomson I. (2021). *Handbook of Environmental Accounting* 1re éd. J. Bebbington, C. Larrinaga, B. O'Dwyer, & I. Thomson, éd., Milton Park, Abingdon, Oxon; New York, NY: Routledge, 2021. : Routledge.

Bebbington J. et McGregor B.D. (2005). *Modelling and accounting for sustainable development* RICS Foundation.,

Bebbington J., Unerman J. et O'Dwyer B. (2014). Introduction to sustainability accounting and accountability. In *Sustainability accounting and accountability*. : Routledge, : 21-32.

Becker G.S. (1962). Investment in Human Capital: A Theoretical Analysis. *Journal of Political Economy* 70 : 1-9.

Becker H.S. (1958). *Problem of Inference & Proof in Participant Observation*, Ardent Media,U.S.

Béguin P. (2007). Innovation et cadre sociocognitif des interactions concepteurs-opérateurs : une approche développementale. *Le travail humain* 70 (4) : 369-390.

Ben Slimane K. et Leca B. (2010). Le travail institutionnel : origines théoriques, défis et perspectives. *Management & Avenir* 37 (7) : 53-69.

Benamouzig D. et Boudia S. (2015). Analyse coûts-avantages. In *Dictionnaire critique de l'expertise*. Références. : Paris : Presses de Sciences Po, : 41-48.

Bensadon D. et Praquin N. (2018). Premiers échecs de la normalisation comptable en France : le cas des bilans-type sous la Troisième République. In *Théorie comptable et sciences économiques du XVe au XXIe siècle*. L'esprit économique. : Paris : L'Harmattan, : 99-107.

Benston G.J. (1982). An analysis of the role of accounting standards for enhancing corporate governance and social responsibility. *Journal of Accounting and Public Policy* 1 (1) : 5-17.

Bérard Y. (2019). Une nature qui compte ?Retour sur le « tournant environnemental » du Système de comptabilité nationale (années 1980-années 2010). *Revue française de science politique* 69 (2) : 281-303.

Berger-Douce S. (2008). Rentabilité et pratiques de RSE en milieu PME premiers résultats d'une étude française. *Management & Avenir* 15 (1) : 9-29.

Berland N., Chevalier-Kuszla C. et Sponem S. (2008). «On ne gère bien que ce que l'on mesure ». In *Petit bréviaire des idées reçues en management*. Cahiers libres. : Paris : La Découverte, : 157-168.

Berland N. et Chiapello È. (2004). Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion : le cas du contrôle budgétaire en France (1930-1960). *Comptabilite Controle Audit* 10 (3) : 133-160.

Berny N. (2008). Le lobbying des ONG internationales d'environnement à Bruxelles. *Revue française de science politique* Vol. 58 (1) : 97-121.

Berthier L. et Lemesle O. (2020). *L'expertise comptable et l'audit*, Paris : Xerfi.

Bessieux-Ollier C. et Walliser É. (2010). Le capital immatériel. *Revue française de gestion* n° 207 (8) : 85-92.

Bhimani A. (1993). Indeterminacy and the specificity of accounting change: Renault 1898–1938. *Accounting, Organizations and Society* 18 (1) : 1-39.

Bidan M., Amrani R.E., Geffroy-Maronnat B., Marciniak R. et Rowe F. (2004). *Progiciels de gestion intégrés et flexibilités : vers des systèmes fortement couplés ?*, La Découverte.

Biondi Y. et Suzuki T. (2007). Socio-economic impacts of international accounting standards: an introduction. *Socio-Economic Review* 5 (4) : 585-602.

Birkinshaw J.M. et Mol M.J. (2006). How management innovation happens. *MIT Sloan management review* 47 (4) : 81-88.

Birks M., Chapman Y. et Francis K. (2008). Memoing in qualitative research: Probing data and processes. *Journal of Research in Nursing* 13 (68).

Blanchet D. (2009). Rapport Stiglitz et indicateurs de développement durable : les principaux messages. *Regards croisés sur l'économie* 6 (2) : 87-96.

Boiral O. (2016). Accounting for the Unaccountable: Biodiversity Reporting and Impression Management. *Journal of Business Ethics* 135 (4) : 751-768.

Boiral O. (2006). Boiral, O. (2006), « Corporate Response to Global Warming », International Journal of Business and Economics Perspectives, 1(1): 79-95. *International Journal of Business and Economics Perspectives* 10 : 79-95.

Boiral O. (2005). Concilier environnement et compétitivité, ou la quête de l'éco-efficience. *Revue française de gestion* 158 (5) : 163-186.

Bonnaud L. et Martinais E. (2018). Le New Public Management au concret : nouvelles recettes pour vieux problèmes ?Le cas de l'inspection des installations classées. *Pôle Sud* 48 (1) : 27-42.

Boukari M. et Richard J. (2007). Les incidences comptables du passage des groupes français cotés aux IFRS. *Comptabilite Controle Audit* 13 (3) : 155-169.

Bouquin H. et Nikitin M. (2003). Les innovations managériales. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 9.

Boutan J. (1969). Comment réformer la comptabilité pour aider à formuler une politique industrielle. *Le Monde*.

Bouwen P. (2011). Corporate Lobbying in the European Union: The Logic of Access. *Journal of European Public Policy, v.9, 365-390 (2002)* 9.

Boyns T., Edwards J.R. et Nikitin M. (1996). Accounting and the Industrial Revolution: A comparison between Great-Britain and France. *Comptabilite Controle Audit* 2 (1) : 5-20.

Braun O., Ceccarelli A. et Morin-Esteves C. (2022). Les contributions mutuelles entre les ONG locales et les entreprises : un facteur de crédibilité du rapportage social fondé sur trois piliers. *Revue internationale de psychosociologie et de gestion des comportements organisationnels* XXVIII (72) : 5-25.

Bregman R. (2014). *Utopies réalistes* Seuil.,

Briers M. et Chua W.F. (2001). The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society* 26 (3) : 237-269.

Broca S. (2012). Comment réhabiliter l'utopie ? Une lecture critique d'Ernst Bloch. *Philonsorbonne* (6) : 9-21.

Brohé A. (2013). II. Les principes de base de la comptabilité carbone. In Repères. : Paris : La Découverte, : 20-35.

Bromwitch M. et Scapens R.W. (2016). Management Accounting Research: 25 Years. *Management Accounting Research*.

Browayes D., Forot M., Rebuffat C., Lunau G. et Perrier J.-J. (2020). *Cartographie des enjeux, des acteurs et des controverses d'une comptabilité multi-capitaux pour l'anthropocène*, TEK4life.

Brown J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: Taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting* 20 (3) : 313-342.

Brown J. et Frame B. (2005). Democratizing Accounting Technologies: the Potential of the Sustainability Assessment Model (SAM).

Brown J. et Fraser M. (2006). Approaches and perspectives in social and environmental accounting: an overview of the conceptual landscape. *Business Strategy and the Environment* 15 (2) : 103-117.

Brummet R.L., Flamholtz E.G. et Pyle W.C. (1968). Human Resource Measurement – A Challenge for Accountants. *The Accounting Review* 43 (2) : 217-224.

Brundtland G.H. (1987). *Notre avenir à tous*, ONU.

Brunsson N. (1989). *The Organization of Hypocrisy: Talk, Decisions and Actions in Organizations* Wiley.,

Buisson M.-L. (2008). Légitimité et sciences de gestion : état des lieux et perspectives. *Humanisme et Entreprise* 289 (4) : 29-57.

Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hughes J. et Nahapiet J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society* 5 (1) : 5-27.

Burchell S., Clubb C. et Hopwood A.G. (1985). Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society* 10 (4) : 381-413.

Burritt R.L. et Christ K.L. (2021). Full cost accounting: A missing consideration in global tailings dam management. *Journal of Cleaner Production* 321.

Burritt R.L., Herzig C., Schaltegger S. et Viere T. (2019). Diffusion of environmental management accounting for cleaner production: Evidence from some case studies. *Journal of Cleaner Production* 224 : 479-491.

C3D - ORÉE - ORSE (2021). *La comptabilité intégrée, un outil de transformation de l'entreprise à la portée de tous*, C3D - ORÉE - ORSE.

Cafaro P. (2011). Taming Growth and Articulating a Sustainable Future: The Way Forward for Environmental Ethics. *Ethics and the Environment* 16 (1) : 1-23.

de Cambourg P. (2019). *Garantir la pertinence et la qualité de l'information extra-financière des entreprises : une ambition et un atout pour une Europe durable*, ANC.

Cañibano L. (2018). Accounting and intangibles. *Revista de Contabilidad* 21 (1) : 1-6.

Cappelletti L. (2020). *Le contrôle de gestion de l'immatériel*, Dunod.

Cappelletti L. et Voyant O. (2018). Quarante ans après son invention : la méthode des coûts cachés. *ACCRA* 2 (2) : 71-91.

Cappelletti L., Voyant O. et Savall H. (2018). Quarante ans après son invention : la méthode des coûts cachés. *ACCRA* N° 2 (2) : 71-91.

Capron M. (2000). Les experts des comités d'entreprise en France : une coopération originale avec les représentants des salariés. *Entreprises et histoire* 25 (2) : 93-103.

Caron M.-A. et Fortin A. (2010). Le professionnel comptable et la RSE: la construction de compétences et l'engagement professionnel ou organisationnel. In Crises et nouvelles problématiques de la Valeur.

Casado A.M. et Peláez J.I. (2014). Intangible management monitors and tools: Reviews. *Expert Systems with Applications* 41 (4, Part 1) : 1509-1529.

Castoriadis C. (1975). *L'Institution imaginaire de la société*, Seuil.

Castree N. (2001). Socializing Nature: Theory, Practice, and Politics.

Catellin S. (2004). L'abduction: une pratique de la découverte scientifique et littéraire. *Hermès, La Revue* 39 (2) : 179-185.

Caty M.-È. et Hébert M. (2019). Cheminement et difficultés analytiques en méthodologie de la théorisation enracinée : expérience de deux doctorantes. *Approches inductives : travail intellectuel et construction des connaissances* 6 (1) : 61-90.

Cavanagh J.-A., Frame B. et Lennox J. (2006). The Sustainability Assessment Model (SAM): Measuring Sustainable Development Performance. *Australasian journal of environmenal management* 13.

Cazals C. et Rivaud A. (2014). Patrimoine sectoriel et performances le cas de l'aquaculture. *Économie et institutions* (20-21) : 187.

Chambost I. et Praquin N. (2021). Ombres et lumières de l'analyse financière : histoire de la fabrique de l'un de ses dispositifs, le tableau de financement. *Comptabilite Controle Audit* Tome 27 (3) : 41-69.

Chandler A.D.J. (1993). *The Visible Hand The Managerial Revolution in American Busine*, Belknap Press.

Chantiri R. et Colasse B. (2019). *Normaliser la comptabilité des entreprises : Enjeux socio-organisationnels et jeux d'acteurs*, EMS Editions.

Chapellier P. (2003). How can the Internet contribute to the mission of the chartered accountant in small companies. *Comptabilite Controle Audit* 9 (2) : 171-187.

Chapellier P., Gillet-Monjarret C. et Rivière-Giordano G. (2018). Chapitre 1. Mise en œuvre d'une politique de RSE en PME : le rôle des experts-comptables. In *Comptabilités et Société*. Gestion en liberté. : Caen : EMS Éditions, : 41-65.

Charolles V. (2021). *Le libéralisme contre le capitalisme* Folio Essais.,

Charreaux G. (2007). La valeur partenariale : vers une mesure opérationnelle... *Comptabilité Contrôle Audit* 13 (1) : 7-45.

Charreaux G. et Desbrières (1998). Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale. *Finance Contrôle Stratégie* 1 (2) : 57-88.

Charrier E. (2005). Jean Dumarchey : le contrôle de la valeur, clé de lecture d'une œuvre de théorie comptable. *Comptabilite Controle Audit* 11 (3) : 35-60.

Charriot C. et Vidal O. (2020). La prise en compte des enjeux environnementaux dans la comptabilité agricole : utopie ou nécessité ? *ACCRA* 8 (2) : 9-36.

Chasnier J. (2012). Développement durable; La comptabilité intègre les externalités. *Environnement Magazine Cleantech* 127 : 7.

Chiapello È. et Boltanski L. (1999). *Le nouvel esprit du capitalisme*, Paris : Gallimard.

Chiapello È. et Gilbert P. (2013). *Sociologie des outils de gestion*, La Découverte.

Choffel D. et Meyssonnier F. (2005). Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard. *Comptabilité Contrôle Audit* 11 (2) : 61-81.

Christ K.L., Burritt R.L., Guthrie J. et Evans E. (2018). The potential for 'boundary-spanning organisations' in addressing the research-practice gap in sustainability accounting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 9 (4) : 552-568.

Christophe B. (1992). La comptabilité environnementale et ses enjeux. *Revue Française de Gestion* (3) : 96-104.

Christophe B., Adell-Couzin D., Lambert S., Peuch-Lestrade P., Reiss A. et Vincent-genod G. (1996). *Le rapport environnement.*, Paris : Expert Comptable Media.

Ciprian G.G., Valentin R., Mădălina G. (Iancu) A. et Lucia V. (Vlad) M. (2012). From Visible to Hidden Intangible Assets. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 62 : 682-688.

Circle Economy (2020). *The circularity gap report 2020*, Amsterdam.

Coase R.H. (1937). The Nature of the Firm. *Economica* 4 (16) : 386-405.

Coase R.K. (1960). The Problem of Social Cost. *Journal of law and economics* 3 : 1-44.

Cobb I. et Helliar C. (1995). Management accounting change in a bank. *Management Accounting Research* 6 (2) : 155-175.

Coffy R.P.A. (1844). *La Comptabilité est une science exacte.*, Paris.

Colasse B. (2009a). *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica.

Colasse B. (2009b). La normalisation comptable internationale face à la crise. *Revue d'économie financière* 95 (2) : 387-399.

Colasse B. (2012). *Les fondements de la comptabilité.*, La Découverte.

Colasse B. (2011). The international accounting standardisation crisis, an intellectual crisis. *Comptabilité - Contrôle - Audit* Tome 17 (1) : 156-164.

Colasse B. et Déjean F. (2022). Représentation comptable de l'entreprise et développement durable. *Alternatives Économiques*.

Colasse B. et Michaïlesco C. (2021). Du discours des normalisateurs anglo-saxons sur la qualité de l'information comptable. *ACCRA* 11 (2) : 5-28.

Colasse B. et Pochet C. (2009). De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? *Comptabilité Contrôle Audit* 15 (2) : 7-36.

Colombo A. (2002). Défense de l'utopie. Les accusations, les malentendus, le sens authentique. *Raison présente* 141 (1) : 105-124.

Compin F. (2006). Réformer le langage comptable, une nécessaire utopie pour sauver... le capitalisme financier ? *Revue du MAUSS* 27 (1) : 421-427.

Cooper C. (1992). The Non and Nom of Accounting for (M)other Nature. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 5 (3).

Cooper D.J., Ezzamel M. et Qu S.Q. (2017). Popularizing a Management Accounting Idea: The Case of the Balanced Scorecard. *Contemporary Accounting Research* 34 (2) : 991-1025.

Cooper R. et Kaplan R.S. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions. *Harvard Business Review*.

Corbin J. et Strauss A. (2008). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*, Sage publications.

Corley K.G. et Gioia D.A. (2004). Identity Ambiguity and Change in the Wake of a Corporate Spin-off. *Administrative Science Quarterly* 49 (2) : 173-208.

Cormier D., Magnan M. et Morard B. (1998). La gestion stratégique des résultats : Le modèle anglo-saxon convient-il au contexte suisse ? *Comptabilité Contrôle Audit* 4 (1) : 25-48.

Coulson A. (2016). KPMG's True Value methodology: A critique of economic reasoning on the value companies create and reduce for society. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 7 (4) : 517-530.

Cowan R., David P.A. et Foray D. (2000). The Explicit Economics of Knowledge Codification and Tacitness. *Industrial and Corporate Change* 9 (2) : 211-253.

Cuckston T. (2013). Bringing tropical forest biodiversity conservation into financial accounting calculation M. Jones & J. Solomon, éd. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 26 (5) : 688-714.

Cuckston T. (2017). Ecology-centred accounting for biodiversity in the production of a blanket bog. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 30 (7) : 1537-1567.

Cysewski J.B. et Howell R.D. (1995). 3M international environmental management system. *Environmental Quality Management* 5 (2) : 25-34.

Czarniawska-Joerges B. et Jacobsson B. (1989). Budget in a cold climate. *Accounting, Organizations and Society* 14 (1) : 29-39.

Daly H.E. (1990). Toward some operational principles of sustainable development. *Ecological Economics* 2 (1) : 1-6.

Danish Agency for Trade and Industry (DATI) (1998). *Intellectual Capital Accounts: New Tool for Companies*, Copenhagen : DTI Council.

Darsa J.-D. (2016). *La gestion des risques en entreprise*, Gereso.

David P. (2009). La responsabilité sociale des entreprises (RSE) dans la maîtrise des risques : une nouvelle utopie ?Le management chez Bata. *Annales des Mines - Responsabilité et environnement* 55 (3) : 42-47.

David V. (2017). La nouvelle vague des droits de la nature. La personnalité juridique reconnue aux fleuves Whanganui, Gange et Yamuna. *Revue juridique de l'environnement* Volume 42 (3) : 409-424.

De Roover R. (1928). *Jan Ympyn: essai historique et technique sur le premier traité flamand de comptabilité, 1543*, Anvers, Belgique : Veritas,.

De Roover R.P. (1977). *La comptabilité à travers les âges: exposition à la Bibliothèque royale Albert 1er, Bruxelles,* E. Stevelinck, éd., Vesoul, France : Éditions Pragnos.

Degos J.-G. (1998). *Histoire de la comptabilité*, Paris : Presses Universitaires de France.

Degos J.-G. (1997). Jean Fourastié : diachronie d'une pensée comptable. *Comptabilité Contrôle Audit* 1.

Degos J.-G. (2007). Le futur de la comptabilité est-il compatible avec la comptabilité du futur ? *La Revue des Sciences de Gestion* n°224-225 (2) : 185-197.

Degos J.-G. et Leclère D. (1990). *Méthodes matricielles de gestion comptable approfondie*, Eyrolles.

Degos J.-G. et Prat dit Hauret C. (2008). L'échec du canal de Panama. Des grandes espérances à la détresse financière. *Revue française de gestion* 188-189 (8-9) : 307-324.

Dehaene S. et Le Cun Y. (2018). *La plus belle histoire de l'intelligence. Des origines aux neurones artificiels : vers une nouvelle étape de l'évolution*, Robert Laffont.

Déjean F. (2006). The Emergence of the Socially Responsible Investment in France: The Role of Mutual Funds. *Revue de l'organisation responsable* 1 (1) : 18-29.

Déjean F., Gond J.-P. et Leca B. (2004). Measuring the Unmeasured: An Institutional Entrepreneur Strategy in an Emerging Industry. *Human Relations* 57 (6) : 741-764.

Demartini A. (2020). *La fourniture des données extra-financières*, AMF.

Dent J.F. (1991). Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* 16 (8) : 705-732.

Desclée de Brouwer (2000). *Mark Granovetter, Le marché autrement. Les réseaux dans l'économie.*, Paris.

Desmazes J. et Lafontaine J.-P. (2007). L'assimilation des budgets environnementaux et du tableau de bord vert par les entreprises. In *Comptabilité et environnement*. : France.

Desplebin O., Lux G. et Petit N. (2019). Comprendre la blockchain : quels impacts pour la comptabilité et ses métiers ? *ACCRA* N° 5 (2) : 5-23.

Dey C. (2010). Corporate 'silent' and 'shadow' social accounting. *Social and Environmental Accountability Journal*.

Dey C. et Russell S. (2014). *Who Speaks for the River? Exploring Biodiversity Accounting using an Arena Approach*, Routledge.

DFCG (2021). *Intégration financière & comptabilités socio-environnementales*, DFCG-OEC.

DiMaggio P. (1988). Interest and Agency in Institutional Theory. *Instititutional Patterns and Organizations* : 3-21.

DiMaggio P. et Powell W. (1997). Le néo-institutionnalisme dans l'analyse des organisations. *Politix. Revue des sciences sociales du politique* (40) : 113-154.

DiMaggio P.J. et Powell W.W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review* 48 (2) : 147-160.

Drouin-Hans A.-M. (2011). Mythes et utopies. *Le Télémaque* 40 (2) : 43-54.

Drucker P. (1946). *The Concept of the Corporation* John Day and Co., New York, NY.

Drucker P. (1990). The Emerging Theory of Manufacturing. 68 (3) : 94-102.

Dubar C., Tripier P. et Boussard V. (2015). *Sociologie des professions*, Paris : Armand Colin.

Dumez H. (2008). De l'obligation de rendre des comptes ou accountability. *Annales des Mines - Gérer et comprendre* 91 (1) : 4-8.

Dumez H. (2013). Qu'est-ce qu'un cas, et que peut-on attendre d'une étude de cas ? *Libellio d'AEGIS* 9 (2) : 13-26.

Dumez H. et Ayache M. (2011). le codage dans la recherche qualitative une nouvelle perspective? *Libellio d'AEGIS* 7 (2) : 33-46.

Dumont R. (1973). *L'utopie ou la mort*, Seuil.

Dupuy L. et Horiot M. (2022). *Rapportage et comptabilité extra-financiers : quelle maturité des méthodes pour quels usages possibles ?*, Record/ APESA.

Eccles R.G. (1991). The performance measurement manifesto. *Harvard business review* 69 (1) : 131-137.

Edvinsson L. et Malone M.S. (1997). Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower.

Elkington J. (1999). *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business* New Ed., Oxford : Capstone.

Ellul J. (1977). *Le système technicien*, Paris : Calmann-Lévy.

Engels F. (1880). *Socialisme utopique et socialisme scientifique*,

Estes R.W. (1976). *Corporate social accounting*, Wiley.

Estes R.W. (1972). Socio-Economic Accounting and External Diseconomies. *The Accounting Review* 47 (2) : 284-290.

Etrillard C. (2016). Paiements pour services environnementaux : nouveaux instruments de politique publique environnementale. *Développement durable et territoires. Économie, géographie, politique, droit, sociologie* (Vol. 7, n°1).

Etzkowitz H. et Leydesdorff L. (2000). The dynamics of innovation: from National Systems and "Mode 2" to a Triple Helix of university–industry–government relations - ScienceDirect. *Research Policy* 29 : 109-123.

Ezzamel M. et Bourn M. (1990). The roles of accounting information systems in an organization experiencing financial crisis. *Accounting, Organizations and Society* 15 (5) : 399-424.

Fabre P. (2010). L'affectation des ressources aux associations partenaires : la nécessaire politisation des outils de gestion. *Management & Avenir* 40 (10) : 254-274.

Feger C. et Mermet L. (2021). Innovations comptables pour la biodiversité et les écosystèmes : une typologie axée sur l'exigence de résultat environnemental. *Comptabilite Controle Audit* 27 (1) : 13-50.

Feller L. (2020). Les écritures de l'économie au Moyen Âge. *Revue historique* 693 (1) : 25-65.

Fendt J. et Sachs W. (2008). Grounded Theory Method in Management Research: Users' Perspectives. *Organizational Research Methods* 11 (3) : 430-455.

Finnemore M. et Sikkink K. (1998). International Norm Dynamics and Political Change. *International Organization* 52 (4) : 887-917.

Flamholtz E. (1973). Human resources accounting: Measuring positional replacement costs. *Human Resource Management* 12 (1) : 8-16.

Flamholtz E. (1972). Toward a Theory of Human Resource Value in Formal Organizations. *The Accounting Review* 47 (4) : 666-678.

Flamholtz E.G. (1972). Assessing the Validity of a Theory of Human Resource Value: A Field Study. *Journal of Accounting Research* 10 : 241-266.

Flesher D.L. et Flesher T.K. (1980). Human Resource Accounting in Mississippi Before 1865. *Accounting and Business Research* 10 (sup1) : 124-129.

Fortin J. (2007). Comptabilité. *Gestion* Vol. 32 (3) : 30-40.

Foucault M. (1984). *Dits et écrits, Tome IV, texte 360* Gallimard.,

Foucault M. (1980). *Du Gouvernement des vivants* Seuil.,

Fourastié J. (1944). *La Comptabilité*, Paris.

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

Fraser I.A.M. (1993). Triple-entry bookkeeping: A critique.

Fraser M. (2012). “Fleshing out” an engagement with a social accounting technology. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 25 (3) : 508-534.

Froger G. (2005). Revue Problèmes économiques, n°2863 (24 novembre 2004) – Dossier : Économie de l’environnement –, la Documentation française, Paris. *Développement durable et territoires. Économie, géographie, politique, droit, sociologie*.

Fustec A. (2017). *Mesure extra-financière et financière du capital immatériel de l’entreprise*. These de doctorat. Lyon.

Fustec A. (2011). *Thésaurus Bercy : Référentiel français de mesure de la valeur extra-financière et financière du capital immatériel des entreprises V1*, Ministère de l’économie, des finances et de l’industrie.

Fustec A. et Marois B. (2006). *Valoriser le capital immatériel de l’entreprise*,

Gadrey J. et Jany-Catrice F. (2016). *Les nouveaux indicateurs de richesse*, Paris : La Découverte.

Gadrey J. et Lalucq A. (2015). *Faut-il donner un prix à la nature ?*, Les petits matins.

Gambling T. (1976). Systems dynamics and human resource accounting. *Accounting, Organizations and Society* 1 (2-3) : 167-174.

Gardey D. (2008). 6. Tenir les comptes : de l’enregistrement à la gestion. *TAP / Anthropologie des sciences et des techniques* : 223-241.

Georgescu-Roegen N. (1971). *The Entropy Law and the Economic Process*, Harvard University Press.

Gibassier D. (2014). *Environnemental Management Accounting Development: Institutionalization, Adoption and Practice*. HEC Paris.

Gibassier D. et Antheaume N. (2021). *Mesurer la performance globale grâce à la comptabilité multi-capitaux*, Audencia.

Gibassier D., Rodrigue M. et Arjaliès D.-L. (2018). Integrated reporting is like God: no one has met Him, but everybody talks about Him. *Accounting, Auditing and Accountability Journal.*

GIEC (2021). *AR6 Climate change 2021: The physical science basis.*, GIEC.

Gioia D., Corley K. et Hamilton A. (2013). Seeking Qualitative Rigor in Inductive Research. *Organizational Research Methods* 16 : 15-31.

Giordano-Spring S. et Lacroix M. (2007). Juste valeur et reporting de la performance : débats conceptuels et théoriques. *Comptabilite Controle Audit* 13 (3) : 77-95.

Giordano-Spring S. et Rivière-Giordano G. (2018). Chapitre 4. La comptabilité carbone : entre innovation et difficulté de normalisation. In *Reporting, innovations et société*. Gestion en liberté. : Caen : EMS Éditions, : 78-95.

Glaser B. (2014). *Memoing: A Vital Grounded Theory Procedure*, Sociology Press.

Glaser B., Strauss A., Soulet M.-H. et Paillé P. (2012). *La découverte de la théorie ancrée*, Amand Colin.

Glaser B.G. (1978). *Theoretical Sensitivity: Advances in the Methodology of Grounded Theory* 1st edition., Mill Valley, Calif : The Sociology Press.

Glaser B.G. et Holton J. (2004). Remodeling Grounded Theory. *Forum Qualitative Sozialforschung / Forum: Qualitative Social Research* 5 (2).

Godard O. (2004). La pensée économique face à la question de l'environnement.

Goedkoop M., Heijungs R., Huijbregts M., Schryver A., Struijs J. et Zelm R. (2008). ReCiPE 2008: A life cycle impact assessment method which comprises harmonised category indicators at the midpoint and the endpoint level.

Gond J.-P. et Igalens J. (2020). *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Paris, France : PUF.

Gond J.-P., Igalens J. et Brès L. (2013). Rendre compte du social. L'art du compromis performatif. *Revue française de gestion* 237 (8) : 201-226.

Goodman R.B. (1995). *Pragmatism: A Contemporary Reader*, Psychology Press.

Gorz A. (1989). *Critique of Economic Reason*, Verso.

Granlund M. (2001). Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research* 12 (2) : 141-166.

Gray R. (1992). Accounting and environmentalism: an exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability. *Accounting, organizations and society* 17 (5) : 399-425.

Gray R. (2013). Back to basics: What do we mean by environmental (and social) accounting and what is it for?—A reaction to Thornton. *Critical Perspectives on Accounting* 24 (6) : 459-468.

Gray R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability… and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, organizations and society* 35 (1) : 47-62.

Gray R. (1990). *The greening of accountancy: the profession after Pearce*, Certified Accountants Publications.

Gray R. (2002). The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique? *Accounting, organizations and society* 27 (7) : 687-708.

Gray R. et Bebbington J. (2001). *Accounting for the Environment* 2nd Revised edition., London ; Thousand Oaks, Calif : SAGE Publications Ltd.

Gray R. et Bebbington J. (2000). Environmental accounting, managerialism and sustainability: Is the planet safe in the hands of business and accounting? Advances in Environmental Accounting & Management, 1. *Management* 1 : 1-44.

Gray R., Kouhy R. et Lavers S. (1995). Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 8 (2) : 78-101.

Gray R., Owen D. et Maunders K. (1987). *Corporate social reporting: Accounting and accountability*, Prentice-Hall International.

Gray R., Owen D. et Maunders K. (1988). Corporate social reporting: emerging trends in accountability and the social contract. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 1 (1) : 6-20.

Gray R.H. et Milne M. (2018). Perhaps the Dodo should have accounted For Human Beings? : Accounts of humanity and (its) extinction.

Grenier C. et Bonnebouche J. (2001). *Système d'information comptable*, Librairie Eyrolles.

Grigg I. (2005). Triple Entry Accounting. *ResearchGate*.

Grimand A. (2010). De l'émergence des mythes gestionnaires : une déconstruction du Knowledge Management au travers de la philosophie de Roland Barthes.

Gröjer J.-E. (2001). Intangibles and accounting classifications: in search of a classification strategy. *Accounting, Organizations and Society* 26 (7) : 695-713.

Guéguen H. et Jeanpierre L. (2022). Introduction. In *La perspective du possible*. Sciences humaines. : Paris : La Découverte, : 5-22.

Guiddir A. (2016). *Le pilotage et la valorisation de l'entreprise par les actifs immatériels*, Paris : ASTCF.

Guthrie J., Ricceri F. et Dumay J. (2012). Reflections and projections: A decade of Intellectual Capital Accounting Research. *The British Accounting Review* 44 (2) : 68-82.

Haas W., Krausmann F., Wiedenhofer D. et Heinz M. (2015). How Circular is the Global Economy?: An Assessment of Material Flows, Waste Production, and Recycling in the European Union and the World in 2005. *Journal of Industrial Ecology* 19 (5) : 765-777.

Hamamous F. et Bennis K. (2023). Les biais cognitifs et le jugement professionnel de l'auditeur : Une revue de littérature. *Revue Internationale des Sciences de Gestion* 6 (3).

Hansen E. et Schaltegger S. (2016). The Sustainability Balanced Scorecard: A Systematic Review of Architectures. Journal of Business Ethics.

Harrison J.S. et van der Laan Smith J. (2015). Responsible Accounting for Stakeholders. *Journal of Management Studies* 52 (7) : 935-960.

Hatchuel A. (1997). *Comment penser l'action collective ? Théorie des mythes rationnels*, Presses Universitaires de Franche-Comté.

Hatherly D. (2013). *The Failure and the Future of Accounting: Strategy, Stakeholders, and Business Value*, Farnham, Surrey, England : Burlington, VT : Routledge.

Hekimian J.S. et Jones C.H. (1967). Put people on your balance sheet. *Harvard business review* 45 (1) : 105-113.

Hendriksen E.S. et Breda M.F.V. (1992). *Accounting theory*, Homewood, IL : Irwin.

Hermanson R.H. (1964). Accounting for human assets (Occasional Paper No. 14). *East Lansing. MI: Bureau of Business and Economic Research. Michigan State University*.

Himick D. et Ruff K. (2019). Counter accounts of profit: outrage to action through “just” calculation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 33 (4) : 699-726.

Hoarau C. (2003). Place et rôle de la normalisation comptable en France. *Revue française de gestion* 147 (6) : 33-47.

Hollandts X. (2009). La gestion participative, une utopie réalisée ? L’expérience d’Alexandre Dubois aux aciéries de Bonpertuis. *Revue internationale de l’économie sociale : recma* (313) : 86-98.

Hopwood A. (1974). *Accounting and human behaviour*, Haymarket Publishing.

Hopwood A.G. (2009). Accounting and the environment. *Accounting, Organizations and Society* 34 (3) : 433-439.

Hopwood A.G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society* 12 (3) : 207-234.

Hopwood A.G. (2007). Whither Accounting Research? *The Accounting Review* 82 (5) : 1365-1374.

Houdet J., Ding H., Quétier F., Addison P. et Deshmukh P. (2020). Adapting double-entry bookkeeping to renewable natural capital: An application to corporate net biodiversity impact accounting and disclosure. *Ecosystem Services* 45 : 101104.

Huizing A. et Dekker H.C. (1992). Helping to pull our planet out of the red: An environmental report of BSO/Origin. *Accounting, Organizations and Society* 17 (5) : 449-458.

Hyrslová J., Vágner M. et Palásek J. (2011). Material Flow Cost Accounting (MfCA) – Tool for the Optimization of Corporate Production Processes. *Business, Management and Education* 9.

Hyvönen T., Järvinen J. et Pellinen J. (2006). The role of standard software packages in mediating management accounting knowledge J. Burns, éd. *Qualitative Research in Accounting & Management* 3 (2) : 145-160.

IFAC (2021). *The State of Play in Sustainability Assurance*, International federation of accountants.

IIRC (2013). *The international <IR> framework*, International Integrated Reporting Council.

Ijiri Y. (1986). A framework for Triple-entry Bookkeeping. *The accounting review* 16 (4).

Ijiri Y. (1989). *Momentum Accounting And Triple-Entry Bookkeeping: Exploring The Dynamic Structure Of Accounting Measurements*, Carnegie Mellon University, Tepper School of Business.

Ijiri Y. (1982). *Triple-entry bookkeeping and income momentum*, American Accounting Association.

Ionescu C. (2016). *Biodiversité et stratégie des organisations : construire des outils pour gérer des relations multiples et inter-temporelles*. Thèse de doctorat. Université Grenoble Alpes (ComUE).

ISO 30414 (2019). *Management des ressources humaines - Lignes directrices sur le bilan du capital humain interne et externe*, ISO.

Jabot R. (2020). *La comptabilité de la soutenabilité au temps de l'Anthropocène : affects, mesures et engagement*. These de doctorat. Toulouse 1.

Jack L. (2005). Stocks of knowledge, simplification and unintended consequences: the persistence of post-war accounting practices in UK agriculture. *Management Accounting Research* 16 (1) : 59-79.

Jamous H. (1969). *Sociologie de la décision. La réforme des études médicales et des structures hospitalières.*, CNRS éditions.

Jasinski D., Kerry K. et Meredith J. (2015). A comprehensive review of full cost accounting methods and their applicability to the automotive industry. *Journal of Cleaner Production* 108 : 1123-1139.

Jennings P.D. et Zandbergen P.A. (1995). Ecologically Sustainable Organizations: An Institutional Approach. *Academy of Management Review* 20 (4) : 1015-1052.

Jeny A. (2011). Le ratio market-to-book et la reconnaissance des immatériels. *24e Congrès de l'AFC*.

Jerman L. et Bourgoin A. (2018). L'identité négative de l'auditeur. *Comptabilité Contrôle Audit* 24 (1) : 113-142.

Jessop B., Brenner N. et Jones M. (2008). Theorizing Sociospatial Relations. *Environment and Planning D: Society and Space* 26 (3) : 389-401.

Joannidès V. et Berland N. (2008). Grounded theory: what uses in management accounting research? *Comptabilité Contrôle Audit* 14 (3) : 141-162.

Johnson O. (1970). Toward an « Events » Theory of Accounting. *Accounting Review* 45 (4) : 641-653.

Jones M. (2014). *Accounting for Biodiversity*, Routledge.

Jourdaine M., Loubet P., Sonnemann G. et Trébucq S. (2021). The ABC-LCA method for the integration of activity-based costing and life cycle assessment. *Business Strategy and the Environment* 30.

Jourdaine M. et Trébucq S. (2022). Vers une évolution des facteurs d'adoption du modèle de coûts ABC au sein du secteur viti-vinicole ? Une étude qualitative à partir du projet Sustaincost. *Recherches en Sciences de Gestion* 148 (1) : 175-204.

Justesen L. et Mouritsen J. (2011). Effects of actor-network theory in accounting research C. Richard Baker & E. Chiapello, éd. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24 (2) : 161-193.

Kanter R.M. (1995). *World class: thriving locally* Bennett Books Ltd.,

Kaplan R.S. (2009). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields, éd. *Handbooks of Management Accounting Research*. Handbook of Management Accounting Research. : Elsevier, : 1253-1269.

Kaplan R.S. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review* 59 (3).

Kaplan R.S. et Johnson H.T. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston : Harvard Business School Press.

Kaplan R.S. et Norton D. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*.

Kaplan R.S. et Norton D.P. (2004). Measuring the strategic readiness of intangible assets. *Harv Bus Rev* 82 (2) : 52-63.

Kaplan R.S. et Norton D.P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action* Harvard Business School Press.,

Kaplan R.S. et Ramanna K. (2021). Accounting for Climate Change. *Harvard Business Review*.

Kasurinen T. (2002). Exploring Management Accounting Change: The Case of Balanced Scorecard Implementation. *Management Accounting Research* 13 (3) : 323-343.

Kaufmann J.-C. (2018). *L'entretien compréhensif*, Armand Colin.

Killian S. et O'Regan P. (2016). Social accounting and the co-creation of corporate legitimacy. *Accounting, Organizations and Society* 50 : 1-12.

Kokina J. et Davenport T.H. (2017). The Emergence of Artificial Intelligence: How Automation is Changing Auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting* 14 (1) : 115-122.

KPMG (2017). *Survey of Corporate Responsibility Reporting*, Amsterdam.

Kuszla C. (2003). De fausses innovations pour de vrais changements ?Le cas de trois démarches innovantes en contrôle de gestion dans des entreprises publiques de réseau. *Comptabilité Contrôle Audit* 9 (3) : 227-248.

Kuznetsova S. (2014). Synergistic development of accounting, finance and government in the chaotic environment: Integrated reporting, money theory and financial crises diagnostic. *Journal of Finance and Accounting* (2).

Kuznetsova S. (2011). The transformation of accounting systems in the chaotic economy structuring: The synergetic approach. *Risk and Decision Analysis* 2 (3) : 151-160.

Kwakye T.O., Welbeck E.E., Owusu G.M.Y. et Anokye F.K. (2018). Determinants of intention to engage in Sustainability Accounting & Reporting (SAR): the perspective of professional accountants. *International Journal of Corporate Social Responsibility* 3 (1) : 11.

Labelle R. et Thibault M. (1998). Gestion du bénéfice à la suite d'une crise environnementale : en test de l'hypothèse des coûts politiques. *Comptabilité Contrôle Audit* 4 (1) : 66-81.

Lacroix M. (1998). Accounting representation of intangibles. *Comptabilité Contrôle Audit* 4 (2) : 89-107.

Lafontaine J.-P. (2003). Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 3 (9) : 111-127.

Lamberton G. (2005). Sustainability accounting—a brief history and conceptual framework. *Accounting Forum* 29 (1) : 7-26.

Larrinaga C. et Bebbington J. (2021). The pre-history of sustainability reporting: a constructivist reading. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 34 (9) : 131-150.

Lassègue P. (1961). Esquisse d'une épistémologie de la comptabilité.

Lassègue P., Déjean F. et Le Theule M.-A. (2015). *Lexique de comptabilité*, Dunod.

Latour B. (1996). Ces réseaux que la raison ignore - laboratoires, bibliothèques, collections. In C. Jacob & M. Baratin, éd. *Le pouvoir des bibliothèques. La mémoire des livres dans la culture occidentale*. : Éditions Albin Michel, : 23-46.

Latour B. (2005). *La science en action*, La découverte.

Laville J.-L. (2009). Management et régulation dans les associations. *Connexions* 91 (1) : 149-161.

Lazega E. (1994). Analyse de réseaux et sociologie des organisations. *Revue française de sociologie* 35 (2) : 293-320.

Le Breton M. et Aggeri F. (2018). Compter pour agir ? La performativité de la comptabilité carbone en question - Actes de calcul et mise en dispositif dans une grande entreprise française du secteur de la construction. *M@n@gement* 21 (2) : 834-857.

Léautey E. et Guilbault C.-A. (1890). *La science des comptes mise à la portée de tous : traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole.* 5ème.,

Leca B., Battilana J. et Boxenbaum E. (2008). Agency and institutions: a review of institutionnal entrepreneurship.

Leech S.A. (1986). The Theory and Development of a Matrix-Based Accounting System.

Lehman G. (2017). The language of environmental and social accounting research: The expression of beauty and truth. *Critical Perspectives on Accounting* 44 : 30-41.

Lejeune C. (2019). Chapitre 2. Débuter : la micro-analyse. In *Manuel d'analyse qualitative*. Méthodes en sciences humaines. : Louvain-la-Neuve : De Boeck Supérieur, : 43-59.

Lejeune C. (2014). *Manuel d'analyse qualitative. Analyser sans compter ni classer*, De boeck.

Lemarchand Y. (1999). À propos des origines militaires de la méthode des sections homogènes, retour sur les mécanismes de l'innovation comptable. *20ème congrès de l'AFC* : cd-rom.

Lemarchand Y. (1993). *Du dépérissement à l'amortissement, enquête sur l'histoire d'un concept et sa traduction comptable* Ouest éd.,

Lemarchand Y. et Praquin N. (2005). Falsifications et manipulations comptables. La mesure du profit, un enjeu social (1856-1914). *Comptabilité Contrôle Audit* 11 (3) : 15-33.

Leroy F., Robert M. et Giuliani P. (2013). L'innovation managériale | Cairn.info. *Revue Française de Gestion* 6 (235) : 77-90.

Lev B. (2000). *Intangibles: Management, measurement, and reporting*, Brookings institution press.

Lev B. et Gu F. (2016). *The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers* 1 edition., Hoboken, New Jersey : Wiley.

Lev B. et Schwartz A. (1971). On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements. *The Accounting Review* 46 (1) : 103-112.

Levant Y. et de La Villarmois O. (2001). Origine et développement d'une méthode de calcul des coûts : la méthode des unités de valeur ajoutée (UVA). *Comptabilité Contrôle Audit* 7 (2) : 45-66.

Levant Y. et Nikitin M. (2020). History of an unsuccessful performance measurement innovation: surplus accounts in France (1966–c.1990). *Accounting History Review* 30 (3) : 307-339.

Levitas R. (2004). Beyond bourgeois right: Freedom, equality and Utopia in Marx and Morris. *The European Legacy* 9 (5) : 605-618.

Levitas R. (2015). Pragmatism, Utopia and Anti-Utopia. *Critical Horizons*.

Levitas R. (2013). *Utopia as Method*, London : Palgrave Macmillan UK.

Lhuilier G. (2016). *Le droit transnational*, Paris : Dalloz.

Likert R. (1967). The human organization: its management and values.

Likert R. et Pyle W.C. (1971). Human Resource Accounting. *Financial Analysts Journal* 27 (1) : 75-84.

Lincoln Y. et Guba E. (1985). *Naturalistic Inquiry* SAGE Publications.,

Lindblom C.K. (1994). The implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure. In : Critical perspective on accounting.

Linowes D.F. (1968). Socio-Economic Accounting. *The Journal of Accountancy,* 126 : 37-42.

Locke K. (2000). *Grounded Theory in Management* SAGE.,

Loft A. (1986). Towards a critical understanding of accounting: The case of cost accounting in the U.K., 1914–1925. *Accounting, Organizations and Society* 11 (2) : 137-169.

Lonsdorf E.V., Nootenboom C., Janke B. et Horgan B.P. (2021). Assessing urban ecosystem services provided by green infrastructure: Golf courses in the Minneapolis-St. Paul metro area. *Landscape and Urban Planning* 208 : 104022.

Löwy M. (2007). Karl Mannheim, Idéologie et utopie. *Archives de sciences sociales des religions* (138) : 97-251.

Macintosh N. (2005). *Accounting, Accountants and Accountability*, London : Routledge.

Macron E. (2017). *Révolution*, Pocket.

Maguire S., Hardy C. et Lawrence T.B. (2004). Institutional entrepreneuship in emerging fields: HIV/AIDS treatment advocacy in canada. *Academy of Management Journal* : 657-679.

Malleret V. (2009). Peut-on gérer le couple coûts-valeur ? *Comptabilité Contrôle Audit* 15 (1) : 7-34.

Malmi T. (1999). Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society* 24 (8) : 649-672.

Manh A.L. (2012). An analysis of due process in the accounting standard-setting process context : the case of the IASB's comprehensive income project. *Comptabilite Controle Audit* 18 (1) : 93-120.

Mannheim K. (1929). *Ideology and Utopia*, New York.

March J.G., GAREL C.R.R.P.G. et WEIL É.G.E.T. (1999). Les mythes du management. *Annales de l'Ecole de Paris* 5.

Mathews M.R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research: Is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* : 481-530.

Mathieu M. (2017). Intégrer l'Environnement dans les états financiers pour des décisions d'AG éclairées. *Revue Française de Comptabilité* (510).

Mattessich R. (1964). *Accounting and analytical methods*, Homewood, IL.

Mattessich R. (1957). Towards a general and axiomatic foundation of accountancy, with an introduction to the matrix formulation of accounting systems. *Accounting Research* 8 (4) : 328-355.

Mattessich R. (2008). *Two hundred years of accounting research : an international survey of personalities, ideas and publications (from the beginning of the nineteenth century to the beginning of the twenty-first century*, Routledge.

Mavridis D.G. et Vatalis K.I. (2012). Intellectual Capital Accounting Indicators. *Procedia Economics and Finance* 1 : 276-285.

McPhail K. et Ferguson J. (2016). The past, the present and the future of accounting for human rights K. McPhail and John Ferguson, éd. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 29 (4) : 526-541.

Meadows D.H., Meadows D.L., Randers J. et III W.W.B. (1974). *The Limits to Growth: A Report for the Club of Rome's Project on the Predicament of Mankind* 1st edition., New York : Universe Books.

Meinhart W.A. (1966). Artificial Intelligence, Computer Simulation of Human Cognitive and Social Processes, and Management Thought. *Sesearch Utilizing Computer and Management Thought* : 294-307.

Menard C. (2003). L'approche néo-institutionnelle : des concepts, une méthode, des résultats. *Cahiers d'économie politique / Papers in Political Economy* n° 44 (1) : 103-118.

Méric J. (2003). The Emergence of a Managerial Innovation Discourse: The Case of the Balanced Scorecard. *Accounting Auditing Control* 9 (3) : 129-145.

MERITUM (2002). *MERITUM Guidelines for managing and reporting on Intangibles (Intellectual Capital)*, European Union.

Merkl-Davies D.M. et Brennan N.M. (2011). A conceptual framework of impression management: new insights from psychology, sociology and critical perspectives. *Accounting and Business Research* 41 (5) : 415-437.

Merton R. K. (1949). *Social theory and social structure*, New York : The free Press.

Meyssonnier F. et Pourtier F. (2013). Scope of Consolidation and Area of Control – Reflection on the Accounting Information System of Groups. *Comptabilité Contrôle Audit* 19 (3) : 117-146.

Mezias S.J. (1990). An Institutional Model of Organizational Practice: Financial Reporting at the Fortune 200. *Administrative Science Quarterly* 35 (3) : 431-457.

Michelon G., Pilonato S., Ricceri F. et Roberts R. (2016). Behind camouflaging: traditional and innovative theoretical perspectives. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 7 (1) : 2-25.

Michelon G., Rodrigue M. et Trevisan E. (2020). The marketization of a social movement: Activists, shareholders and CSR disclosure. *Accounting, Organizations and Society* 80 (C).

Mignon S. (2017). Chapitre introductif. À la recherche de l'innovation managériale. In *L'innovation managériale*. Gestion en liberté. : Caen : EMS Editions, : 17-30.

Millenium Ecosystem Assessment (2005). *Millenium Ecosystem Assessment*, Washington D.C : Island Press.

Miller P. (1991). Accounting innovation beyond the enterprise: Problematizing investment decisions and programming economic growth in the U.K. in the 1960s. *Accounting, Organizations and Society* 16 (8) : 733-762.

Miller P. (2007). Management Accounting and Sociology. In *Handbook of Management Accounting Research*. : Elsevier Ltd.

Miller P. (1990). On the interrelations between accounting and the state. *Accounting, organizations and Society* 15 (4) : 315-338.

Miller P., Hopper T. et Laughlin R. (1991). The new accounting history: An introduction. *Accounting, Organizations and Society* 16 : 395-403.

Minaud G. (2015). Les outils comptables et leurs agents dans la littérature occidentale, du VIe au VIIIe siècle. *Comptabilités. Revue d'histoire des comptabilités* (7).

Mintzberg H. (2014). *Manager.*, Vuibert.

Mirvis P.H. et Macy B.A. (1976). Human Resource Accounting: A Measurement Perspective. *Academy of Management Review* 1 (2) : 74-83.

Mitchell R.K., Agle B.R. et Wood D.J. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *The Academy of Management Review* 22 (4) : 853-886.

Mobley S.C. (1970). The Challenges of Socio-Economic Accounting. *The Accounting Review* 45 (4) : 762-768.

Moore G.C. et Benbasat I. (1991). Development of an instrument to measure the perceptions of adopting an information technology innovation. *Information Systems Research* 2 (3) : 192-222.

More T. (1516). *Utopie*, Louvain.

Moscovici S., Mugny G. et Avermaet E.V. (1985). *Perspectives on Minority Influence*, Cambridge University Press.

Mouffe C. et Laclau E. (1985). *Hégémonie et stratégie socialiste*,

Moysan-Louazel A. (2011). Professions, market and competition – The case of chartered accountants and barristers in France. *Comptabilite Controle Audit* 17 (2) : 89-111.

Naro G. et Noguera F. (2008). L'intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l'entreprise : enjeux et perspectives des « Sustainability Balanced Scorecards ». *Revue de l'organisation responsable* 3 (1) : 24-38.

Natural Capital Coalition (2016). *Natural Capital Protocol*, London.

Nefti M. (2019). Comptabilité, risques sociaux et environnementaux : Étude comparative de trois nouvelles méthodes et perspectives. In ORIANE. : Bayonne : Actes du colloque.

Nefti M. (2021). Comptabilité sociale et environnementale. *Recherche et Cas en Sciences de Gestion* 19 (1) : 81-98.

Neimark M.K. (1992). *The Hidden Dimensions of Annual Reports* Markus Wiener., New York, NY.

Nikolaou I.E. et Tsalis T.A. (2013). Development of a sustainable balanced scorecard framework. *Ecological Indicators* 34 : 76-86.

Nobes C. et Parker R. (2016). *Comparative International Accounting* 13th Edition., Pearson.

Noël-Lemaître C. (2005). La comptabilité est-elle morale? *L'Expansion Management Review* 118 (3) : 79-86.

Notat et Sénard (2018). *L'entreprise, objet d'intérêts collectifs*, ministères de la transition écologique et solidaire, de la justice, de l'économie et des finances, et du travail.

Ntsondé J. et Aggeri F. (2022). L'économie circulaire comme utopie rationnelle. De la fiction à sa performation. *Revue française de gestion* 304 (3) : 43-63.

OCDE (2007). Analyse coûts-bénéfices et environnement : Développements récents.

OCDE (2005). *Manuel d'Oslo : Principes directeurs pour le recueil et l'interprétation des données sur l'innovation* 3ème., Paris : Éditions OCDE.

O'Dwyer B. (2021). Theorising environnemental accounting and reporting. In *Handbook of environnemental accounting*. : Milton Park, Abingdon, Oxon; New York, NY: Routledge, 2021. : Routledge.

Oliver C. (1991). Strategic Responses to Institutional Processes. *The Academy of Management Review* 16 (1) : 145-179.

Ostrom E. (1990). *Governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action*, Cambridge : Cambridge University Press.

O'Sullivan N. et O'Dwyer B. (2015). The structuration of issue-based fields: Social accountability, social movements and the Equator Principles issue-based field. *Accounting, Organizations and Society* 43.

Palepu K. (1987). The anatomy of an accounting change. *Accounting and Management: Field Study Perspectives. HBS Press, Boston MA*.

Paltrinieri L. (2016). Critical Management Studies: in Between Emancipation and Utopia. *Travailler* 36 (2) : 121-137.

Papon P. (2020). Le cerveau fonctionne-t'il comme un ordinateur ?

Parker M., Fournier V. et Reedy P. (2007). *The dictionary of alternatives: utopianism and organization*, London New York : Zed Books.

Parlement et commission européenne (2020). *Rapport annuel sur le fonctionnement du registre de transparence*, Commission européenne.

Paton W.A. et Littleton A.C. (1940). An Introduction to Corporate Accounting Standards. *American Accounting Association*.

Pearce D. (1992). *Economic valuation and the natural world*, The World Bank.

Peaucelle J. (2007). La malléabilité organisationnelle des TIC. *Revue française de gestion* 172 (3) : 105-116.

Pelletier C. et Pagé G. (2002). Les critères de rigueur scientifique en recherche. *Recherche en soins infirmier* N°68.

Penrose E. (1959). *The Theory of the Growth of the Firm*, Wiley.

Perez M. et Mchawrab S. (2009). Les apports de l'approche optionnelle à la valorisation : le cas d'eBay. *Annales des Mines - Gérer et comprendre* 98 (4) : 51-65.

Pesqueux Y. (2018a). La responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) après la COP21. *halshs-01722358*.

Pesqueux Y. (2018b). Le mythe rationnel de la qualité totale. *Revue internationale de psychosociologie et de gestion des comportements organisationnels* XXIV (58) : 155-169.

Petit F., Belet D. et Front J. de S. (2013). Tentative d'une « comptabilité élargie » à la responsabilité sociétale de l'entreprise ou comment concilier business et intérêt général ? *Recherches en Sciences de Gestion* N° 94 (1) : 29-51.

Peuch-Lestrade P., Antheaume N., Mikol A., Reiss A. et Volatier J. (1996). *Information Financière et Environnement.*, Paris : Expert Comptable Media.

Pfeffer J. et Salancik G. (1978). The external control of organizations : a resource dependence perspective /.

Pigou A.C. (1920). *The Economics of Welfare*, London : Macmillan.

Plihon D. (2016). IV. La transformation des rapports sociaux. *Reperes* 4 : 67-82.

Pochet C. (1998). Inefficiency of managerial control devices: the role of accounting information in corporate governance. *Comptabilite Controle Audit* 4 (2) : 71-88.

Point S. et Trébucq S. (2015). « Accountability » ou rendre des « contes ». *Revue Française de Gestion* N° 247 (2) : 27-44.

Porter M. (1988). *Choix stratégiques et concurrence*, Paris : Economica.

Pourtier F. (2017). La consécration du modèle de l'entité par les IFRS : perspectives critiques après un siècle d'évolution des modèles de consolidation des groupes. *Management & Avenir* 92 (2) : 113-132.

Powell W.W. et DiMaggio P.J. (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis* 2nd ed. édition., Chicago : University of Chicago Press.

Power M. (2018). Accounting, Boundary-making, and Organizational Permeability. In *Toward Permeable Boundaries of Organizations?*. Research in the Sociology of Organizations. : Emerald Publishing Limited, : 31-53.

Power M. (1992). After calculation? Reflection on critique of economic reason by André Gorz. *Accounting, Organizations and Society* 17 (5) : 477-499.

Prat dit Hauret C. (2016). L'analyse des prises des décisions des auditeurs financiers à partir du cadre conceptuel développé par Hannah, Avolio et May. *Revue internationale de psychosociologie et de gestion des comportements organisationnels* HS (Supplement) : 129-144.

Prat dit Hauret C., Maymo V. et Palard J.-E. (2021). *L'attractivité et l'avenir de la profession comptable à l'horizon 2040*, Institut Sofos.

Prophil (2021). *Entreprise et post-croissance. Réinitialiser nos modèles économiques, comptables et de gouvernance*,

Protin P., Gonthier-Besacier N., Disle C., Bertrand F. et Périer S. (2014). Non-financial information. Clarifying of the concept. *Revue Française de Gestion* 242 (5) : 37-47.

Quairel F. et Capron M. (2006). Évaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale », Revue de l'organisation responsable, 2006/1 Vol. 1, pp5 à 17.

Quinet A. (2019). La valeur de l'action pour le climat. *France stratégie*.

Quinqueton T. (2012). Saul Alinsky, le conflit et la communauté à la source de l'intégration démocratique. *Vie sociale* 2 (2) : 111-128.

Raes T., Antheaume N., David P., Duveaud E., Chapalain J.J. et Redjimi T. (1996). *Les systèmes de management environnementaux.*, Paris : Expert Comptable Media.

Raffournier B. (2007). Les oppositions françaises à l'adoption des IFRS : examen critique et tentative d'explication. *Comptabilité Contrôle Audit* 13 (3) : 21-41.

Ramanathan K.V. (1976). Toward a Theory of Corporate Social Accounting. *The Accounting Review* 51 (3) : 516-528.

Rambaud A. (2022). CARE : repenser la comptabilité sur des bases écologiques. *L'Économie politique* 93 (1) : 34-49.

Rambaud A. et Richard J. (2019). *Le capital : analyse croisée comptable, économique et historique*, ANC.

Rambaud A. et Richard J. (2017). Les deux théories du capital financier : Application au Goodwill. In Accountability, Responsabilités et Comptabilités. : cd.

Rambaud A., Sharam A., Déjean F. et Karyotis C. (2022). *Mesure et définition des impacts extra-financiers des investissements : retour des théories et pratiques de l'Impact Investing et apports possibles de la comptabilité*, ANC.

Rambaud A.P. (2015). La valeur de l'existence en comptabilité : pourquoi et comment l'entreprise peut (p)rendre en compte des entités environnementales pour « elles-mêmes » ?

Rambaud A.P. et Richard J. (2015). The "Triple Depreciation Line" instead of the "Triple Bottom Line": Towards a genuine integrated reporting. *Critical Perspectives on Accounting* 33 : 92-116.

Ramirez C. (2009). *10. La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale*, La Découverte.

Ramond O., Batsch L. et Casta J.-F. (2007). Résultat et performance financière en normes IFRS : Quel est le contenu informatif du comprehensive income ? *Comptabilité Contrôle Audit* 13 (3) : 129-154.

Raworth K. (2017). *Doughnut economics Seven ways to think like a 21st-century economist*, Random House.

Raybaud-Turrillo B. (1995). Droit comptable et droit économique : une approche renouvelée de la patrimonialité. *Comptabilité Contrôle Audit* 1 (1) : 25-44.

Redien-Collot R. et Léger-Jarniou C. (2018). Retard de la RSE des PME françaises ? La prudence et le discours éthique hybride des dirigeantes de PME de forte croissance. *Revue de l'Entrepreneuriat / Review of Entrepreneurship* 17 (2) : 7-33.

Refait-Alexandre C. (2004). La prévision de la faillite fondée sur l'analyse financière de l'entreprise : un état des lieux. *Économie & prévision* 162 (1) : 129-147.

Reix R., Fallery B., Kalika M. et Rowe F. (2016). *Systèmes d'information et management* 7éme., Vuibert.

Renaud A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental : quels rôles pour le contrôleur de gestion ? *Comptabilité Contrôle Audit* 20 (2) : 67-94.

Renaud A. (2009). Le rôle des outils de mesure de la performance environnementale : le cas des audits et indicateurs environnementaux dans dix entreprises françaises certifiées ISO 14001. *Management & Avenir* 29 (9) : 344-362.

Renaud A. (2013). Les configurations de contrôle interactif dans le domaine environnemental. *Comptabilité Contrôle Audit* 19 (2) : 101-132.

Reverdy T. (2005). Les normes environnementales en entreprise : la trajectoire mouvementée d'une mode managériale. *Sociologies pratiques* 10 (1) : 97-119.

Revéret J.-P. et Parent J. (2013). 15 - L'analyse sociale et socio-économique du cycle de vie des produits, défis et enjeux. In *Repenser la responsabilité sociale de l'entreprise*. Recherches. : Paris : Armand Colin, : 261-272.

Riahi-Belkaoui A. (1992). *Accounting theory* 3rd ed., Academic.

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

Richard J., Bensadon D. et Rambaud A. (2018). Chapitre 12. Les comptabilités en valeur-coût. *Management Sup* 11 : 212-223.

Richard J. et Rambaud A. (2020). *Révolution comptable. Pour une entreprise écologique et sociale* Éditions de l'atelier.,

Ricœur P. (1984). L'idéologie et l'utopie : deux expressions de l'imaginaire social. *Autres Temps* 2 (1) : 53-64.

Rival M. et Vidal O. (2013). Comptabilité et politique ; des liens complexes et réciproques. *La Revue des Sciences de Gestion* 263264 (5) : 15-18.

Robson K. (1992). Accounting numbers as "inscription": Action at a distance and the development of accounting. *Accounting, Organizations and Society* 17 (7) : 685-708.

Robson K. (1991). On the arenas of accounting change: The process of translation. *Accounting, Organizations and Society* 16 (5) : 547-570.

Robson K. et Ezzamel M. (2022). The cultural fields of accounting practices: Institutionalization and accounting changes beyond the organization. *Accounting, Organizations and Society* : 101379.

Rocher S. (2019). L'expert-comptable dans la culture populaire : une image ambiguë. *ACCRA* 4 (1) : 65-88.

Rogers E.M. (1962). *Diffusion of innovations*, New York : Free Press of Glencoe.

Rogers E.M. (2003). *Diffusion of Innovations: Fifth Edition* 5th éd., New York : S & S International.

Roman S. (2015). Hétérotopie et utopie pratique : comparaison entre Foucault et Ricœur. *Le Philosophoire* 44 (2) : 69-86.

Ronen J. et Sorter G.H. (1972). Relevant accounting. *The Journal of Business* 45 (2) : 258-282.

Rouhesmaa H. et Bjurström L.-M. (1996). *Human Resource Accounting in Finnish Enterprises*, Finnish Ministry of Labour.

Rowe F. (1999). Cohérence, intégration informationnelle et changement : esquisse d'un programme de recherche à partir des Progiciels Intégrés de Gestion. *Systèmes d'Information et Management*.

Ruyer R. (1950). *L'utopie et les utopies*,

Sabag Muñoz O. (2017). *One Planet Approaches: Methodology Mapping and Pathways Forward*, WWF.

Saboly M. (2003). Historical and theoretical perspectives on prudence. *Comptabilité Contrôle Audit* 9 (1) : 153-169.

Sahed-Granger Y. et Boncori A.-L. (2014). La traduction des attentes des Parties Prenantes en RSE en indicateurs de la Global Reporting Initiative : vers un mode consultatif de la gestion des parties prenantes. *Management & Avenir* 68 (2) : 73-91.

Sahin I. (2006). detailed review of Rogers' diffusion of innovations theory and educational technology-related studies based on Rogers' theory. *The Turkish Online Journal of Educational Technology* 5 (2).

de Saint Front J., Schoun G. et Veillard M. (2012). *Manifeste pour une comptabilité universelle*, L'Harmattan.

Sangster A. et Rossi F. (2018). Benedetto cotrugli on double entry Bookkeeping. *De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad* 15 : 22.

Savall H. et Zardet V. (2010). *Maîtriser les coûts et les performances cachés* 5e édition., Paris : Economica.

Scapens R.W. et Roberts J. (1993). Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. *Management accounting research* 4 (1) : 1-32.

Schader C., Grenz J., Meier M. et Stolze M. (2014). Scope and precision of sustainability assessment approaches to food systems. *Ecology and Society* 19 (3).

Schaltegger S. et Burritt R. (2005). Corporate sustainability. In *The International Yearbook of Environmental and Resource Economics 2005/2006*. : Edward Elgar.

Schaltegger S., Etxeberria I. et Ortas E. (2017). Innovating Corporate Accounting and Reporting for Sustainability - Attributes and Challenges: Innovating Accounting and Reporting for Sustainability. *Sustainable Development* 25 : 113-122.

Schaltegger S. et Zvezdov D. (2015). Gatekeepers of sustainability information: exploring the roles of accountants Prof. K.-H. L. Prof. John Sands, éd. *Journal of Accounting & Organizational Change* 11 (3) : 333-361.

Schmidt M. et Nakajima M. (2013). Material Flow Cost Accounting as an Approach to Improve Resource Efficiency in Manufacturing Companies. *Resources* 2 : 358-369.

Schotter A.P.J., Mudambi R., Doz Y.L. et Gaur A. (2017). Boundary Spanning in Global Organizations. *Journal of Management Studies* 54 (4) : 403-421.

Schrödinger E. (1992). *Physique quantique et représentation du monde* Le Seuil.,

Schultz T.W. (1961). Investment in Human Capital. *The American Economic Review* 51 (1) : 1-17.

Schultz T.W. (1959). Investment in Man: An Economist's View. *Social Service Review* 33 (2) : 109-117.

Schumpeter J.-A. (1911). *Théorie de l'évolution économique*, Vienne.

Scott R.W. (1995). *Institutions and organizations, Sage, London*, London : Sage.

Sebastian K. (2019). Distinguishing Between the Types of Grounded Theory: Classical, Interpretive and Constructivist. *Journal for Social Thought* 3 (1) : 1-9.

Seetharaman A., Helmi Bin Zaini Sooria H. et Saravanan A.S. (2002). Intellectual capital accounting and reporting in the knowledge economy. *Journal of Intellectual Capital* 3 (2) : 128-148.

Serafeim G. et Trinh K. (2020). A Framework for Product Impact-Weighted Accounts.

She C. et Michelon G. (2019). Managing stakeholder perceptions: Organized hypocrisy in CSR disclosures on Facebook. *Critical Perspectives on Accounting* 61 (C) : 54-76.

Sikka P. (2011). Accounting for human rights: The challenge of globalization and foreign investment agreements. *Critical Perspectives on Accounting* 22 (8) : 811-827.

Simon H. (1945). *Administrative Behavior : A Study of Decision Making Processes in Administrative Organization* The free press., New york.

Sinden (2004). The economic of endangered species: why less is more in th economic analysis of critical habitat designations. *Harvard Environmental Law Review* 28.

Sombart W. (1916). *Der Modern Kapitalismus* Duncker and Humbolt., München, Leipzig.

Sorter G.H. (1969). An « Events » Approach to Basic Accounting Theory. *The Accounting Review* 44 (1) : 12-19.

Sotto R. (1983). Scientific Utopia and accounting. *Accounting, Organizations and Society* 8 (1) : 57-71.

Soulet M.-H. (2012). Interpréter sous contrainte ou le chercheur face à ses données. *Recherches Qualitatives* Hors-série (12) : 29-39.

Spence M. (1974). Competitive and optimal responses to signals: An analysis of efficiency and distribution. *Journal of Economic Theory* 7 (3) : 296-332.

Star S.L. (2010). Ceci n'est pas un objet-frontière ! *Revue d'anthropologie des connaissances* Vol 4, n° 1 (1) : 18-35.

Star S.L. et Griesemer J.R. (1989). Institutional Ecology, `Translations' and Boundary Objects: Amateurs and Professionals in Berkeley's Museum of Vertebrate Zoology, 1907-39. *Social Studies of Science* 19 (3) : 387-420.

Stepniewski (1987). *Principes de la comptabilité événementielle / vers un robot comptable*, Paris : Masson.

Stiglitz J. e, Chemla P. et Chemla F. (2012). *Le rapport stiglitz: Pour une vraie réforme du système monétaire et financier international après la crise mondiale*, Arles : ACTES SUD.

Stolowy H. (2000). Comptabilité créative. *Encyclopédie de Comptabilité, de Contrôle de Gestion et d'Audit* : 157-178.

Strobel M. et Redmann C. (2002). Flow Cost Accounting, an Accounting Approach Based on the Actual Flows of Materials. *Eco-Efficiency in Industry and Science*.

Suchman M. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of management review*.

Supiot A. (2015). *La Gouvernance par les nombres*, Fayard.

Sutton S.G., Holt M. et Arnold V. (2016). "The reports of my death are greatly exaggerated"—Artificial intelligence research in accounting. *International Journal of Accounting Information Systems* 22 (C) : 60-73.

Sveiby K. (1990). *The Invisible Balance Sheet*, Stockholm : Affärsvärlden Förlag.

Taïbi S., Antheaume N. et Gibassier D. (2020). Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* ahead-of-print (ahead-of-print).

Tayles M., Pike R.H. et Sofian S. (2007). Intellectual capital, management accounting practices and corporate performance: Perceptions of managers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 20 (4) : 522-548.

Thornton D. (2013). Green accounting and green eyeshades twenty years later. *Critical Perspectives on Accounting* 24.

Tinker A.M. (1980). Towards a political economy of accounting: An empirical illustration of the cambridge controversies. *Accounting, Organizations and Society* 5 (1) : 147-160.

Tinker A.M., Merino B.D. et Neimark M.D. (1982). The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought. *Accounting, Organizations & Society* 7 (2) : 167-201.

Tinker T. et Gray R. (2003). Beyond a critique of pure reason: From policy to politics to praxis in environmental and social research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 16 (5) : 727-761.

Toan A. (1976). Human asset accounting: W. J. Giles and D. Robinson. (London: Institute of Personnel Management and Institute of Cost and Management Accountants, 1972). *Accounting, Organizations and Society* 1 (2-3) : 283-284.

Tondeur H. et de La Villarmois O. (2003). L'organisation de la fonction comptable et financière. Centre de services partagés versus externalisation : solution alternative ou situation intermédiaire ? *Comptabilité Contrôle Audit* 9 (1) : 29-52.

Tornatzky L.G. et Klein K.J. (1982). Innovation characteristics and innovation adoption-implementation: A meta-analysis of findings. *IEEE Transactions on Engineering Management* EM-29 (1) : 28-45.

Tort É. (2006). Les transformations des SIC en France. *Revue francaise de gestion* n° 168-169 (9) : 303-319.

Touchelay B. (2014). " Du métier à la profession d'expert-comptable et de comptable agréé ". *Comptabilité(S) : Revue d'histoire des comptabilités* 5/2013.

Touchelay B. (2005). À l'origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté de contrôle d'un État dirigiste ? *Comptabilité - Controle - Audit* Tome 11 (3) : 61-88.

Touchelay B. (2006). Bribes du discours fondateur sur les origines de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés français, ou comment masquer son âge. *Entreprises et histoire* n° 42 (1) : 64-83.

Touron P. (2004). L'adoption des principes comptables généralement reconnus aux États-Unis par Saint-Gobain-Pont-à-Mousson : du conflit d'agence à la légitimité institutionnelle. *Comptabilité - Controle - Audit* Tome 10 (3) : 161-191.

Trébucq S. (2012). Capital humain et comptabilité sociétale : le cas de l'information volontaire des entreprises françaises du SBF120, Human capital and corporate social accounting: evidence from the voluntary disclosures of french listed companies in the SBF120 index. *Comptabilité - Contrôle - Audit* Tome 12 (1) : 103-124.

Trébucq S. (2014). IFRS et développement durable. *Académie des sciences techniques comptables et financières* Normalisation comptable Actualités et Enjeux, : 118-133.

Trébucq S. (2010). Les capitaux immatériels dans le modèle d'excellence EFQM version 2003 : une étude exploratoire qualitative et quantitative. In *Capital immatériel : état des lieux et perspectives*. : Montpellier, France, : Pas de pagination (Actes sur CD-ROM).

Trébucq S. (2017). Mise en place d'une comptabilité carbone à l'échelle des produits : le cas d'une PME de la filière bois. *Recherches en Sciences de Gestion* N° 118 (1) : 65-96.

Trébucq S. (2013). Une exploration autoethnographique de la finance durable. *Gestion 2000* 30 (6) : 17-37.

Trébucq S. (2018). Vers une comptabilité intégrée ? In *Théorie comptable et sciences économiques du xvème au xxi siècle - Coordonné par Yves Levant et Stéphane Trébucq*.

Trébucq S. et Nefti M. (2020). Quand la comptabilité rencontre le capital humain : cinquante ans d'un rendez-vous manqué. *Recherches en Sciences de Gestion* 140 (5) : 123-150.

Trompette P. et Vinck D. (2009). Retour sur la notion d'objet-frontière. *Revue d'anthropologie des connaissances* Vol. 3, n° 1 (1) : 5-27.

Unerman J., Bebbington J. et O'dwyer B. (2018). Corporate reporting and accounting for externalities. *Accounting and Business Research* 48 (5) : 497-522.

Unerman J. et Chapman C. (2014). Academic contributions to enhancing accounting for sustainable development. *Accounting, Organizations and Society* 39 (6) : 385-394.

United Nations (1992). *Agenda 21*, Rio : United Nations Conference on Environment & Development.

Usubiaga-Liaño A. et Ekins P. (2021). Time for Science-Based National Targets for Environmental Sustainability: An Assessment of Existing Metrics and the ESGAP Framework. *Frontiers in Environmental Science* 9.

Vaz Ogando N., Fernández-Feijóo Souto D.B. et Ruiz S. (2016). *Integrated Reporting: An International Overview*, Rochester, NY : Social Science Research Network.

Vegera S., Malei A., Sapeha I. et Suskho V. (2018). Information support of the circular economy : the objects of accounting at recycling technological cycle stages of industrial waste. 6 (1) : 190-210.

Verstraete T., Krémer F. et Jouison-Laffitte E. (2012). Le business model : une théorie pour des pratiques. *Entreprendre Innover* n° 13 (1) : 7-26.

Vlaemminck J.H. (1956). *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Dunod.

Wagner B. (2015). A report on the origins of Material Flow Cost Accounting (MFCA) research activities. *Journal of Cleaner Production* 108 : 1255-1261.

Wanderley C. (2019). A process model of management accounting change based on th institutional theory contributions. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)* 13.

Watts R., Zimmerman Jerry et Zimmerman Jerold (1983). Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *Journal of Law and Economics* 26 : 613-33.

Watts R.L. et Zimmerman J.L. (1986). *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall International.

Watts R.L. et Zimmerman J.L. (1979). The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses. *The Accounting Review* 54 (2) : 273-305.

Watts R.L. et Zimmerman J.L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review* 53 (1) : 112-134.

Weber J.-L. (2022). L'émergence d'une comptabilité écosystémique. *L'Économie politique* 93 (1) : 50-62.

Weber M. (1922). *Économie et société*, Tubingen.

Weick K.E. (1995). *Sensemaking in Organizations*, Thousand Oaks : SAGE Publications Inc.

Weidema B.P. (2015). Comparing Three Life Cycle Impact Assessment Methods from an Endpoint Perspective. *Journal of Industrial Ecology* 19 (1) : 20-26.

Weinstein O. (2012). Les théories de la firme. *Idées économiques et sociales* N° 170 (4) : 6-15.

Wernerfelt B. (1984). A resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal* 5 (2) : 171-180.

Wishard L. et Antheaume N. (2021). Accounting for circularity. In *Handbook for Environmental Accounting*. : Routledge, : 251-262.

Wright E.O. (2010). *Envisioning Real Utopias*, Verso.

Wright E.O. (2006). Taking the `social' in socialism seriously. *University of Wisconsin, Madison*.

WWF (2021). *Capital naturel et stratégies des organisations: une visite guidée des outils*, WWF.

Yamey B.S. (1964). Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart. *Journal of Accounting Research* 2 (2) : 117-136.

Yin R.K. (2003). *Case Study Research*, Sage publications.

Yin R.K. (2013). *Case Study Research: Design and Methods* 5th Revised edition., Los Angeles : SAGE Publications.

Zahm F. et al. (2019). Évaluer la durabilité des exploitations agricoles. La méthode IDEA v4, un cadre conceptuel combinant dimensions et propriétés de la durabilité. *Cahiers Agricultures* 28 : 5.

Zeff S.A. (2017). An Introduction to Corporate Accounting Standards: Detecting Paton's and Littleton's Influences. *Accounting Historians Journal* 45.

Zéghal D. et Maaloul A. (2011). The accounting treatment of intangibles – A critical review of the literature. *Accounting Forum* 35 (4) : 262-274.

Zhou Z., Zhao W., Chen X. et Zeng H. (2017). MFCA extension from a circular economy perspective: Model modifications and case study. *Journal of Cleaner Production* 149 : 110-125.

Zimnovitch H. (1996). L'émergence des coûts standards aux États-Unis : 1880-1930. Pourquoi ? Par qui ? Quel enseignement pour la France ? *Entreprises et histoire* n° 13 (3) : 27-52.

Znaniecki F. (1934). *The method of sociology*, New York : Farrar & Rinehart.