

# **Apport de la comptabilité environnementale à la mutation de l'entreprise**

par Marie-Andrée Caron

**Les cahiers de la CRSDD • collection recherche  
No 03-2012**

**Marie-Andrée Caron**, FCMA, est chercheure à la Chaire de responsabilité sociale et de développement durable et professeure au département des sciences comptables de l'école des sciences de gestion de l'UQÀM. Elle mène des projets de recherche sur la normalisation, la comptabilité environnementale et le contrôle de gestion.

Les cahiers de la CRSDD  
Collection de recherche • No 03-2012

*Apport de la comptabilité environnementale dans la mutation de l'entreprise*

Par Marie-Andrée Caron

ISBN 978-2-923324-22-7

Dépôt Légal - Bibliothèque et Archives nationales du Québec, 2012



École des sciences de la gestion  
Université du Québec à Montréal  
Case postale 8888, Succursale Centre-ville  
Montréal (Québec) H3C 3P8 Canada

<http://www.crsdd.uqam.ca>

## Résumé

La comptabilité occupe une place importante dans les grandes mutations de l'entreprise (Chapman, Cooper et Miller, 2009; Capron, 2005; Chiapello, 2005; Jones, 1995; Power, 1994). En 1807, le code de commerce 'Napoléon' obligeait les sociétés de capitaux à tenir une comptabilité en échange de la limitation de leur responsabilité. Ces mutations s'accompagnent souvent d'une transformation des rapports de pouvoir et de la répartition de la richesse entre les actionnaires, les gestionnaires et les autres parties prenantes de l'entreprise. L'amortissement, comme pratique comptable normalisée, permet par exemple aux gestionnaires de réduire les dividendes versés aux actionnaires, en vue d'assurer la préservation du capital de l'entreprise. Cette provision a encouragé en quelque sorte la souveraineté des administrateurs de société et elle a agi comme contrepouvoir à celui des actionnaires.

Or, si l'amortissement est aujourd'hui une pratique comptable bien ancrée, son histoire (Lemarchand, 1993) montre qu'elle a dû traverser un certain nombre d'épreuves, sur une période de plus de 200 ans. L'actif durable productif a d'abord dû être inventé, de même que le concept de provision pour amortissement, conçu de manière extra comptable par l'économie. Ensuite, une tension entre représentations comptables concurrentes a dû être résolue, pour permettre la traduction comptable de ce concept. Et enfin, des expérimentations concrètes ont dû être menées en entreprise, pour faire entrer cette provision dans les pratiques comptables courantes de l'entreprise. Ce qui a été possible avec la Compagnie des Indes.

En dialogue avec cette mutation, nous étudions les conditions d'émergence de la provision pour externalités en comptabilité environnementale. Les contestations sociales qui participent à redéfinir les contours de l'entreprise font naître, aujourd'hui, des coûts qu'elle a jusqu'ici largement ignorés. Issues de ces contestations, des initiatives comme la nouvelle norme ISO 26000, les lignes directrices de la GRI, et plus spécifiquement

des initiatives nationales et sectorielles comme le projet ExternE de la Commission Européenne, concourent à mettre en œuvre un nouveau système de régulation. Ce système opère, à travers le champ fiscal et comptable, une transformation progressive de la structure de coûts de l'entreprise. L'entreprise est appelée à assumer des charges qui étaient jusqu'ici largement supportées par la collectivité, comme l'assainissement de l'eau, de l'air ou le renouvellement des ressources naturelles. Si les entreprises sont réticentes à intégrer de tels coûts, des chercheurs collaborent avec des consultants et des gestionnaires pour implanter des systèmes d'internalisation des coûts comme le 'full cost accounting (FCA)', le 'sustainability assessment model (SAM)' ou l' 'analyse du cycle de vie (ACV)'.

Ces expérimentations participent à la transformation des pratiques comptables d'organisations pionnières. Si cette transformation peut sembler technique, elle est en fait hautement politique, puisqu'elle a des conséquences sur la répartition de la richesse entre les actionnaires, les dirigeants, les salariés et la société. Une nouvelle logique est en émergence : au-delà de la rigueur du chiffre, c'est l'obtention d'un chiffre à discuter qui importe dans un espace dialogique constitué des parties concernées par les coûts sociaux engendrés par les activités de l'entreprise. La comptabilité agit ainsi davantage comme un mécanisme pour intégrer les débats sociaux dans les pratiques courantes de l'entreprise, et quitte en cela progressivement le rôle de dispositif d'ordre social auquel elle a été jusqu'ici largement confinée.

## Avant-Propos

Ce cahier de recherche a été réalisé dans le projet *La responsabilité sociale : une redéfinition de l'entreprise comme institution sociale* financé par le programme Initiative de développement de la recherche du CRSH. Ce projet vise à développer une problématisation de la responsabilité sociale comme symptôme d'une redéfinition fondamentale de l'entreprise comme institution sociale des sociétés modernes avancées. Cela suppose de mettre en commun une perspective sociale mais aussi juridique, historique et managériale de l'entreprise comme objet de recherche. On vise ainsi à mettre au jour les déterminants de l'entreprise comme résultat d'un compromis social institutionnalisé, afin d'envisager l'issue des contestations dont elle fait l'objet actuellement.

Les contestations sociales participent à redéfinir la dimension institutionnelle de l'entreprise en présidant à de nouvelles règles qui en modifient à la fois les contours et la logique interne ; or, c'est une dynamique dont ne rend pas compte le courant de la responsabilité sociale qui met l'accent sur les réponses organisationnelles offertes à ces contestations. De telles redéfinitions institutionnelles se sont articulées autour de différents enjeux au cours de l'histoire, à tel point qu'à chaque période correspond une forme dominante d'entreprise comme l'ont illustré des auteurs tels que Eells et Walton (1961), Chandler (1977), Harris (2000) ou McLean (2004). Aujourd'hui, les contestations sociales qui pourraient présider à des refondations institutionnelles de l'entreprise se déclinent principalement sur deux fronts : la crise écologique dans sa matérialité et de par les transformations symboliques qu'elle induit quant à la conception du développement et du progrès d'une part, et la cohésion sociale qui, avec la fin du fordisme, semble incertaine même en période de vigueur économique d'autre part. En se basant notamment sur les transformations institutionnelles que l'entreprise a connues en regard des contestations marquant d'autres époques, et en explorant les réponses institutionnelles qui se font progressivement jour à l'heure actuelle à travers le monde, le projet de recherche vise à

clarifier comment les contestations d'aujourd'hui pourraient reconfigurer l'entreprise comme institution sociale.

La série de cahiers issus de ce projet étudient la constitution de l'entreprise à travers l'histoire ainsi que l'analyse de six mutations institutionnelles passées et actuelles. *CG*.

## **Préface**

Ce rapport de recherche est le 2<sup>e</sup> d'une série de 8 rapports. Ces rapports s'inscrivent dans un projet de recherche IDR financé par le fond CRSH intitulé 'La responsabilité sociale : une redéfinition de l'entreprise comme institution sociale' et présentent l'étude de 6 mutations de l'entreprise comme institution sociale (3 mutations passées et 3 mutations en cours).

### **Description du projet recherche**

Cette recherche vise à développer une problématisation de la responsabilité sociale comme symptôme d'une redéfinition fondamentale de l'entreprise comme institution sociale des sociétés modernes avancées. Cela suppose de mettre en commun une perspective sociale mais aussi juridique, historique et managériale de l'entreprise comme objet de recherche. On vise ainsi à mettre au jour les déterminants de l'entreprise comme résultat d'un compromis social institutionnalisé, afin d'envisager l'issue des contestations dont elle fait l'objet actuellement. Six mutations seront analysées où seront explorés les acteurs sociaux en présence, la teneur de leurs luttes, leurs rationalisations respectives, le paradigme (c'est-à-dire la vision du monde) partagé, et enfin la forme du compromis tel qu'il s'institutionnalise ou s'est institutionnalisé à travers de nouvelles législations ou de nouveaux modes de fonctionnement.

### **Description des mutations passées et à venir**

Les mutations passées qui seront analysées dans cette recherche sont la codification de l'amortissement comme norme comptable (étudiée dans le présent rapport), l'avènement de la responsabilité limitée dans le statut d'actionnaire et la participation des syndicats dans la gouvernance telle que prévue dans le modèle de co-gestion allemand. Les mutations actuelles, que nous mettrons en dialogue avec les mutations passées, sont les suivantes : l'internalisation des coûts, le statut de l'actionnaire et la finalité de l'entreprise et la participation élargie des acteurs sociaux à la gouvernance de l'entreprise.





## Table des matières

<b>Introduction</b> .....	<b>1</b>
<b>1. L'amortissement comme témoin d'une mutation passée de l'entreprise</b> .....	<b>7</b>
1.1 Tensions entre actionnaires et dirigeants .....	8
1.2 Apparition de l'actif fixe .....	9
1.3 L'action de Colbert – l'État .....	9
1.4 La technique comptable – la comptabilité en partie double .....	10
1.5 Deux cultures techniques – modèle marchand et modèle financier comptable .....	10
1.6 Concept économique (extra-comptable) de rémunération du capital investi.....	11
1.7 Un autre stade de raisonnement – mise en oeuvre des outils proposés par les calculs extracomptables.....	15
1.8 La Compagnie des Indes comme espace d'expérimentation pour les pratiques comptables émergentes .....	16
<b>2. L'internalisation des externalités pour une mutation en devenir</b> .....	<b>19</b>
2.1 Opérateur savoir et opérateur relation .....	21
2.2 Une mutation justifiée.....	23
2.3 Une mutation organisée .....	27
2.4 Une mutation émergente.....	30
<b>Conclusion préliminaire</b> .....	<b>37</b>
<b>Bibliographie</b> .....	<b>39</b>



## **Liste des tableaux**

Figure 1 Évolution des dispositifs comptables d'internalisation  
des externalités et mutation de l'entreprise \_\_\_\_\_ 38



## Introduction

La notion d'externalités a été introduite en économie par Marshall (1890), pour connaître ensuite une version sociale (Pigou, 1920; Coase, 1960), puis environnementale (Arrow, 1970; Baumol et Oates, 1975; Pearce, 1978). Les premières recherches comptables à s'y intéresser datent de 1976, avec l'avènement de la comptabilité environnementale, moment où la première revue scientifique comptable voit le jour (*Accounting, Organization and Society*), avec la publication de ses premiers articles sur la comptabilité environnementale (Wildavsky, 1976; Ullmann, 1976). Or, la comptabilité environnementale et sociale n'est, encore aujourd'hui, que très faiblement intégrée à la normalisation comptable<sup>1</sup>. Par conséquent, certains ont levé le voile sur le caractère partisan de la normalisation comptable (Saravanamuthu, 2004), mais d'autres *a contrario* sur le rôle central de la comptabilité, comme savoir, dans les grands changements sociaux et organisationnels (Lehman, 2001, 2006<sup>2</sup>; Larrinaga-Gonzalez et Bebbington, 2001). Tout se passe comme si un savoir comptable d'action se développait en parallèle à un savoir codifié.

Nous verrons que la comptabilité environnementale se développe comme savoir d'action, profitant d'une souplesse qui lui permet de dépasser le conservatisme du savoir comptable codifié. Ce conservatisme s'explique en partie par la double utilisation du profit comme indicateur de performance de l'entreprise et comme indication des fonds disponibles pour distribution aux actionnaires, reconnus comme les seuls propriétaires de celle-ci (Amblard, 2007), même s'il a été montré qu'ils n'en sont pas propriétaires de l'entreprise mais que de

---

<sup>1</sup> La normalisation comprend les principes appelés PCGRs (principes comptables canadiens) ou les IFRS (normes comptables internationales).

<sup>2</sup> Lehman (2006, 2001) mobilise Habermas et Rawls pour étudier la comptabilité comme un langage (émancipateur) et voir dans quelle mesure peuvent être dépassées ses limites instrumentales.

leurs parts (Segrestin et Hatchuel, 2011)<sup>3</sup>. Mais comme la propriété privée de l'entreprise est accordée par convention aux actionnaires (Amblard, 2007), le profit constitue le résiduel qui leur est dû. Ce qui a entraîné une grande prudence dans son évaluation (tant à la hausse qu'à la baisse) et le détourne souvent de la mesure de la performance réelle de l'entreprise<sup>4</sup>. Du coup la comptabilité se retrouve largement encastrée dans les contraintes de la relation actionnaire-dirigeant.

La normalisation comptable s'est ainsi essentiellement donné comme vocation d'empêcher ou de permettre la sanction des délits de distribution de dividendes fictifs. Provenant de cette conception de la protection de l'intérêt public, la théorie politico-contractuelle est un courant qui domine encore aujourd'hui la recherche en sciences comptables<sup>5</sup>. Cette théorie s'intéresse essentiellement à l'étude des choix comptables en lien avec trois hypothèses justifiant les manipulations comptables, celles de la rémunération, de la dette et de la visibilité politique. Ces hypothèses stipulent que les gestionnaires cherchent à maximiser leur rémunération au détriment des actionnaires, à optimiser la capacité d'endettement de l'entreprise ou à réduire les sommes versées aux acteurs sociaux.

---

<sup>3</sup> Le primat de l'actionnaire et la focalisation sur le cours en bourse seraient à l'origine d'une large part des dommages territoriaux, sociaux et environnementaux, selon Segrestin et Hatchuel (2011).

<sup>4</sup> Aussi, il apparaît paradoxal qu'une entreprise qui assume une plus grande part d'externalités affiche une performance (un profit) moindre.

<sup>5</sup> Pour une présentation de cette théorie, appelée par ses promoteurs (Watts et Zimmerman, 1986) '*economics-based empirical literature*', à l'intersection de la recherche en économie et en comptabilité, comme théorie faisant grand usage de données quantifiées, de procédures économétriques et statistiques, voir Chiapello, E. et Desrosières, A. 2006, La quantification de l'économie et la recherche en sciences sociales : paradoxes, contradictions et omissions. Le cas exemplaire de la positive accounting theory, in Eymard-Duvernay, F., *L'économie des conventions, méthodes et résultats*, La Découverte, p. 297-310 (voir aussi Watts, R. et Zimmerman, J. 1979, The demand and supply of accounting theories, the market for excuses, *The Accounting Review* 54(2) : 273-306).

Dans cet esprit, la provision pour externalités sera vue comme une provision 'occulte' visant à tromper l'utilisateur de l'information tout comme cela a été le cas avec l'amortissement, au tournant du siècle dernier (Lemarchand, 1993). Des auteurs ont bien montré que la mesure du profit était devenue un enjeu social majeur, dès lors qu'elle est susceptible d'orienter les capitaux et d'obéir à un délit de dividende fictif (Lemarchand et Praquin, 2005). Cela a contribué à retarder l'intégration de la comptabilité environnementale à la normalisation comptable.

En revanche, cherchant à combler les faiblesses de la normalisation comptable, les expérimentations de dispositifs d'internalisation des externalités se sont multipliées au tournant des années 2000, sous le couvert de la comptabilité sociale et environnementale<sup>6</sup>. Ces expérimentations sont porteuses d'un projet, celui de résoudre les problèmes liés au développement durable. Ce faisant ils participent à la mutation de l'entreprise en impliquant l'action collective, dont les principaux acteurs sont ici des chercheurs comptables, des consultants, des gestionnaires et des représentants de la société civile.

Nous proposons dans ce rapport de recherche d'approfondir le rôle des dispositifs d'internalisation des externalités à partir de la perspective d'une théorie de l'action collective fondée sur le projet (PBV<sup>7</sup>) (Desreumeaux et Bréchet, 2009). Ce qui permet d'analyser les dispositifs d'internalisation des externalités comme le fruit de régulations globales qui contraignent l'entreprise, mais qui sont aussi des domaines d'actions ouverts à l'entrepreneuriat institutionnel. Deux opérateurs tissent la trame de l'action collective – l'opérateur savoir et l'opérateur relation (Hatchuel, 2000, 2005).

Retracer et suivre ces deux opérateurs dans les recherches-action comptables sur l'internalisation des externalités, nous a

---

<sup>6</sup> Plusieurs acronymes sont utilisés dans la littérature pour désigner cette comptabilité, le plus fréquent est l'acronyme anglais SEA (*social and environmental accounting*).

<sup>7</sup>. *Projet-Based-View*.

permis d'identifier trois générations de dispositifs. Ces dispositifs cherchent ancrage en entreprise, qui se présente à la fois comme capacité d'investigation scientifique et technique sans précédent et comme le moteur de nouveaux modes de vie (Segrestin et Hatchuel, 2011). L'opérateur savoir puise essentiellement dans le cadre conceptuel comptable institutionnalisé (Lamberton, 2005; Jones, 2010). Il est ensuite progressivement complété par des savoirs issus de la Science, de l'Économie et de la Politique. L'opérateur relation agit, quant à lui, à travers les liens qu'établissent les acteurs avec la société civile et les ONG du développement durable.

Les dispositifs d'internalisation des externalités constituent des systèmes d'action collective au sein desquels sont mobilisés des savoirs, des outils et des relations. Pour faire l'étude de ces dispositifs, il ne s'agit donc pas de voir de quelle façon la comptabilité, comme savoir institutionnalisé, structure un système qui la structure en retour (comme le font un grand nombre d'études depuis les années 1980<sup>8</sup> et à leur suite des chercheurs en comptabilité sociale et environnementale (Lehman, 2001, 2006), mais d'étudier sa mutation et, avec elle, celle de l'entreprise, à travers l'action collective mobilisée autour de la résolution 'comptable' du problème de 'gestion' posé par le développement durable. Aussi, ces dispositifs comptables ne se bornent pas à rendre compte de faits, mais ils créent de nouveaux faits (Power, 1994), au sens où ils permettent l'établissement de liens symboliques entre des données sociétales et la performance financière de l'entreprise.

---

<sup>8</sup> Les textes fondateurs de courant sont les suivants: Burchell, S. Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. et J. Nahapiet, J. (1980), The roles of accounting in organizations and society, *Accounting, Organizations and Society* 5(1): 5-27, Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A.G. 1985, Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom, *Accounting, Organizations and Society* 10(4): 381-413 et Roberts et Scapens, 1985, Accounting Systems and Systems of Accountability – Understanding Accounting Practices in their Organisational Contexts, *Accounting, Organizations and Society* 10 : 443-456.



La comptabilité environnementale cherche un désencastrement de la relation actionnaire-dirigeant, comme le montre surtout les dispositifs d'internalisation des externalités de dernière génération, comme nous le verrons plus loin. Ce qui pose la question suivante : dans quelle mesure les principes de gouvernance démocratique contenus dans les nouveaux outils de gestion d'internalisation des externalités participent à la mutation de l'entreprise ? Dans quelle mesure l'activation de ces principes compense-t-elle pour la faiblesse du cadre légal de protection du 'gestionnaire' (Segrestin et Hatchuel, 2011) ?

En mettant l'accent sur l'environnement et les dispositifs techniques innovateurs, nous proposons de revenir à une conception de l'entreprise comme collectif, moteur d'innovation technique (et organisationnelle) (Segrestin et Hatchuel, 2011). Malgré le primat donné au profit, il n'en constitue pas moi un abrégé de la complexité de la réalité organisationnelle, et une variable peu utile pour comprendre l'action collective au sein de l'entreprise.

Ce rapport de recherche est scindé en deux parties. La première traite d'une mutation passée, entourant l'amortissement comptable, et la seconde d'une mutation actuelle, c'est-à-dire celle qui naît avec le développement de mécanismes d'internalisation des externalités.



## **1. L'amortissement comme témoin d'une mutation passée de l'entreprise**

La comptabilité est une composante essentielle des mutations de l'entreprise à travers le temps (Chapman, Cooper et Miller, 2009; Capron, 2005; Chiapello, 2005; Jones, 1995; Power, 1994). Historiquement, la limitation de la responsabilité de l'entreprise par le code de commerce Napoléon de 1807 s'est accompagnée d'une obligation par les sociétés de capitaux à tenir une comptabilité. Les mutations de l'entreprise ont du même coup été le site de profondes modifications des rapports de pouvoir entre les actionnaires, les gestionnaires et les autres parties prenantes de l'entreprise.

L'histoire de l'amortissement le montre, commençant sous le règne de Louis XIV, avec l'ordonnance française de 1673, et se terminant avec l'imposition des bénéfices mise en place durant la Première Guerre Mondiale. Techniquement, il s'agit de la prise en considération de l'emploi de biens 'durables' et de l'imputation de leur usage ou de leur usure au résultat de l'activité qu'ils ont contribué à exercer (Lemarchand, 1993). Constaté un amortissement revient donc à déduire de manière systématique une dépense annuelle des revenus de l'entreprise. Or, l'amortissement est aussi pour certain un « loup introduit dans la bergerie », venant enlever à la comptabilité sa fragile neutralité, puisqu'il s'agit de la première évaluation qui résulte d'un calcul statistique arbitraire et non pas d'une certitude. Comme cette provision intervient dans le calcul du profit disponible pour distribution aux actionnaires, elle introduit du même coup une marge de manœuvre importante aux dirigeants. Mais la réduction des sommes versées aux actionnaires permet en retour aux gestionnaires de préserver la capacité d'autofinancement de l'entreprise, pour le renouvellement de ses actifs. Cette provision a encouragé en quelque sorte la souveraineté des administrateurs de société et agit comme contrepouvoir à celui des actionnaires.

Concrètement, plusieurs acteurs se trouvent au centre d'un conflit potentiel relatif au partage du résultat de l'entreprise, entre

les dirigeants, les associés, les salariés, la clientèle et l'État<sup>9</sup>. Avec l'amortissement, on assiste à la transposition de raisonnements économiques et juridiques externes dans la détermination du résultat comptable.

Les conditions (ou épreuves) qui ont entouré cette mutation sur une période de plus de 200 ans sont les suivantes : 1. invention de l'actif durable productif, 2. conceptualisation par l'économie (extra comptable) d'une provision dans le calcul de la rentabilité des investissements, 3. résolution de tensions entre deux modèles comptables concurrents et 4. expérimentation concrète de pratiques d'amortissement dans un site pionnier, celui de la Compagnie des Indes.

La section suivante présente les tensions entre actionnaires et dirigeants. Nous verrons ensuite les conditions d'émergence de l'amortissement, soit l'apparition de l'actif fixe, le rôle de l'État, la comptabilité en partie double, l'opposition entre modèles comptables marchand et financier, le concept économique de rémunération du capital investi et la Compagnie des Indes comme site pionnier pour l'intégration de l'amortissement dans les pratiques comptables courantes de l'entreprise.

### **1.1 Tensions entre actionnaires et dirigeants**

Deux cultures s'opposent dans la lente émergence de l'amortissement comme pratique comptable récurrente. La culture du 'contrôle en commerce' met l'accent sur la politique d'autofinancement de la firme et voit dans l'amortissement une variable de cette politique, par la réduction des dividendes versés, pour préserver la capacité de l'entreprise à renouveler ses actifs. La culture du 'contrôle en finance'<sup>10</sup> quant à elle se

---

<sup>9</sup> Hydro Québec soutenait récemment une hausse de tarif justifiée par un changement dans les pratiques comptables.

<sup>10</sup> Lemarchand (1993) présente ces cultures comme le fruit d'un legs des Toscans et des Vénitiens. La comptabilité en partie double, sensibilisée au commerce maritime des Vénitiens est un modèle centré sur la détermination de résultats partiels par le biais de comptes ouverts

soucie davantage de la valeur de liquidation des actifs<sup>11</sup> et du versement de dividendes. Dans cette logique, seule compte la solvabilité immédiate, ses défenseurs ne se préoccupent nullement de l'hypothétique valeur globale du patrimoine. Ce qui peut expliquer pourquoi les chemins de fer, largement capitalisés, ne comptabilisaient aucun amortissement. Mais le marché financier n'a joué à cette époque qu'un rôle mineur et la préparation des états financiers était essentiellement fonction des objectifs de la direction. Lemarchand (1993) montre bien que le souci de la qualité de l'information délivrée aux actionnaires est secondaire et ceux qui s'en offusquaient étaient trop peu nombreux pour pouvoir y changer quelque chose.

## **1.2 Apparition de l'actif fixe**

Avant d'être amortis, les biens durables 'productifs' ont évidemment d'abord dû exister, fruit de l'invention des matériaux qui les ont rendus durables. L'industrialisation (entre la fin du règne de Louis XIV et la Révolution)<sup>12</sup> s'accompagne d'une augmentation lente mais sensible de la place des actifs fixes et l'outil comptable venant d'Italie (la comptabilité en partie double) était prêt à prendre en compte le phénomène. L'actif fixe « subit les injures du temps et se dégrade à l'usage, il faut le réparer ou songer à le remplacer » (Lemarchand, 1993, p. 61).

## **1.3 L'action de Colbert – l'État**

L'action de Colbert a contribué à réaliser une transformation profonde et durable de l'entreprise (même si l'activité de l'entreprise s'insère dans un cadre institutionnel et juridique qui n'évolue, lui aussi, que lentement). Par cette action, l'État entreprend d'unifier la législation commerciale avec l'Ordonnance du commerce de 1673. Cette méthode énumère

---

à chacune des opérations réalisées (...) et les archives toscanes offrent des exemples d'écritures d'amortissement (Lemarchand, 1993, p. 21).

<sup>11</sup>. Cette valeur peut différer largement de leur valeur comptable qui correspond à leur coût d'acquisition moins l'amortissement.

<sup>12</sup> Les Italiens ont joué un rôle décisif dans l'éveil de l'économie française à la fin du XVe siècle (Lemarchand, 1993, p. 59).

les premières dispositions du droit comptable applicables sur tout le territoire français, et 5 ans plus tard apparaît la *Méthode pour bien dresser toutes sortes de comptes*, 1<sup>e</sup> ouvrage à donner un exemple d'écriture d'amortissement. Mais Lemarchand (1993) soutient qu'il « n'est pas certain que cette action ait eu plus d'effet, sur les méthodes de comptabilisation des actifs fixes, que les créations de grandes entreprises » (Lemarchand, 1993, p. 61). Les expérimentations menées par les entreprises pionnières comme la Compagnie des Indes ont été déterminantes, comme nous le verrons plus loin.

#### **1.4 La technique comptable – la comptabilité en partie double**

Des exemples ont montré que ni la croissance des biens d'équipement, ni l'avènement des sociétés de capitaux, ni l'obligation de réaliser un inventaire n'étaient des conditions suffisantes à l'apparition de l'amortissement comme traitement comptable spécifique des actifs fixes ou constat comptable du déperissement. Un modèle devait assurer aux immobilisations une représentation permanente, ce que permettait celui de la partie double. Or, Lemarchand (1993) montre que ce modèle était ignoré d'une bonne partie des industriels du moment : il appartenait à une autre culture gestionnaire. Ce qui explique la très lente progression de l'amortissement.

#### **1.5 Deux cultures techniques – modèle marchand et modèle financier comptable**

Le modèle financier (propre à la culture du contrôle en finance) correspond à une comptabilité en recettes et dépenses, dite également en finance (reddition de comptes propre aux finances publiques). Les notions de patrimoine et de stock lui sont étrangères, elle ne s'intéresse qu'aux flux, et les questions d'amortissement lui sont inconnues. À l'inverse, le modèle marchand (propre à la culture du contrôle en commerce) est centré sur la préservation du patrimoine.

## **1.6 Concept économique (extra-comptable) de rémunération du capital investi**

Lemarchand (1993) montre que l'amortissement n'est pas le produit passif d'une mécanique comptable, mais le résultat d'une démarche active de conceptualisation qui trouve sa source dans l'économie. Une fois mis en place, l'outil comptable fonctionne de façon mécanique, mais l'élaboration des procédures qu'il utilise a nécessité une analyse externe (extra-comptable) préalable.

Lemarchand (1993) montre que c'est à la secte des économistes (*physiocrates*) et, en premier lieu, à leur chef de file le docteur Quesnay<sup>13</sup>, qu'il revient d'avoir fait entrer le concept de dépérissement dans le champ du discours économique, en entreprenant l'analyse de la production et de la formation du capital. Si les disciples de Quesnay n'ont pas élaboré eux-mêmes les concepts sur lesquels nous nous sommes longuement arrêtés, ils ont certainement contribué à les diffuser. L'économie (avec les Physiocrates) donne ainsi un statut théorique à des concepts que la comptabilité en partie double permettra d'intégrer par la suite dans la détermination du résultat.

Une distinction économique entre le productif et le consommable a dû être établie, de même que la différenciation fondée sur le cycle de récupération : « du fait des phénomènes d'usure et de dépérissement, la récupération intégrale n'est pas garantie et ce, quel que soit son délai. Il faut donc tenir compte de cette perte, ou mieux de cette consommation, comme d'un nouvel élément de coût » (Lemarchand, 1993, p. 187). Établissant la distinction entre actifs fixes (immobilisation capitalisée) et actifs circulants (les dépenses), les entrepreneurs du XVIIIe siècle ont identifié les éléments de coûts liés à l'utilisation des premiers.

La notion de coût d'opportunité a également contribué à l'essor du concept d'amortissement. Il s'agit d'un intérêt qui compense le manque à gagner sur un capital monétaire investi dans une

---

<sup>13</sup> Quesnay, F., *Le tableau économique*. Paris, 1758, reproduit in *Tableau économique des Physiocrates*, Paris, Calmann-Lévy, 1969.

entreprise. Il représente le coût de son immobilisation. Mais le raisonnement peut également s'appliquer à n'importe quel actif réel exploité directement au lieu d'être loué. Ainsi, l'intérêt<sup>14</sup> que l'on pourrait normalement obtenir d'un autre placement vient mesurer le coût de l'immobilisation des capitaux engagés dans les *fonds morts*. « Il faut y ajouter le dépérissement des biens d'équipements pour obtenir le coût total de l'emploi de ces actifs » (Lemarchand, 1993, p. 226). Si les premiers (fonds vivants, mouvants, circulants ou roulants seuls générateurs de profits) se régénèrent perpétuellement, les autres (fonds constants, fixes, accrochés, morts) n'ont pas cette faculté. Il faut donc imputer sur les profits issus de la rotation des premiers le coût d'utilisation des seconds. L'amortissement constitue donc essentiellement une rémunération du capital immobilisé par les investisseurs. De savants calculs étaient réalisés par ceux qui supputaient les chances de succès de leurs projets, ou tentaient d'appréhender les causes de leurs échecs. L'utilisation de l'intérêt et du loyer, comme coûts d'opportunité, dans les calculs extracomptables laissait donc présager leur intégration à la comptabilité. Mais Lemarchand montre que l'artifice consistant à comptabiliser un élément fictif, charge pour une activité, produit pour une immobilisation, n'est pas très répandu avant les années 1820.

---

<sup>14</sup> Cet intérêt joue le rôle de coût d'opportunité. « Toujours la même idée, magnifiquement résumée par cette phrase toute simple [citée par Lemarchand] 'Les propriétaires doivent trouver au moins dans l'usage de leur forge l'intérêt de leurs fonds à raison de cinq pour cent par an' [...] on peut enfin voir dans ces clauses l'influence des doctrines scolastiques [...] On parle souvent des 'Profits qu'il aura plu à Dieu luy [la société] accorder' [...] et l'on n'oublie pas de prévoir des dispositions destinées à s'assurer de la protection divine : 'Pour attirer la bénédiction du Seigneur sur la présente société, il sera distribué quatre cent livres par an aux pauvres ouvriers mineurs, mariniens, voituriers, employés à l'entreprise, [...] ou encore 'Afin qu'il plaise à Dieu de bénir cette société, il sera dit, tous les premiers jours de chaque mois, aux frais de la société, une messe basse dans l'église la plus proche de la manufacture ou dans la chapelle domestique de la dite manufacture si les sieurs associés jugent à propos d'y établir une » (Lemarchand, 1993, p. 205).



Mais il faut retenir que la logique des économistes était essentiellement en finances. Ainsi, les concepts d'actifs fixes et de dépréciation, introduites par Quesnay dans la pensée économique, par le biais de l'intérêt des avances primitives (représentant la rémunération du capital investi et la compensation de la dépréciation des équipements), y étaient depuis longtemps, sans recevoir de traduction comptable. Ces concepts étaient présents dans l'outillage intellectuel du monde des affaires (le savoir technique des hommes d'affaires), mais Quesnay fréquentait assidûment la Cour et côtoyait vraisemblablement davantage de gens de finances que des marchands. Les comptes de ces entreprises étaient tenus et rendus en finances.

La pensée économique (de l'entreprise) a donc connu l'évolution suivante : 1. constat presque trivial du dépréciation d'un actif au cours d'une période donnée (voyages des armateurs, compagnies de commerce), 2. anticipation de son renouvellement (du commerce à l'industrie, mines de charbon, Manuel de l'imprimeur), puis à 3. l'allocation du coût initial aux opérations ou activités qu'il permet de réaliser. Pour cela, Lemarchand (1993) montre qu'un lien a dû être établi entre la détérioration du bien d'équipement et les services qu'il rend. Il ajoute : « en accouplant maintenant dépréciation et coût d'immobilisation du capital, nous allons obtenir 'l'amortissement économique' avant la lettre » (Lemarchand, 1993, p. 220). Même si la littérature économique n'était pas la lecture favorite des industriels et commerçants, Lemarchand y voit une explication de la haute qualité des travaux relatifs à la gestion et à la comptabilisation des exploitations agricoles, que nous rencontrerons dans la première moitié des du XIXe siècle (voir encadre n°1).

Lemarchand montre que la trilogie amortissement – intérêt – loyer a été rencontrée pour la première fois en 1800 dans une comptabilité industrielle : le 1<sup>e</sup> est une récupération de capitaux précédemment immobilisés par prélèvement sur le résultat brut, le 2<sup>e</sup> prend en compte l'indisponibilité temporaire du capital (sa base diminue avec l'amortissement) (tous deux formes ce que

certain auteurs nomment l'amortissement économique) et le 3<sup>e</sup> est un moyen de réaliser l'imputation progressive du coût global de l'actif sur les produits des activités réalisées avec leur aide.

Avec le *Tableau économique*, nous passons d'une simple étude de coûts à la définition du produit net de l'agriculture, différence entre la production annuelle et les *reprises*, remboursement des *avances annuelles* et intérêts des *avances primitives* :

*'On va faire sentir la nécessité des intérêts :*

*1°. Le fonds des richesses d'exploitation qui constitue les avances primitives est sujet à un dépérissement journalier qui exige des réparations continues, indispensablement nécessaires pour que ce fonds reste dans le même état...*

*2°. La culture est inséparable de plusieurs grands accidents qui détruisent quelque fois presque entièrement la récolte; telles sont la gelée, la grêle,...*

*Les intérêts des avances de l'établissement des cultivateurs doivent être compris dans leurs reprises annuelles. Ils servent à faire face à ces grands accidents et à l'entretien journalier des richesses d'exploitation qui demandent à être réparées sans cesse.'*

Encadré n° 1 : Extrait tiré de Lemarchand (1993, p. 222)

Mais Lemarchand ajoute que la correspondance entre les concepts économiques et leurs équivalents comptables n'est pas simple; les différents éléments du bilan n'étant pas toujours facilement réductibles aux deux catégories économiques, fixe et circulante. L'actif fixe est quasiment insaisissable pour ne pas dire introuvable et, pour diverses raisons, il échappe souvent à la représentation comptable. Mais même lorsqu'il est comptabilisé, individualisé, évalué, il reste une sorte de mal-aimé. Le bien d'équipement n'est pas encore appréhendé comme un bien de production. L'industrie elle-même se voit contester tout caractère productif par les Physiocrates.

L'amortissement 'passif' est une conséquence logique du système de la partie double, mais l'identification comptable du dépérissement comme consommation du capital, et l'imputation d'une charge à l'ensemble de l'exploitation de l'entreprise, suppose le passage à un autre stade du raisonnement, pour mettre en œuvre les outils proposés par les calculs extracomptables.

### **1.7 Un autre stade de raisonnement – mise en œuvre des outils proposés par les calculs extracomptables**

La Compagnie des Indes sert de point d'ancrage pour étudier la mise en œuvre des outils proposés par les calculs extracomptables. Mais dans la comptabilité, il y a une sorte de négation de l'actif fixe, qui dépasse la simple peur devant les difficultés de réalisation et qui diffère de la simple prudence et du conservatisme comptable. Lemarchand montre que ce réflexe est répandu, quelles que soient les origines culturelles, 'marchande' ou 'en finance'. Pour les nobles, les financiers et les hommes d'état, qui sont de la culture en finance, les dépenses d'investissements ne figurent qu'une fois dans les comptes rendus en finance et ils ne voient pas pourquoi elles continueraient d'apparaître d'un exercice à l'autre, comme dans les bilans confectionnés selon les méthodes marchandes. Quand aux hommes de négoce, les seules richesses productives sont liquides, les actifs fixes sont souvent extérieurs à leur propre pratique.

Une contradiction traverse la pensée comptable, marchande ou en finance. D'un côté, la comptabilité en partie double enregistre des acquisitions d'actifs fixes et, hormis quelques cas particuliers, leur assure une permanence comptable. Mais en même temps elle ignore la plupart du temps, ou se refuse à utiliser, les artifices qui permettraient de tenir compte de leur dépérissement. Certains des utilisateurs de cette comptabilité dénie même aux actifs fixes le droit de figurer au bilan, ne voulant considérer comme valeur effective que les seuls éléments circulants.

### **1.8 La Compagnie des Indes comme espace d'expérimentation pour les pratiques comptables émergentes**

La création de grandes entreprises (voir aussi la *Manufacture des Glaces de Saint-Gobain – 1665*) occupe une place déterminante dans l'histoire de l'amortissement. Ces entreprises réclament de nouvelles formes de mobilisation de capitaux. Ce qui s'est traduit par un éloignement progressif entre la gestion et la propriété du capital. Ce phénomène a joué un rôle important dans le développement de la comptabilité, comme instrument « de contrôle des dirigeants par les propriétaires et [de] calcul du résultat en vue de son partage » (Lemarchand, 1993, p. 61). Aucune composante du patrimoine ne devait être négligée.

La Compagnie des Indes<sup>15</sup> (la compagnie de Colbert, celle de Law et enfin celle de Calonne) a constitué un remarquable champ d'expérimentation et représenté un point de références pour plusieurs. Malgré son apport important en financement provenant de la noblesse, elle a choisi le modèle comptable marchand (technique traditionnelle de l'activité issue de la culture en commerce). Lemarchand (1993) montre que son système comptable était très en avance sur ceux de la majeure partie des entreprises du moment. On parvient alors à définir des règles d'évaluation et à poser des principes que l'on retrouvera que beaucoup plus tard dans la littérature, du fait de la séparation entre la propriété du capital et la gestion et surtout en raison du contrôle de la puissance publique. Plusieurs facteurs sont réunis au sein de la Compagnie des Indes pour favoriser l'émergence de l'amortissement comme pratique comptable récurrente; elle est une des premières grandes sociétés par actions, elle utilise des équipements de nature 'sensible' dont elle est propriétaire à

---

<sup>15</sup> Une monographie sur 'La Compagnie des Indes comme terrain d'expérimentation' fait l'objet d'un chapitre de Lemarchand (1993).

part entière, elle est soumise au contrôle de l'État<sup>16</sup> et elle fait usage de la comptabilité en partie double.

### **Conclusion – Décision rendue le 3 juillet 1914**

La décision rendue le 3 juillet 1914 par le Tribunal de commerce de la Seine rend obligatoire l'amortissement et donne tort à Lucien Bailly – un ingénieur des Mines devenu le défenseur des actionnaires mécontents – aux *Forges et fonderies de Montataire*. L'histoire de l'amortissement s'achève à ce moment, à quelques semaines de la déclaration de guerre. Lemarchand (1993) montre que ce jugement confirme la souveraineté de fait des administrateurs de société en matière de politique de dividendes et établit la différence entre la réserve et l'amortissement. Douze jours plus tard, soit le 15 juillet, une loi vient bouleverser les données du problème en instaurant l'impôt sur le revenu. À ce moment les principes étaient déjà énoncés, mais le laissez-faire l'avait emporté sur de timides velléités de normalisation (Lemarchand, 1993). L'histoire de l'amortissement permet de constater et de mieux comprendre le rôle des intermédiaires dans la formation des normes et des pratiques comptables (Ruff, à paraître), comme éléments structurants de la mutation de l'entreprise comme institution 'responsable' (Gendron, 2009).

L'internalisation des externalités par l'entreprise suit un parcours similaire, comme nous le verrons dans la section suivante.

---

<sup>16</sup> L'État se retrouve comme principal fournisseur de capitaux des grandes compagnies de commerce et des manufactures, avec l'aide de l'aristocratie (Lemarchand, 1993, p. 62).



## 2. L'internalisation des externalités pour une mutation en devenir

L'économie de l'environnement s'intéresse à l'évaluation de ressources dont la trajectoire de durabilité comporte un degré élevé d'incertitude. Ce socle sert de base pour le développement de méthodes d'évaluation des externalités. Or ces méthodes prennent place dans une controverse entre deux perspectives (néo-classique et institutionnelle) (Kim, 2007)<sup>17</sup>.

Le concept comptable de *Full Cost Accounting* (FCA), comme modèle comptable d'internalisation des externalités relatives à un projet, une division, une entreprise<sup>18</sup> ou un secteur économique<sup>19</sup>, est traversé par ces deux perspectives. Dans un

---

<sup>17</sup> Pour mieux comprendre les différentes méthodes d'évaluation économique de la durabilité des ressources naturelles et l'effet des politiques publiques sur leur état, voir Deacon, R.T., Brookshire, D.S., Fisher, A.C., Kneese, A.V., Kolstad, C.D., Scrogin, D., Smith, V.K., Ward, M. et Wilen, J., 1998, *Research Trends and Opportunities in Environmental and Natural Resource Economics*, *Environmental and Resource Economics* 11(3-4) : 383-397. Pour un exposé de la variabilité dans les préférences utilisées comme référentielles dans la méthode de l'évaluation contingente (CV), voir Gregory, R., Lichtenstein, S. et Slovic, P., 1993, *Valuing Environmental Resources : A Constructive Approach*, *Journal of Risk and Uncertainty* 7 : 177-197. Pour un exposé sur les progrès scientifiques réalisés dans l'évaluation des externalités par la certification ExternE, atténués par les difficultés de leur mise en application, mais néanmoins largement mobilisés dans les politiques publiques voir Krewitt, W. 2002, *External costs of energy – do the answers match the question ? Looking back at 10 years of ExternE*, *Energy Policy* 30 : 839-848.

<sup>18</sup> Dès 1990, des entreprises présentent des externalités (*cost of environmental effects*) dans leur rapport annuel. C'est le cas de BSO / origin – une entreprise allemande (pour plus de détails voir Gray, R. et J. Bebbington, 2001, *Accounting for the Environment*, Sage) et d'Ontario Hydro – une entreprise canadienne (pour plus de détails voir Bennett, M. et P. James, 1998, *The Green Bottom Line : Environmental Accounting for Management*, Greenleaf).

<sup>19</sup> Dans ce cas on parle de Trucost (voir Trucost Special Report, 2004, *Climate Change and the S&P500*, London).

premier temps, il s'inspire de la perspective néo-classique en économie, qui a tendance à traiter l'écosystème comme une commodité à laquelle il est possible d'accorder une valeur d'un point de vue anthropocentrique. Dans un deuxième temps, il s'inscrit dans l'approche institutionnelle, selon laquelle les externalités sont causées par des faiblesses institutionnelles (et non des faiblesses du marché), c'est-à-dire une répartition inégale des ressources et des différences dans les valeurs, les besoins, etc.

Selon la perspective institutionnelle, issue de l'économie politique, les externalités reposent sur une vision 'fonctionnelle' de l'écosystème (et non utilitaire) comme support à la vie et à la biodiversité, dans la lignée de Sen (1977)<sup>20</sup>, comme le montrent Söderholm et Sundqvist (2003)<sup>21</sup>. Ces derniers ont inspiré les travaux de Bebbington, Brown et Frame (2007) que nous verrons plus loin.

L'enjeu est maintenant de concevoir un FCA qui rejoint les perspectives néo-classique et institutionnelle, c'est-à-dire capable de croiser 'objectivité' et 'équité', en prenant comme point de départ l'équité, dans la mesure où des mesures jugées non équitables seront d'entrée de jeu considérées subjectives. L'objectivité de la provision pour externalités pose problème au même titre que l'amortissement, des années auparavant, comme nous l'avons vu dans la première partie. Sa crédibilité en terme d'information pour la prise de décision (Herbohn, 2005; Antheaume, 2004), mais aussi son utilité comme mécanisme de préservation de la durabilité des ressources (Bebbington et Gray, 2001) sont questionnées.

Bebbington et Gray (2001) mettent bien en évidence les effets contreproductifs liés au calcul du FCA (ou SCC) dans un

---

<sup>20</sup> Consulter Sen, A.K. 2000, The Discipline of Cost-Benefit Analysis, *Journal of Legal Studies* 29: 931-952.

<sup>21</sup> Söderholm, P. et Sundqvist, T. 2003, Pricing environmental externalities in the power sector: ethical limits and implications for social choice, *Ecological Economics* 46: 333-350.



contexte où l'entreprise ne transforme pas ses pratiques (*business as usual*). Ils montrent cependant que le FCA peut être le prétexte à l'amorce d'une telle transformation, lorsque conçu comme une *post normal science technology* (Frame et Cavanagh, 2009). En ce sens, l'internalisation des externalités constitue un dispositif comptable structurant pour la mutation de l'entreprise, conformément à la manière dont Power (1994) conçoit la comptabilité : « *creation of an accounting with the potential to change the 'factual universe' of the organization* » (Power, 1994, in Bebbington et Gray, 2001; p. 386).

La section suivante présente les éléments de la grille d'analyse, qui a servi à analyser les conditions de la mutation de l'entreprise à travers les recherches-action comptables sur l'internalisation des externalités, constituée des opérateurs savoir et relation. Les trois sections suivantes s'intéressent aux trois types de mutation, justifiée, organisée et émergente. La dernière section présente une conclusion préliminaire.

## **2.1 Opérateur savoir et opérateur relation**

Les chercheurs sur le FCA puisent dans la Science, l'Économie et la Politique pour constituer l'opérateur savoir. Pour l'étudier nous avons constitué un corpus de citations tirées de quatre articles conceptuels comptables sur la comptabilité sociale et environnementale (Lamberton, 2005; Frame et Cavanagh, 2009; Jones, 2010)<sup>22</sup>. Ces citations ont été classées par disciplines (écologie, économie de l'environnement, science politique environnementale, droit environnemental, philosophie et éthique, théologie et sociologie).

Ces savoirs participent à la problématisation de la notion d'externalités dans la littérature comptable. Nous proposons d'étudier l'évolution de cette problématisation à partir des trois régimes d'engagement de Thévenot (2006), soit le régime de la

---

<sup>22</sup> Pour un exposé plus complet sur la présence du politique sur la science voir Sarewitz, D. 2004, How science makes environmental controversies worse, *Environmental Science & Policy* 7 : 385-403, cité par Frame et Cavanagh, 2009.

justification, le régime du plan et le régime de la familiarité. Ainsi, la création d'un sens commun a été la première étape avec une problématisation essentiellement 'scientifique', pour *justifier* que l'on s'y intéresse (un cri d'alarme). En deuxième lieu, une problématisation économique des externalités a permis d'établir des *plans* et des cibles quantifiables pour réaliser des économies de délibération. Et enfin, plus récemment, une problématisation politique vise des économies de coordination par la création d'un espace de *familiarité*<sup>23</sup>.

L'opérateur savoir est activé (mais aussi constitué) au sein de l'opérateur relation. Nous nous attacherons donc à montrer les variables institutionnelles et économiques qui appuient les expérimentations de ces dispositifs, à travers les lieux, organismes (ONG), consultants, chercheurs et organisations impliquées, pour étudier la mutation de l'entreprise à travers les objectifs présentés, les ressources mobilisées et les acteurs investis (Tournay, 2011).

Trois générations de dispositifs comptables d'internalisation des externalités en sont issues, depuis les années 1990 jusqu'à aujourd'hui. Chaque génération de dispositifs comporte des agencements sociaux spécifiques, en termes d'objectifs, de ressources conceptuelles et sociales, d'acteurs, etc. Des concertations locales (réseaux sociaux spécifiques, agencements sociaux) se dessinent, en lien avec les logiques et valeurs collectives (macro) des acteurs. Pour les étudier, nous adoptons donc une posture qui place le sujet et l'institution sur le même plan d'analyse (Weber in Tournay, 2011). Enfin, l'entreprise 'institution sociale' ne serait pas la conséquence

---

<sup>23</sup> Ces trois générations de dispositifs sont également représentatives des trois courants de la littérature sur la comptabilité sociale et environnementale, mis au jour par Gray et al (1995), soit 1. *decision-usefulness studies*, 2. *economic theory studies* et 3. *social and political theory studies* (voir Gray, R., Kouhy, R. et Lavers, S. 1995, *Corporate Social and Environmental Reporting : A Review of the Literature and a Longitudinal Study of UK Disclosure, Accounting, Auditing and Accountability Journal* 8(2) : 47-77).

directe d'une convergence de volontés partagées, elle peut émerger de la sommation d'intérêts individuels divergents.

Trois parcours de la mutation de l'entreprise comme institution sociale sont dès lors envisagés. Le premier prend forme à partir de dispositifs qui amènent une mutation endogène / experte à la jonction des Science de la nature (opérateur savoir) et des Affaires (opérateur relation), comme *Forum for the Future* de Londres, (Bent, 2006; Taplin, Bent et Aeron-Thomas, 2006)<sup>24</sup>. Le second est porteur d'une mutation exogène / experte en prenant appui sur un dispositif qui s'inspire de l'Économie (opérateur savoir) et qui est porté par des ONG (opérateur relation) du développement durable comme *Landcare Research Center (Sustainability and Society)* de Nouvelle Zélande (Bebbington, Brown et Frame, 2007)<sup>25</sup>. Et enfin, le troisième parcours institue une mutation endogène / profane avec un dispositif qui requiert le soutien de la Politique (opérateur savoir) et la Société civile (opérateur relation) (Bebbington, Brown et Frame, 2007)<sup>26</sup> (voir le schéma 1).

## 2.2 Une mutation justifiée

La première génération de dispositifs comptables d'internalisation des externalités<sup>27</sup> a été produite par des

---

<sup>24</sup> Cette première génération de dispositifs s'intéresse principalement à la comptabilisation des coûts environnementaux et sociaux internes et externes, pour mettre en évidence la contribution de l'entreprise et inciter au partage de la responsabilité des externalités.

<sup>25</sup> Cette deuxième génération de dispositifs comprend les modèles de comptabilité nationale (*Accounting for Natural Resources*), des indicateurs agrégés (e.g. SAM<sub>i</sub>) et des indices économiques comme le PIB vert.

<sup>26</sup> Cette troisième génération de dispositifs met l'accent sur le processus démocratique (agonistique) de délibération entourant la composition et l'évaluation des externalités.

<sup>27</sup> Ces dispositifs se nomment *Forum for the Future's Financial Sustainability Accounting*, Stakeholder allocation accounting method (or participative accounting), Monetised TBL ou Sigma Guidelines – Environmental Accounting Guide.

consultants du groupe *Forum for the Future* de Londres (Bent, 2006; Taplin, Bent et Aeron-Thomas, 2006), en partenariat avec des entreprises partenaires de longue date de cette association (AlcCo et ChemCo). Il s'agit d'un FCA désigné par *Forum for the Future's sustainability accounting cube*<sup>28</sup>. La comptabilité y est présente à travers les concepts de *Balance Sheet (stock approach)*, *Profit and Loss account (flows)*, *Bottom Line*, etc.

Les entreprises impliquées y voient essentiellement un moyen de partager la responsabilité associée aux impacts négatifs de leur produit sur le développement durable, entre les producteurs, distributeurs, consommateurs et l'État<sup>29</sup>. L'entreprise l'utilise pour mettre en évidence les coûts qu'elle assume déjà<sup>30</sup> (*internal shadow costs*). En revanche, l'État est invité à utiliser les données produites par ce type d'expérimentations pour redéfinir les règles du marché, de manière à créer des dispositifs pour encourager l'entreprise à jouer un rôle positif dans la société.

L'entreprise est au centre du modèle, comme instigatrice de sa propre mutation et sollicitant, pour ce faire, les acteurs impliqués dans la chaîne d'approvisionnement de son produit. Plusieurs postulats guident ce modèle, notamment que l'entreprise est en mesure d'internaliser certaines externalités environnementales, à partir d'une démarche en trois temps, comprenant : 1. l'évaluation des impacts environnementaux les plus significatifs, 2. la détermination de l'écart en termes de durabilité

---

<sup>28</sup> Pour une représentation schématique de ce cube, consulter: Bent, D. 2006, Towards a monetised triple bottom line for an alcohol producer: using stakeholder dialogue to negotiate a 'licence to operate' by constructing an account of social performance. In Schaltegger, S., Bennett, M. & Burritt, R. (eds.). *Sustainability Accounting and Reporting*. Dordrecht: Springer, p. 61-82.

<sup>29</sup> Giddens, A. 1984, *The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structuration*, Berkeley, University of California Press, est mobilisé pour appuyer ce partage de responsabilité.

<sup>30</sup> Les externalités en matière de coûts sociaux (coûts *engendrés*) divulgués par ce dispositif se chiffrent à £57m. Ce qui est énorme comparativement aux coûts cachés (*assumés* par l'entreprise) qui sont de £.7m.

environnementale et 3. l'évaluation des impacts. Pour ce qui concerne l'internalisation d'externalités sociales, un *focus group* (groupe de concertation) est constitué en collaboration avec *Forum for the Future*, pour la réalisation des étapes suivantes, comme le montre Bent (2006) avec l'exemple d'AlcCo : 1. l'évaluation des coûts sociaux des produits, 2. la construction d'un *stakeholder consensus* et 3. l'identification et l'évaluation (coûts) des mesures nécessaires pour réduire les coûts sociaux.

En revanche, des signes de la mutation de l'entreprise comme institution sociale sont bien visibles, à travers ce modèle de 1<sup>re</sup> génération, qui a dominé la littérature comptable normative (monographies, revues professionnelles, etc.), jusqu'à ce jour. D'abord, notons l'hybridation d'associations comptables avec des organismes spécialisés en développement durable, des organismes d'affaires de *benchmarking* (étalonnage), comme *Sigma*, et des bureaux de normalisation<sup>31</sup>. Des experts comptables, spécialisés en développement durable, œuvrent au sein de ces regroupements, comme c'est le cas de Bent, auteur de ces études. Ensuite, l'évaluation d'impacts environnementaux amène l'entreprise à travailler en concertation avec des organismes tels que *IPCC (Intergovernmental Panel on Climate Change)* & *WHO (World Health Authority)* *DEFRA (Department*

---

<sup>31</sup> Pour consulter les publications conjointes de *Forum for the Future* et de *Chartered Institute of Management Accountants*, pour la production du *The Sigma Guidelines – Toolkit*, voir Howes, R. 2003, *The Sigma Guidelines – Environmental Accounting Guide* [online] [cited 28 may 2004] Available from Internet URL < :<http://www.projectsigma.com/Toolkit/SIGMASustainabilityAccounting.pdf>>. *The SIGMA Project* a été lancé par *British Standards Institution (BSI)*, *Forum for the Future (a sustainability charity and think-tank)* et *AccountAbility (an international professional body for accountability)*. Voir aussi Richardson, J. et Bent, D. 2003, *The Sigma Guidelines – Sustainability Accounting Guide* [online] [cited 28 May 2004] Available from Internet URL <<http://www.projectsigma.com/Toolkit/SigmaSustainabilityAccounting.pdf>>.

for the Environment, Food and Rural Affairs)<sup>32</sup>, *Carbon Seminar & ExternE (An Assessment of the Total External Cost of UK Agriculture)*<sup>33</sup>. Et enfin, l'évaluation des externalités sociales amène l'entreprise à réunir plusieurs acteurs sociaux et à chercher à atteindre avec eux un compromis en matière d'externalités à internaliser. Dans le cas de l'expérimentation menée chez AlCo, la participation de l'organisme *Forum for the Future* a permis la tenue d'un atelier (*workshop*) regroupant tous les acteurs concernés, à Londres le 17 janvier 2003, pour clore l'expérimentation de ce dispositif d'internalisation des externalités.

En bref, ce modèle de 1<sup>re</sup> génération d'internalisation des externalités est porteur d'une mutation que l'on peut qualifier d'endogène experte. La reddition de comptes apparaît ici comme la pierre angulaire de la mutation de l'entreprise comme institution sociale, puisqu'elle l'amène à considérer des acteurs sociaux qui sont porteurs d'une transformation de ses pratiques (de son rôle social). En effet, ces études montrent bien qu'à travers sa volonté de 'contextualiser' sa performance, c'est-à-dire d'expliquer la teneur de ses résultats, elle est amenée à considérer les valeurs et préoccupations des acteurs à qui s'adresse cette information. C'est comme si la logique d'affaire elle-même l'amenait à ancrer ses pratiques dans les institutions sociales de son milieu et à intégrer l'évolution de leurs préoccupations. C'est aussi le cas lorsque, voulant réduire les risques liés à ses opérations en partageant la responsabilité de leurs impacts négatifs, elle est amenée à revoir sa gouvernance pour inclure de nouveaux 'partenaires' dans sa prise de décisions, souvent stratégiques.

---

<sup>32</sup> Voir DEFRA (2003) *Carbon Seminar* [online] [cited 04 Nov 2003] Available from Internet URL <<http://www.defra.gov.uk/environment/climatechange/carbonseminar/>>

<sup>33</sup> Voir ExternE (1997) *CAPRI Final Report* [online] [cited 13 Sep 2001] Available from Internet URL <[http://www.europa.eu.int/comm/transport/extra/final\\_reports/strategic/apriann\\_exes.pdf](http://www.europa.eu.int/comm/transport/extra/final_reports/strategic/apriann_exes.pdf)>

## 2.3 Une mutation organisée

Les dispositifs comptables d'internalisation des externalités de 2<sup>e</sup> génération prennent appui sur l'économie<sup>34</sup>, où le concept de coûts a toujours été central (Amblard, 2007). Pearce D.W.<sup>35</sup> a abondamment inspiré les recherches comptables sur l'internalisation des externalités, ... l'évaluation des coûts sociaux comme externalités, vers la comptabilité, en même temps que les analyses coûts / bénéfiques qui constituent le dispositif de 2<sup>e</sup> génération, mais qui seront dénoncées par la suite, avec le dispositif de 3<sup>e</sup> génération présenté dans la section suivante.

Ces dispositifs font surtout appel aux aspects macro de la comptabilité, avec des dispositifs d'internalisation des externalités comme le  $SAM_i$ <sup>36</sup> (*Sustainability Assessment Model Indicator*)<sup>37</sup> (Baxter, Bebbington et Cutteridge, 2005), une comptabilité des ressources naturelles (*natural resource accounting*) (Herbohn, 2005), *risk pool accounting* (Teubner, Farmer et Murphy, 1994), *ecosystem accounting* (EEA, 2010), ou *accounting for biodiversity* (Jones et Matthews, 2010; Jones, 2003; Jones, 1996). Ils comprennent également un PIB vert

---

<sup>34</sup> Ces dispositifs se nomment  $SAM_i$  (*Sustainability Assessment Model Indicator*), *SAM signature* (empreinte), *Overall holistic Sustainable Development*, *UD-SAM*, *Indice du vivre mieux de l'OCDE*, *TRUCOST* (*TRUEVA*), *Ecosystem accounting*, *Accounting for biodiversity* ou *Démarche CARE*.

<sup>35</sup> Voir Pearce, D.W. et Turner, K.R., 1990, *Economics and of Natural Resources and the Environment*, Harvester Wheatsheaf, New York, NY, et Pearce, D.W., Markandya, A. et Barbier, E. 1989, *Blueprint for a Green Economy*, Earthscan, London.

<sup>36</sup> Un indice de 100 % signifie un impact défavorable nul en matière de développement durable.

<sup>37</sup> Aussi appelé *SAM signature* (empreinte) ou *Overall holistic Sustainable Development* (un indice de 100 % signifie un impact défavorable nul en matière de développement durable).

(*green GDP*) (Repetto et Dias, 2006; Defra et TruCost, 2006) et un indice de 'vivre mieux' conçu par l'OCDE en 2010<sup>38</sup>.

Ces dispositifs ont en commun d'instituer une mutation de l'entreprise que nous qualifions d'exogène experte. Ils rassemblent des agencements techniques et politiques. Par exemple, le SAM<sub>i</sub>, constitué de quatre sous-indices (% impact social, environnemental, ressource et économie), met en présence des chercheurs et des consultants de *Genesis Oil and Gas Consultants* de l'Écosse (avec la collaboration de *British Petroleum* et de *Scottish Forest Alliance*) (Baxter, Bebbington et Cutteridge, 2005)<sup>39,40</sup>. De plus, protégée par un *copyright* de la *Society of Petroleum Engineers Inc.*, ce dispositif a profité de l'appui financier d'une instance politique, la DTI (*Department of trade and energy*), dans le cadre d'un projet d'évaluation de la performance du UKCS (*United Kingdom Continental Shelf*).

Ces dispositifs comptables 'économiques' d'internalisation des externalités s'inspirent de la notion comptable de 'variation dans la richesse des propriétaires (privés)' de l'entreprise (Amblard, 2007), qu'ils transposent à l'évaluation la variation dans la richesse des propriétaires (collectifs) du capital naturel. L'entreprise n'est plus au centre de la mutation, les dispositifs n'étant non plus orientés sur les coûts de l'entreprise, mais sur ceux de la planète, s'adressant cette fois à des analystes économiques, financiers 'responsables' et autres experts. L'information produite concerne principalement les externalités de tout un secteur industriel, sur plusieurs années, cherchant à faire contrepoids au monde de la finance et aux évaluations

---

<sup>38</sup> Indice élaboré par l'OCDE en 2010. Voir :

<http://www.oecdbetterlifeindex.org/>.

<sup>39</sup> Baxter, Bebbington et Cutteridge (2005) ont mené cette expérimentation dans l'industrie pétrolière et gazière au Royaume-Uni de 1999 à 2001.

<sup>40</sup> Bebbington était à ce moment chercheuse à l'*University of Aberdeen* et, Baxter et Cutteridge, consultants pour *Genesis Oil and Gas Consultants* et *Inchferry Consulting*, respectivement.



économiques traditionnelles, à partir d'un indice de productivité 'pluridimensionnel'.

Ces dispositifs n'apportent pas, comme le précédent, de solutions 'managériales' à l'internalisation des externalités, mais ils agissent comme un ordre supérieur qui s'attache plutôt à exclure (ou à pénaliser) les entreprises fautives. Ainsi, la mutation de l'entreprise repose avec ces dispositifs sur la conscientisation du regard d'autrui porté sur elle dans ces espaces. Ce qui l'invite à intégrer de nouveaux paramètres, faisant d'elle une institution sociale. En revanche, certains dispositifs de ce modèle prévoient aussi, de manière plus spécifique, la mesure de l'impact des activités d'une entreprise sur l'état du capital naturel (et sur la durabilité de la planète). En revanche, l'institution de ces dispositifs ne peut être qualifiée pour autant de volontaire, même si la l'entreprise peut être encouragée à se prêter à leur expérimentation, dans la mesure où elle y voit l'occasion d'encourager le développement de règles auto-produites (*soft-law*) (Bodet et Lamarche, 2007).

La mutation de l'entreprise comme institution sociale s'opère ici d'abord dans le regard que lui portent les utilisateurs des dispositifs d'internalisation des externalités. Si ces dispositifs tendent à homogénéiser les entreprises pour en faire des points comparables sur l'échiquier du développement durable, ils permettent aussi d'élargir les espaces Social, Économique ou Environnemental (en termes d'émissions ou de Ressources consommées), au sein desquels elle mène ses activités. Ce qui touche directement à ses frontières (Baudry et Dubrion, 2009). De nouveaux liens symboliques sont créés amenant l'entreprise sur de nouveaux champs de qualification (Power, 1994). L'entreprise risque ainsi de perdre dans l'espace de qualification du développement durable ce qu'elle aurait gagné dans l'espace strictement financier.

En revanche, les chercheurs comptables ont montré que les coûts, auxquels s'intéressent les économistes depuis toujours, et qui ont donné naissance à ces dispositifs d'internalisation des externalités qualifiés de comptables 'économistes', émanent

d'une série de choix, qu'ils soient de nature financière (Amblard, 2007) ou sociétale (Bebbington, Brown et Frame, 2007). Dénonçant les analyses coûts / bénéfiques des modèles d'évaluation des externalités, ces derniers poussent plus loin les expérimentations qu'ils ont eux-mêmes menées au sein des dispositifs comptables 'économistes' de 2<sup>e</sup> génération. Ils se joignent pour ce faire à des consultants du *Landcare Research* de Nouvelle Zélande, comme nous le verrons dans la section suivante. En parallèle, en Australie, Herbohn (2005) présente les résultats d'une recherche qui dévoile le désenchantement de gestionnaires et de parties prenantes à l'égard de l'information produite par les dispositifs qui reposent sur des analyses économiques coûts / bénéfiques des externalités<sup>41</sup>. De nouveaux agencements se trament avec l'entreprise, certaines parties prenantes affirment tirer de ces dispositifs de l'information 'crédible' pour mener leurs revendications, alors que d'autres la discréditent. C'est dans cet espace de contestation que s'instituent les dispositifs de 3<sup>e</sup> génération. Le modèle CARE proposé par Richard (2011) se situe à l'intersection entre ces deux générations de dispositifs.

## **2.4 Une mutation émergente**

Les dispositifs de 3<sup>e</sup> génération s'érigent essentiellement en opposition avec les modèles économiques et comptables néo-classiques<sup>42</sup>. Il est reproché au modèle économique phare d'internalisation des externalités, c'est-à-dire l'analyse coûts / bénéfiques, d'être essentiellement quantitatif, monétaire, réducteur, contrôlé par des experts et occulte, et à la normalisation comptable de servir les intérêts du système capitaliste.

Les recherches comptables qui expérimentent ce dispositif se font dans le prolongement du SAM – indice, pour dépasser

---

<sup>41</sup> La difficulté liée à l'évaluation des externalités est un élément récurrent de cette littérature, comme le montre aussi Antheaume (2004).

<sup>42</sup> Ces dispositifs se nomment SAM agonistique, *UD-SAM* ou Indicateurs problématisés.

largement ses aspects purement techniques et instituer un dispositif agonistique d'internalisation externalités. Ce dispositif est dit 'agonistique' au sens où il vise à permettre aux acteurs concernés par les externalités de débattre des hypothèses et modèles retenus pour les identifier et les évaluer.

Les agencements sociaux de cette mutation (l'instituant) réunissent la science, le politique et la culture. Le SAM comme processus agonistique s'institue en étroite collaboration avec des consultants du *Landcare Research*<sup>43</sup> de Nouvelle Zélande, sous le mode de recherches-action, pour projet urbain<sup>44</sup> (Xing, Horner, El-Haram et Bebbington, 2009), ou pour une nation<sup>45</sup> (Russell et Thomson, 2009)<sup>46</sup>.

Avec ce dispositif, le chercheur utilise sa position pour solliciter les parties prenantes et il mobilise pour ce faire un bagage théorique qui croise la science, la politique, l'éducation et la comptabilité (Frame et Cavanagh, 2009; Bebbington, Brown et Frame, 2007; Thomson et Bebbington, 2005). Une troisième dimension est ajoutée à l'imaginaire comptabilité en partie double, mobilisée pour accroître la légitimité de ces recherches, avec une *multi-column reporting, triple-entry-bookkeeping* et *an increased emphasis on narrative disclosures* (Bebbington, Brown

---

<sup>43</sup> Pour une description détaillée de cette ONG, voir Bebbington, J. et Gray, R. 2001, *An account of sustainability : failure, success and a reconceptualization*, *Critical Perspectives on Accounting* 12 : 557-587.

<sup>44</sup> Cette recherche-action repose sur la transposition du SAM développé par ces chercheurs dans l'industrie pétrolière au projet de développement urbain de Glasgow en Écosse, dans la foulée du projet des Nations Unis, le UN-HABITAT, sur les villes durables. Ce projet a été mené en collaboration avec des chercheurs en ingénierie civile de l'Université de Dundee.

<sup>45</sup> Cette recherche, effectuée en collaboration avec le *Landcare Research* de Nouvelle Zélande, repose sur une analyse de la stratégie officielle de développement durable de l'Écosse.

<sup>46</sup> Xing, Horner et El-Haram sont des chercheurs de la *Division of Civil Engineering (Construction Management Research Unit)* de l'Université de Dundee en Écosse. Cette étude mobilise le concept de *Governability* de Dean (1999), un chercheur de sciences politiques.

et Frame, 2007). Pour instituer son habileté à représenter ou à faire participer les parties prenantes, le chercheur porteur de ce dispositif se réfère à une approche socioconstructiviste (*a Vygotskian perspective*) et à des auteurs comme Savage (1996) et Freire (1996). Bodet et Lamarche (2007) ont bien montré que la construction de la légitimité des acteurs, et surtout de leurs représentants (dans ce dispositif), est un élément essentiel de la reconfiguration des rapports de force dans et hors l'entreprise, mutée en entreprise 'responsable'.

Le politique est insufflé dans ce dispositif à travers la démocratie délibérative (Springett et Foster, 2005 in Bebbington, Brown et Frame, 2007), le pluralisme en économie (Söderbaum, 2007<sup>47</sup> in Bebbington, Brown et Frame, 2007), la science post normale (O'Connor, 2000 in Bebbington, Brown et Frame, 2007) et les théories sur l'émancipation par l'éducation (Freire, 1972, 1996; Gramsci, 1971; Illich, 1971; Galbraith, 1972 in Bebbington, Brown et Frame, 2007). Le projet est de faire de l'entreprise un espace d'émancipation pour les parties prenantes, par le déploiement de la vocation critique de la comptabilité (Dillard, 1991 in Bebbington, Brown et Frame, 2007), et de son rôle émancipateur et politique (Boyce, 2000; O'Leary, 1985 in Bebbington, Brown et Frame, 2007). Or, le politique n'y est pas que théorique, les démarches de recherche-action qui portent ce dispositif donnent naissance à des forums de discussion concrets, comme cela été le cas à Glasgow en 2007 (Xing, Horner, El-Haram et Bebbington, 2009). Les ONG jouent également un rôle central dans les agencements sociaux qui portent ce dispositif, comme le montrent les organismes mobilisés dans ces études<sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> Söderbaum, P. (2007). Issues of paradigm, ideology and democracy in sustainable development. *Ecological Economics* 60(3):613-626.

<sup>48</sup> Jan Bebbington prend appui notamment sur les modèles développés par *The Economics of Ecosystems and Biodiversity: Ecological and Economic Foundations - TEEB (2010)* et *Millenium Ecosystem assessment – Health Synthesis (World Health Organization)* pour la conception du film '*Accounting for biodiversity (& reflecting on inter-*

Le chercheur utilise également des médiums inédits en recherches comptables, comme le cinéma politique<sup>49</sup> comme instrument d'éducation, pour faire entrer ce dispositif dans la modernité avancée, appelé par certain un FCA (*full cost accounting*) *post normal science technology* (Frame et Cavanagh, 2009).

Essentiellement, le projet de la comptabilité vue comme une technologie de la 'science post-normale' est de remplacer la logique 'contractuelle' pour une logique 'partenariale' (Cavanagh et Frame 2009). Parmi les nouveaux agencements sociaux de la mutation de l'entreprise, figurent des chercheurs consultants 'hybrides' qui publient dans une revue comptable scientifique, pour dénoncer la relation marchande qui unit chercheurs et parties prenantes du développement durable, comme nuisance à la légitimité des approches développées et facteur inhibant de l'éclosion d'un 'public citoyen'<sup>50</sup>. En revanche, le projet d'entreprise 'responsable' 'autorise' Cavanagh et Frame, deux consultants pour *Landcare Research*, à publier dans une revue scientifique pour défendre la nécessité de changer la relation du chercheur / consultant envers les parties prenantes, d'une logique marchande à une logique citoyenne (ou partenariale).

La mutation instituée (l'instituant) est néanmoins dite endogène / profane, puisque le dispositif qui la porte vise une transformation

---

*disciplinarity*')) Pour plus de détails voir : Millennium Ecosystem Assessment (2005), *Ecosystems and Human Well-Being : Synthesis* (Island Press : Washington) et consulter le lien suivant : <http://www.teebweb.org/>.

<sup>49</sup> Ce film s'adresse principalement aux comptables et met en évidence le caractère PNST de ce dispositif. Il a été financé par l'University of St. Andrews, University of Strathclyde et Manaaki Whenua de *Landcare Research Ltd*.

<sup>50</sup> Ces chercheurs du *Landcare Research* dénoncent l'orientation marchande de la recherche en Nouvelle Zélande. En revanche, on peut s'interroger sur le rôle structurant de ce type relation sur la publication de recherches sous une forme peu commune en France ou en Amérique, telle que celle de Frame et Cavanagh publiée dans *Accounting Forum*, en 2009.

des rapports de pouvoir au sein même de l'entreprise. La mutation vise ici la transformation des pratiques de l'entreprise en amont des externalités engendrées par ses activités, comme c'était le cas avec le dispositif de 1<sup>ière</sup> génération présenté plus haut, mais il s'attache à accorder pour ce faire une plus grande place aux profanes, comme principaux acteurs concernés par les externalités. Avec ce dispositif d'internalisation des externalités, la comptabilité redevient 'algèbre du droit'<sup>51</sup>, c'est-à-dire qu'elle porte des valeurs, telles que le respect des droits des tiers et transparence comme fondements d'une société démocratique (Burlaud, 2007). Le projet est de faire de l'entreprise un lieu où sont représentées les parties prenantes (acteurs sociaux concernés par les externalités) pour débattre des externalités.

Ce dispositif permet d'établir de nouveaux liens entre l'information et la symbolique de l'entreprise et partant de là, de générer de nouveaux faits<sup>52</sup>. Ce qui soulève les questions suivantes : de quelle façon transforme-t-il le rapport de l'entreprise avec ses actionnaires ou avec ses salariés ? De quelle façon ce dispositif permet-il de constater une dépense pour externalités qui viendrait réduire les sommes versées aux

---

<sup>51</sup> L'algèbre du droit est tirée de la formule célèbre qui constitue le titre de l'ouvrage de Garnier, P., 1947, *La comptabilité, algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques*, Dunod., comme le montre Burlaud. Burlaud soutient que l'équilibre entre le droit et l'économie se déplace au profit de cette dernière et distingue trois âges pour la comptabilité, l'âge du droit, l'âge de l'économie et l'âge de doute. La comptabilité était à l'âge du droit une affaire de commerçants, ensuite d'épargnants et enfin de citoyens, apportant 'une preuve par les comptes'. Avec le principe de 'true and faire view (image fidèle)', introduit en 1978 par la 4<sup>e</sup> directive européenne en opposition au concept national de 'régularité', le droit comptable est déconnecté du droit commercial, civil ou fiscal, il est apatride. Se référant de plus en plus à l'économie, la comptabilité constitue un système autonome par rapport au monde vécu (Habermas, J. 1997, *Théorie de l'agir communicationnel*, Fayard).

<sup>52</sup> Pour plus un exposé plus complet de cette notion, consulter l'article de Linder, M. 1994, Fatal subtraction : statistical MIAs on the industrial battlefield, *Journal of Legislation* 20 : 99-145, cité par Power, 1994.

actionnaires ? De quelle façon une entreprise qui assume davantage de coûts environnementaux ou sociaux que les autres ne peut-elle être perçue comme moins performante, étant donné que le profit est la mesure 'moderne' de l'efficacité de l'entreprise ? De quelle façon ce dispositif permet-il de créer un passif environnemental ou de faire des parties prenantes des créanciers de premier ordre, au même titre que les détenteurs d'obligation par exemple ? De quelle façon ce dispositif intervient-il dans la distribution des profits aux actionnaires ? Quel compromis peut être institué avec ce dispositif ?

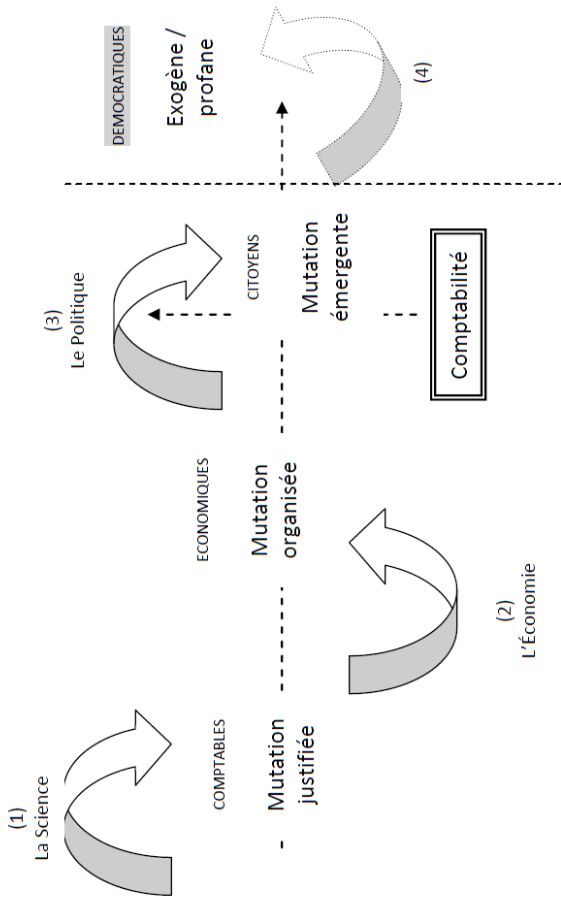




## Conclusion préliminaire

La comptabilité, anciennement 'algèbre du droit' (Ledouble, 2007), peut-elle constituer le bras fort du développement durable ? Tout se passe comme si, pour atteindre le stade politique que l'on connaît aujourd'hui à travers les travaux du CSEAR, les dispositifs d'internalisation des externalités avaient dû d'abord sortir de l'économie, pour pénétrer les frontières de l'entreprise sous le couvert de la comptabilité. Partant de là, l'autonomie du modèle de comptabilité environnementale et sociale, par rapport à la normalisation comptable qui le boude, lui a permis de préserver sa souplesse et d'intégrer dans sa dernière mouture des éléments politiques qui sont porteurs d'une mutation de l'entreprise.

En dernière instance, une mutation exogène / profane est attendue, comme le montre le schéma 1. Or, il semble que la principale difficulté liée à l'émergence de dispositifs d'internalisation des externalités, capables de porter une telle mutation, repose sur les contraintes liées à la création d'un réseau dont les opérateurs savoir et relation permettraient d'intervenir directement dans la normalisation comptable. Pour cela, il lui faut puiser, dans les dispositifs existants, les éléments qui contribuent à remettre en question la propriété de l'entreprise, dévolue à l'actionnaire, sur laquelle elle est fondé.



**Figure 1 Évolution des dispositifs comptables d'internalisation des externalités et mutation de l'entreprise**

## Bibliographie

Amblard, M. 2007, *Performance financière : vers une relecture critique du résultat comptable*, XVIème Conférence de Management Stratégique, Montréal, 6-9 juin.

Antheaume, N. 2004, Valuing external costs-from theory to practice: implications for full cost environmental accounting. *European Accounting Review* 13 (3): 443-464.

Arrow, K.J. 1970, The organization of economic activity: issues pertinent to the choice of market versus non-market allocation. In: Haveman, R.H., Margolis, J. (sous la dir.), *Public Expenditures and Policy Analysis*, Markam, Chicago, pp. 23-39.

Baudry , B. et Dubrion, B. (sous la dir.), 2009, *Analyses et transformations de la firme, une approche pluridisciplinaire*, La Découverte.

Baumol, W.J., et Oates, W.E. 1975, *The Theory of Environmental Policy*, Cambridge University Press.

Baxter, T., Bebbington, J. et Cutteridge, D. 2005, Sustainability Assessment Model: Modeling Economic, Resource, Environmental and Social Flows of a Project. In Henriques, A. et Richardson, J. (eds.). *Triple bottom line: does it all add up? : Assessing the Sustainability of Business and CSR*. London: Earthscan.

Bebbington, J., Brown, J. et Frame, B. 2007, Accounting technologies and sustainability assessment models, *Ecological Economics* 61 (2-3): 224-236.

Bebbington, J. et Gray, R. 2001, An account of sustainability: failure, success and a reconceptualization, *Critical Perspectives on Accounting* 12: 557-587.

Bent, D. 2006. Towards a monetised triple bottom line for an alcohol producer: using stakeholder dialogue to negotiate a 'licence to operate' by constructing an account of social performance. In Schaltegger, S., Bennett, M. & Burritt, R. (eds.). *Sustainability Accounting and Reporting*. Dordrecht: Springer.

Berland, N., Drevet, B. et Essid, M. 2009, *Le coût de la protection de l'environnement*, Communication présentée au congrès de l'Association francophone de comptabilité (AFC), Strasbourg, France.

Bodet, C. et Lamarche, T. 2007, La responsabilité sociale des entreprises comme innovation institutionnelle. Une lecture régulationniste, *Revue de la régulation* [En ligne] (1) : mis en ligne le 08 août 2007. URL : <http://regulation.revues.org/index1283.html>.

Burlaud, A. 2007, *La comptabilité est un miroir de la société*, Discours prononcé à l'occasion de l'obtention d'un Doctorat Honoris Causa, Académie des études économiques de Bucarest, le 28 novembre 2007.

Capron, M. (sous la dir.), 2005, *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, La Découverte, p. 151-181.

Chapman, C.S., D.J. Cooper et P.B. Miller, 2009, *Accounting, Organizations, and Institutions*, London, Oxford.

Chiapello, E. 2005, Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS à partir de 2005, *Sociologie du travail*, n°3.

Coase, R.H. 1960, The problem of social cost. *Journal of Law and Economics* 3 (1): 1-44.

Defra et TruCost, 2006, *Environmental Key Performance Indicators, Reporting Guidelines for UK Business*, Queen's Printer and Controller, disponible au lien suivant: [http://www.trucost.com/uploads/downloads/Defra\\_Trucost\\_Reporting\\_Guidelines\\_for\\_UK\\_Business.pdf](http://www.trucost.com/uploads/downloads/Defra_Trucost_Reporting_Guidelines_for_UK_Business.pdf).

Desreumeaux, A. et J.-P. Bréchet, 2009, Quels fondements pour les théories de la firme ? Plaidoyer pour une théorie artificialiste de l'action collective fondée sur le projet. Baudry, B. et B. Dubrion (sous la dir.), *Analyses et transformations de la firme : une approche pluridisciplinaire*, La Découverte, p. 61-89.

European Environment Agency (EEA), 2010, Ecosystem accounting and the cost of biodiversity losses – The case of coastal Mediterranean wetlands, EEA Technical report, No 3/2010, Copenhagen.

Frame, B. & Cavanagh, J. 2009, Experiences of sustainability assessment: An awkward adolescence. *Accounting Forum* 33 (3), 195–208.

Gendron, C. 2009, *L'entreprise comme vecteur du progrès social: la fin ou le début d'une époque?* Les cahiers de la CRSDD, n° 01-2009.

Herbohn, K. 2005, A full cost environmental accounting experiment, *Accounting, Organizations and Society* 30: 519-536.

Jones, M.J. 2010. Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *Accounting Forum* 34, 123-138.

Jones, M.J. et Matthews, J. 2010, *Accounting for biodiversity: a natural inventory of the Elan Valley Nature Reserve*, Association of Chartered Certified Accountants: London.

Jones, M.J. 2003, Accounting for biodiversity, *Accounting, Auditing and Accountability* 16(5): 762-789.

Jones, M.J. 1996, Accounting for biodiversity: a pilot study, *British Accounting Review* 28: 281-303.

Jones, C. T. 1995, *Accounting and the Enterprise: A Sociological Analysis*, Routledge, Londres/NewYork.

Kim, S.-H. 2007, Evaluation of negative environmental impacts of electricity generation: Neoclassical and institutional approaches, *Energy Policy* 35: 413-423.

Lamberton, G. 2005, Sustainability accounting –a brief history and conceptual framework. *Accounting Forum* 29, 7-26.

Larrinaga-Gonzalez, C. et J. Bebbington, 2001, Accounting change or institutional appropriation? – A case study of the

implementation of environmental accounting, *Critical Perspectives on Accounting* 12: 269-292.

Lehman, G. 2006, Perspectives on language, accountability and critique accounting: An interpretative perspective, *Critical Perspectives on Accounting* 17: 755-779.

Lehman, G. 2001, Reclaiming the public sphere: problems and prospects for corporate social and environmental accounting, *Critical Perspectives on Accounting* 12: 713-733.

Lemarchand, Y. 1993, *Du dépérissement à l'amortissement : enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*, Nantes, Ouest Éditions.

Lemarchand, Y. et N. Praquin, 2005, Falsifications et manipulations comptables. La mesure du profit, un enjeu social (1856-1914), *Comptabilité, contrôle et audit (Numéro thématique)* : 15-34.

Marshall, A., 1890, *Principles of Economics*, Macmillan.

Ost, F. 1994, A Game without Rules? The Ecological Self-Organization of Firms, in Teubner, G., Farmer, L. et D. Murphy, *Environmental Law and Ecological Responsibility: The Concept and Practice of Ecological Self-Organization*, John Wiley & Sons Ltd, p. 337-361.

Pearce, D.W. 1978, *The valuation of social cost*, London: Allen & Unwin.

Pigou, A. C. 1920, *The economics of welfare*, London: Macmillan & Co.

Power, M. 1994, Constructing the Responsible Organization: Accounting and Environmental Representation, in Teubner, G., Farmer, L. et D. Murphy, *Environmental Law and Ecological Responsibility: The Concept and Practice of Ecological Self-Organization*, John Wiley & Sons Ltd, p. 369-392.

Repetto, R. et Dias, D. 2006, *TRUEVA: A New Integrated Financial Measure of Environmental Exposure*, Working Paper No. 200602, Yale School of Forestry and Environmental Studies.

Richard, J. 2012, *Comptabilité et développement durable*, Economica.

Richard, J. 2011, *Le clivage des comptabilités environnementales: un reflet de la lutte des comptabilités traditionnelles ou une anticipation de leur devenir ?*, Cahier de recherche Paris Dauphine.

Russell, S.L. et Thomson, I. 2009, Analysing the role of sustainable development indicators in accounting for and constructing a Sustainable Scotland, *Accounting Forum* 33; 225-244.

Segrestin, B. et A. Hatchuel, 2011, *L'entreprise, formes de la propriété et responsabilités sociales*, Séminaire du Collège des Bernardins, Avril.

Thévenot, L. 2006, *L'action au pluriel, sociologie des régimes d'engagement*, Paris : La Découverte.

Thomson, I. et Bebbington, J. 2005, Corporate social reporting: a pedagogic evaluation, *Critique Perspectives on Accounting* 16(5): 507-533.

Tournay, V. 2011, *Sociologie des institutions*, PUF.

Ullmann, A.A. 1976, The corporate environmental accounting system: a management tool for fighting environmental degradation, *Accounting, Organizations and Society* 1(1): 71-79.

Wildavsky, A. 1976, Economy and environmental / rationality and ritual: a review essay, *Accounting, Organizations and Society* 1(1): 117-129.

Xing, Y., Horner, R.M.W., El-Haram, M.A. et Bebbington, J., 2009, A framework model for assessing sustainability impacts of urban development, *Accounting Forum* 33: 209-224.

Young, J.J. et T. Mouck, 1996, Objectivity and the role of history in the development and review of accounting standards, *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 9(3): 127-14.