

## **GT-AFC : Mesure, comptabilité et contrôle de gestion pour le développement durable**

### **Porteurs du projet GT-AFC :**

Responsable 1: Nicolas ANTHEAUME, Université de Nantes, nicolas.antheaume@univ-nantes.fr

Responsable 2: Souad TAIBI, Audencia Business School, staibi@audencia.com

Responsable 3: Simon, ALCOUFFE, Toulouse Business School, s.alcouffe@tbs-education.fr

Responsable 4 : Yulia ALTUKHOVA-NYS, Université de Reims Champagne-Ardenne, yulia.altukhova@univ-reims.fr

### **Description de la thématique** (définition, spécificité, enjeux théoriques et pratiques en 1 page et 3 à 5 mots clés) :

Dans un contexte où la comptabilité financière ne saurait suffire pour compter et mesurer la création et la destruction de valeur des entreprises plusieurs modèles de comptabilités alternatives ont émergé depuis les années 70.

Au cours des 20 dernières années, notamment, la pression exercée sur les entreprises afin qu'elles publient des informations sociales et environnementales s'est accrue. Ces pressions sont notamment le fait d'initiatives privées, comme le CDP, créé en 2002. Soutenu par près de 800 investisseurs institutionnels, gérant près de 100 000 milliards de dollars US d'actifs financiers, le CDP est la plus grande base de données privée au monde, sur les émissions de carbone de milliers d'entreprises partout sur la planète. Ces pressions sont aussi le résultat d'évolutions juridiques. En 1977 la France a été un pays précurseur, avec l'obligation faite aux entreprises de plus de 300 salariés de publier un bilan social. Plus récemment la directive UE sur le reporting extra-financier Directive 2014/95/EU oblige les entreprises de plus de 500 salariés à publier, dans le rapport annuel pour la France, des indicateurs sur l'impact social et environnemental de leur activité, avec vérification par un tiers. Enfin les pressions issues de la société vont croissant. En France, des mouvements comme « la marche pour le climat », « nous voulons des coquelicots » et « l'affaire du siècle » transforment des citoyens avertis en clients et épargnants exigeants.

Ces pressions ont donné lieu à une production normative de la « Global Reporting Initiative » créée en 1994 jusqu'aux nouveaux modèles des grands cabinets d'audit, comme « True Value » (KPMG, 2014), en passant par des comptabilités sectorielles, comme la comptabilité des émissions de gaz à effet de serre (GHG, 1998) et la comptabilité de l'eau (WWF, 2012).

Toutefois, de nombreuses voix s'élèvent pour aller plus loin, à la fois parmi les entreprises (PMEs et grands groupes), les instances de normalisation (IFRS, CDSB, SASB), les académiques (Oxford, Harvard, Agroparistech), mais aussi chez les investisseurs et au sein des mouvements politiques et citoyens. L'enjeu est la conception d'un modèle comptable connecté, intégré, inclusif et contribuant réellement au développement durable. Cette nouvelle vision de la comptabilité s'appuie non pas sur la notion de triple résultat (bottom line), mais sur celle de triple capital (économique, naturel, sociétal). Elle a pour objectif la mesure d'une performance « globale » au sens de la capacité à contribuer à la résilience des systèmes économiques, sociétaux et naturels. Aujourd'hui il existe trois modèles connus de comptabilité multi-capitaux. Le modèle CARE (Richard et Rambaud, 2015), le modèle des « impact-weighted

accounts », en cours de développement par l'Université de Harvard. Et le modèle OLAM, développé par une entreprise indienne.

Ce groupe thématique est donc ancré dans le mouvement de la comptabilité pour le développement durable (Bebbington et Larrinaga, 2014 ; Bebbington et al., 2017 ; Bebbington et Unerman, 2019). Il vise à réunir la communauté des chercheurs francophones en comptabilité, contrôle, audit pour œuvrer à son développement. Son objectif est de contribuer à des enjeux théoriques et pratiques liés à la mesure et l'audit de la performance globale, à l'intégration des limites planétaires et des fondations sociales au sens de Raworth (2017). Il vise à proposer quatre chantiers transversaux qui pourront réunir les chercheurs, au-delà des approches et modèles (intégrés, multi capitaux, ...) qu'ils pratiquent et auxquels ils contribuent.

**Mots clés :** comptabilité, audit et contrôle de gestion pour le développement durable.

**Description du projet scientifique et objectifs scientifiques fixés au GT-AFC (en 1 page maximum)**

Ce groupe de thématique n'a nullement pour objet de se substituer aux chaires, séminaires et groupes de travail existants. Il vise au contraire à être un lieu de rencontre et d'échanges entre collègues, membres de l'AFC, participant aux initiatives existantes et d'invitation de chercheurs issus d'autres disciplines.

Le projet du groupe thématique vise tout d'abord à défricher quatre chantiers émergents de la comptabilité pour le développement durable, qui concernent la pluralité des approches et modèles existants. Ces quatre chantiers sont :

- 1. La comptabilité multi-niveaux.** La transition énergétique et écologique nécessitera un effort considérable de coordination entre une multitude d'acteurs : états, régions, villes, entreprises locales et globales. Comment articuler les unes avec les autres les différentes comptabilités de ces acteurs, pour en faire un instrument de discussion et de coordination des politiques de développement durable.
- 2. La comptabilité pour la circularité.** Les projets de transition vers l'économie circulaire prennent une ampleur plus importante. Par exemple, rien qu'en France, à travers le dispositif ELIPSE, on recense plus de 100 initiatives d'écologie industrielle et territoriale. Comment mesurer l'impact économique, environnemental de telles initiatives et le comparer à l'existant. C'est un nouveau chantier qui s'ouvre pour la comptabilité.
- 3. La comptabilité transformative / pour la transformation.** Comment concevoir une économie qui s'inscrive à l'intérieur des limites des écosystèmes tout en étant socialement viable ? De nombreuses transformations sont à prévoir, pour changer les comportements individuels, organisationnels et sociétaux. Se pose alors la question de la comptabilité qui accompagnera ces changements.
- 4. La comptabilité des entreprises à mission.** La loi PACTE, promulguée en octobre 2019, modifie la définition de l'objet social des entreprises, en précisant qu'il doit

tenir compte des impacts sociaux et environnementaux. Cette loi propose même aux entreprises de définir leur raison d'être, au-delà des objectifs purement économiques. Enfin, elle crée le statut d'entreprise à mission, dont les objectifs sont la fois économiques, sociaux et environnementaux. Comment doit être organisée la comptabilité de ces entreprises, selon quel modèle et quelles normes ? C'est un nouveau chantier qui s'ouvre pour les professions comptables et le mode académique.

Chacun de ces quatre chantiers vise le développement de ressources académiques et pédagogiques, sous la forme de blogs, qui seront produits lors de journées de recherche, et qui serviront de base à des appels à articles, destinés à être publiés dans des revues académiques partenaires (Par exemple : Comptabilité Contrôle Audit, ACCRA, SAMPJ).

### **Feuille de route, activités prévues à mettre en place progressivement sur les 4 années de vie du GT-AFC et livrables (en 1 page) :**

Pour atteindre les objectifs définis dans la présentation du projet scientifique, nous proposons la mise en place de deux événements par an:

Une session spécifique pendant les congrès de l'AFC. Pendant cette session, deux chercheurs d'autres disciplines seront amenés à poser un regard sur le chantier de l'année, issu de leur discipline, suivi d'une table ronde avec des chercheurs en comptabilité et d'un échange avec l'audience.

Un atelier en septembre ou octobre de chaque année, pendant quatre ans. Chaque année, les journées aborderont successivement les quatre chantiers définis ci-dessus, selon un ordre à définir. Les journées de recherche seront organisées en quatre temps. 1) Un temps de témoignages par des acteurs sur le thème abordé, 2) un travail en groupe pour identifier des sous-thèmes, 3) un travail d'écriture collaboratif en sous-groupes sur chacun des sous-thèmes, sur la manière dont la comptabilité peut contribuer, 4) une restitution de chaque sous-groupe à l'ensemble des participants. Un partenariat entre l'AFC et un site comme « the conversation » pourrait être envisagé (<https://theconversation.com/fr>). Sur la base des contributions issues des ateliers, des « positions papers », ou « discussion papers » du groupe de travail seraient mis en ligne sur le site de l'AFC et les participants au groupe de travail en seraient collectivement les contributeurs. Le travail sur des articles de recherche reste l'initiative individuelle des participants. Le contenu des papiers issus des ateliers devra être cité si de tels articles sont écrits. Si le contenu des discussions des ateliers fait l'objet d'une exploitation à des fins de recherche cela doit être avec le consentement préalable de l'ensemble des participants à l'atelier.

Voici le projet de calendrier sur quatre ans :

#### **1<sup>ère</sup> année, 1<sup>er</sup> chantier : la comptabilité multi-niveaux**

Session lors du congrès de l'AFC, **le 18 juin, 1h30**, sur la question des problèmes complexes (*wicked problems* en anglais). Comment aborder la complexité d'un sujet tel que la

comptabilité multi-niveau ? Regards d'un chercheur en sciences humaines et d'un chercheur en sciences de la vie et de la terre. Table ronde avec des chercheurs en comptabilité et échanges avec l'audience.

Atelier toute la journée du 14 octobre 2021, sur la comptabilité multi-niveaux. Le thème projeté pour l'illustrer est celui de la consigne des bouteilles avec l'intention de faire témoigner des acteurs qui représentent différents niveaux (fournisseur, organisateur du système, consommateur, distributeur, régulateur) avant d'entamer le travail collaboratif sur l'identification de problématiques comptables, puis le travail d'écriture collectif en sous-groupes et enfin la restitution devant l'ensemble des participants, devant donner lieu à un « position paper », ou « discussion paper », selon la nature de la contribution issue de l'atelier. Une idée alternative à la consigne des bouteilles pourra être envisagée le cas échéant (comme l'idée d'une association fournissant un service d'utilité sociale impliquant les membres du CA de l'association, les salariés, les bénéficiaires, une municipalité, la CAF, les fournisseurs, ...).

Nous prévoyons si les circonstances le permettent une organisation avec du présentiel multi-site, depuis trois lieux (Nantes, Reims, Toulouse) où des participants pourront se réunir en présentiel. Des personnes à distance pourront également se connecter de façon individuelle. D'autres « hubs » en présentiel peuvent se rajouter à ce dispositif. En dernier recours, l'ensemble de la journée serait organisé en distanciel.

... le calendrier est décliné selon la même logique jusqu'à la quatrième année.

**Activités antérieures développées par les porteurs du projet sur la thématique** (en 1 page maximum) :

**Nicolas Antheaume** est professeur en sciences de gestion à l'Université de Nantes, IAE Nantes – Economie & Management, et chercheur au Laboratoire d'Economie & de Management de Nantes. Ses recherches en cours sur la comptabilité pour l'économie circulaire s'inscrivent dans le champ de la comptabilité pour le développement durable. Il a encadré de nombreuses thèses ou participé à de nombreux contrats de recherche visant à développer des outils de comptabilité environnementale, en interaction avec des spécialistes en génie industriel et en génie civil.

**Souad Taibi** est professeur assistant au département finance d'Audencia Business School. Après une formation d'ingénieur agro puis un début de carrière dans des entreprises du secteur de l'agro-alimentaire, en Australie, au Brésil et en Nouvelle-Zélande, elle se forme au Management à l'IAE de Paris, intègre la centrale d'achat Biocoop, dont elle réalise le premier bilan Carbone et devient responsable qualité pour la fonction achat des produits. Elle a effectué sa thèse de doctorat en sciences de gestion au Laboratoire d'Economie & de Management de Nantes à l'Université de Nantes.

**Simon Alcouffe** est professeur associé à Toulouse Business School au département contrôle de gestion, comptabilité, audit. Il possède une expertise, issue de ses recherches initiales, sur les innovations en comptabilité et contrôle de gestion. Il a contribué à des projets de recherche sur la comptabilité de l'eau et a encadré plusieurs thèses sur le sujet de la comptabilité environnementale et du contrôle de gestion environnemental.

**Yulia Altukhova-Nys** est maître de conférences à l'Université de Reims Champagne-Ardenne (URCA) et membre du conseil scientifique de la chaire comptabilité écologique portée par AgroParisTech, Université Paris-Dauphine et URCA. Après une thèse de doctorat en sciences économiques de l'Université d'Etat agraire K.D.Glinka de Voronèj, sur le développement durable des entreprises agricoles, sur la base des informations comptables pertinentes, elle poursuit par une thèse de doctorat en sciences de gestion, sur la comptabilité agricole et le développement durable, soutenue à l'Université Paris-Dauphine, pour laquelle elle obtient la médaille d'argent de l'académie d'agriculture de France. Elle poursuit depuis ses recherches sur le développement de méthodes de comptabilité pour la soutenabilité, notamment dans le domaine de l'agriculture. Elle est membre du CerCES (Cercle des comptables environnementaux et sociaux).

#### **Bibliographie indicative :**

1/ Adams, C.A. et Larrinaga, C. (2019), "Progress: engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32 No. 8, pp. 2367-2394.

2/ Alcouffe, S., Berland, N., Drevet, B., "L'influence des parties prenantes sur les coûts environnementaux: l'exemple des coûts de désamiantage", *Revue de l'Organisation Responsable*, Décembre 2013, vol. 8, no. 1, pp. 54-65 [cnrs: 4, fnege: 4]

3/ Altukhova, Y., Bascourret J.-M., Ory J.-F., Petitjean J.-L., Mesurer la compétitivité des exploitations agricoles en transition vers l'agro-écologie : un état des lieux des problématiques comptables. *RSG (La Revue des Sciences de Gestion)* 3 N° 285-286 : p.41-50.

- 4/ Antheaume, N. (2004), "Valuing external costs. From theory to practice: implications for full cost environmental accounting", *European Accounting Review*, Vol. 13 No. 3, pp. 443-464.
- 5/ Bebbington, J., Gray, R., Hibbitt, C. et Kirk, E. (2001), "Full cost accounting: An agenda for action". London: Certified Accountants Educational Trust.
- 6/ Bebbington, J., Brown, J., et Frame, B. (2007), "Accounting technologies and sustainability assessment models", *Ecological Economics*, Vol. 61 No. 2-3, pp. 224-236.
- 7/ Bebbington, J. et Larrinaga, C. (2014), "Accounting and sustainable development: An exploration," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 39 No. 6, pp. 395-413.
- 8/ Bebbington, J., Russell, S. et Thomson, I. (2017), "Accounting and sustainable development: Reflections and propositions", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 48, pp. 21-34.
- 9/ Bebbington, J. et Unerman, J. (2018), "Achieving the United Nations Sustainable Development Goals", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 No. 1, pp. 2-24.
- 10/ Correa, C. et Larrinaga, C. (2015), "Engagement research in social and environmental accounting", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 6 No. 1, pp. 5-28.
- 11/ Coulson, A., Adams, C., Nugent, M. et Haynes, K. (2015), "Exploring metaphors of capitals and the framing of multiple capitals: challenges and opportunities for IR", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 6 No. 3, pp. 290-314.
- 12/ Future Fit (2019), "Methodology Guide. What the Benchmark is. Its scientific foundations. How it was developed". Available at: <https://futurefitbusiness.org/resources/>.
- 13/ Gray, R., Bebbington, J. et Walters, D. (1993), *Accounting for the environment*. London: Paul Chapman Publishing.
- 14/ Hendriksen, B., Weimer, J., et McKenzie, M. (2016), "Approaches to quantify value from business to society: Case studies of KPMG's true value methodology", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 7 No. 4, pp. 474-493.
- 15/ Herbohn, K. (2005), "A full cost environmental accounting experiment", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30 No. 6, pp. 519-536.
- 16/ Howes, R. (2000). "Corporate environmental accounting: accounting for environmentally sustainable profits", in John Proops & Sandrine Simon (Eds.), *Greening the accounts*, a volume in the international library of ecological economics. London: Edward Elgar Publishers.
- 17/ Huizing, A. et Dekker, H. C. (1992), "Helping to pull our planet out of the red: an environmental report of BSO/Origin", *Accounting, organization and society*, Vol. 17 No. 5, pp. 449-458.
- 18/ IIRC (2013), "The International IR Framework", available at: <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/> (accessed August 6th, 2019).
- 19/ Jabot, R., "Performance Global des PME's", thèse en cours sous la direction de S.Alcouffe et D.Gibassier, soutenance prévue fin 2020 (TSM, Ecole Doctorale, Toulouse).
- 20/ Jonsson, S. et Lukka, K. (2007), "There and back again: doing interventionist research in management accounting", In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbook of management accounting research*. Amsterdam: Elsevier.
- 21/ KPMG (2014), "A new vision of value: connecting corporate and societal value creation", Report, KPMG International Cooperative, available at: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/10/a-new-vision-of-value-v1.pdf>.
- 22/ Lamberton, G. (2000), "Accounting for sustainable development—A case study of city farm", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 11 No. 5, pp. 583-605.
- 23/ Passet, R. (1979), *L'économie et le vivant*, Payot, re-edited 1996 *Economica*, Paris.
- 24/ Rambaud, A. et Richard, J. (2015), "The "Triple Depreciation Line" instead of the "Triple Bottom Line": towards a genuine integrated reporting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 33, pp. 92-116.
- 25/ Raworth, K. (2017), *Doughnut Economics: Seven Ways to Think Like a 21st-Century Economist*, Random House Business.
- 26/ Sharma, G. et Bansal (2019), "Cocreating Rigorous and Relevant Knowledge", *Academy of Management Journal*, in press, <https://doi.org/10.5465/amj.2016.0487>.

- 27/ Taïbi, S. (2019), "Soutenabilité forte : du concept à l'opérationnalisation : cas d'une entreprise stratégiquement militante", Thèse de doctorat soutenu à Nantes, le 2 juillet 2019.
- 28/ Taïbi, S., Antheaume, N. and Gibassier, D. (2020), "Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach", Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, in Press, <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-09-2017-0105>
- 29/ Unerman, J., Bebbington, J. et O'Dwyer, B. (2018), "Corporate reporting and accounting for externalities", Accounting and Business Research, Vol. 48 No. 5, pp. 497-522.
- 30/ WCED (1987), Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future, Oxford University Press: Oxford, UK.