



AUDIT & société

Propos
et
Débats

Décembre 2022 - #3

CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES



AUDIT & société

Propos
et
Débats

Décembre 2022

Sommaire

3.

ÉDITORIAL

Yannick Ollivier

4.

PRÉSENTATION

Lionel Escaffre

5.

LA VÉRIFICATION SOCIÉTALE :

*Contribuer à la confiance dans
l'information extra-financière*

Claire Gillet-Monjarret

13.

LES MÉTHODES ACV

(ANALYSE DE CYCLE DE VIE) ET AUDIT

Yulia Altukhova-Nys / Tereza Bicalho

21.

REGARDS CROISÉS SUR LA PERFORMANCE
ENVIRONNEMENTALE

Olivier Cretté

39.

RSE, PERFORMANCE GLOBALE, DURABILITÉ :

*Quel concept et quelle entrée privilégiée pour faire
évoluer le système d'information comptable ?*

Carole Cherrier / Stéphane Trébuçq

Le commissaire aux comptes

garant du capital confiance



Yannick Ollivier

Président de la CNCC

La durabilité et la responsabilité sociétale et environnementale sont les sujets qui ont été retenus pour ces assises 2022 à Rennes. Thèmes centraux et déterminants pour le commissaire aux comptes, appelé à devenir un acteur significatif de la vérification de l'information extra-financière.

C'est dans ce cadre que le groupe de travail « Universitaires » a été sollicité pour réfléchir sur la place du commissaire aux comptes dans le contrôle des informations illustrant la RSE des entreprises et sur les notions de RSE, de performance globale et durabilité. La RSE connaît des développements considérables en réponse à une prise de conscience partagée de toutes les parties prenantes. Cette attente appelle des actions tangibles et mesurables qui engagent les entreprises et nécessitent un dispositif de reporting spécifique afin d'exclure tout comportement qui pourrait s'apparenter à une communication suspendue et qui ne reposerait sur aucun fait concret. Les commissaires aux comptes, au service de l'intérêt général, sont les mieux placés pour répondre au besoin de confiance indispensable à une économie favorable au développement durable.

La revue animée par le groupe de travail « Universitaires » dont je remercie les membres, les équipes techniques et administratives, et les rédacteurs propose une perspective de travail pour les commissaires aux comptes et les entités auditées. Réflexions croisées entre praticiens et universitaires, ces articles vous proposent de réfléchir sur votre pratique professionnelle destinée à vérifier ces informations sociétales et environnementales, le futur de notre profession.

Je vous souhaite une excellente lecture pour le troisième numéro de cette publication qui contribue à porter la réflexion prospective de notre institution.

La responsabilité sociétale des entreprises au cœur des enjeux économiques

Lionel Escaffre

*À l'occasion des assises organisées
par la CNCC, le groupe de travail
Universitaire a souhaité rassembler
dans ce troisième numéro des
contributions favorisant une
réflexion économique sur les enjeux
de la responsabilité sociétale des
entreprises.*

Le commissaire aux comptes, garant de la crédibilité financière, est appelé à orienter ses travaux sur la vérification d'informations extra-financières pour lesquelles le corps social est en attente. En parallèle des travaux de la COP 27, il est incontestable que la recherche du profit, dispositif nécessaire à la vie d'une entreprise, ne peut plus être envisagée sans une analyse fine et quantifiée de l'impact environnemental et social de la performance. L'innovation, source de croissance économique, ne peut plus être appréciée par une entreprise sans que ses dirigeants ne soient en capacité de mesurer les conséquences de ces progrès technologiques en matière de développement durable et de sauvegarde des ressources naturelles. À l'instar des textes européens et depuis les accords de Kyoto, l'auditeur légal apparaît comme l'arbitre évident de ces informations. Son positionnement de mandataire des actionnaires et sa connaissance des mécanismes financiers de l'entreprise auditée lui offrent une légitimité pour crédibiliser les données extra-financières. Les textes présents, dans ce nouveau numéro, en sont la vibrante argumentation.

Dans l'article « La vérification sociétale : contribuer à la confiance dans l'information extra-financière », Claire Gillet-Montjarret s'intéresse aux diligences des OTI (Organismes Tiers Indépendants), fonction souvent occupée par un commissaire aux comptes en charge de la vérification de la Déclaration de Performance Extra-Financière. Elle postule que l'exigence de ces travaux doit être renforcée car elle est une garantie de confiance importante vis-à-vis des tiers dans le cadre de l'application de la nouvelle directive européenne Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). L'auteure montre aussi que les entreprises souhaitent informer de leur responsabilité sociétale de manière volontaire ont fréquemment fait appel à un vérificateur de type OTI. Elle précise que le dispositif, obligatoire aujourd'hui, pour les grandes entreprises est amené à être élargi aux entités dépassant deux des trois critères suivants : 250 salariés, total bilan de 20 millions

d'euros et réaliser 40 millions d'euros de chiffre d'affaires, dispositif homologuant de manière réglementaire une volonté forte des parties prenantes.

Yulia Altukhova-Nys et Tereza Bicalho, dans l'article « Les méthodes ACV (analyse de cycle de vie) et audit » proposent une réflexion applicative à la vérification des données RSE. En effet, pour répondre aux exigences réglementaires de contrôle des données extra-financières, les auteurs présentent les méthodes ACV (Analyse de Cycle de Vie) et précisent que le commissaire aux comptes est l'acteur le mieux placé pour appliquer cette méthode dans le cadre de ses vérifications, notamment en matière de bilan carbone et de développement durable applicable aux ressources naturelles. Les auteurs mettent aussi en exergue la nécessité d'intégrer ces outils dans les parcours de formations initiales et continues des commissaires aux comptes.

Au-delà de la conformité de l'information extra-financière, Olivier Cretté, « Regards croisés sur la performance environnementale », pose la question du lien entre la performance et la responsabilité environnementale des entreprises. Il postule que l'information extra-financière est finalement de nature à dépasser la notion purement comptable de la performance pour envisager une performance plus globalisante qui incorporerait des facteurs de risque insuffisamment reconnus. Pour l'auteur, les risques environnementaux ne répondent pas toujours aux règles de provisionnement stipulées dans les référentiels comptables nationaux et internationaux. Les normes comptables nécessiteraient peut-être une évolution textuelle rapprochée avec les normes extra-financières en cours d'élaboration.

Pour prolonger la discussion sur la performance, Carole Cherrier et Stéphane Trébuçq présentent une réflexion sur les évolutions du système d'information des entreprises à la lumière des nécessités d'informations extra-financières dans un papier intitulé « RSE, performance globale, durabilité : quel concept et quelle entrée privilégiée pour faire évoluer le système d'information comptable ? ». Les auteurs montrent comme Olivier Cretté, l'impérieuse nécessité d'élargir le concept de performance et de sa mesure. Ils postulent que l'audit légal doit aussi élargir son contenu vers une analyse plus scientifique qu'exclusivement comptable en retenant des compétences importantes sur la gestion des données, notamment dans la perspective de blockchain, qui pourraient être mises à disposition pour l'information sociétale et environnementale.

Je tiens à remercier l'ensemble des rédacteurs dont les propos ont été revus par les membres du groupe de travail dont vous trouverez les noms dans ce numéro. Je remercie aussi les services techniques et administratifs de la CNCC sans qui rien ne serait possible. Ces contributions accompagnent par la discussion et le débat, l'actualité du commissariat aux comptes et de l'audit. Un auditeur légal dont le rôle est appelé à évoluer pour permettre aux entreprises de prendre leurs parts dans la maîtrise du risque climatique et sociétal au sein d'une société libérale et démocratique.

La vérification sociétale :

contribuer à la confiance dans
l'information extra-financière.



Claire Gillet-Monjarret

Maitre de conférences HDR

Responsable de l'axe management responsable du laboratoire MRM

Chargée de mission DD-RS à l'IUT de Montpellier-Sète

Résumé

Les entreprises sont de plus en plus nombreuses à réaliser une vérification de leurs données extra-financières. Cette vérification sociétale est un processus par lequel un organisme tiers indépendant (OTI) vérifie les informations extra-financières des entreprises et rédige un rapport comportant ses conclusions sur la qualité et la fiabilité de ces informations. Cette pratique de vérification va nécessairement s'étendre et évoluer avec la nouvelle directive européenne Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) qui a pour objectif de mettre en place un reporting extra-financier plus détaillé et applicable à un plus grand nombre d'entreprises. La vérification sociétale réalisée par un OTI devrait également être plus exigeante car elle ne portera pas seulement sur la réalité des informations transmises, mais aussi sur leur cohérence avec les objectifs de durabilité de l'entreprise et sur la pertinence des indicateurs retenus. Ainsi, cette évolution de la pratique de vérification sociétale devrait-elle contribuer à augmenter la confiance pouvant être accordée à l'information extra-financière diffusée par les entreprises.

INTRODUCTION

Dans le processus de vérification sociétale, un organisme tiers indépendant (OTI) **vérifie les informations extra-financières des entreprises** et **rédige un rapport comportant ses conclusions sur la qualité et la fiabilité de ces informations** (Boiral et al., 2019). Ainsi, la vérification sociétale est-elle considérée comme un mécanisme permettant d'augmenter la confiance des utilisateurs dans l'information diffusée (Kolk et Perego, 2010 ; Braam et Peters, 2018). Elle doit contribuer à la réduction des risques et à l'assurance de la fiabilité des données. Elle peut être analysée comme une réponse apportée aux investisseurs et autres parties prenantes qui s'interrogent sur la crédibilité des informations de durabilité des entreprises (Braam and Peters, 2018 ; Larrinaga et al., 2018).

En France, certaines entreprises sont soumises de façon réglementaire (Loi Grenelle 2 12 juillet 2010 - Décret n° 2012-557 du 24 avril 2012 et Directive européenne Non Financial Reporting Directive NFRD 2014/95/EU du 22 octobre 2014) à la réalisation d'une vérification sociétale de leurs données extra-financières au titre de laquelle l'entreprise doit émettre un rapport d'assurance qui se prononce sur l'exhaustivité et la sincérité des informations qui sont publiées par l'entreprise dans son rapport de gestion. Bien que cette mission de vérification soit majoritairement réalisée par des prestataires appartenant à des cabinets comptables et plus précisément aux grands cabinets d'audit internationaux, d'autres vérificateurs peuvent également réaliser cette mission, tels que des organismes de certification (par exemple le bureau Veritas) et des consultants spécialisés en RSE (Cohen et Simnett, 2015 ; Gillet-Monjarret, 2018). Dans le cadre de l'évolution de la directive européenne, la pratique de la vérification sociétale devrait être amenée à évoluer et concerner un plus grand nombre d'entreprises (CSRD-Corporate Sustainability reporting Directive). L'obligation de reporting et de vérification s'appliquait jusqu'à présent aux entreprises de plus de 500 salariés. Elle concernera désormais les entreprises de plus de 250 salariés réalisant en Europe un chiffre d'affaires d'au moins 40 millions d'euros ou ayant un bilan supérieur ou égal à 20 millions d'euros. En raison de l'adoption le 10 novembre 2022 de la directive CSRD (525 voix pour, 60 voix contre et 28 abstentions), il est à prévoir que le marché de la vérification sociétale va s'ouvrir dans les années futures à l'ensemble des professions comptables.

Tout d'abord, nous présenterons l'impact de la vérification sociétale sur la fiabilité de l'information extra-financière (1). Ensuite, nous étudierons le rôle des vérificateurs dans la mission de vérification sociétale (2). Enfin, nous discuterons les problématiques de compétence et d'indépendance des vérificateurs comme des attributs de la qualité de la vérification sociétale (3).

1. L'IMPACT DE LA VÉRIFICATION SOCIÉTALE SUR LA FIABILITÉ DE L'INFORMATION EXTRA-FINANCIÈRE

Dans un premier temps, nous présenterons l'évolution de la réglementation et la normalisation en matière de vérification sociétale (1.1) et dans un second temps, nous exposerons les différents impacts et conséquences de cette réglementation/normalisation sur la pratique de vérification sociétale (1.2).

1.1 Évolution de la réglementation et normalisation de la vérification sociétale

L'évolution des pratiques de vérification sociétale s'est accompagnée de l'émergence de diverses normes et de changements au niveau de l'élaboration de lois et réglementations. Concernant les référentiels normatifs, les lignes directrices de la Global Reporting initiative (GRI), l'Assurance Standard AA1000AS et l'ISAE3000 (International Standard on Assurance Engagement) sont les principes les plus reconnus en la matière. En France, la dimension réglementaire de la vérification sociétale relève de la loi Grenelle 2 (loi n°2010-788 du 12 juillet 2010). À travers la loi Grenelle 2, la France a été précurseur en matière de transparence de l'information sociétale. Cette vérification par un organisme tiers indépendant s'impose aux sociétés cotées sur un marché réglementé depuis l'exercice clos au 31 décembre 2011 et à certaines sociétés non cotées (salariés > 500 et un CA net > à 100 millions d'€) depuis l'exercice clos au 31 décembre 2016 (Décret n° 2012-557 du 24 avril 2012). Cet organisme tiers indépendant (OTI) doit être habilité par le Comité Français d'Accréditation (COFRAC). Concernant l'intervention des commissaires aux comptes pour réaliser des missions de vérification, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) a diffusé un « avis technique » pour proposer aux OTI des outils pour faciliter la mise en œuvre pratique de vérification sociétale (CNCC, 2017 ; 2018 ; 2022). Ces déclarations sont conformes aux exigences de la norme internationale sur les missions d'assurance ISAE 3000.

En 2014, le Parlement et le Conseil Européen ont adopté une directive (22 octobre 2014, directive 2014/95/UE) (NFRD - Non Financial Reporting Directive) qui concerne l'obligation de publication d'informations extra-financières et qui devait être transposée par les Etats membres en droit interne depuis 2017. Avec l'ordonnance n°217-1180 du 19 juillet 2017 et le décret n°2017-1265 du 9 août 2017, la France a transposé cette directive européenne au droit français¹. Elle impose aux entreprises concernées et pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} septembre 2017, de publier dans leur rapport de

gestion une Déclaration de Performance Extra-Financière (DPEF). Cependant, il ne s'agit plus désormais de renseigner une liste précise d'informations RSE préétablies et identiques pour toutes les sociétés mais d'une déclaration individualisée présentant : le modèle d'affaires, les principaux risques sur de grandes thématiques extra-financières, les politiques et diligences mises en œuvre pour y répondre et leurs résultats et indicateurs clés de performance. Dans le cadre de la transposition de la directive européenne n°2014/95/EU, les textes prévoient l'attestation par le commissaire aux comptes de la présence de la Déclaration de Performance Extra-Financière (DPEF) dans le rapport de gestion de l'entité concernée et la vérification des informations contenues dans les DPEF par un OTI. Cette directive ne s'applique qu'à certaines grandes entreprises cotées et non cotées comptant plus de 500 salariés et dépassant plus de 100 millions d'euros de montant net de chiffre d'affaires ou de total bilan pour les entreprises non cotées et pour les sociétés cotées sur un marché réglementé dès lors que le total de leur bilan est supérieur à 20 millions d'euros ou le montant net de leur chiffre d'affaires supérieur à 40 millions d'euros. Cependant, la directive européenne adoptée le 10 novembre 2022 (révision de la directive NFRD en Directive CSRD - Corporate Sustainability Reporting Directive) prévoit une extension du champ des entreprises soumises à la NFRD pour toutes les sociétés cotées sur un marché réglementé européen et toutes les sociétés non cotées employant plus de 250 salariés et dont, soit le total du bilan, soit le montant du chiffre d'affaires excède respectivement 20 millions d'euros et 40 millions d'euros. De ce fait, il est estimé que plus de deux mille entreprises françaises supplémentaires

¹ Cette transposition a pour objet principal de modifier les articles L. 225-102-1 et R. 225-104 à R. 225-105-2 du Code de commerce institués initialement par l'article 225 de la loi Grenelle 2 du 12 juillet 2010 et son décret d'application du 24 avril 2012.

devront publier des informations en matière de durabilité et les faire vérifier par un OTI. Le nombre total d'entreprises assujetties évoluerait d'environ 11 000 pour la NFRD à 50 000 entreprises pour la CSRD (Husson Traore, 2022). Ainsi, la mise en application de la nouvelle directive européenne (CSRD) qui étendra le spectre des entreprises soumises obligatoirement à la vérification sociétale ouvrira nécessairement le marché de la vérification aux vérificateurs autres que les cabinets d'audit internationaux puisque le nombre d'entreprises obligatoirement et par capillarité, soumises à la vérification sociétale va considérablement s'accroître. La directive européenne CSRD dont l'accord provisoire a été acté fin juin 2022 par le Conseil Européen et adoptée le 10 novembre 2022, prévoit que les entreprises déjà soumises à

la directive NFRD (DPEF en France) appliquent la directive au 1^{er} janvier 2024 (rapports publiés en 2025), au 1^{er} janvier 2025 pour les grandes entreprises qui n'étaient pas assujetties à la DPEF mais qui le sont désormais pour la CSRD et au 1^{er} janvier 2026 pour les PME cotées.

L'introduction de la réglementation en matière de vérification sociétale (Loi Grenelle 2 et Directive Européenne NFRD puis CSRD) a pour effet d'exercer une pression réglementaire sur les entreprises (Perego et Kolk, 2012 ; Gillet-Monjarret, 2018) et également d'encadrer la possible intervention des OTI. Cela nous amène à nous questionner sur l'impact de l'introduction de la réglementation sur la pratique de vérification sociétale.

1.2 Impact de la réglementation et de la normalisation sur la pratique de vérification sociétale

L'émergence et l'évolution des normes d'assurance ont guidé le processus de vérification sociétale et renforcé la qualité de cette vérification (Simnett, 2012). Malgré l'existence de disparités entre ces standards, leur combinaison semble être un moyen judicieux de mettre en œuvre une mission de vérification externe des informations sociétales (Thostrup Jagd, 2014). Les standards GRI, l'ISO 26 000, AA1000AS et ISAE3000 ne sont pas concurrents mais au contraire ils peuvent être combinés pour bénéficier des points forts de chacun et accroître l'encadrement de la vérification. Il n'y a pas de conflit méthodologique sous-jacent entre les différents standards. Aujourd'hui, les demandes des utilisateurs éventuels des informations sociétales sont mues par des visions hétérogènes et souvent divergentes de la RSE. La combinaison des standards peut répondre à ces besoins de différentes façons, et ainsi satisfaire les attentes des utilisateurs (Thostrup Jagd, 2014). Cependant, comme le souligne Martinez-Ferrero et Garcia-Sanchez (2016), le choix de l'adoption de telles ou telles normes peut être conditionné par le type de vérificateur réalisant la mission de vérification sociétale. Ainsi, l'ISAE 3000 est utilisé par les cabinets comptables et l'AA1000AS par les consultants non professionnels comptables (Martinez-Ferrero et Garcia-Sanchez, 2016). A l'instar de Sethi et al. (2017), bien que des normes telles que la GRI et l'ISO 26 000 peuvent aider les entreprises et les vérificateurs à mettre en place une vérification sociétale, elles ne démontrent pas comment les processus doivent être mis en œuvre et comment mesurer la qualité des résultats. En 2020, la Commission européenne a mandaté l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) pour élaborer des normes de reporting de durabilité. Un jeu de 13 normes a été divulgué et mis en consultation publique courant 2022 afin d'assurer une publication fin 2022. Dans le cadre de la directive CSRD, les entreprises qui y sont soumises devront publier les informations extra-financières sur la base des normes européennes développées par l'EFRAG.

Concernant la mise en application de la loi Grenelle 2 et de la directive européenne NFRD, il apparaît qu'une évolution significative dans le contenu des rapports d'assurance soit visible à la suite de l'introduction de cette loi et de cette directive. Les pressions réglementaires apparaissent comme des mécanismes coercitifs puissants qui peuvent contraindre les entreprises à

mettre en place des pratiques de vérification sociétale (Perego et Kolk, 2012). Bien que la loi n'impose pas un contenu spécifique, la pratique de vérification sociétale tend vers une normalisation de son contenu. Cela a pour avantage de pallier la limite attribuée à ces rapports, à savoir la grande variabilité dans le contenu et donc à une remise en cause de la comparabilité des informations (Janggu et al., 2013). De plus, au fil des ans les rapports font explicitement référence aux principes qui encadrent la mission de vérification tels que la fiabilité, l'exhaustivité ou encore la clarté, alors même que ces attributs n'étaient pas identifiés dans les premières années de diffusion des rapports de vérification. En effet, l'introduction d'une vérification a pour objectif de crédibiliser l'information sociétale en augmentant la confiance dans la fiabilité des informations, en rendant l'information plus claire et en attestant de son exactitude (Kolk et Perego 2010 ; Cheng et al. 2015). De plus, concernant l'adoption de la directive CSRD par la Commission Européenne, il est également à prévoir une évolution future de la pratique de reporting et de vérification. En effet, la Commission Européenne a souhaité parler de Sustainability Reporting et non plus de Non-Financial Reporting, le terme reporting de durabilité remplaçant le terme de reporting extra-financier considéré comme trop générique et reflétant une approche trop hétérogène du reporting, notamment en laissant beaucoup de marge de manœuvre dans l'application des obligations de reporting. Le principe de double matérialité est également introduit dans cette nouvelle directive. D'une part, il s'agit pour les entreprises d'identifier les risques et opportunités en matière de durabilité qui peuvent avoir un impact financier dans leur organisation et d'autre part, il s'agit d'identifier les impacts que l'entreprise peut avoir sur les personnes et l'environnement. La directive CSRD et la publication des normes européennes développées par l'EFRAG devraient donc apporter un langage commun et normé pour ce reporting de durabilité (Mazars, 2021). La vérification devrait porter sur l'intégralité du rapport de durabilité avec deux niveaux d'assurance : limité (premier niveau) et raisonnable (second niveau), l'objectif étant d'accroître la qualité et la comparabilité des informations diffusées par les entreprises. Tout comme la NFRD, la CSRD prévoit que le vérificateur soit un organisme tiers indépendant accrédité.

2. RÔLE DES VÉRIFICATEURS DANS LA PRATIQUE DE VÉRIFICATION SOCIÉTALE

La vérification étant effectuée par un tiers extérieur et indépendant, elle permet de garantir l'objectivité et la crédibilité de la démarche. La vérification sociétale fait donc intervenir trois parties : l'entreprise, le fournisseur de la prestation (vérificateur) et les parties intéressées. L'entreprise établit les informations sociétales, le vérificateur les vérifie et les parties intéressées consultent ces informations vérifiées. Dans cette relation tripartite, le vérificateur doit alors être indépendant des deux autres parties. Ainsi, la crédibilité apportée par la vérification sociétale dépend de plusieurs acteurs, notamment les producteurs de cette mission (Hummel et al., 2019). Selon une étude menée par le cabinet KPMG (2020), les entreprises françaises réalisant une vérification sociétale ont majoritairement recours à un commissaire aux comptes pour réaliser cette mission (en 2019 plus de 90% des OTI sont les CAC). Il existe donc un quasi-monopole des commissaires aux comptes sur ce nouveau marché de la vérification. Une étude empirique longitudinale menée sur l'ensemble des entreprises françaises publiant des rapports RSE a permis de mettre en évidence que plus de 96% des rapports de vérification sont vérifiés par un CAC (Gillet-Monjarret, 2018). Pour certaines entreprises, il y a eu une évolution dans le type de vérificateur avec un changement de profil, avec soit l'association des CAC à un autre cabinet de CAC ou à un autre type de vérificateur (bureau de certification, parties prenantes), soit avec un changement radical de profil avec le passage d'un bureau externe à un CAC ou inversement (Gillet-Monjarret, 2018). Les cabinets d'audit notamment les Big 4 présentent des avantages pour accomplir ces missions tels que la multidisciplinarité des équipes, la réputation, l'expérience de la coopération avec d'autres experts et l'indépendance (Wallage, 2000). Les commissaires aux comptes étant soumis, du fait de leur statut, à l'indépendance et aux exigences de déontologie, fournissent un travail guidé par des normes professionnelles (Peters et Romi, 2015). Ces attributs assurent la qualité des services de vérification (O'Dwyer 2011). Il apparaît donc que l'assurance fournie par un commissaire aux comptes a un impact plus positif sur la perception de la fiabilité des informations diffusées que celle émise par un consultant (Hodge et al., 2009). Lorsque le vérificateur est un commissaire aux comptes, il doit respecter les principes fondamentaux de comportement et les règles générales définies dans le Code de déontologie professionnelle. Ainsi, lorsque la mission est réalisée par un commissaire aux comptes, ses devoirs sont dictés par la profession (code de déontologie et NEP) et garantissent ainsi le respect du principe d'indépendance. Il doit mettre en œuvre un processus de vérification conforme à la norme ISAE3000. Cependant, les études antérieures ont mis en évidence la nécessité pour le vérificateur de fédérer une équipe avec

diverses compétences. La collaboration entre différents acteurs ayant des fonctions différentes tout en étant complémentaires est primordiale. Il s'agit, par exemple, d'ONG, d'agences de notation ou encore de salariés de l'entreprise vérificatrice. Cependant, les commissaires aux comptes restent tout de même les principaux signataires des rapports de vérification sociétale. Dans le contexte français, tout commissaire aux comptes demandant l'accréditation à la COFRAC peut réaliser une mission de vérification sociétale. La CNCC a mis en place des exemples de rapport d'assurance afin de proposer à ses membres des trames de rapport de présence et d'assurance modérée et raisonnable pour rédiger leur rapport (deux niveaux de vérification). « *Faire vérifier en assurance raisonnable certains des indicateurs de performance extra-financiers permet de souligner l'importance accordée par l'entreprise à certains résultats extra-financiers présentés et mettre en avant la maturité et la robustesse des processus de reporting extra-financier* » (KPMG, 2020). Dans le contexte français, la profession comptable a donc dû s'adapter à l'ouverture de ce nouveau marché en proposant des outils pour aider les professionnels. On peut penser que la réglementation émergente avec la directive CSRD ainsi que la normalisation accrue de cette pratique entraînent une uniformisation dans le contenu des rapports et améliorent la comparabilité et l'intelligibilité des attestations d'assurance, permettant ainsi de légitimer ce processus. Cela rejoint également les principes des normes de reporting et d'assurance tels que la comparabilité, la clarté ou encore la fiabilité de l'information. De plus, cela répond aux critiques faites à la variabilité des missions et au contenu des attestations de vérification sociétale du fait de la multiplicité des vérificateurs et donc à l'absence de comparabilité des rapports (Gürtürk et Hahn, 2016).

3. COMPÉTENCE ET INDÉPENDANCE DES VÉRIFICATEURS : ATTRIBUTS DE LA QUALITÉ DE LA VÉRIFICATION SOCIÉTALE

Quel que soit le type de vérificateur, la qualité de la vérification sociétale fait référence à la probabilité conjointe que le vérificateur découvre, puis signale les problèmes dans le système de reporting RSE du client (Hummel et al., 2019). Perego et Kolk (2012) montrent que les différents types de prestataires d'assurance présentent des ressources et compétences particulières qui influencent la qualité de la vérification sociétale. Hummel et al. (2019) précisent que l'une des questions clés dans le domaine de la vérification est relative à la qualité du processus d'assurance. Dans la mesure de la qualité de la vérification sociétale, les auteurs distinguent alors la profondeur du processus de vérification sociétale (référence à la découverte des problèmes) et l'étendue du rapport de vérification (référence à la déclaration des problèmes). Parmi les items choisis pour évaluer la qualité de la vérification, figurent la compétence et l'indépendance du vérificateur. Tout comme pour l'audit financier, la qualité du travail du vérificateur va dépendre de sa compétence et de son indépendance (De Angelo, 1981), mais il est nécessaire de se questionner sur le processus de vérification. Selon Gray (2001), les supports du reporting extra-financier tels les rapports RSE ou autres documents doivent répondre aux mêmes exigences de qualité que les documents comptables et doivent être auditables. Pour certains auteurs, les professionnels de la comptabilité (les CAC en France) semblent délivrer des attestations d'assurance de meilleure qualité que celles des autres cabinets de certification (Fernandez-Feijoo et al., 2017 ; 2018 ; Zorio et al., 2013), notamment grâce aux procédures suivies pour réaliser la mission de vérification dans le cadre des normes de l'ISAE3000 (Perego et Kolk, 2012). Il apparaît également qu'ils adoptent une approche plus prudente et conservatrice que les autres profils de vérificateurs, ce qui se traduit notamment par une hésitation à formuler des conclusions définitives. Les commissaires aux comptes doivent se conformer au code de déontologie qui exige qu'ils aient la compétence, l'indépendance et l'objectivité pour garantir la qualité de la vérification (Hummel et al., 2019). Selon Fernandez-Feijoo (2018), l'expertise des grands cabinets d'audits internationaux en matière de vérification extra-financière est supérieure en comparaison avec d'autres types de prestataires d'assurance. De plus, certains cabinets d'audit ont investi depuis déjà plusieurs années dans la formation de leurs équipes afin qu'ils puissent s'engager sur ce type

de prestation et fournir des assurances de qualité (Hodge et al., 2009 ; Martinez-Ferrero et Garcia-Sanchez, 2016). Ainsi, une offre de formation semble être un moyen indispensable à l'ouverture du marché de la vérification sociétale puisque le processus de vérification repose sur une méthodologie qui s'appuie sur des compétences et des connaissances spécialisées. C'est notamment l'ambition de la CNCC avec la création en février 2022 d'un groupe de travail sur cette thématique, dont les objectifs sont notamment de sensibiliser les CAC aux enjeux du reporting et de la vérification sociétale et de leur proposer des formations pour accroître leur compétence en matière de durabilité (CNCC, 2022). Ainsi, la CNCC est fortement mobilisée sur les enjeux de durabilité notamment avec la création de 5 comités experts tels que le Comité Reporting Durabilité, le Comité Assurance Durabilité, le Comité Taxonomie, le Comité Petites Entreprises (PE) et le Comité Asset-Management et Finance Durable. En outre, les commissaires aux comptes peuvent travailler en collaboration avec d'autres types de professionnels pour réaliser les missions de vérification (Fernandez-Feijoo, 2018). En ce sens, les avis techniques rédigés par la CNCC en 2017, 2018 et 2022 prévoient que les commissaires aux comptes réalisant des missions de vérification sociétale peuvent faire appel à des experts externes : « L'OTI planifie sa mission en s'assurant que les membres de l'équipe disposent collectivement et individuellement de l'ensemble des compétences nécessaires, le cas échéant en ayant recours à des experts internes ou externes » (CNCC, 2022, p.24). « Le commissaire aux comptes peut faire appel à un expert lorsqu'il l'estime nécessaire, en fonction de la nature des informations RSE sur lesquelles porte son intervention » (CNCC, 2022, p.22). Le recours à divers vérificateurs tels que des ingénieurs environnementaux, des DRH et des professionnels de la comptabilité composant l'équipe d'audit peut être une réponse apportée à la critique faite au manque de complémentarité des compétences et à la nécessaire vision transversale de la vérification sociétale (Ienciu et Cioara, 2010). Enfin, s'agissant des commissaires aux comptes, les avis techniques de la CNCC (2017 ; 2018 ; 2022) prévoient qu'ils sont soumis aux mêmes textes réglementaires en matière d'indépendance que pour les missions d'audit financier et au code de déontologie de la profession (dispositions prévues à l'article L.822-11-3 du code de commerce).

CONCLUSION

L'élargissement du champ des responsabilités des entreprises s'est notamment traduit par la volonté des entreprises de rendre compte des nouvelles responsabilités auxquelles elles font désormais face : responsabilités économiques, sociales et environnementales. Dans une première phase les entreprises voulant rendre compte de leur responsabilité sociétale ont été de plus en plus nombreuses à diffuser des informations extra-financières ou de durabilité puis, dans une deuxième phase, dans un souci de fiabiliser l'information et de donner confiance aux utilisateurs, celles-ci se sont mises à faire réaliser des vérifications de ces informations par des tiers. Dans le contexte français et plus largement européen, le reporting de durabilité et la vérification sociétale revêtent désormais un caractère réglementaire. Cette nouvelle forme de reddition des comptes a donc émergé dans un contexte où les entreprises, devant faire face à des changements sociaux et environnementaux, rendent compte à diverses parties prenantes de leurs nouvelles responsabilités. Selon Perez (2003, p.15), « *la capacité à rendre compte (accountability) est inhérente au principe même de responsabilité : l'une ne va pas sans l'autre ; si on ne peut pas rendre compte, on ne peut pas être responsable* ». Désormais les entreprises rendent des comptes au public concerné sur les aspects sociaux et environnementaux de leur activité et souhaitent crédibiliser leurs informations. Il s'agit d'un dialogue entre les entreprises et divers groupes intéressés (employés, clients, actionnaires, société en général...), consistant à leur fournir des comptes. Tout comme les informations financières, les informations sociétales doivent être crédibles et fiables. En ce sens, la vérification sociétale semble être un outil permettant aux utilisateurs des informations de renforcer leur confiance et de lutter contre les risques de greenwashing (Ballou et al., 2018). Ainsi, la vérification sociétale est présentée comme un déterminant potentiel de la crédibilité du reporting de durabilité. En effet, la pertinence de l'information diffusée et la confiance qu'on peut lui accorder étant conditionnées par sa crédibilité, il est nécessaire d'attester sa fiabilité par le recours à une vérification sociétale.

En France, la vérification des informations extra-financières peut être réalisée par tout organisme tiers indépendant OTI accrédité par le COFRAC. Ces vérificateurs peuvent donc être des commissaires aux comptes ou des organismes non comptables dès lors qu'ils sont certifiés/accrédités par le COFRAC.

Cette accréditation limite donc l'accès au marché de la vérification aux organismes professionnels ayant obtenu cette accréditation. Cependant, l'introduction de la nouvelle Directive Européenne CSRD, élargissant le spectre des entreprises soumises obligatoirement au reporting et à la vérification sociétale, devrait ouvrir le marché de la vérification sociétale. En effet, les entités concernées par cette obligation sont celles remplissant deux des trois critères suivants : employer au moins 250 salariés, avoir un bilan de 20 millions d'euros, réaliser 40 millions d'euros de chiffre d'affaires. Cette pratique est appréhendée comme porteuse de transformations et de changements permettant aux entreprises de s'adapter dans un environnement en pleine mutation. Ces évolutions de la pratique de vérification sociétale devraient permettre d'accroître la confiance pouvant être accordée à l'information extra-financière / de durabilité diffusée par les entreprises.

BIBLIOGRAPHIE

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., Brotherton, M. C., Bernard, J. (2018), Ethical Issues in the Assurance of Sustainability Reports: Perspectives from Assurance Providers. *Journal of Business Ethics* (Mar 2018): 1-15.

Ballou B., Chen P-C., Grenier J., Heitger D. (2018), Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements. *Journal of Accounting and Public Policy* 37: 167-188.

Braam G., Peters R. (2018), Corporate Sustainability Performance and Assurance on Sustainability Reports: Diffusion of Accounting Practices in the Realm of Sustainable Development. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* 25 (2): 164-181.

Cheng M.M., Green W.J., Chi Wa Ko J. (2015), The Impact of Strategic Relevance and Assurance of Sustainability Indicators on Investors' Decisions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 34 (1): 131-162.

CNCC. (2017), *Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes. Avis technique* de la CNCC.

CNCC. (2018 ; 2022), *Déclaration de performance extra-financière - intervention du commissaire aux comptes - intervention de l'OTI. Avis technique* de la CNCC.

CNCC (2022), Reporting sur la durabilité et audit : un enjeu de confiance. *Le Mag CNCC*.

Cohen J.R., Simnett R. (2015), CSR and Assurance Services: A Research Agenda. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 34 (1): 59-74.

DeAngelo L.E. (1981), Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183-199.

Fernandez-Feijoo B., Romero S., Ruiz S. (2017), The assurance market of sustainability reports: What do accounting firms do? *Journal of Cleaner production* 139 (2016): 1128-1137.

Fernandez-Feijoo B., Romero S., Ruiz S. (2018), The Level of Sustainability Assurance: The Effects of Brand reputation and Industry Specialisation of Assurance providers. *Journal of Business Ethics* 150: 971-990.

Gillet-Monjarret C. (2018), Assurance reports included in the CSR reports of French firms: a longitudinal study. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 9 (5): 570-594.

Global Reporting Initiative. (2002, 2003, 2006, 2013), *Lignes directrices pour le reporting développement durable*. Versions: 2002, 2003, 2006, 2013 (www.globalreporting.org/guidelines).

Gray R. (2001), Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt? *Business Ethics: A European Review* 10 (1): 9-15.

Gürtürk A., Hahn R. (2016), An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: Smoke screens or enlightening information? *Journal of Cleaner Production* 136 (PartA): 30-41.

Hodge K. N., Subramaniam J. S. (2009), Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian Accounting Review* 19 (3): 178-94.

Hummel, K., Schlick C., Fifka M. (2019), The role of sustainability performance and accounting assurors in sustainability assurance engagements. *Journal of Business Ethics* 154 (3): 733-754.

Husson Traore A-C. (2022), *CSRD: le parlement approuve à une large majorité le nouveau cadre de reporting ESG pour les entreprises*. Novethic, novembre 2022.

Ienciu I.A., Cioara N.M. (2010), Instruments that are need to ensure the credibility of environmental information. *Global Journal of Management and Business Research* 10 (3).

ISAE 3000. (2005, 2013), *Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information*. Document de l'International Standard on Assurance Engagements.

Janggu T., Darusi F., Sawani Y., Zain M. (2013), Assurance of CSR and Sustainability Reports: Empirical Evidence from an Emerging Economy. *Journal of Energy Technologies and Policy* 3(11): 390-396.

Kolk A., Perego P. (2010), Determinants of adoption of sustainability assurance statements: an international investigation. *Business Strategy and the Environment* 19 (3): 182-198.

KPMG. (2020), *Vers plus de connectivité des informations financières et extra-financières*. Panorama des tendances et des pratiques appliquées aux URD et DPEF 2019. Kpmg.fr

Larrinaga C., Rossi A., Luque-Vilchez M., Núñez-Nickel M. (2018), Institutionalization of the Contents of Sustainability Assurance Services: A Comparison Between Italy and United States. *Journal of Business Ethics* 1-17.

Martinez-Ferrero, J., García-Sánchez, I. M. (2016), The level of sustainability assurance: The effects of brand reputation and industry specialisation of assurance providers. *Journal of Business Ethics* 150 (4): 971-990.

Mazars (2021), Focus sur la CSRD Corporate Sustainability Reportive. https://www.mazars.fr/content/download/1058968/55158081/version//file/MAZARS_BROCHURE_CSRD_2021.pdf

O'Dwyer B. (2011), The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service. *Contemporary Accounting Research* 28(4): 1230-1266.

Perego P., Kolk A. (2012), Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics* 110 (2): 173-190.

Perez R. (2003), À propos de la responsabilité globale en management. Journée du Développement Durable et Entreprise. Congrès de l'Association Internationale de Management et Stratégie, Angers.

Peters G.F., Romi A.M. (2015), The Association between Sustainability Governance Characteristics and the Assurance of Corporate Sustainability Reports. *Auditing: A Journal of Theory of Practice* 34 (1): 163-198.

Sethi S.P., Martell T.F., Demir M. (2017), Enhancing the Role and Effectiveness of Corporate Social responsibility (CSR) Reports: The Missing Element of Content Verification and Integrity Assurance. *Journal of Business Ethics* 144: 59-82.

Simnett R. (2012), Assurance of sustainability reports: Revision of ISAE 3000 and associated research opportunities. *Sustainability Accounting Management and Policy Journal* 3 (1): 89-98.

Thostrup Jagd J. (2014), *Investor Oriented Corporate Social Responsibility Reporting*. Routledge.

Wallage P. (2000), Assurance on sustainability reporting: an auditor's view. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 19: 53-65.

Zorio, A., Garcia-Benau, M. A., Sierra, L. (2013), Sustainability development and the quality of assurance reports: Empirical evidence. *Business Strategy and the Environment* 22 (7): 484-500.

Les méthodes ACV (analyse de cycle de vie) et audit

Yulia Altukhova-Nys

*Maître de Conférences en Sciences de Gestion
à l'Université de Reims Champagne-Ardenne et
Membre du Conseil scientifique de la Chaire
Comptabilité écologique*



Tereza Bicalho

*Manager Technique Climat et Sols de l'Initiative Science-Based
Targets (SBTi) au WWF France, Docteure en Sciences de Gestion de
l'Université Paris Dauphine et post docteur de l'Institut de l'Energie
et de l'Environnement de l'Université de São Paulo*

Bilan carbone, empreinte carbone, bilan des émissions de gaz à effet de serre (bilan GES), la comptabilité carbone...toutes ces désignations se basent comme méthodologie sur l'analyse de cycle de vie (ACV) environnementale. Vu la montée en force et en popularité de ces dispositifs, ainsi que leur utilisation dans le cadre réglementaire, un besoin nouveau émerge : celui de la vérification. Les commissaires aux comptes (CAC) sont les mieux placés pour répondre à ce besoin.

INTRODUCTION

Depuis une vingtaine d'années, l'analyse de cycle de vie (ACV) s'impose comme cadre méthodologique de référence pour l'évaluation des impacts environnementaux d'un produit ou d'un système de production (Bellon-Maurel et al., 2012). Depuis cette époque, les approches de type ACV se sont multipliées, avec par exemple l'émergence de l'ACV sociale, qui consiste à évaluer les impacts sociaux des produits (Macombe et al., 2013), l'approche la plus répandue aujourd'hui étant celle du bilan carbone développée par l'ADEME¹ (ABC et ADEME, 2016) et centrée uniquement sur la quantification des émissions de gaz à effet de serre.

L'ACV environnementale (ACVe) a été développée dès les années 1990² et, à partir de 1997, a été normalisée par l'organisation internationale ISO³. L'ACV sociale (ASCV) a vu le jour deux décennies plus tard, notamment avec les « Lignes directrices sur l'analyse sociale du cycle de vie des produits », un guide général des pratiques réalisé à la suite des travaux d'un groupe réuni sous l'égide du SETAC (Société de Toxicologie et Chimie de

l'Environnement) et des Nations Unies (UNEP-SETAC 2009). Une approche alternative à celle de ce guide est développée par l'école francophone de l'ACV sociale (Macombe et al., 2013 ; Revéret et Parent, 2013).

De plus, on trouve aujourd'hui des exemples d'étude d'ACV globale comprenant l'ACV environnementale, l'ACV sociale et le coût du cycle de vie (cf. l'application à la production d'huile d'olive vierge dans une évaluation de la durabilité du cycle de vie⁴).

Les approches ACV sont souvent utilisées pour les besoins de l'éco-conception, de l'étiquetage et du management environnementaux. Cette méthodologie a obtenu sa légitimité dans les organisations internationales lorsque le rapport du sommet mondial des Nations Unies Johannesburg 2002 sur le développement durable a explicitement mentionné le recours à l'ACV pour progresser vers des modes de production et de consommation durables (Revéret et Parent, 2013). Plus particulièrement, l'élaboration d'un objectif de réduction de gaz à effet de serre aligné avec la science⁵, fait partie des démarches volontaires auxquelles les entreprises françaises adhèrent largement, le bilan carbone s'avérant indispensable pour elles. Comme l'ACVe est désormais obligatoire sous forme de bilan GES pour certaines organisations, privées comme publiques, et peut être utilisée dans le cadre du reporting, le dernier devant être vérifié par des organismes tiers indépendants d'après le décret n°2017-1265 du 9 août 2017, nous allons nous y intéresser en particulier dans cet article.

Après avoir présenté le cadre normatif et réglementaire, nous allons aborder l'ACVe en tant qu'un outil de comptabilité et de reporting écologique. Ensuite, certaines limites et contraintes de la méthode ACV vont être analysées à la lumière de la vérification potentielle de ses informations. Nous terminerons par quelques éléments de conclusion.

¹ Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Énergie.

² D'après Revéret et Parent (2013), on peut retracer les origines conceptuelles de l'ACV dans les années 1960, lorsqu'en 1969, Coca-Cola a fait réaliser une étude qui visait à comparer la consommation en ressources et en impacts sur l'environnement pour des contenants en plastique ou en verre pour ses produits. Il s'agissait de comparer entre la production en interne ou pas ainsi que le recyclage ou pas du contenant.

³ ISO (1997). Environmental Management. Life Cycle Assessment - Principles and Framework. International Organization for Standardization, International Standard ISO 14040, 1st ed. 1997-06-15. ISO, Geneva.

⁴ Busset G., Belaud J.-P., Montréjaud-Vignoles M., Sablayrolles C. (2014). Integration of social LCA with sustainability LCA: a case study on virgin olive oil production. In Macombe C., Loeillet D. (eds), 2014. Social LCA in progress, 4th SocSem (International Seminar in Social LCA), Montpellier, France, November 19-21, 2014. Fruitrop Thema, CIRAD, p.73-80.

⁵ À la date de rédaction de cet article (novembre 2022), 198 entreprises françaises se sont déjà engagées avec l'Initiative Science Based Targets (SBTi). La plupart sont de grandes entreprises - 80 ayant des objectifs de réduction carbone déjà définis, et les autres ont signé un engagement pour le faire dans un délai d'un an, à compter de la date de leur engagement.

En quoi consiste une ACV environnementale ?

Les ACV environnementales (ACVe) (ou, en anglais, Life Cycle Assessment, LCA) consistent en une analyse quantifiée des entrées et sorties de matières et d'énergie induites par l'existence d'un produit ou d'un système de production. L'ACVe d'un produit englobe généralement toutes les étapes du cycle de vie (« du berceau à la tombe »⁶) de celui-ci, de l'extraction des matières premières nécessaires à sa production jusqu'à sa consommation, en passant par sa distribution. Par exemple, en ce qui concerne les impacts environnementaux dus aux émissions de gaz à effet de serre, on peut distinguer trois périmètres (scopes) qui forment l'ensemble des étapes du cycle de vie d'un produit. Conformément au Protocole pour les Gaz à Effet de Serre (GHG Protocol)⁷, il s'agit de :

- scope 1 qui correspond aux émissions de GES directement liées à la fabrication du produit,
- scope 2 qui est relatif aux émissions indirectes de GES (liées à la consommation d'énergie nécessaire à la fabrication du produit ; les émissions induites par l'électricité consommée par les usines lors de la production seront par exemple comptabilisées dans le scope 2), et de
- scope 3 qui correspond aux émissions indirectes de GES liées aux autres étapes du cycle de vie du produit (approvisionnement, utilisation, fin de vie, etc.).

La réalisation d'une ACV peut être divisée en quatre étapes :

- définition des objectifs et du champ d'étude,
- analyse de l'inventaire, où des inputs et des outputs, ou des émissions (de polluants) et des extractions (de ressources), sont transformés en données d'inventaire en utilisant des facteurs d'émission et/ou des bases de données (du type Ecoinvent),
- la conversion de ces données d'inventaires en impacts (gaz à effet de serre, acidification, eutrophisation, écotoxicité, etc.), et interprétation.

Une évaluation de type ACV peut être monocritère, si elle évalue une seule catégorie d'impact. C'est le cas du bilan carbone, proposé par l'ADEME depuis les années 2000, centré uniquement sur le changement climatique avec la quantification des émissions de gaz à effet de serre.

Il est à noter qu'il n'existe pas de méthode unique de construction de modèle en ACV. On peut distinguer deux approches à l'ACVe : process et input-output, ainsi que leur combinaison (approche hybride).

Les ACVe dites process sont réalisées en se fondant sur une description analytique du procédé. Mais cette approche analytique n'est plus possible dès que l'on étudie un champ plus large (celui du territoire ou celui de l'usine), du fait de la complexité de l'objet étudié. Les ACVe dites input/output sont proposées comme une alternative aux ACVe process, elles sont fondées sur l'exploitation des données liées à des transactions économiques intersectorielles. Cependant, elles se heurtent à un certain nombre de problèmes, dont la disponibilité des données. C'est pourquoi, une approche des ACVe hybrides a vu le jour, où, pour les flux très importants, les données agrégées de l'approche input/output sont remplacées par des données générées via des approches process (Bellon-Maurel et al., 2012).

⁶ « Cradle to grave », dans le cas d'une boucle ouverte ; voire « du berceau au berceau », ou « cradle to cradle » dans le cas d'une boucle fermée formant un cercle vertueux.

⁷ Le Protocole de Gaz à Effet de Serre est la norme internationale, destinée aux entreprises, pour le calcul des émissions de GES. Il est élaboré conjointement par le World Resources Institute (WRI) et le World Business Council for Sustainable Development (WBCSD).

CADRE NORMATIF ET RÉGLEMENTAIRE

En France, le décret n°2017-1265 du 9 août 2017 a transposé la directive européenne 2014/95/UE du 22 octobre 2014 et a ainsi modifié le contenu de l'art.225 de la loi Grenelle 2 du 12 juillet 2010⁸, en introduisant la déclaration de performance extra-financière (DPEF). Les entreprises de plus de 500 salariés avec un total de bilan dépassant 20 millions d'euros ou un chiffre d'affaires supérieur à 40 millions d'euros sont concernées par cette obligation. Il en va de même pour les sociétés non cotées ayant plus de 500 salariés avec un total de bilan ou de chiffre d'affaires supérieur à 100 millions d'euros. Les petites et moyennes entreprises qui sont liées à ces entités par des liens contractuels sont concernées de manière indirecte, notamment du fait de leurs relations de fournisseurs de matières premières avec des donneurs d'ordre. Dans l'un des trois volets de la DPEF^{9,10} qui porte sur les informations environnementales, les entreprises peuvent notamment se fonder sur les résultats d'une ACVe pour communiquer des informations correspondantes. Le contenu de la DPEF fait l'objet d'une vérification par un organisme tiers indépendant (OTI). On peut en déduire que si les résultats d'une ACVe figurent dans le *reporting DPEF* d'une entreprise, les OTI seront également amenés à en vérifier les données.

Par ailleurs, la directive européenne en cours de révision, *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD), va modifier le dispositif de la DPEF et sera applicable dès 2024. La CSRD imposera des obligations de déclaration aux grandes entreprises européennes cotées et non cotées¹¹ ; PME européennes cotées¹² ; et les sociétés non européennes ayant au moins une filiale/succursale européenne¹³ (Ransome et Taylor, 2022). Un des points

majeurs de cette directive est l'obligation d'un audit indépendant des informations en matière de durabilité (Dao-Le Flécher, 2021), ce qui « conforte le positionnement sociétal des auditeurs légaux » (Ollivier, 2022b). L'EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*), chargé par la Commission Européenne de préparer les projets de normes pour le reporting de durabilité (*EU Sustainability Reporting Standards*, ou *ESRS* en anglais) a lancé la consultation publique de ceux-ci le 29 avril 2022 avec une date limite le 8 août 2022. Parmi les 13 projets de normes ESRS, un projet de norme en particulier, ESRS E1 « Changement climatique », prévoit un bilan GES. Parmi les 17 (indicateurs de) mesures de performance proposées par ESRS E1, 8 traitent des émissions/suppressions de GES (*GHG emissions/removals* en anglais) : E1-7 « Scope 1 GHG emissions », E1-8 « Scope 2 GHG emissions », E1-9 « Scope 3 GHG emissions », E1-10 « Total GHG emissions », E1-11 « GHG intensity per net turnover », E1-12 « GHG removals », E1-13 « Carbon credits », E1-14 optionnelle « Avoided GHG emissions from products and services ».

De surcroît, l'art. 75 de la Loi Grenelle 2 a rendu obligatoire l'établissement d'un bilan des émissions de gaz à effet de serre (GES), faisant partie des dispositifs de l'ACVe, sur les scopes 1 et 2 (cf. Encadré), et un plan d'action pour réduire ces émissions, pour les personnes publiques et privées¹⁴ (cf. Tableau 1). Par ailleurs, une grande partie des petites et moyennes entreprises est concernée par cette obligation du bilan GES (mais uniquement sur le scope 1 pour l'instant) à la suite de la loi de finances pour 2021 (29 décembre 2020) (art. 244)¹⁵. Le bilan GES réglementaire doit être rendu public et actualisé tous les 3 ans.

Tableau 1 :

Les entités concernées par l'obligation du bilan GES selon l'art.75 de la loi Grenelle 2 du 12 juillet 2010

Entités concernées	Seuils à partir desquels les entités sont concernées par le bilan GES
L'État	
Les collectivités territoriales ¹⁶	plus de 50 000 habitants
Les autres personnes morales de droit public	plus de 250 personnes
Les entreprises	plus de 500 salariés en métropole et 250 salariés en Outre-Mer (ou plus de 50 salariés ¹⁷ selon la loi pour finances 2021)

⁸ Et son décret n°2012-557 du 24 avril 2012 relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale.
⁹ Avis Technique - Intervention du commissaire aux comptes - Intervention de l'OTI - Déclaration de performance extra-financière (Janvier 2022).
¹⁰ Cf. également Cretté et Tran Vu (2022) pour plus de détails sur la DPEF.
¹¹ Sont considérées comme grandes entreprises, celles qui dépassent deux des trois critères suivants : total de bilan de 20 millions € ; 40 millions € de chiffre d'affaires ; 250 salariés.
¹² Petite/moyenne entreprise est définie comme étant en dessous du seuil des grandes entreprises, mais dépassant, à la date de clôture de son bilan, au moins deux des trois critères suivants : total de bilan de 350 000 € ; 700 000 € de chiffre d'affaires net ; 10 salariés.

¹³ La société mère hors UE doit avoir un chiffre d'affaires d'au moins 150 millions € dans l'UE, tandis que sa filiale cotée dans l'UE doit être grande entreprise (voir ci-dessus) et/ou sa succursale dans l'UE doit avoir un chiffre d'affaires d'au moins 40 millions € dans l'UE.
¹⁴ Loi n°2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, et décret d'application n°2011-829 relatif au bilan des GES et au Plan Energie Climat du 11/07/2011.
¹⁵ Loi n°2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021. JORF n°0315 du 30 décembre 2020
¹⁶ Les régions, les départements, les métropoles, les communautés urbaines, les communautés d'agglomération et les communes ou communautés de communes.
¹⁷ Le Scope 1 uniquement est à divulguer pour l'instant.

Il est à noter que ce qui est demandé par la loi Grenelle 2 du 12 juillet 2010 et par la loi de finances pour 2021 n'est pas un bilan carbone complet au sens de l'ACV, qui inclut toutes les étapes du cycle de vie d'un produit ou service (voir l'encadré), mais un « bilan GES réglementaire » qui est quelque peu simplifié avec uniquement la prise en compte des scopes 1 et 2.

Enfin, des cadres réglementaires faisant usage des informations de type ACV sont de plus en plus courants à l'échelle européenne et internationale. On peut par exemple citer la Directive 94/62/CE du 20 décembre 1994 relative aux emballages et déchets d'emballages ; la Directive 2006/32/CE du 5 avril 2006 relative à l'efficacité énergétique des bâtiments ; la Directive 2009/28/CE du 23 avril 2009 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables. En application de cette dernière directive, plusieurs programmes de certification volontaire ont été approuvés¹⁸.

En outre, afin de mesurer l'atteinte de six objectifs environnementaux¹⁹ dans le cadre du Règlement sur la taxonomie verte (règlement (UE) 2020/852/CE du 18 juin 2020 sur l'établissement d'un cadre visant à favoriser les investissements durables), les entreprises peuvent également se fonder sur une ACVe.

Au niveau international, l'utilisation des ACV est suggérée par différentes instances allant des normes ISO sur l'étiquetage environnemental (normes : 14021 (1999), 14024 (1999),

14025 (2006))²⁰, qui prônent la prise en considération des impacts sur l'ensemble du cycle de vie, à l'ONU qui, dans plusieurs rapports, prône explicitement l'utilisation de l'ACV (Revéret et Parent, 2013).

Il est à noter également l'existence de la norme ISO 14064 « Gaz à effet de serre ». Dans sa partie 1 (2018), elle donne des lignes directrices pour la quantification et la déclaration des émissions et des suppressions des gaz à effet de serre (GES) au niveau des organismes. Dans sa partie 2 (2019), cette norme présente des spécifications et lignes directrices, au niveau des projets, pour la quantification, la surveillance et la rédaction de rapports sur les réductions d'émissions ou les accroissements de suppressions des GES. Dans sa partie 3 (2019), intitulée « Spécifications et lignes directrices pour la vérification et la validation des déclarations des gaz à effet de serre », elle spécifie des principes et des exigences et fournit des recommandations pour la vérification et la validation des déclarations GES. Cette dernière partie (ISO 14064-3 : 2019) définit la vérification comme un « processus d'évaluation d'une déclaration de données historiques et d'informations pour déterminer si la déclaration est matériellement correcte et conforme aux critères » et la validation comme un « processus d'évaluation du caractère raisonnable des hypothèses, limitations et méthodes qui soutiennent une déclaration sur les résultats d'activités futures ».

ACVe : UN OUTIL DE COMPTABILITÉ ET DE REPORTING ÉCOLOGIQUE

On peut considérer l'ACVe comme un outil de comptabilité de gestion écologique (Christophe, 2000 ; Richard, 2012).

Les méthodes ACV et leurs développements, comme, par exemple, ABCV²¹ (Jourdain et al., 2021), peuvent être caractérisées comme ayant une approche variable de la durabilité : si on les complète par des seuils ou références aux bons états écologiques, elles seront considérées comme relevant de la durabilité forte²². Dans ce dernier cas, elles peuvent faire partie des comptabilités écologiques intégrées de type CARE (*Comprehensive Accounting in Respect of Ecology*) (Rambaud et Richard, 2015). L'utilisation des ACV permet de répondre à l'enjeu de la

matérialité socio-environnementale, ou « impact materiality », qui est une composante de la double matérialité²³ prônée notamment au niveau européen à travers la CSRD²⁴. Cette double matérialité intéresse les employés, les consommateurs, les citoyens, les partenaires commerciaux, la communauté, les ONG et d'autres parties prenantes d'une organisation, dont également les investisseurs.

L'objectif principal des ACVe est de permettre des améliorations en interne de la gestion environnementale de la production (Richard, 2012, p.93). Les ACVe peuvent donc être mobilisées pour l'éco-conception des produits ou des systèmes de

¹⁸ Voir par exemple les programmes reconnus dans le cadre de la directive européenne sur les énergies renouvelables à l'adresse https://ec.europa.eu/energy/topics/renewable-energy/biofuels/voluntary-schemes_en?redir=1

¹⁹ (1) l'atténuation du changement climatique ; (2) l'adaptation au changement climatique ; (3) l'utilisation durable et la protection des ressources aquatiques et marines ; (4) la transition vers une économie circulaire ; (5) la prévention et le contrôle de la pollution ; et (6) la protection et la restauration de la biodiversité et des écosystèmes.

²⁰ ISO 1999. La norme 14021 : Marquage et déclarations environnementales - Autodéclarations environnementales, étiquetage de type II.

ISO 1999. La norme 14024 : Marquage et déclarations environnementales, étiquetage environnemental de type I, principes et méthodes.

ISO 2006. La norme 14025 : Marquages et déclarations environnementales, déclarations environnementales de type III, principes et modes opératoires.

²¹ Activity Based Costing + ACV.

²² L'approche de durabilité forte, contrairement à celle de durabilité faible, considère

les différentes formes de capitaux naturels et ceux créés par les humains (machines, équipement,...) comme complémentaires et non pas substituables l'un à l'autre. Selon l'approche de durabilité forte, il faut que les ressources renouvelables soient exploitées sur une base de rendement durable. À cet effet, on définit le capital naturel critique comme le capital naturel qui est chargé de fonctions environnementales importantes et qui ne peut pas être substitué dans la prestation de ces fonctions par le capital manufacturé (par exemple, la couche d'ozone).

²³ Rambaud A. (2021). « Suite à la nomination d'Emmanuel Faber à la présidence de l'IISB en décembre 2021 ». Disponible sur : <https://www.linkedin.com/pulse/suite-%C3%A0-la-nomination-de-faber-lissb-ou-n%C3%A9cessit%C3%A9-dune-rambaud-le/?published=t>

²⁴ Cf. également : European Commission (2019). Guidelines on reporting climate-related information. https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en.pdf

production afin de les améliorer, en tenant compte des impacts écologiques, et en évitant des transferts de pollution liés aux différentes alternatives envisagées. Ainsi les ACVe peuvent servir aux décisions telles que le choix de pratiques ou d'équipements ayant un moindre impact, le choix de filières de valorisation, de critères d'éco-labellisation des produits... Elles permettent de quantifier les aspects négatifs (impacts) d'un système en regard de ses avantages (l'unité fonctionnelle, ou UF).

Il faut souligner que l'ACV est une « démarche de long terme - et non pas un "one-shot" » ; elle doit s'améliorer dans le temps dans une organisation qui la met en place : « les données

utilisées doivent être de plus en plus fiables, les facteurs d'émissions de plus en plus précis, et les actions de plus en plus efficaces pour poursuivre l'effort de réduction et adapter l'activité de l'organisation au monde bas carbone de demain » (Association pour la transition Bas Carbone, 2022).

En outre, les ACVe peuvent être utilisées afin d'identifier des synergies possibles entre des entreprises existantes en se fondant sur leurs compétences et savoir-faire, sur les flux de matières et d'énergie existants, ce qui est au cœur de l'écologie industrielle²⁵.

L'ACV ET LA VÉRIFICATION DE SES INFORMATIONS

Nous souhaitons attirer l'attention des auditeurs sur certaines limites et contraintes de la méthode ACV afin qu'ils puissent en être avertis avant et/ou pendant leurs missions de vérification (incluant les processus d'évaluation des risques), de conseil et d'accompagnement de leurs clients.

De nombreux chercheurs soulignent l'incertitude inhérente au cadre conceptuel de l'ACV (Bellon-Maurel et al., 2012). Par exemple, l'étape d'inventaire ne prétend pas collecter les émissions réelles du cycle de vie d'un produit donné ; il s'agit plutôt de fournir une estimation moyenne pour chaque procédé unitaire. Ainsi l'inventaire de chaque procédé est-il fondé sur un échantillon supposé représentatif d'un archétype. Par ailleurs, l'étape d'évaluation de l'impact se fonde sur des « macro-modèles décrivant le devenir et l'effet de molécules émises dans l'environnement et identifiées sur des échelles continentale ou mondiale » (Bellon-Maurel et al., 2012).

Par conséquent, les émissions et les impacts associés sont des valeurs incertaines, et la comparaison de différents scénarios devrait tenir compte de ces incertitudes. De plus, manquent des données sur certaines substances, ce qui rend les analyses incomplètes.

En outre, se pose le problème de l'agrégation de différents critères environnementaux (catégories d'impact), qui rend difficile la comparaison des résultats de l'ACV pour différentes alternatives de la supply chain, des politiques de management ou de scénarios. Daniel et al. (2004) ont démontré que même si on utilise les mêmes résultats provenant de l'analyse de l'inventaire, les résultats des ACV vont être différents en fonction de la méthode d'évaluation d'impact choisie et notamment des pondérations appliquées (cette dernière étant fondée sur les principes formulés par le décideur afin de servir des objectifs politiques ou sociaux particuliers).

Une autre limite, spécifique à l'agriculture, a été identifiée par Bicalho et al. (2012, p. 222) : il s'agit de la difficulté de l'ACV à intégrer « les aspects multifonctionnels de l'agriculture dans une unité fonctionnelle axée sur les produits ». La terre est une ressource naturelle qui fournit de nombreuses fonctions écosystémiques, telles que le maintien de la vie, l'eau, la biodiversité, le paysage, etc., qu'il est également important de prendre en compte.

À propos des ACV de produits agricoles, Bellon-Maurel et al. (2012 :38) ajoutent que la disponibilité des données est souvent le facteur limitant pour leur réalisation, car les systèmes de production agricole sont très diversifiés et sensibles aux conditions pédoclimatiques. « Les interactions entre milieux, processus biogéochimiques et pratiques agricoles entraînent des émissions très variables dans l'espace et le temps », alors que les « inventaires d'émissions au champ sont, par défaut, essentiellement basés sur des modèles statistiques ou sur des modèles opérationnels simplifiés » (Bellon-Maurel et al., 2012 :38). Ces difficultés sont encore plus exacerbées pour les cultures tropicales car « les données primaires manquent dans tous les domaines, aussi bien pour les systèmes de culture que pour les processus industriels amont ou aval ».

Ainsi, de nombreuses voies de recherche ont-elles été identifiées dans le champ des ACV : la modélisation des systèmes adaptée à l'ACV, la gestion des incertitudes, la construction de nouvelles chaînes de causalité sur des impacts spécifiques, le raffinement des inventaires, le couplage avec les sciences humaines et sociales...

De surcroît, Bicalho et al. (2012) ont mis en doute la qualité et la pertinence des informations des ACV dans le contexte des cadres réglementaires²⁶. En effet, l'absence de réglementation et de normalisation sur ces aspects peut expliquer en grande

²⁵ Cf., p.ex., la thèse de J. Cerceau ; ainsi que Cerceau J., Junqua G., Gonzalez C., Lopez-Ferber M., Mat N. (2012). Industrial ecology and the building of territorial knowledge: DEPART, a French Research Action Program Implemented in Harbor

Territories, 13-15 January 2012, oral communication in Asia Pacific Business Innovation & Technology Management International Conference, Pattaya, Thailand.

²⁶ Cf. cet article pour plus de détails sur les différentes limites de l'ACV dans le cadre de la Directive sur les énergies renouvelables.

partie l'insuffisance d'informations environnementales en matière de gestion.

Comme la qualité des données peut largement déterminer les résultats de l'ACV, la gestion de celle-ci, fondée sur l'application d'indicateurs de qualité des données, est fortement recommandée afin de garantir l'utilité et la fiabilité des ACV. Il est à noter qu'il est possible d'utiliser des données spécifiques à l'entreprise et celles fondées sur les moyennes de l'industrie, ces dernières pouvant être trouvées dans les bases de données ACV (type Ecoinvent). Bicalho et al. (2017) ont démontré que l'approche actuelle d'évaluation de la qualité des données ACV est inadéquate pour les données spécifiques à l'entreprise, car elle se concentre uniquement sur les données moyennes de l'industrie. Ainsi, les inconvénients liés à la gestion et à la vérification de ces données au sein de l'organisation ont-ils été complètement négligés dans les développements en ACV.

C'est pourquoi, nous suggérons la mise en place de la vérification des informations des ACV environnementales comme cela est déjà pratiqué pour les informations comptables dans le cadre des missions d'audit et pour les DPEF dans le cadre des missions des OTI. Afin d'assurer la qualité des études ACV, une gestion active et intégrée de la qualité des données au niveau de l'organisation et pas seulement de manière passive et périodique, est nécessaire.

À cet effet, un service/département et/ou un système d'information appropriés pour collecter et gérer les informations pour cette comptabilité de gestion environnementale qu'est l'ACV, devrait exister/être créé dans une entreprise, afin d'assurer la qualité de ces données comme pour les informations financières.

Les quatre caractéristiques qualitatives souhaitées de l'information, qu'elle soit financière ou environnementale (Schaltegger et al., 1996), exigent que les données doivent :

- être compréhensibles,
- correspondre aux objectifs environnementaux et sociaux d'une organisation ainsi qu'aux besoins d'information des parties prenantes,
- être fiables et libres de toute erreur matérielle,
- être comparables entre entités et au regard de critères pertinents.

On peut ajouter, que dans le cadre du développement durable, ces informations doivent également :

- permettre leur utilisation au niveau macro-économique et leur articulation avec le système des comptes nationaux,
- ne pas nécessiter de charges importantes pour la collecte des informations et pour le calcul,
- être comparables au niveau international, ainsi que dans le temps.

Comme le note Yannick Ollivier (2022a), « *les commissaires aux comptes sont les mieux placés pour répondre à ce besoin de confiance* ». D'ailleurs, il est inscrit officiellement depuis 2020, dans la raison d'être de la CNCC : « *la CNCC promeut les missions et les principes éthiques des commissaires aux comptes, profession d'intérêt général créatrice des conditions de confiance, de transparence et de sécurité de la sphère économique, sociale et environnementale* » (Ollivier, 2022a).

CONCLUSION

Aujourd'hui, « le professionnel du chiffre est appelé à... apprécier [la performance globale], dans le cadre de sa mission d'audit légal, en qualité de tiers indépendant ou en tant qu'évaluateur » (Cretté et Tran Vu, 2022, p.31).

La constitution d'équipes mixtes composées par des auditeurs comptables, ingénieurs, juristes, etc. s'opère depuis longtemps dans certains cabinets d'audit pour garantir la pertinence et la véracité des informations environnementales (Christophe, 2004 ; Antheaume et Christophe, 2005). En ce qui concerne l'ACV, les commissaires aux comptes pourraient être en mesure d'apporter une contribution importante dans la mise en place des procédures d'audit et de vérification des méthodes de calcul des flux physiques. Mais leur contribution doit encore s'affirmer au vu des enjeux liés à son application.

Dao-Le Flécher (2021) identifie notamment deux catégories de missions pour un-e CAC dans le domaine du reporting sur la durabilité : « la vérification de la connectivité et de la cohérence entre l'information financière et l'information extra-financière », et « la vérification de la qualité et de la comparabilité du reporting de durabilité ».

Nous nous sommes attachées dans cet article à dresser un panorama des outils relevant du champ de l'analyse de cycle de vie, ainsi qu'à exposer les limites et contraintes de la méthode ACV afin que les commissaires aux comptes puissent en être averti-e-s avant et/ou pendant leurs missions éventuelles de vérification, de conseil et d'accompagnement de leurs clients.

Afin d'assurer ou donner une opinion sur la fiabilité, la complétude et la représentativité des données d'une ACV, il n'est pas obligatoire de savoir comment on la réalise, mais il est incontournable de connaître son fonctionnement global et les principes, ainsi que les lignes directrices en la matière, comme celles du GHG Protocol, des normes ISO correspondantes et/ou de l'ADEME.

Tous ces enjeux, ainsi que le caractère technique de l'ACV, impliquent une formation spécifique des commissaires aux comptes. C'est pourquoi, la CNCC propose à ses membres des formations en la matière²⁷. De surcroît, à l'instar des propositions de Dao-Le Flécher (2021) et du Manifeste étudiant pour un Réveil écologique (2018)²⁸, nous estimons que les connaissances sur le sujet du développement durable, de la RSE et plus

particulièrement leur articulation avec les outils de gestion, doivent être rigoureusement intégrées dans le cursus de la formation initiale des CAC et aux métiers du chiffre en général. Certaines universités prévoient par exemple déjà des cours sur les enjeux écologiques dès le niveau de L1 (licence première année). Cependant, lorsqu'il s'agit d'articuler ces cours avec les matières de spécialisation, on trouve peu d'enseignements prévus à cet effet (WWF, 2022). C'est pourquoi, il serait important d'engager une révision des programmes des diplômes concernés (DCG, DSCG, CCA, DEC, CAFACAC). En outre, les auditeurs intéressés par ce sujet ne doivent pas

hésiter à participer à des groupes de travail (GT). C'est ainsi que la CNCC a mis en place un nouveau GT ad hoc depuis le début de l'année 2021. Ce groupe de travail anime plusieurs comités experts, dont le Comité « Reporting », en charge de tous les aspects liés à l'évolution du reporting non financier. De son côté, l'Association pour la transition Bas Carbone (ABC, anciennement l'Association Bilan Carbone) a créé, début 2022, un GT sur la mise à jour de la méthode Bilan Carbone et des sous-GT dont un porte sur la vérification d'un Bilan Carbone® et dont les membres mènent notamment leurs réflexions sur les diligences qu'il faudrait prévoir à cet effet.

BIBLIOGRAPHIE

ABC (Association Bilan Carbone) et ADEME (Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Énergie), avec le soutien du Ministère de l'Environnement, de l'Énergie et de la Mer (MEEM) (2016). *Réduire les émissions de gaz à effet de serre tout au long de la chaîne de valeur de votre activité. Guide. Clés pour agir. Les collections de l'ADEME.* Disponible sur : <https://abc-transitionbascarbone.fr/wp-content/uploads/2022/03/guide-pratique-scope-31.pdf>

Antheaume N., Christophe B. (2005). *La comptabilité environnementale. Des outils pour évaluer la performance écologique.* E-theque.com

Association pour la transition Bas Carbone (2022). Tout savoir sur le bilan carbone® - La mise au point complète de l'Association pour la transition Bas Carbone. Disponible sur : <https://abc-transitionbascarbone.fr/tout-savoir-sur-le-bilan-carbone-la-mise-au-point-complète-de-l'association-pour-la-transition-bas-carbone/>

Bellon-Maurel V., Bessou C., Junqua G., Lardon L., Loiseau E., Macombe C., Risch E., Roux Ph. (2012). « L'application de l'analyse de cycle de vie (ACV) aux systèmes biotechniques complexes : quels fronts de science ? » *ESKA | Annales des Mines - Responsabilité et environnement* 2 (66) : 35-41.

Bicalho T., Richard J., Bessou C. (2012). « Limitations of LCA in environmental accounting for biofuels under RED ». *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 3 (2) : 218-234.

Bicalho T., Sauer I., Rambaud A., Altukhova Y. (2017). « LCA data quality: A management science perspective », *Journal of Cleaner Production* 156 : 888-898.

Busset G., Belaud J.-P., Monréjeud-Vignoles M., Sablayrolles C. (2014). « Integration of social LCA with sustainability LCA: a case study on virgin olive oil production ». In Macombe C., Loeillet D. (eds), 2014. *Social LCA in progress, 4th SocSem (International Seminar in Social LCA)*, Montpellier, France, November 19-21, 2014. *Fruitrop Thema, CIRAD*, p.73-80.

Christophe B. (2000). « Environnement naturel et comptabilité », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (sous la direction de B. Colasse). Paris :

Economica, 1 vol., p.657.

Christophe B. (2004). « Comptabilité Environnementale : les nouveaux enjeux pour l'auditeur comptable », *The Certified Accountant* 19 : 73-77.

Cretté O., Tran Vu V.H. (2022). « La performance globale : comment et pourquoi l'évaluer ? ». *CNCC | Audit et Société. Propos et débats* 2 : 30-40.

Daniel S. E., Tsoufas G.T., Pappis C. P., Rachaniotis N.P. (2004). « Aggregating and evaluating the results of different Environmental Impact Assessment methods ». *Ecological Indicators* 4: 125-138.

Dao-Le Flécher P. (2021). « Les missions d'audit des données extra-financières, un nouveau contrat de confiance avec les investisseurs ». *CNCC | Audit & Société, Propos et Débats* 1 : 45-51.

European Commission (2019). *Guidelines on reporting climate-related information.* https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guide-lines_en.pdf

ISO (1997). *Environmental Management. Life Cycle Assessment—Principles and Framework.* International Organization for Standardization, International Standard ISO 14040, 1st ed. 1997-06-15. ISO, Geneva.

ISO (2019). *ISO 14064-3 : 2019 Gaz à effet de serre — Partie 3: Spécifications et lignes directrices pour la vérification et la validation des déclarations des gaz à effet de serre.*

Jourdain M., Loubet Ph., Sonnemann G., Trébucq S. (2021). « The ABC-LCA method for the integration of activity-based costing and life cycle assessment ». *Business Strategy and Environment* 30 : 1735-1750.

Macombe C. (sous la dir.de), Falque A., Feschet P., Garrabé M., Gillet Ch., Lagarde V., Loeillet D. (2013). *ACV sociales. Effets socio-économiques des chaînes de valeurs.* Cirad.

Macombe C., Loeillet D. (eds) (2014). *Social LCA in progress, 4th SocSem (International Seminar in Social LCA)*, Montpellier, France, November 19-21, 2014. *Fruitrop Thema, CIRAD.*

Ollivier Y. (2022a). *Edito. CNCC | Le Mag. Reporting sur la durabilité et audit : un enjeu de confiance* 1 : 2.

Ollivier Y. (2022b). « Le commissaire aux comptes garant du capital confiance ». *Editorial. CNCC | Audit et Société. Propos et débats* 2 : 3.

Rambaud A., 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.

Ransome H., Taylor B. (2022). *CSRD and ESRS: how EU corporate sustainability reporting is evolving.* UN PRI blog, 22 September 2022. Disponible sur : https://www.unpri.org/pri-blog/csrd-and-esrs-how-eu-corporate-sustainability-reporting-is-evolving/10539.article#fn_1

Revéret J.-P., Parent J. (2013). *L'analyse sociale et socio-économique du cycle de vie des produits, défis et enjeux.* In Gendron C. et al., *Repenser la responsabilité sociale de l'entreprise.* Armand Colin « Recherches », p.261-272. ISBN 9782200280499. Disponible sur : <https://www.cairn.info/repenser-la-responsabilite-sociale-de-l'entreprise--9782200280499-page-261.htm>

Richard J. (2012). *Comptabilité et développement durable.* *Economica.*

Schaltegger S., Müller K. and Hindrichsen H. (1996). *Corporate Environmental Accounting.* Chichester.

UNEP-SETAC (Benoit, C. and Mazjin, B. eds.) (2009). *Guidelines for Social Life Cycle Assessment of Products.* UNEP, Paris.

UNEP-SETAC (Benoit Norris, C. ed.) (2013). *Methodological sheets for Social LCA.* UNEP, Paris.

WWF (2022). *Étude WWF France et Pour un Réveil Écologique : trois quarts des étudiants en finance souhaitent voir la transition écologique mieux intégrée dans leurs formations.* Disponible sur : <https://www.wwf.fr/vous-informer/actualites/etude-wwf-france-et-pour-un-reveil-ecologique>

²⁷ <https://formation.cncc.fr/>

²⁸ <https://manifeste.pour-un-reveil-ecologique.org/fr>

Regards croisés

sur la performance environnementale

Résumé

La performance environnementale, partie intégrante de la performance globale qui, dans le cadre de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE), englobe les dimensions économiques, sociales, sociétales et environnementales (Cretté, Tran Vu, 2022 ; Uzan, 2013), élargit le champ de la comptabilité traditionnelle (Petit et al., 2013) et de facto de l'intervention des auditeurs et organismes tiers indépendants. Notre contribution vise à en rappeler les fondements théoriques et législatifs, puis à en illustrer la portée sous trois angles d'analyse sinon opposés, du moins différents.



Olivier Cretté

*Expert-comptable et Commissaire aux comptes
Professeur associé au Conservatoire des Arts et Métiers (CNAM)*

INTRODUCTION

Comptabilité environnementale, comptabilité écologique, comptabilité verte... autant de concepts communs propices au développement, depuis plusieurs décennies, de recherches sur les outils permettant d'évaluer l'empreinte écologique de l'activité des organisations, et d'exprimer monétairement leur exploitation des ressources naturelles (Cretté, Uzan, 2018, p. 9-10). Ces outils visent notamment à mesurer l'impact des activités de l'entreprise sur l'environnement, et à « étendre les catégories d'acteurs » (parties prenantes) auxquels elle « rend des « comptes » » (Antheaume, Christophe, 2005, p. 3).

S'il existe une pluralité de comptabilités environnementales (Richard, 2009), il convient de différencier celles, évoquées ici pour mémoire, qui rendent compte d'une vision « Extérieur-Intérieur » (Outside-In) et conduisent à investiguer les impacts (négatifs et positifs) de l'environnement (extérieur) sur l'entreprise (intérieur), et celles, évoquées ci-après, qui rendent compte, à l'inverse, d'une vision « Intérieur-Extérieur » (Inside-Out) et enregistrent les impacts que l'entreprise peut exercer sur l'environnement, en permettant, au moins théoriquement, d'appréhender l'ensemble des dommages environnementaux qu'elle est susceptible d'engendrer.

Au stade actuel de l'émergence de normes sur le développement durable qui pourraient « rebattre les cartes » sur les modalités de restitution par les entreprises de leur performance environnementale, il nous paraît utile de montrer la connexité entre les concepts de « reporting environnemental » et de « comptabilité environnementale », dans une perspective historique puis à l'appui de plusieurs approches méthodologiques, non sans évoquer la contribution des auditeurs à la fiabilisation de ces informations financières et extra-financières.

Après un rappel historique du passage de l'approche macro-économique à la comptabilité d'entreprise et des deux principaux courants méthodologiques concernant l'évaluation des impacts environnementaux « Intérieur-Extérieur » et la prise en compte de ses résultats, nous exposerons trois cas illustrant les pratiques de reporting environnemental ou de comptabilité environnementale, puis en discuterons des implications dans le contexte de normalisation progressive des rapports de durabilité.

1. L'ÉVOLUTION HISTORIQUE

1.1 De l'approche macro-économique à la comptabilité d'entreprise

La notion de « comptabilité environnementale » s'inscrit dans une perspective historique née des réflexions menées outre-Atlantique sur la croissance et la réforme des indicateurs du Produit Intérieur Brut (Richard, 2012). Au début des années 1970, les premiers travaux de comptabilité environnementale apparaissent en effet aux Etats-Unis par une série de tentatives de réforme des indicateurs du Produit Intérieur Brut (Nordhaus, Tobin, 1972) ; dans cette mouvance débute également une réflexion sur les limites de la croissance (Meadows et al., 1972) et la nécessité d'une meilleure prise en compte dans l'entreprise du capital humain au sens large, englobant le capital écologique. Parallèlement, des auteurs européens publient sur les nouvelles comptabilités organisationnelles ; Richard (2012, p. 32) considère ainsi qu'en comptabilité d'entreprise, le Suisse Ruedi Müller-Wenk, avec son essai *Ökologische Buchhaltung, eine Einführung (Comptabilité écologique, une introduction)* publié à Saint-Gall en 1972, « peut être considéré comme le pionnier de la littérature mondiale des CE [comptabilités environnementales] micro-économiques ».

Dans les années 1990 et au début des années 2000, la littérature en comptabilité nationale environnementale reste dominée par les publications de l'école américaine (Cobb C., Coob J., 1994 ; Cobb C., Halstead, Rowe, 1995), mais la littérature en comptabilité d'entreprise dans ce domaine se développe plutôt en Europe continentale : en France (Labouze E., Labouze R., 1991 ; Antheaume, Christophe, 2005), aux Pays-Bas (Hueting, Bosch, Boer (de), 1992), en Suisse (Schaltegger et al., 1996), ou encore en Angleterre (Gray, Bebbington, 2002). En dépit de ces publications, les ouvrages traitant de ces questions restent éparés et aux contours encore imprécis jusqu'à la fin des années 2000 (Richard, 2009).

En France, la loi « Grenelle 2 »¹ de 2010, qui s'inscrit dans le prolongement de la loi « NRE »² de 2001, a cependant relancé le débat sur le *reporting* environnemental et les modèles de comptabilité environnementale, suivie entre autres, au cours de cette même décennie, des textes concernant la déclaration de performance extra-financière (DPEF)³ puis la « Raison d'Être » statutaire⁴, qui englobent les problématiques environnementales. Ce dispositif législatif et réglementaire finalise le programme de transposition de la directive européenne 2014/95/UE⁵ relative à

¹ Loi n°2010-788 portant engagement national pour l'environnement (« Grenelle 2 ») du 12 juillet 2010 et décret n°2012-557 du 24 avril 2012 relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale, qui a étendu progressivement les obligations de publication et de vérification des informations RSE aux sociétés cotées et non cotées de plus de 500 salariés ; l'arrêté publié le 14 juin 2013 a parachevé le dispositif instauré par la loi « Grenelle 2 ».

² Loi n°2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques.

³ Article L. 225-102-1 et R. 225-104 à R. 225-105-2 du Code de commerce.

⁴ Loi n°2019-489 du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises, articles 169 et 176 (loi « Pacte »).

⁵ Directive 2014/95/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes.

⁶ Ordonnance n°2017-1180 du 19 juillet 2017 et décret n°2017-1265 du 9 août 2017.

la publication d'informations non financières, par l'ensemble des Etats membres de l'Union européenne (Cretté, Uzan, 2019).

Au niveau international, il convient en outre de souligner l'essor depuis le début des années 2010 de plusieurs initiatives en matière de *reporting* intégré, promues entre autres par la GRI⁷ (*Global Reporting Initiative*) et l'IIRC (*International Integrated Reporting Committee*), dans un élargissement du *reporting* financier aux données extra-financières (IIRC, 2013). À l'échelle européenne, la *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD⁸), dans le cadre du « Pacte Vert » (*Green Deal*) pour l'Europe (Commission européenne, 2019), applicable non

seulement aux grandes entreprises, mais également aux PME dans une « *approche proportionnée* », entérine le principe du contrôle du *reporting* de développement durable (« *informations publiées en matière de durabilité* ») par le commissaire aux comptes ou un tiers indépendant (Cretté, Tran Vu, 2022, p. 32).

Cette évolution a ainsi progressivement ouvert la voie aux missions d'audit des données extra-financières, par la vérification, d'une part, de la connectivité et de la cohérence entre l'information financière et l'information sur la durabilité et, d'autre part, de la qualité et de la comparabilité du *reporting* sur la durabilité, et est de nature à contribuer à leur essor (Le Flécher, 2021).

1.2 La confrontation de deux « écoles » autour de l'évaluation des impacts environnementaux

À l'aune de ce bref rappel historique, et s'agissant des sujets environnementaux, se dégage le constat du développement en parallèle de deux courants méthodologiques : l'un, dominant car porté par des organisations internationales et les structures de taille importante (The World Bank, 2006⁹ ; Sukhdev, 2008 ; Stiglitz et al., 2009¹⁰ ; WBCSD, 2011¹¹), orienté vers la mesure au sens financier des conséquences de la dégradation du capital naturel en termes de flux de trésorerie, à l'appui d'indicateurs permettant d'identifier les limites de consommation ou d'émission (d'eau ou de gaz à effet de serre par exemple) ; l'autre, expérimenté notamment dans le domaine agricole (Briquel et al., 2001 ; Zahm et al., 2008 ; Altukhova, 2013, 2015 ; Charriot, Vidal, 2020) ou industriel (Gbego, Janvier, 2015) sur des périmètres plus restreints, sous-tendu par une logique « bilancielle » reposant sur les coûts historiques de préservation du patrimoine écologique et de maintien des ressources existantes, et impliquant l'estimation des coûts de restauration du capital écologique.

La mesure par les flux de trésorerie consiste à « actualiser / actuaire » des prévisions d'impacts, par opposition à l'autre approche fondée sur le principe de constitution d'une réserve

de renouvellement, par voie d'amortissement, censé garantir la préservation du capital existant (Cretté, Uzan, 2018) ; cette approche alternative, dénommée CARE¹² (*Comprehensive Accounting in Respect of Ecology*), s'attache à déterminer le coût du maintien en l'état du capital naturel (et par association du capital humain), à la différence des « méthodes dites d'actualisation qui visent à rendre comparables des coûts immédiats (ceux des mesures prises aujourd'hui) et des bénéfices futurs (les dommages futurs évités) » (Richard, 2020, p. 101).

Le développement en parallèle de ces deux courants réintroduit en comptabilité environnementale le clivage entre les concepts de « juste valeur » et de « coût historique », récurrent dans le débat sur le référentiel des normes comptables internationales (IAS/IFRS¹³) en comparaison des règles comptables nationales, et de facto la distinction dans le tissu économique entre, d'une part, les groupes cotés en bourse soumis à ce référentiel et rompus aux pratiques de reporting et, d'autre part, les PME/PMI et autres acteurs économiques moins sujets à cette influence normative et aux obligations d'information y afférentes, et enclins à recourir à des pratiques comptables plus compatibles avec leurs besoins.

⁷ La GRI est une organisation en réseau qui a développé une norme d'application globale pour l'établissement des rapports de développement durable ; publiées en 2000, ces « lignes directrices » sont régulièrement actualisées, et sont appliquées à plusieurs milliers d'entreprises à l'échelle mondiale. La GRI publie des informations complémentaires par secteur ainsi que des consignes techniques.

⁸ La CSRD a été adoptée par le Parlement européen le 10 novembre 2022.

⁹ Le modèle de la Banque Mondiale relève d'une tentative de mesure de la richesse d'une nation, par l'octroi d'une valeur au capital global, avec une actualisation au taux de 4% de ses revenus futurs sur une période de 25 ans, ce capital global étant subdivisé en capital financier, capital naturel et capital humain.

¹⁰ Le rapport de la Commission présidée par le Professeur Joseph E. Stiglitz, commandé

début 2008 par le Président de la République sur la mesure des performances économiques et du progrès social, peut être finalement rapproché du modèle de la Banque Mondiale, de même que le rapport dirigé par l'économiste indien Pavan Sukhdev, établi à la même époque pour le compte de l'Union européenne.

¹¹ La proposition du Conseil Mondial des Affaires pour le Développement Durable (World Business Council for Sustainable Development ou WBCSD), basé à Genève et fédérant de nombreuses multinationales, introduit la notion de valeur et de prix en comptabilité environnementale.

¹² La méthode CARE est associée dans le secteur agricole à la méthode IDEA (Indicateurs de Durabilité des Exploitations Agricoles) (Altukhova, 2015).

¹³ International Accounting Standards (IAS) et International Financial Reporting Standards (IFRS).

2. MODÈLE DE REPORTING VERSUS MODÈLE COMPTABLE : DEUX VISIONS DIFFÉRENTES

Les trois cas suivants, issus de l'observation des pratiques de Kering, de Renault et de la mise en œuvre de la méthode CARE, illustrent la recherche conduite « sur le terrain » par des entités de tailles et / ou de profils sensiblement différents pour mesurer et acter les impacts environnementaux liés à leurs activités ;

2.1 L'« EP&L » de Kering ou le chiffrage des impacts environnementaux par un modèle financier

La contribution de Kering (ex PPR) à la réflexion sur la performance environnementale réside dans la mesure de l'empreinte du Groupe et de celle de ses fournisseurs sur l'environnement, au travers d'un compte de résultat environnemental (« EP&L ») initié sur l'une de ses filiales dès 2011, en l'occurrence la société allemande Puma¹⁴, portant la marque de *Sport & Lifestyle* du Groupe, à partir d'indicateurs clés considérés comme étant les plus pertinents par rapport aux activités de Puma et de ses fournisseurs (Zeitz, 2012). Ce modèle, inspiré de la méthodologie de Richard S.J. Tol (Tol, 2009 ; Richard, 2012) permet à Kering, par la collecte de données auprès de plusieurs centaines de contributeurs au sein de Groupe, de prévoir et mesurer l'impact environnemental de ses activités au travers de sa chaîne d'approvisionnement, et de sensibiliser ses fournisseurs aux enjeux environnementaux.

Dans la phase de développement de l'EP&L, Kering a recueilli l'avis d'experts regroupant des personnalités issues du monde de l'entreprise, des cabinets de conseils, et des milieux universitaires. En synthèse, ces experts ont conclu que le compte de résultat environnemental était un excellent moyen de présenter les impacts environnementaux de l'activité du Groupe, tout en relevant qu'il s'agit d'un indicateur à considérer à un instant T, « et non pas d'un indice de durabilité sur le long terme » (PPR, 2012, p. 22). Le Groupe s'est alors engagé à décliner ce compte de résultat environnemental à l'ensemble des marques de luxe et de *Sport & Lifestyle* à l'horizon 2015, dans le but notamment de lutter contre l'épuisement des ressources naturelles, de participer à la lutte contre le réchauffement climatique, et d'œuvrer à l'élargissement de ces pratiques à d'autres entreprises ; parvenu au terme de son engagement de généralisation du compte de résultat environnemental, le Groupe a publié en mai 2015 son premier compte de résultat environnemental « consolidé » au titre de l'exercice 2013, faisant ressortir des « externalités » environnementales négatives à concurrence de 773 M€, depuis la fabrication jusqu'à la distribution des produits (Kering, 2015a, 2015b).

ils relèvent, pour les deux premiers, d'une estimation de ces impacts dans un processus de reporting en lien avec certaines parties prenantes en vue de limiter l'incidence négative de l'activité de l'entreprise et d'en rendre compte, entre autres, aux actionnaires et aux investisseurs ; pour le dernier, d'une logique de reconstitution à la base du capital naturel, à l'appui du modèle CARE inspiré des schémas classiques de comptabilisation au bilan des actifs et passifs, étendus aux composantes du capital naturel.

L'EP&L est construit à partir d'indicateurs clés, considérés comme étant les plus pertinents par rapport aux activités du Groupe et de ses fournisseurs :

- la pollution atmosphérique (*air emissions*) ;
- les émissions de gaz à effet de serre (*GES ou GHGs*) ;
- l'utilisation des sols (*land use*) ;
- la production de déchets (*waste*) ;
- la consommation d'eau (*water consumption*) ;
- la pollution de l'eau (*water pollution*).

Ces 6 indicateurs sont croisés avec la chaîne d'approvisionnement (*supply chain*) également déclinée en 6 strates, depuis la production des matières premières (*Tier 4*) jusqu'à l'assemblage final (*Tier 1*), en passant par la transformation des matières premières (*Tier 3*) et la préparation des sous-éléments (*Tier 2*) ; les « opérations et boutiques » (*Tier 0*) ainsi que les phases d'usage et de fin de vie des produits (recyclabilité, biodégradabilité, compostabilité) se situent au stade ultime de ce processus¹⁵. Le chiffrage des impacts environnementaux a tendanciellement diminué depuis la généralisation du P&L à l'ensemble du Groupe, jusqu'à atteindre 562 M€ en 2021 (Kering, 2022a, p. 206 ; Kering, 2022b, p. 5) :

- sur l'axe (vertical) des indicateurs clés de la matrice, les GES, l'utilisation des sols et la pollution de l'eau représentent 80% de l'impact total ; le traitement des matières premières, en particulier des cuirs dans les tanneries et des fibres textiles d'origine animale, présentent un fort impact sur les GES et sur l'utilisation des sols ; l'utilisation de métaux, plus particulièrement de métaux précieux, a un fort impact sur la pollution de l'eau en raison des substances chimiques utilisées lors de l'extraction et des premières étapes d'affinage ;
- sur l'autre axe (horizontal) de mesure par catégorie de *Tier*, la production des matières premières (*Tier 4*) et leurs premières transformations (*Tier 3*) concentrent à elles seules deux-tiers des impacts.

¹⁴ Pour mémoire, Kering s'est depuis lors désengagé du capital de Puma, et n'en détenait plus que 4% à fin 2021.

¹⁵ Les phases d'usage et de fin de vie des produits ont été ajoutées en 2020 à la supply chain de l'EP&L.

Figure 1. EP&L, Cartographie des impacts 2021 (Kering, 2022b, p. 5)

	End of life	Use phase	TIER 0 Stores, offices, warehouses	TIER 1 Assembly	TIER 2 Manufacturing	TIER 3 Raw material processing	TIER 4 Raw material production	TOTAL
Air emissions								8 % €40M
	10 T	2 249 T	3 947 T	989 T	1 744 T	1 918 T	6 347 T	17 207 T
GHGs								37 % €206M
	8 814 TCO ₂	229 711 TCO ₂	477 398 TCO ₂	154 548 TCO ₂	243 006 TCO ₂	265 671 TCO ₂	1 002 842 TCO ₂	2 381 991 TCO ₂
Land use								31 % €172M
	0 Ha	194 Ha	3 081 Ha	3 287 Ha	3 242 Ha	1 722 Ha	288 146 Ha	299 673 Ha
Waste								6 % €35M
	3 807 T	48 415 T	122 578 T	156 838 T	243 259 T	79 051 T	37 932 T	691 879 T
Water consumption								6 % €35M
	4 dam ³	3 530 dam ³	16 374 dam ³	5 591 dam ³	6 688 dam ³	5 127 dam ³	18 617 dam ³	55 977 dam ³
Water pollution								12 % €67M
	0 T	141 T	563 T	89 T	88 T	324 T	3 085 T	4 290 T
Total in millions	0,2 % €1	7 % €39	14 % €77	5 % €28	8 % €43	9 % €53	57 % €322	100 % €562M

La généralisation de l'EP&L a contribué au sein du Groupe à des mutations notables : changements de pays d'approvisionnement, substitutions de matières premières, réorientation de certains investissements (Godard, 2015). En s'appuyant sur la cartographie des impacts, Kering oriente depuis lors ses actions en réponse aux enseignements de l'EP&L (Kering, 2022a, p. 170, p. 205 ; Kering, 2021, p. 171-172), en particulier autour :

- du « choix des matières, que ce soit au niveau de la matière elle-même [matériaux sans produits chimiques par exemple] ou de type de production (localisation, méthode de production...) » ;
- des « procédés de production tels que les technologies de

tannage sans chrome, ou les améliorations de la performance environnementale des fournisseurs » ;

- de « la recherche d'innovations de rupture sur les matières premières ou les procédés de fabrication pour réduire drastiquement l'EP&L en développant des technologies inédites (circularité, biotechnologies, blockchain, big data, etc.) » ;
- de l'investissement « dans des innovations de rupture capables de transformer le processus conventionnels du luxe et d'influencer le secteur » ;
- du développement de « solutions innovantes et durables pour s'approvisionner en matières premières, notamment par

l'exploration des biotechnologies et la promotion d'une économie circulaire utilisant des textiles et matériaux recyclés pour créer de nouvelles pièces ».

À partir du concept de « *compte de résultat environnemental [qui] permet à [une entreprise] de mesurer ses impacts sur le capital naturel sur l'ensemble de sa chaîne de valeur et de leur attribuer une valeur monétaire* », l'EP&L constitue ainsi pour Kering un « *outil de pilotage à travers lequel Kering définit sa feuille de route pour les années à venir [à ce stade à l'horizon 2025] en termes de stratégie d'approvisionnement [sourcing] ou encore de choix de matière* » (Kering, 2022a, p. 327 ; Kering, 2021, p. 167-168).

On retiendra en définitive la double fonction du compte de résultat environnemental de Kering :

- de réponse aux obligations de *reporting* propres à un groupe coté d'envergure internationale, doté d'une gouvernance en charge du développement durable¹⁶, à l'égard des actionnaires et des investisseurs,
- et d'amélioration de la performance environnementale en fonction des critères et des objectifs internes au Groupe, et en relation avec les acteurs de la *supply chain*.

2.2 De la DPEF au rapport Climat de Renault ou l'impératif de la transition écologique pour l'activité du Groupe

Le processus d'élaboration de la DPEF, au travers de la matrice de matérialité, associe les parties prenantes, internes et externes, issues de divers horizons sur le périmètre consolidé du Groupe Renault (Renault, 2021, p. 136) (voir ci-contre).

Les 14 objectifs présentés dans la matrice de matérialité et dont le contenu est précisé au cas par cas dans une table de correspondance, sont définis pour l'essentiel en fonction de critères à résonance « ESG », avec numériquement une avance sur les objectifs environnementaux :

- Environnement (4 objectifs) : réduire l'empreinte carbone totale, réduire l'impact de l'utilisation du véhicule sur la qualité de l'air, limiter l'impact sur les ressources particulièrement à travers l'économie circulaire, réduire l'impact sur la biodiversité de tout le cycle de vie du véhicule ;
- Social (3 objectifs) : s'assurer de l'épanouissement et du développement des collaborateurs, s'assurer du respect des droits

Au cas d'espèce, l'un des commissaires aux comptes de Kering, en sus du rapport qu'il établit en tant qu'organisme tiers indépendant pour fournir un degré d'assurance modérée sur « *les informations historiques (constatées ou extrapolées) de la déclaration consolidée de performance extra-financière, préparées selon les procédures de l'entité [...] présentées dans le rapport de gestion en application des dispositions des articles L. 225-102-1, R. 225-105 et R. 225-105-1 du Code de commerce* », et d'assurance raisonnable sur « *certaines informations sélectionnées par l'entité* » relatives à des indicateurs environnementaux¹⁷, élabore, à la demande de la société, un rapport d'assurance modérée sur une sélection d'informations relatives au EP&L ; au titre de 2021 (Kering, 2022a, p. 278-279) :

- le montant total de l'impact environnemental estimé en euros ;
- l'intensité (montant en €EP&L/1000 euros de chiffre d'affaires) ;
- l'évolution du montant total de l'intensité avec 2020 en pourcentage (pro forma) ;
- le tableau de répartition par impact environnemental (six impacts par *Tier 0 à 4* et pour les phases d'usage et de fin de vie) ;
- la répartition des impacts par matière première (*Tiers 3 & 4*).

humains et du travail dans l'intégralité de la chaîne d'approvisionnement, s'assurer de l'inclusion de tous au sein de l'entreprise ;

- Sociétal (3 objectifs) : donner accès à des solutions de mobilité à chacun, contribuer à la transformation de la mobilité urbaine, favoriser le développement des territoires sur lesquels l'entreprise opère ;
- Gouvernance, conformité et éthique (3 objectifs) : garantir une gouvernance robuste, s'assurer de la conformité de l'entreprise de manière proactive, incarner des valeurs éthiques ;
- Ce à quoi s'ajoute, pour ce qui concerne l'objectif visant spécifiquement à augmenter la sécurité des passagers et des usagers de la route, la référence au « Client » (qui en marge de la classification retenue par le Groupe pourrait *a priori* être rattaché au critère sociétal).


¹⁶ Doté d'une direction du développement durable, Kering compte au sein de son conseil d'administration un comité de développement durable dont sont membres notamment le Président-Directeur général et plusieurs administrateurs indépendants.

¹⁷ Consommations énergétiques et émissions de CO2 associées, part d'électricité d'origine renouvelable du Groupe, émissions associées au transport « B to B », tonnes de CO2 « compensées » (« offset ») (Kering, 2022a, p. 275-277).

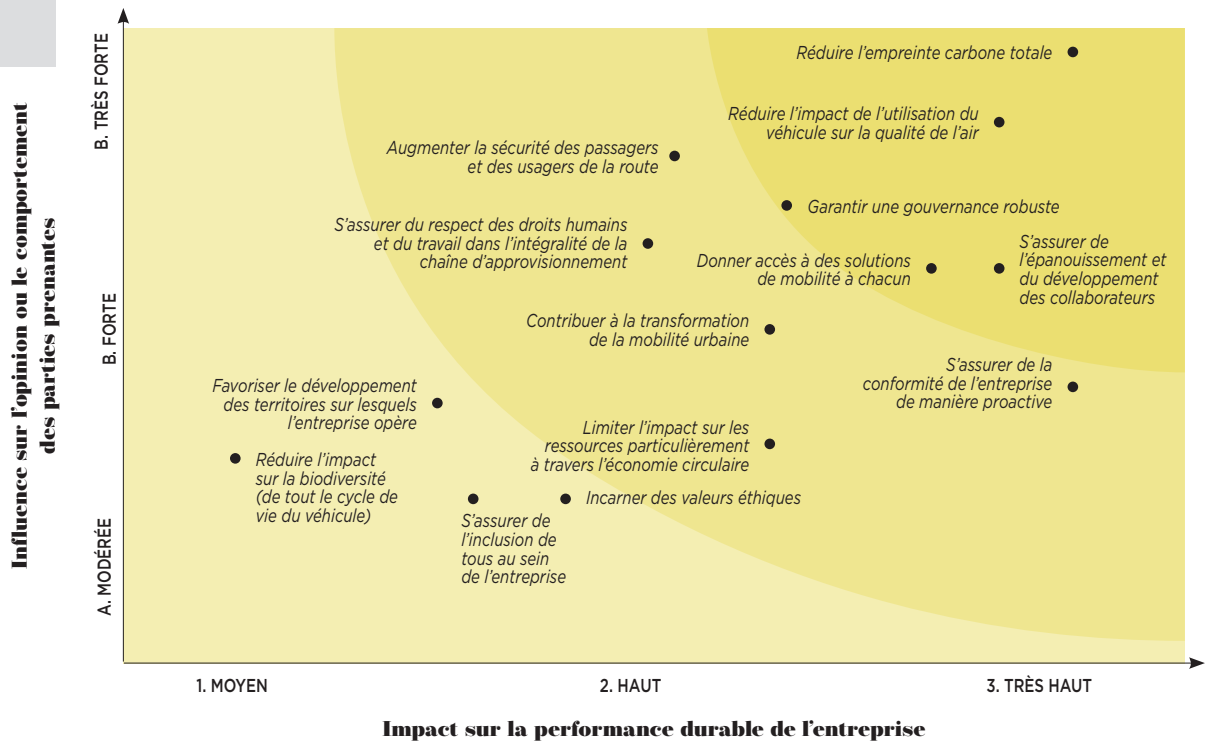


Le Groupe Renault a mené, fin 2019 et début 2020, une analyse de matérialité afin d'identifier et de hiérarchiser les enjeux environnementaux, sociaux / sociétaux et de gouvernance, auxquels il sera confronté dans les cinq ans à venir. Cette analyse consiste à croiser une vision interne de l'importance des sujets ESG (environnement, social, sociétal et gouvernance) avec la vision des parties prenantes externes afin d'identifier les sujets dits « matériels », ceux sur lesquels elle doit concentrer ses efforts car ils ont un impact majeur sur son écosystème et sa performance sur les cinq ans à venir [...].

L'axe des ordonnées [influence sur l'opinion ou le comportement des parties prenantes graduée en trois strates : A. Modérée, B. Forte, C. Très forte] représente l'influence sur l'avis ou le comportement des parties prenantes et classe les enjeux en fonction des attentes en matière de RSE des parties prenantes du Groupe Renault. L'importance des enjeux sur cet axe a été déterminée par des entretiens avec des représentants de parties prenantes (salariés, ONG, fournisseurs, concessionnaires automobiles, start-ups, chercheurs, secteur public, investisseurs) ainsi que par une enquête auprès de 3 500 clients dans sept pays dans les cinq Régions du Groupe Renault.

L'axe des abscisses [Impact sur la performance durable de l'entreprise gradué en trois niveaux : 1. Moyen, 2. Haut, 3. Très haut] illustre l'impact sur la performance durable de l'entreprise et représente la contribution de chaque thème à la création de valeur à long terme. Pour évaluer l'importance de chaque enjeu sur cet axe, des entretiens internes ont été menés auprès de la Direction générale du Groupe, de collaborateurs des principaux métiers/fonctions et une enquête interne a été réalisée auprès des 200 top managers du Groupe Renault. 

**Figure 2. Matrice de matérialité de Renault
(Renault, 2022, p. 118 ; Renault 2021, p. 137)**



Deux enjeux environnementaux (réduction de l'empreinte carbone totale et réduction de l'impact de l'utilisation du véhicule sur la qualité de l'air) sont reconnus comme primordiaux en termes d'influence sur l'opinion ou le comportement des parties prenantes et d'impact sur la performance durable de l'entreprise et viennent en écho du positionnement au cœur de la stratégie du Groupe de la transition écologique et de l'économie circulaire, comme l'a exposé Jean-Dominique Senard, Président du Groupe (Renault, 2021, p. 3) : « Par ailleurs, nous avons résolument inscrit la transition écologique au cœur de notre stratégie, comme l'illustrent la future transformation de Flins¹⁸ – qui deviendra le premier site européen d'économie circulaire dédié à la mobilité – ainsi que notre offensive dans le domaine de l'hydrogène¹⁹. »

Au cas d'espèce, le rapport de l'un des commissaires aux comptes de Renault, désigné organisme tiers indépendant, fournit un degré d'assurance modéré sur « les informations

historiques (constatées ou extrapolées) de la déclaration consolidée de performance extra-financière, préparées selon les procédures de l'entité [...], présentée dans le rapport de gestion de l'entité en application des dispositions des articles L. 225-102-1, R. 225-105 et R. 225-105-1 du code de commerce », et d'assurance raisonnable sur « des informations sélectionnées par l'entité présentées en Annexe [du rapport] et identifiées par le signe ✓ dans le chapitre « 2. Développement durable » du rapport de gestion » qui se rapportent essentiellement à des indicateurs environnementaux²⁰ (Renault, 2022, p. 243-247).

Tout en ayant annoncé dès octobre 2020, en lien avec l'European Green Deal, « l'objectif neutralité carbone 2050 en Europe lors des eWays, événement dédié à la mobilité électrique d'aujourd'hui et de demain » (Renault, 2021, p. 127), le Groupe reconnaît l'existence sinon d'obstacles potentiels à l'accomplissement de cette trajectoire :



Cependant de nombreuses incertitudes subsistent quant aux résultats futurs des efforts déployés pour lutter contre le changement climatique. Le Groupe a donc construit trois scénarios climatiques alternatifs afin de tester la robustesse de sa stratégie face à un large éventail de futurs possibles à l'horizon 2050, avec des points intermédiaires en 2030 et 2040. Ces travaux s'appuient sur les analyses prospectives que le Groupe réalise en continu et qui couvrent un large spectre de variables pouvant affecter le modèle d'affaires de l'entreprise, parmi lesquelles : décarbonation de la production d'énergie, politiques publiques (réglementation, fiscalité, régulation du trafic routier notamment dans les villes), disponibilité et vitesse d'adoption des technologies, évolutions des attentes des usagers, des territoires et autres parties prenantes, ou encore accessibilité et coût des ressources. (Renault, 2021, p. 162).

¹⁸ Le Groupe a annoncé en novembre 2020 la transformation de son site de Flins pour créer la « RE-FACTORY », première usine européenne d'économie circulaire, avec un objectif de bilan CO2 négatif à 2030 : « Déployée entre 2021 et 2024, la RE-FACTORY reposera sur un large réseau de partenaires multisectoriels (start-ups, partenaires académiques, grands groupes, collectivités locales...) et s'articulera autour de quatre pôles d'activités, dont les expertises permettront d'accompagner toute la vie du véhicule » (Renault, 2021, p. 157, p. 196). « La transformation de l'usine de Flins en tant que pôle d'excellence sur l'économie circulaire est un autre exemple de la volonté du Groupe Renault pour agir sur un développement durable de la mobilité » (Renault, 2021, p. 28).

¹⁹ Renault ambitionne de détenir le « leadership dans les véhicules utilitaires à hydrogène

en Europe d'ici 2025 » et vise sur ce segment 30% du marché européen en 2030 (Renault Group, 2021a, p. 24, p. 42).

²⁰ Consommation totale d'énergie ; Empreinte carbone [...] totale et par véhicule ; COV [composés organiques volatils] totaux et par surface de carrosserie de l'ensemble peint ; Approvisionnement externe en eau total et par véhicule ; Tonnage de déchets (hors déchets de construction) total et par véhicule ; Déchets non dangereux en mélange (hors déchets de construction) totaux et par véhicule ; Déchets non recyclés (hors déchets de construction et de fonderie) totaux et par véhicule ; Part des déchets valorisés (hors déchets de construction, de fonderie et métallurgiques) ; Rejets dans l'eau : demande chimique en oxygène (DCO) totale et par véhicule, zinc et nickel totaux et par véhicule.

L'analyse des risques et opportunités associées à ces différents scénarios a fait l'objet d'une publication spécifique en avril 2021 sous la forme d'un « Rapport Climat » visant, avec une décennie d'avance en ce qui concerne l'Europe, « *la neutralité carbone en Europe pour 2040 et dans le monde en 2050* » (Renault Group, 2021a, p. 3), sur le fondement :

- d'une part, d'une analyse combinée (i) des risques liés au changement climatique répertoriés selon deux catégories (« *les risques de transition, liés à l'évolution vers une économie bas carbone et à toutes les adaptations qu'elle implique [risques réglementaires et normatifs, risques technologiques, risques liés aux évolutions du marché, risques de réputation, risques sociaux], et les risques physiques avec leurs conséquences potentielles sur les activités et l'approvisionnement* » [événements climatiques extrêmes / catastrophes naturelles, pénurie de ressources, changements structurels géographiques et géopolitiques, propagation des maladies]) et (ii) des échéances de court terme (avant 2030), moyen terme (2030-2040) et long terme (2040-2050) identifiées pour chacun de ces risques ;
- d'autre part, des réponses apportées par le Groupe au risque climatique qui « *ouvre également la voie à de nouvelles*

opportunités commerciales et à des leviers de compétitivité ».

Il en résulte une description détaillée de l'impact sur la performance du Groupe et de sa capacité de résilience face aux différents scénarios climatiques (Renault Group, 2021a, p. 37-39), étant précisé qu'à la suite de la signature de l'Accord de Paris sur le climat (COP 21) en 2015, le scénario central sous-tendant le plan stratégique « Renaulution » dont le Groupe, qui se déclare en avance sur ses objectifs initiaux, a annoncé récemment l'ouverture du troisième volet « Révolution » (Renault Group, 2022c), vise à limiter le réchauffement climatique en dessous de 2°C ; les scénarios alternatifs se déclinent en trois niveaux de réchauffement climatique : 1,5°C (*New Green Deal*), 3°C et 4°C.

In fine, une matrice « Risques / Opportunités » matérialise l'impact financier (impact fort ou impact moyen) de chacun des risques de transition et des risques physiques sur la performance du Groupe, apprécié au regard de la taille et de la structure de marché, du chiffre d'affaires, du coût des ventes et d'autres coûts (investissements [Capex], recherche et développement [R&D], financement, main d'œuvre, ...) en fonction des trois scénarios alternatifs précités :

Figure 3. Exemple simplifié de l'analyse de l'impact financier de chaque risque sur la performance du Groupe en fonction du scénario (Renault Group, 2021a, p. 41) :

RISQUES ET OPPORTUNITÉS		Scénario 1,5 °C				Scénario 3 °C				Scénario 4 °C			
		Taille et structure du marché	Chiffre d'affaires	Coût des ventes	Autre coûts (Capex, R&D, financement, main d'œuvre, etc.)	Taille et structure du marché	Chiffre d'affaires	Coût des ventes	Autre coûts (Capex, R&D, financement, main d'œuvre, etc.)	Taille et structure du marché	Chiffre d'affaires	Coût des ventes	Autre coûts (Capex, R&D, financement, main d'œuvre, etc.)
RISQUES ET OPPORTUNITÉS DE TRANSITION	Évolutions réglementaires et normatives	⊗	⊗	⊗		⊗	⊗	⊗		⊗	⊗	⊗	
	Évolutions technologiques	⊗		⊗	⊗	⊗		⊗	⊗	⊗		⊗	⊗
	Évolutions du marché	⊗				⊗				⊗			
	Risques et opportunités de réputation		⊗		⊗		⊗		⊗		⊗		⊗
	Évolutions sociales		⊗	⊗			⊗		⊗		⊗		⊗
RISQUES ET OPPORTUNITÉS PHYSIQUES	Événements climatiques extrêmes / Catastrophes naturelles			⊗	⊗	⊗	⊗	⊗			⊗	⊗	
	Pénurie de ressources			⊗	⊗			⊗	⊗		⊗	⊗	
	Changements structurels géographiques et géopolitiques		⊗	⊗	⊗	⊗		⊗	⊗	⊗		⊗	⊗
	Propagation des maladies	⊗		⊗	⊗	⊗		⊗	⊗	⊗		⊗	⊗

⊗ Impact fort ⊗ Impact moyen

Dans ce contexte de transformation et de prise de conscience croissante des enjeux environnementaux, également marqué par la crise sanitaire, « le Groupe a décidé en 2020 de mener deux grands chantiers de front - afin d'en assurer la cohérence - sa raison d'être et le nouveau plan stratégique Renaulution²¹ » (Renault, 2021, p. 126) :

- le plan stratégique Renaulution, présenté en janvier 2021 par Luca de Meo, Directeur général du Groupe, vise à « passer d'une stratégie de volume à une stratégie de valeur, et préparer Renault [...] à devenir une entreprise de technologie, de data, et d'énergies qui produit aussi des voitures » (Renault, 2021, p. 3) ;
- lors de son Assemblée générale qui s'est tenue le 23 avril 2021, le Groupe a présenté à ses actionnaires sa « Raison d'Être ». « Co-construite avec l'ensemble des salariés et en concertation avec ses parties prenantes, validée par le Conseil d'administration, elle exprime l'ambition et le sens du projet collectif du Groupe en France et dans le monde : « Nous faisons battre le cœur de l'innovation pour que la mobilité nous rapproche les uns des autres²². ». [...] « La conception de la raison d'être du Groupe est le résultat d'un chantier collectif. Dans un premier temps, des groupes de travail ont analysé des centaines d'entretiens avec des collaborateurs appartenant à une très grande diversité de métiers et de pays, dans les entités opérationnelles et au niveau de la direction générale. En parallèle, une étude sur la culture de l'entreprise a été menée. Ce travail a été également complété par des discussions avec des parties prenantes externes (partenaires, investisseurs, ONG...). » (Renault Group, 2021b).

Le Rapport Climat, également diffusé en avril 2021, synthétise ces deux chantiers en ces termes :

« Pilier d'un capitalisme responsable et engagé, la démarche en faveur du climat développée par le Groupe est au cœur de sa transformation et de sa Raison d'Être, qui conjuguent performance économique et performance environnementale. »
(Renault Group, 2021a, p. 3)

Au travers de la DPEF et du Rapport Climat, le reporting RSE de Renault présente ainsi les opportunités de transformation du Groupe à moyen et long terme (entre 2025 et 2050), mettant en exergue l'enjeu de la transition écologique en réponse au changement climatique, et à l'appui de nouveaux outils de mesure de la performance globale dans le domaine environnemental.

En définitive, la réflexion menée sur la Raison d'Être du Groupe, dont la formulation peut, à première lecture, apparaître conceptuelle et qui conduit à un questionnement sur « la finalité de l'entreprise et [...] en quoi le monde serait différent sans elle » (Peretti, 2020, p. 19), est l'aboutissement d'une séquence relativement longue et complexe, ayant mobilisé de nombreux acteurs dans le cercle des parties prenantes, auxquels le Groupe fait appel en vue de l'éclairer, de façon concrète, dans la voie à suivre pour poursuivre structurellement ses objectifs et son exploitation, tout en s'adaptant aux circonstances et aux secousses conjoncturelles, et honorer ses engagements à l'aune des enjeux de la DPEF.

La description de ce processus qui, à la base de nos constats, découle de la réglementation encadrant le reporting RSE, tend à accréditer la thèse selon laquelle « Depuis la directive européenne 2014/95/UE, le reporting extra-financier est de moins en moins mobilisé à des fins de légitimation. Nous assistons à une transition fondamentale dans les entreprises qui abandonnent peu à peu le réflexe du storytelling pour une authentique démarche de reddition, plaçant la comptabilité au cœur des enjeux environnementaux, politiques et sociaux » (Déjean, 2021, p. 44-45).

²¹ Le plan Renaulution comporte trois phases à l'horizon 2025 : redressement de la marge et de la génération de liquidités jusqu'en 2023 (phase « Résurrection ») ; renouvellement et enrichissement des gammes, contribuant à la rentabilité des marques jusqu'en

2025 (phase « Rénovation ») ; en 2025, bascule du modèle économique du Groupe vers la technologie, l'énergie et les nouvelles mobilités (phase « Révolution ») (Renault, 2021, p. 21).

²² Souligné par nous.

2.3 La méthode CARE ou la triple ligne d'amortissement pour l'activité du Groupe

Soulignant l'ambiguïté du concept de capital global, dont la stabilité, par un jeu de « vases communicants », peut masquer la dégradation de certaines de ses composantes (en l'occurrence celle du capital naturel, susceptible d'être compensée par la croissance du capital financier²³), et tout en se référant à l'existence de plusieurs natures de capitaux (Cretté, Tran Vu, 2022), les promoteurs de la méthode CARE (Rambaud, 2015 ; Gbego, Richard, 2015) affirment leur attachement au principe de coût historique par le recours à une Triple Ligne d'Amortissement (TLA ou TDL pour *Triple Depreciation Line*) ; ils défendent, via ce mécanisme de l'amortissement à triple niveau, le moyen pour l'entreprise non seulement de déterminer précisément le coût de restauration des ressources écologiques qu'elle utilise, mais plus largement de valoriser et préserver distinctement ses trois catégories de capitaux : financier, naturel, humain (Rambaud, Richard, 2015), et différencient ainsi une soutenabilité / durabilité « faible » (consistant en la simple conservation du capital global) et une soutenabilité / durabilité « forte » (caractérisée par un développement respectant les seuils physiques environnementaux en relation avec le seuil minimum de capital naturel à conserver) : « Pour employer le vocabulaire de l'économie écologique, la méthode CARE/TDL repose fondamentalement sur une « *conception forte de la soutenabilité* » et non sur une « *conception faible* » » (Richard, 2020, p. 73).

Le renouvellement d'un actif (ou entité) environnemental(e) en coût historique s'effectue schématiquement par l'application de deux règles :

- l'une comptable, consistant pour l'entreprise à inscrire à l'actif du bilan une rubrique « Capital naturel » qu'elle amortit au rythme de la consommation des ressources naturelles²⁴, et

corrélativement au passif du bilan la « dette » qu'elle a contractée (à l'égard de la Nature) impliquant son engagement à la rembourser, au même titre que les autres capitaux, notamment financiers (à l'égard des actionnaires) (Richard, 2012 ; Richard, Plot, 2014) ;

- l'autre économique, visant à constituer un fonds à l'actif du bilan dédié à la reconstitution du capital naturel affecté par l'activité de l'entreprise, et permettant in fine de solder la dette suscitée.

La méthode CARE telle que présentée dans sa version initiale se décline en plusieurs étapes²⁵ permettant successivement :

- 1) d'identifier la pollution ;
- 2) d'identifier les limites des fonctions environnementales ;
- 3) de calculer l'écart de durabilité ou écart entre la pollution réelle et les limites des fonctions environnementales ;
- 4) en cas d'écart de durabilité positif, de choisir les solutions de traitement et de calculer leur coût, le cas échéant à l'appui de conseils spécialisés ;
- 5) de calculer et de comptabiliser l'amortissement annuel du capital naturel sur l'exercice comptable ;
- 6) de comptabiliser une provision à due concurrence ;
- 7) de créer un fonds monétaire consacré à la restauration en l'état du patrimoine écologique.

Le tableau suivant en résume l'application dans l'usage des nitrates dans une exploitation agricole (Gbego, Richard, 2015, p. 29) et de métaux toxiques dans une PME métallurgique de traitement de surface (Gbego, Janvier, 2015, p. 35) :

²³ La perte de capital écologique en Chine serait par exemple compensée par la progression du capital financier (Arrow et al., 2007).

²⁴ Il s'agit là de la simple transposition de la règle de l'amortissement comptable au capital naturel, au même titre que ce que l'entreprise pratique déjà pour amortir son capital technologique.

²⁵ Pour mémoire, le nombre et le contenu des étapes séquençant la mise en œuvre de la

méthode CARE ont évolué depuis la publication en 2015 des exemples qui sont présentés ci-après à titre de simple illustration des deux règles comptable et économique susmentionnées ; suite aux retours d'expérimentation et recherches menées depuis lors, la version actuelle « V2 » comporte 8 phases (Rambaud et al., 2022, p. 41-47 ; CERCES, <https://www.cerces.org/projet-modele-care> ; <https://www.cerces.org/experimentations-care>).

Étapes	Agriculture	Industrie
1	Mesure avec des ingénieurs agronomes de la quantité de nitrate présente dans le sol	Identification de la pollution liée au rejet dans une rivière des déchets aqueux provenant de bains chimiques de traitement de surface (arsenic, chrome, nickel), en relation avec les services qualité et développement durable et à l'appui des bases de données ministérielles (BASOL)
2	Identification de la quantité maximale de nitrate permettant d'assurer les fonctions hydrologiques du sol et de ne pas polluer les eaux avoisinantes	Identification de la quantité maximale de polluant ne compromettant pas le renouvellement naturel des êtres vivants de la rivière, en fonction de seuils de potabilité de l'eau pour chaque composant nocif, par référence aux critères du Ministère de l'Ecologie
3	Détermination de l'écart entre le réel et la limite environnementale	Calcul de l'écart entre la pollution réelle de l'eau et les limites des fonctions environnementales
4	En cas d'écart défavorable, choix des mesures les moins coûteuses pour mettre un terme, dans un délai raisonnable, à la destruction du capital naturel	En cas d'écart de durabilité positif, choix des solutions de traitement de l'eau et calcul de leur coût, faisant appel à des conseils spécialisés dans ce domaine
5	Enregistrement du coût des mesures susmentionnées au compte de résultat, sur une ligne « amortissement du sol »	Calcul de l'amortissement annuel du capital naturel sur l'exercice comptable et enregistrement au compte de résultat
6	Constatation d'une provision au passif du bilan	Comptabilisation par voie de provision de l'amortissement susmentionné
7	Blocage à l'actif d'un fonds monétaire consacré exclusivement à la reconstitution du sol	Création d'un fonds monétaire dédié au renouvellement de la rivière, subdivisé en trois sous-fonds monétaires, correspondant au montant que l'entreprise s'engage à investir pour le traitement des trois polluants, et destiné à financer la totalité de l'investissement destiné à l'assainissement de l'eau

Ainsi, par la méthode CARE, le capital naturel entre dans le cadre comptable en suivant la logique générale : l'entreprise contracte des dettes vis-à-vis de ses différents apporteurs de capitaux qu'elle reconnaît en les inscrivant au passif de son bilan comptable ; elle met en place un mécanisme procédant d'une extension de la comptabilité en coût historique (et non pas en

valeur de marché) pour s'acquitter de ses dettes, sa politique de distribution de dividendes aux actionnaires étant par ailleurs subordonnée à la préservation non seulement du capital financier, mais également du capital naturel (et du capital humain) (Cretté, Uzan, 2018).

DISCUSSION

Comme en témoignent le modèle de résultat environnemental développé par Kering et la recherche prospective des risques (et opportunités) liés au changement climatique au sein de Renault, les outils de mesure de la performance environnementale, s'ils peuvent satisfaire la quête de légitimité en réponse aux pressions institutionnelles auxquelles un groupe coté se trouve exposé à l'égard non seulement de ses actionnaires, mais plus largement de l'ensemble des parties prenantes, n'en contribuent pas moins à l'amélioration continue de la gestion et de l'efficacité internes (Renaud, 2009).

À la nécessité de reconstituer les dommages causés par l'activité des entreprises, pourrait répondre un dispositif juridique et comptable favorisant l'enregistrement au passif du bilan des « entités environnementales » (ou entités naturelles) en tant que capitaux²⁶ (autres que financiers) dont les emplois seraient reflétés à l'actif, avec la constitution d'amortissements pour en assurer le maintien en l'état. Dans leurs propositions de prise en compte d'éléments environnementaux dans la mesure de performance, les défenseurs de la méthode CARE préconisent à cet égard de passer d'une logique d'actif à une logique de passif, permettant « de concevoir l'usage fait des entités environnementales [actifs environnementaux] comme un « emprunt » qu'il est nécessaire de pouvoir « rembourser » (et non plus seulement comme une ressource inépuisable), et « d'appréhender en retour la question des dégradations systématiques des entités environnementales (de leur consommation) comme un amortissement (anticipable) » servant « à garantir le maintien non pas de l'actif mais du passif » (Rambaud, Richard, 2016, p. 40-41).

Toutefois, pour autant que les instruments de mesure du capital naturel mobilisés soient fiables, et indépendamment des

schémas de comptabilisation, les entreprises ne disposent pas nécessairement des moyens financiers suffisants pour assurer la dotation des fonds de renouvellement prônés par la méthode CARE, sauf à envisager, en appui à la mise en œuvre systématique de cette méthode, un changement complet de paradigme passant par une refonte des organes de gouvernance des entreprises et des instances de régulation, et par une réforme radicale des droits constitutionnels et législatifs au niveau de l'Etat (Richard, 2020, p. 109-119), jusqu'à une cogestion écologique non seulement au sein des entreprises, mais généralisée au niveau économique et politique (Rambaud, Richard, 2021, p. 193-238).

En outre, les groupes peuvent être confrontés à la difficulté de croiser les entités juridiques et les unités génératrices de trésorerie qui les composent pour pouvoir affecter de façon suffisamment précise l'impact environnemental de leurs activités et décider de l'allocation des ressources nécessaires à sa réduction.

Enfin les risques environnementaux ne répondent pas systématiquement aux critères de provisionnement requis actuellement par le référentiel comptable international²⁷ et les règles comptables nationales²⁸, ce qui pourrait laisser augurer, sous la pression croissante de ces risques et de leurs conséquences sur l'activité des acteurs économiques, d'une évolution à terme, tant des normes IAS/IFRS, dont certaines traitent déjà, mais de façon encore peu exhaustive, de sujets environnementaux²⁹ (Barbu et al., 2011) que de la législation comptable à l'échelle nationale, pour une prise en compte conjointe des problématiques environnementales et une meilleure appréciation de la performance environnementale des entreprises, quels qu'en soient la taille et le profil.

²⁶ Un capital au sens de CARE « est une « entité » (matérielle ou non, humaine ou non), employée et consommée (par l'organisation) dans son modèle d'affaires, dont l'existence est indépendante de l'activité de l'organisation (notamment de son utilité/productivité), et reconnue comme devant être préservée » (Rambaud et al., 2022, p. 41).

²⁷ IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » conditionne en effet l'enregistrement d'une provision pour risques et charges à trois conditions : l'existence d'une obligation actuelle et résultant d'un événement passé ; la probabilité qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation ; la possibilité d'estimer le montant de l'obligation de façon fiable.

²⁸ Pour mémoire, la recommandation 2003-R02 du Comité National de la Comptabilité (CNC), auquel a succédé l'Autorité des Normes Comptables (ANC), concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes individuels et consolidés des entreprises, avait défini les dépenses environnementales comme étant les coûts liés entre autres à :

- l'élimination des déchets et aux efforts entrepris pour en limiter la quantité ;
- la lutte contre la pollution des sols, des eaux de surface et des eaux souterraines ;
- la préservation de la qualité de l'air et du climat ;
- la réduction des émissions sonores ;
- la protection de la biodiversité et du paysage.

²⁹ Tel est le cas des normes IAS/IFRS et normes interprétatives (IFRIC) suivantes : IAS 41 « Agriculture » ; IFRS 6 « Prospection et évaluation de ressources minérales » ; IFRIC 1 « Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires » ; IFRIC 5 « Droits aux intérêts provenant des fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement » ; IFRIC 6 « Passifs découlant de la participation à un marché spécifique - Déchets d'équipements électriques et électroniques ».

Gageons en outre que la directive sur les rapports de durabilité des entreprises (CSRD) avec l'adoption de normes européennes applicables à ces rapports (European Sustainability Reporting Standards ou ESRS) et l'élaboration en parallèle par l'ISSB (International Sustainability Standards Board), sous l'égide du Conseil mis en place fin 2021 par l'IFRS Foundation, de normes sur le développement durable (IFRS Sustainability Disclosure Standards) (Cretté, Tran Vu, 2022, p. 34) apportent des pistes sinon de rapprochement, du moins de dialogue et d'interactions entre

les tenants des deux « écoles » en matière d'évaluation des impacts environnementaux de l'activité des entreprises, et de recherche active des moyens à mettre en œuvre pour y remédier. Par le déploiement et la mise en valeur de leurs compétences pluridisciplinaires, il revient légitimement aux auditeurs de répondre à l'évolution croissante des attentes et exigences des parties prenantes impliquées dans l'élaboration, l'analyse et l'exploitation de ces rapports de durabilité, en termes de niveau d'assurance et donc de confiance sur leur contenu.

BIBLIOGRAPHIE

- Altukhova Y. (2013)**, « Comptabilité agricole et développement durable : étude comparative de la Russie et de la France », Gestion et management. Université Paris Dauphine – Paris IX, 2013, 470 p.
- Altukhova Y. (2015)**, « La méthode IDEA [Indicateurs de Durabilité des Exploitations Agricoles] comme base d'application du modèle CARE », *Revue Française de Comptabilité*, n°483, p. 36-37.
- Antheume N., Christophe B. (2005)**, *La comptabilité environnementale, Des outils pour évaluer la performance écologique*, E-theque, 90 p.
- Arrow K.J., Dasgupta P., Goulder L.H., Mumford K., Oleson K. (2007)**, *China, the US and sustainability: Perspectives Based on Comprehensive Wealth*, Stanford Center for International Development, Working Paper No. 313, 47 p.
- Barbu E., Feleaga L., Feleaga N. (2011)**, « Quelles normes IAS/IFRS utiliser pour le reporting environnemental ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°440, p. 24-27.
- Briquel V., Vilain L., Bourdais J.L., Girardin P., Mouchet C., Viaux P. (2001)**, « La méthode IDEA (indicateurs de durabilité des exploitations agricoles) : une démarche pédagogique », *Ingénieries - EAT*, p. 29-39.
- Charriot C., Vidal O. (2020)**, « La prise en compte des enjeux environnementaux dans la comptabilité agricole : utopie ou nécessité ? », *ACCRA*, n°8, p. 9-36.
- CNC (2003)**, *Recommandation n°2003-r02 du 21 octobre 2003 concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes individuels et consolidés des entreprises*.
- Commission européenne (2019)**, *Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, Le pacte vert pour l'Europe*, COM/2019/640 final, 11 décembre.
- Coob C., Coob J. (1994)**, *The Green National Product*, Human Economy Center, University Press of America, 352 p.
- Coob C., Halstead T., Rowe J. (1995)**, *The Genuine Progress Indicator - Summary of data and methodology*, Redefining Progress, San Francisco, 50 p.
- Cretté O., Uzan O. (2018)**, « RSE et performance environnementale », in Uzan O., Czepik M. (coord.), *Cycles de conférences ORSE-ADERSE, RSE et performance globale*, p. 9-15.
- Cretté O., Uzan O. (2019)**, « La responsabilité des parties prenantes au travers de la déclaration de performance extra-financière », in Bahuon A.P., Pluchart J.J. (coord.), *Transformation des entreprises, Les métiers du conseil, du droit et du chiffre à l'ère phytigitale*, Vuibert, p. 185-200.
- Cretté O., Tran Vu V.H. (2022)**, « La performance globale : comment et pourquoi l'évaluer ? », *Audit & Société*, n°2, p. 30-40.
- Déjean F. (2021)**, « Responsabilité sociale de l'entreprise et performance intégrée : la course aux indicateurs », in Dauphine Recherches en Management, *L'état du management 2021*, Paris, La Découverte, p. 37-48.
- Gbego H., Janvier C. (2015)**, « Application pratique de la méthode CARE », *Revue Française de Comptabilité*, n°483, p. 35.
- Gbego H., Richard J. (2015)**, « Vers une vraie comptabilité environnementale », *Revue Française de Comptabilité*, n°483, p. 27-30.
- Godard L. (2015)**, « Le Groupe Kering ouvre la voie à la comptabilité environnementale », *Revue Française de Comptabilité*, n°483, p. 38-39.
- Gray R., Bebbington J. (2002)**, *Accounting for environment*, Sage Publishing., 2^{ème} éd, 360 p.
- Hueting R., Bosch P., Boer (de) B. (1992)**, *Methodology for the calculation of sustainable national income*, Statistics Netherlands, Statistical Essays, M 44, SDU Publishers, La Haye, 64 p.
- IIRC (2013)**, *Cadre de référence international portant sur le reporting intégré*, décembre.
- Kering (2015a)**, *Compte de résultat environnemental de Kering (E P&L), Méthodologie et résultats groupe 2013*, 17 p.
- Kering (2015b)**, « Kering partage sa méthodologie de Compte de Résultat Environnemental pour promouvoir la comptabilité environnementale des entreprises », communiqué de presse, 19 mai.
- Kering (2021)**, *Document d'Enregistrement Universel 2020*, 525 p.
- Kering (2022a)**, *Document d'Enregistrement Universel 2021*, 449 p.
- Kering (2022b)**, *Environmental Profit & Loss (EP&L), 2021 Group Results*, 14 p.
- Labouze E., Labouze R. (1991)**, « Qu'est-ce qu'un écobilan ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°272, p. 73-78.
- Le Flécher (2021)**, « Les missions d'audit des données extra-financières, un nouveau contrat de confiance avec les investisseurs », *Audit & Société*, n°1, p. 45-51.
- Meadows D.H., Meadows D.L., Randers J., Behrens W.W. (1972)**, *The limits to growth / Halte à la croissance ?* traduction française, Fayard, 314 p.
- Nordhaus W., Tobin J. (1972)**, « Is growth obsolete ? » in

²⁵ Pour mémoire, le nombre et le contenu des étapes séquençant la mise en œuvre de la méthode CARE ont évolué depuis la publication en 2015 des exemples qui sont présentés ci-après à titre de simple illustration des deux règles comptable et économique

susmentionnées ; suite aux retours d'expérimentation et recherches menées depuis lors, la version actuelle « V2 » comporte 8 phases (Rambaud et al., 2022, p. 41-47 ; CERCES, <https://www.cerces.org/projet-modele-care> ; <https://www.cerces.org/experimentations-care>).

Economic Research : Retrospect and Prospect, volume 5, Economic Growth, National Bureau of Economic Research, Columbia University Press, p. 1-80.

Peretti J.M. (2020), « La présentation des politiques « diversité et inclusion » des entreprises à travers leurs déclarations de performance extra-financière (DPEF) », *Management & Sciences Sociales*, n°29, p. 6-20.

Petit F., Belet D., Saint Front (de) J. (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 - Management sciences - Ciencias de Gestion*, n°94, p. 29-51.

PPR (2012), *Evaluation du compte de résultat environnemental. Ce qu'on dit les experts : la voie à suivre*, 35 p.

Rimbaud A. (2015), « Le modèle comptable CARE / TDL : une brève introduction », *Revue Française de Comptabilité*, n°483, p. 31-34.

Rimbaud A., Richard J. (2015), « « The triple Depreciation Line » instead of « the Triple Bottom Line » : Towards a genuine integrated reporting », *Critical Perspectives on Accounting*, n°33, p. 92-116.

Rimbaud A., Richard J. (2016), « La prise en compte d'éléments environnementaux dans la mesure de la performance », *6^{èmes} Etats généraux de la recherche comptable*, Autorité des normes comptables, 12 décembre, 56 p.

Rimbaud A., Richard J. (2021), *Philosophie d'une écologie anticapitaliste pour un nouveau modèle de gestion écologique*, Les Presses de l'Université Laval, 324 p.

Rimbaud A., Alijani S., Déjean F., 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 », *11^{èmes} Etats généraux de la recherche comptable*, Autorité des normes comptables, 14 avril, 53 p.

Renaud A. (2009), « Les outils d'évaluation de la performance environnementale : audits et indicateurs environnementaux », La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, mai 2009, Strasbourg, 24 p.

Renault (2021), *Document d'enregistrement universel 2020*, 480 p.

Renault (2022), *Document d'enregistrement universel 2021*, 582 p.

Renault Group (2021a), Rapport Climat « En route vers la neutralité carbone », avril, 57 p.

Renault Group (2021b), « Renault Group dévoile sa Raison d'Être : Nous faisons battre le cœur de l'innovation pour que la mobilité nous rapproche les uns des autres », communiqué de presse, 23 avril.

Renault Group (2021c), « Renault : prêts pour la « Révolution » », communiqué de presse, 8 novembre.

Richard J. (2009), « Comptabilités environnementales », in Colasse B. (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2^{ème} éd., Economica, p. 489-501.

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

Richard J. (2020), *Révolution comptable*, Les Editions de l'Atelier, 143 p.

Richard J., Plot E. (2014), *La gestion environnementale*, La Découverte, 128 p.

Schaltegger S., Müller K., Hindrichsen H. (1996), *Corporate environmental accounting*, John Wiley and Sons, 324 p.

Stiglitz J.E., Sen A., Fitoussi J.P. (2009), *Rapport de la Commission sur la mesure des performances économiques et du progrès social*, 324 p.

Sukhdev P. (2008), *The Economics of Ecosystems and Biodiversity. An interim report*, European Communities, 66 p.

The World Bank (2006), *Where is the Wealth of Nations. Measuring Capital for the 21st Century*, Washington, 188 p.

Tol R. (2009), « The economic effect of climate change », *Journal of Economic perspectives*, vol. 23, n°2, p. 29-51.

Uzan O. (2013), « Stratégies écosystémiques et modalités de coordination partenariale et territoriale. Le cas Danone », *Management & Avenir*, n°59, p. 194-211.

World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) (2011), *Entreprises et Écosystèmes. Comprendre, évaluer et valoriser*, 73 p.

Zahm F., Viaux P., Vilain L., Girardin P., Mouchet C. (2008), « Assessing Farm Sustainability with the IDEA Method - From the concept of Agriculture Sustainability to Case Studies on Farms », *Sustainable Development*, n° 16, p. 271-281.

Zeit J. (2012), « Le compte de résultat environnemental : un outil financier de demain », *Echanges*, n°297, p. 37-39.



RSE, performance globale, durabilité :

quel concept et quelle
entrée privilégier pour
faire évoluer le système
d'information comptable ?

Stéphane Trébucq

Professeur des Universités, Université de Bordeaux



Carole Cherrier

Commissaires aux Comptes, CNCC

LES EXIGENCES INATTENDUES DE LA RSE

Alors même que la RSE a été formalisée, sur un plan international, au travers de la norme ISO 26000 depuis l'année 2010, nombre d'entreprises continuent de s'interroger sur la façon de mettre en place des actions en la matière. Plus que des actions d'ailleurs, mieux vaudrait développer une stratégie RSE, et plus encore une stratégie intégrant les attentes liées à la RSE. Et il est vrai

LES INDICATEURS DE LA RSE

Certes les dirigeants d'entreprises ne sont guère aidés sur le front des indicateurs, puisque ceux-ci se sont avérés, jusqu'à ce jour, très peu standardisés ou normalisés. Certains font l'objet d'un large consensus, comme ceux relatifs aux émissions de gaz à effet de serre. D'autres domaines, en revanche, apparaissent beaucoup moins bien définis. C'est ainsi le cas des thématiques

LES NOUVEAUX ENTRANTS DE LA RSE

Il est quelque peu surprenant de constater l'impatience et la naïveté avec lesquelles certains acteurs s'intéressent subitement à la RSE. Ils considèrent que la RSE ne serait qu'un investissement de plus à consentir, une contrainte devenue désormais incontournable, et dont il suffirait d'appliquer la recette en y intégrant dans le bon ordre les ingrédients indispensables. Cependant, la RSE ne saurait se réduire à cela. Elle requiert un engagement fort de la part du dirigeant. Sans son leadership, et sa volonté de changement, la démarche est vouée à l'échec, ou à des transformations cosmétiques sans réels effets organisationnels. Le remède risque alors de devenir plus toxique que le mal, surtout si les incohérences et l'hypocrisie de la démarche s'avèrent criantes pour les salariés. En réalité,

LES NOUVELLES RSE

Force est de constater que la RSE n'a pas toujours été bien comprise, ni même mise en œuvre d'une manière optimale, et il faudrait ne pas hésiter à faire preuve de plus de sens critique à son égard. Certains ont même parlé d'ISO washing (Cadet, 2015) pour bien décrire le risque lié à la conformité d'une norme aux contours flous, pouvant n'aboutir - en pratique - à aucun progrès. Certains ont même proposé la notion de Post-RSE (Torres, 2018), en envisageant les notions de performance globale (Germain et Trébuq, 2004) et de création (destruction ?) de valeurs comme nouveaux horizons de la responsabilité. Cette proposition a été encore plus récemment complétée par la notion de Full-RSE (Chadapaux et Archer, 2022), selon laquelle la RSE aurait vocation à gagner toutes les fonctions de l'entreprise tout en

qu'un tel projet est de nature à déranger les habitudes les plus ancrées dans la gestion des entreprises. De fait, engager une telle démarche nécessiterait de consulter au premier chef les parties prenantes, afin d'en saisir les attentes, et de les intégrer aux objectifs poursuivis.

environnementales, telles que la biodiversité ou la circularité du modèle économique, ou d'autres de nature sociale, telles que l'engagement des collaborateurs ou leur potentiel créatif. Dans de nombreux domaines, l'information demeure indigente voire inexistante, ce qui rend quasiment irréalisable l'anticipation de certains risques, de dépendances ou de futures pénuries.

les démarches RSE peuvent nécessiter plusieurs années pour arriver à une certaine maturité. Elles supposent également un investissement non pas seulement financier, mais également cognitif. Il s'agit donc de découvrir les relations entre performance sociale, environnementale et financière, ce que certains ont d'ailleurs appelé «pensée intégrée» (Oliver et al., 2016). Or une telle pensée ne peut être développée immédiatement, même avec l'appui externe de consultants chevronnés. En ce sens, l'engagement RSE représente un véritable capital immatériel. Ses bénéfices induits restent souvent difficiles à mettre en évidence, même si l'on en constatera de plus en plus les effets à l'occasion de demandes de subventions publiques, ou bien encore de crédits.

intégrant pleinement la stratégie d'entreprise. Ces nouvelles terminologies sont également accompagnées d'un concert de nouvelles responsabilités, comme la RNE à savoir la responsabilité numérique des entreprises. Face à une telle surenchère, il y a effectivement lieu de s'interroger sur les méthodes proposées et utilisées pour apprécier ces responsabilités et ces performances. La crise Covid-19 a elle-même remis en exergue un autre concept, à savoir celui de résilience organisationnelle. Il n'est plus seulement question de savoir si la RSE apporterait un surcroît de performance ou éviterait sa baisse, mais si celle-ci permettrait aux entreprises de traverser des épisodes inattendus, de trouver de nouvelles solutions et de s'adapter aux circonstances.

LES DÉFAUTS DE LA RSE

Revenir au texte de l'ISO 26000 (2010) et aux textes normatifs associés montre en effet combien la RSE a été envisagée non pas d'une manière intégrée, mais en silo. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle la notion de Full-RSE a pu être suggérée encore récemment. Celle-ci considère que la RSE n'est pas totalement intégrée et généralisée à l'ensemble de l'entreprise. On peut noter par ailleurs l'écart entre l'ISO 26000 et la notion de performance globale. Même si ce dernier concept apparaît controversé et encore flou, il reste porteur d'une approche systémique et d'un questionnement sur les interactions plus proches de la «pensée intégrée» que n'a pu l'être la RSE. En pratique, le système d'information de la RSE n'a jamais fait l'objet d'une réflexion précise. Quant aux liens avec la comptabilité financière, ils n'ont été que très peu explorés (Trébuscq, 2017, Jourdaine et

al. 2021). D'une manière tout à fait remarquable, certaines start-ups ont, d'ailleurs, questionné ce lien en élaborant de nouvelles solutions liant les fichiers FEC à une série d'indicateurs d'impacts (voir abCSR ou La Société Nouvelle). Ces méthodologies de calculs accélèrent la prise de conscience, mais ne peuvent se substituer à la constitution d'un système d'informations complet débouchant sur un tableau de bord et un pilotage stratégique. Face à la profusion d'outils, notamment de cartographie (des processus, des risques, des parties prenantes, de matérialité, des objectifs stratégiques), l'un des enjeux est de parvenir à relier ces objets entre eux. De tels systèmes, arrivant à relier ces éléments, apparaissent encore rarissimes.

LES OUTILS D'ÉVALUATION DE LA RSE

Pour l'heure, on a vu de très nombreux systèmes d'évaluation de la RSE fonctionnant dans une logique mono-thématique. En d'autres termes, les liens avec les risques, les processus, les objectifs stratégiques ne sont pas réalisés à l'issue du diagnostic. On pourrait aussi relever le manque de connexion de tels systèmes avec des approches plus théoriques. Nous pouvons ici en proposer trois exemples. Le premier est en lien avec les approches événementielles de la comptabilité. Il serait en effet intéressant de mieux comprendre comment l'entreprise s'est organisée au regard d'événements passés, mais aussi la façon dont elle envisage de s'organiser au regard d'événements futurs. Cette logique porte un nom. Il s'agit de la théorie événementielle de la comptabilité (Sorter, 1969). Selon une autre logique, assez proche, il semble intéressant de relever les événements indésirables, que l'on appelle aussi incidents critiques (Mayeske et al., 1966). On pourrait alors tenter de rattacher les actions

RSE à de tels incidents, et voir dans quelle mesure la logique d'action est capable de rendre l'entreprise plus résiliente. Enfin, un autre courant théorique, appelé approche socio-économique de l'entreprise, recommande d'observer tout particulièrement les dysfonctionnements organisationnels (Savall et Zardet, 2013). Dès lors, il s'agirait de mieux comprendre le lien entre les actions RSE et les éventuels dysfonctionnements, et ce d'autant plus que ce sont bien ces derniers qui sont supposés peser sur la performance financière. La raison avancée est liée aux coûts cachés qu'engendrent ces dysfonctionnements, qui alourdissent les charges inutilement et font perdre des opportunités de chiffre d'affaires. Qu'il s'agisse d'événements, d'incidents ou de dysfonctionnements, on voit combien l'approche RSE apparaît très éloignée des théories des organisations, et n'est pas arrivée à opérer la jonction avec plusieurs courants de littérature académique pourtant robustes et reconnus.

LA MESURE DE LA DURABILITÉ

Un autre défaut de l'approche RSE traditionnelle consiste à ne pas véritablement formuler de recommandations claires sur une mesure précise et consensuelle du degré de durabilité de l'entreprise analysée. L'approche RSE de l'ISO 26000 est thématique. Elle propose une série de domaines d'actions, mais n'avance ni une méthodologie systémique d'analyse des interactions (Knez-Riedl et al., 2006), ni une mesure scientifique de la durabilité. Ceci est d'ailleurs assez étonnant, puisque la série des normes ISO 14001 a fait le choix de se référer explicitement à la méthodologie de l'ACV (Analyse de Cycle de Vie) environnementale, afin d'apprécier les impacts

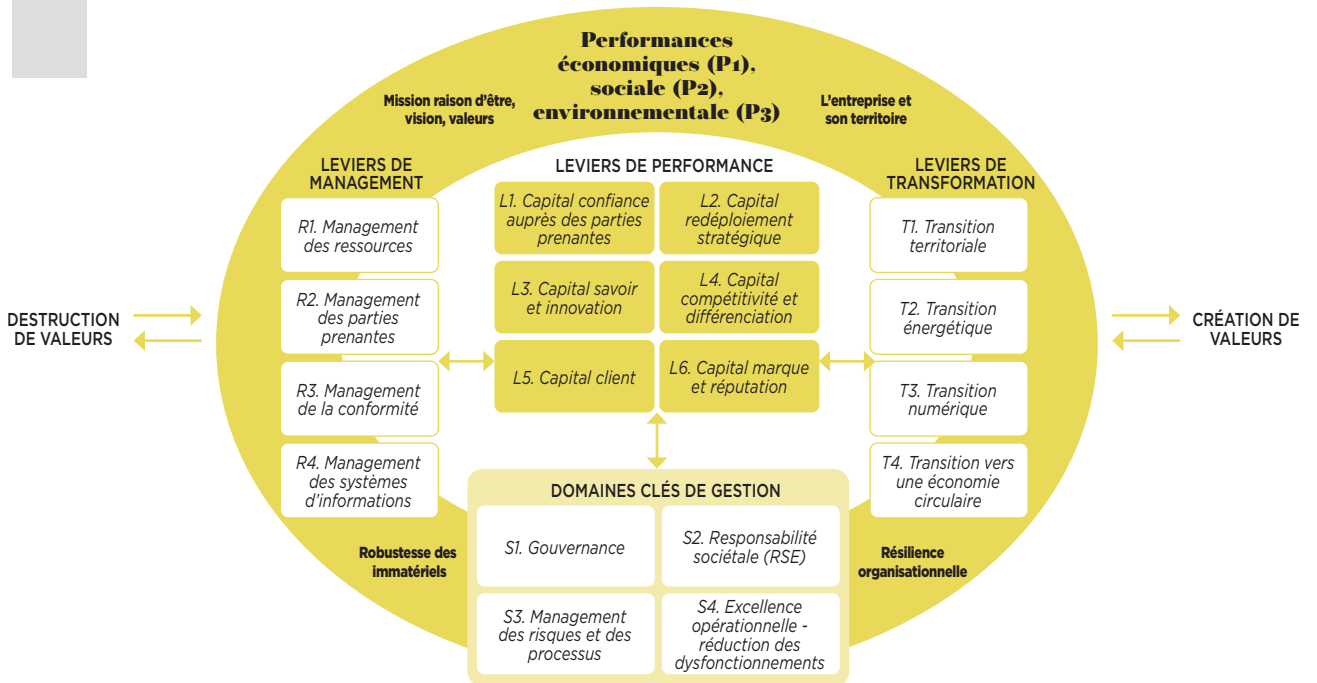
environnementaux d'une activité ou d'une organisation (Zamagni et al., 2013). Cependant, les derniers travaux de Rockström amènent désormais à introduire la notion de limites planétaires (Stoknes et Rockström, 2018). On est, dès lors, amené à s'interroger. Pour quelles raisons ne disposons-nous toujours pas d'un système comptable établissant dans quelle mesure le modèle d'une entreprise dépasse les limites planétaires (Schaltegger, 2018) ? Savons-nous d'ailleurs réellement modéliser la soutenabilité d'un modèle économique ?

RELIER RSE, PERFORMANCE GLOBALE ET DURABILITÉ

Dès lors, il semble pertinent de relier RSE, performance globale et durabilité. De fait, on s'aperçoit que la RSE ne représente qu'une brique de la performance globale, qu'il importe de rattacher aux autres composantes de la performance globale. Ces composantes ont d'ailleurs fait l'objet d'un travail à la suite des initiatives du CJD (Centre des Jeunes Dirigeants), de Generali et de l'association Alters, et notamment de l'initiative de performance globale portée par Louis-Rémy Pinault (voir Trébuq et Husser, 2022). Le graphe de synthèse du modèle a pour avantage de montrer que la RSE n'est bien qu'un aspect d'un ensemble de problématiques plus diversifiées intégrant des questions de management et la prise en compte de différentes transitions en cours. Ce type de graphe se prête par ailleurs à

une mise sous un format matriciel pour tenter de détecter les éléments les plus influents et ceux qui sont les plus dépendants à l'intérieur de ce système. Or, les résultats obtenus varient sensiblement en fonction des entreprises, et probablement du système de croyances des répondants. On peut donc supposer qu'une description d'un fonctionnement-type de ce réseau de la performance globale est impossible, car de nombreuses variables de contingence influent sur son fonctionnement, à commencer par le dirigeant, la taille de l'entreprise ou encore son secteur d'appartenance. Mais un tel modèle n'arrive cependant pas à résoudre la question de la mesure de la durabilité. Il y est d'ailleurs question de «création de valeurs», sans précision quant aux échéances prises en considération.

Graphique 1. Modèle de performance globale actualisé



Source : Generali, Alters, Université de Bordeaux (LR Pinault et S Trébuq, 2022)

RÉINTRODUIRE UNE PERSPECTIVE DE LONG TERME

A l'heure où certaines entreprises ont pris des engagements très clairs de décarbonation à l'horizon 2050, la question plus globale de la capacité de l'entreprise à devenir authentiquement durable devrait émerger plus clairement. Il n'est plus question dans un tel cas de RSE. Celle-ci est une aide, mais en aucun cas une garantie d'atteinte de cette durabilité, quitte d'ailleurs à rechercher dans sa version « forte » (Daly, 1991), ce qui suppose une préservation des capitaux, mais aussi des connaissances sur le rythme de dissipation possible des pollutions. C'est d'ailleurs sur cet enjeu que certains auteurs ont proposé le développement d'une

comptabilité élargie intégrant de tels enjeux de préservation des capitaux (Rambaud, 2022). Là encore, de tels développements seront prometteurs s'ils peuvent reposer sur une réelle capacité de modélisation à long terme du fonctionnement de l'entreprise. La prise en compte du capital humain et celle du capital naturel ne sont probablement pas suffisantes. D'autres immatériels sont eux aussi cruciaux. La quantité d'informations nécessaires pour opérer ces prévisions et ces simulations va bien au-delà des informations comptables classiques.

PARTICIPER AUX DÉBATS DE TRANSFORMATION DE NOTRE ÉCONOMIE

Face aux enjeux de durabilité, de sa modélisation, les apports attendus apparaissent multiples, tant sur un plan informatique que mathématique, avec l'aide des sciences sociales et environnementales. C'est donc vers une comptabilité et un audit plus scientifique qu'il y a lieu de s'orienter, ce qui nécessitera aussi une approche davantage multidisciplinaire qu'auparavant (Bebbington et Larrinaga, 2014). Dans le nouvel environnement réglementaire CSRD qui s'annonce, et avec les nouveaux indicateurs élaborés par l'EFRAG (Baumüller et al. 2021, Afolabi et al. 2022), la question de la capacité de l'entreprise à organiser un business model durable va demeurer. Les indicateurs EFRAG n'indiquent nullement les aspects à monitorer en amont pour obtenir un tel

résultat. Ils ne fournissent pas non plus la clé des interactions propres à chaque entreprise. Dans l'ère post-RSE, l'enjeu ne sera plus la mesure des résultats obtenus, mais l'atteinte d'un modèle durable. Au moment où la RSE se démocratise, le nouvel horizon de la durabilité vient de se révéler. Peut-être serait-il utile de prendre désormais le temps de réfléchir à une approche plus rationnelle. Certaines nouvelles technologies comme la blockchain apparaissent prometteuses, mais qu'en est-il réellement du plan envisagé pour la transformation de notre système économique ? Quoi qu'il en soit, les professions comptables seront appelées elles aussi à exercer leur responsabilité, et devront assurément prendre leur part à un tel débat de société.

BIBLIOGRAPHIE

- Afolabi, H., Ram, R., & Rimmel, G. (2022).** Harmonization of sustainability reporting regulation: analysis of a contested arena. *Sustainability*, 14(9), 5517.
- Baumüller, J., & Grbenic, S. (2021).** Moving from non-financial to sustainability reporting: analyzing the EU Commission's proposal for a Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). *Facta Universitatis, Series: Economics and Organization*, 18(4), 369-381.
- Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2014).** Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, organizations and society*, 39(6), 395-413.
- Cadet, I. (2015).** ISO 26000 washing: a risk linked to the status of the ISO 26000 standard. *Revue de l'organisation responsable*, 10(1), 16-36.
- Chadapaux, H. & Archer E. (2022).** L'entreprise Full-RSE, de la prospective à la pratique, la vision des professionnels, Institut de l'Entreprise, FNEGE et PwC France et Maghreb, Ed. Korus.
- Daly, H. (1991).** Institutions for a Steady-State Economy. *Steady-State Economics*.
- Germain, C., & Trebucq, S. (2004).** La performance

globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions. *Semaine sociale Lamy*, 1186, 35-41.

- Jourdaine, M., Loubet, P., Sonnemann, G., & Trébucq, S. (2021).** The ABC-LCA method for the integration of activity-based costing and life cycle assessment. *Business Strategy and the Environment*, 30(4), 1735-1750.
- Knez-Riedl, J., Mulej, M., & Dyck, R. G. (2006).** Corporate social responsibility from the viewpoint of systems thinking. *Kybernetes*.
- Mayeske, G. W., Harmon, F. L., & Glickman, A. S. (1966).** What can critical incidents tell management?. *Training and Development Journal*, April, pp. 20-34.
- Oliver, J., Vesty, G., & Brooks, A. (2016).** Conceptualising integrated thinking in practice. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31 No. 2, pp. 228-248.
- Rambaud, A. (2022).** CARE : repenser la comptabilité sur des bases écologiques. *L'Economie politique*, 93(1), 34-49.
- Savall, H., & Zardet, V. (2013).** La RSE, lien entre l'individu, l'organisation et la société : nouvel énoncé de la théorie socio-économique. *Management & sciences sociales*, 14(14), 4-17.
- Schaltegger, S. (2018).** Linking environmental

management accounting: A reflection on (missing) links to sustainability and planetary boundaries. *Social and Environmental Accountability Journal*, 38(1), 19-29.

- Sorter, G. H. (1969).** An « events » approach to basic accounting theory. *The Accounting Review*, 44(1), 12-19.
- Stoknes, P. E., & Rockström, J. (2018).** Redefining green growth within planetary boundaries. *Energy Research & Social Science*, 44, 41-49.
- Torres, F. (2018).** L'entreprise post-RSE : à la recherche de nouveaux équilibres. *Iggybook*.
- 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*, 118(1), 65-96.
- Trébucq, S., & Husser, J. (2022).** Vers un modèle des coûts cachés intégrant les problématiques écologiques : Études de cas et nouvelles perspectives. *Recherches en Sciences de Gestion*, 150(3), 143-167.
- Zamagni, A., Pesonen, H. L., & Swarr, T. (2013).** From LCA to Life Cycle Sustainability Assessment: concept, practice and future directions. *The international journal of life cycle assessment*, 18(9), 1637-1641.

Nous remercions l'ensemble des membres du groupe de travail Universitaires ainsi que les contributeurs pour leur investissement dans ce projet.

Aymen Abbadi
Michel Aimé
Yulia Altukhova-Nys
Tereza Bicalho
Jean-Francois Casta
Carole Cherrier
Olivier Cretté
Lionel Escaffre
Phu Dao-Le Flécher
Claire Gillet-Monjarret
Imen Jedidi
Olivia Jouanen
Etienne Latreille
Philippe Merle
Yannick Ollivier
Viet Ha Tran
Stéphane Trébucq
Hubert Tubiana

Un remerciement particulier au Professeur Philippe Merle, membre du groupe de travail Universitaires, pour la relecture de l'ensemble des articles, ainsi qu'aux permanents de la CNCC qui ont contribué à la production de ce recueil, dont Marie-Agnès Hans-Muris, Akila Derouich-Malaval et Mathilde Bricault.

Conception création : agence madamemonsieur communication(s)
Imprimé par l'imprimerie Baugé (37)



IMPRIM'VERT®



PEFC™ 10-31-1080

LES COMMISSAIRES AUX COMPTES bâtisseurs d'une société de confiance



www.cncc.fr

200 - 216 rue Raymond Losserand
75680 Paris cedex 14
+33 (0)1 44 77 82 82