L'enseignement de la comptabilité face à l'urgence climatique

Christelle CHAPLAIS(1), Sophie MARMORAT(2)

(1) (2) Groupe ESC Clermont Business School, CleRMa

Résumé : La question de l'urgence climatique qui fait débat depuis plusieurs années semble aujourd'hui converger vers une certaine forme de consensus auprès des scientifiques. Les études et recommandations qui s'en suivent sont dorénavant sans ambiguïté : si nos modes de production, de consommation n'évoluent pas, la catastrophe écologique semble assurée. Dans ce contexte, quelle est alors la responsabilité des institutions en charge de former les managers et travailleurs de demain ? Comment repenser les programmes de formation face à l'accélération du dérèglement climatique et de la détérioration des ressources naturelles ? C'est justement la question de l'enseignement de la comptabilité qui se voit être discutée au sein de ce chapitre. Discipline au cœur des activités productives des organisations, la comptabilité, dans sa forme actuelle, ignore les répercussions écologiques des activités organisationnelles. À travers cette réflexion, nous mobilisons l'approche critique de la comptabilité pour envisager l'émergence de nouveaux modèles comptables plus enclins à l'intégration des conséquences écologiques et climatiques dans les comptes. Cette opportunité de repenser l'enseignement de la comptabilité en s'émancipant des modèles traditionnels dominants nous permet de discuter et mettre à l'épreuve le contenu, les modalités d'apprentissage de la comptabilité et de proposer quelques pistes d'évolution envisageables.

Mots-clés : urgence climatique, enseignement, comptabilité environnementale, approche critique.

1 Introduction

« *La comptabilité est une technologie majeure, avec son langage et sa grammaire. De fait, elle n'est pas neutre. Ses cadrages, ses concepts, ses pratiques, renvoient à des choix volontaires ou subis. Elle construit un sens à nos actions et elle dessine, en particulier, cette notion cruciale de performance qui entend donner des repères partagés quant à la finalité de nos actions. En outre, on l'oublie souvent, la comptabilité est aussi une forme de droit international appliqué, opérationnel et opposable aux acteurs éco-*

> *nomiques dans leur ensemble. Redoutable pouvoir donc, que nous devons interroger…* » (Rambaud *et al.*, 2019, p. 3)

La question de l'enseignement de la comptabilité a rarement été au cœur des débats académiques et pédagogiques. C'est avant tout la nature même de cette discipline, empreinte d'un ensemble de normes et de principes prescrits par les autorités comptables compétentes qui semble annihiler de fait, l'émergence et le déploiement de quelque forme que ce soit de discussions, voire de controverses. Qui oserait aujourd'hui remettre en cause les règles comptables visant à présenter les états financiers des organisations, au risque d'être marginalisé ? Les organisations sont en effet contraintes d'appliquer les règles comptables en vigueur pour retranscrire leur activité économique sous peine d'être sanctionnées. Dans un certain sens on pourrait dire que la comptabilité est un non-sujet : une norme reproduite continuellement, faiblement soumise à des controverses sociales ou médiatiques et peu discutée d'un point de vue politique.

Dans ce contexte, les programmes de formation n'ont, semble-t-il, d'autres choix que de transmettre aux futurs collaborateurs de la profession, les normes et principes qui s'imposent. La technicité inhérente à la technique comptable vient également justifier l'approche encore très classique et traditionnelle de l'enseignement de la comptabilité. Il s'agit avant tout de permettre aux étudiants d'assimiler ce nouveau langage, mais aussi de leur donner les clefs et les outils pour comprendre, maîtriser et appliquer les règles comptables afin d'établir les états financiers des entreprises.

Dès lors, les Universités et Grandes Écoles de Management semblent avoir réussi le pari de former de bons techniciens, futurs cadres de la profession, notamment les experts-comptables. Dotés d'un bagage technique rigoureux, ces derniers sont en mesure de piloter les activités économiques et financières mais aussi de conseiller les dirigeants d'entreprises sur les plans comptable, financier, fiscal et juridique. Mais est-ce aujourd'hui suffisant ? En tant qu'enseignants-chercheurs, pouvons-nous encore nous en satisfaire et nous en contenter ?

Ce sont notamment les questions liées à l'urgence climatique et à la détérioration des écosystèmes naturels, de plus en plus prégnantes ces dernières années, qui viennent chambouler l'ordre établi et les priorités éducatives. Les diagnostics scientifiques (rapport du GIEC, de l'ONU et de IPBES) sont aujourd'hui sans appel : la situation environnementale est critique, le bouleversement climatique, voire géologique, ce que les spécialistes nomment l'anthropocène, est sans précédent et exigent, de toute urgence, des réactions inédites. Des changements essentiels dans la manière de piloter nos organisations et institutions doivent émerger à différents niveaux. Au-delà de la nécessité de repenser les activités productives des organisations, se pose alors la question du rôle de l'éducation dans ce changement de trajectoire.

De nombreuses entreprises souhaitent s'engager dans des modèles économiques soutenables. La pandémie du Coronavirus, crise à la fois sanitaire et écologique, a permis d'engager de profondes réflexions sur le monde de demain et notamment sur la raison d'être et la performance des entreprises. En particulier, cette dernière pourrait ne pas être analysée uniquement d'un point de vue économique, mais d'un triple point de vue : économique, environnemental et sociétal. Selon un sondage Ifop publié le 6 mai

Published in : Landivar, Diego (dir.), *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Editions des archives contemporaines, ISBN : 9782813004239, doi : 10.17184/eac.9782813004239

2020 pour le Cercle de Giverny, 82 % des Français pensent que cette transformation dans la mesure de la performance est une bonne chose. Mais comment l'apprécier si les comptes ignorent, par exemple, de nombreux impacts écologiques, notamment sur les biens communs (eau, air, sol, biodiversité) ? Pour permettre ces évolutions, il conviendrait d'interroger de nouveaux modèles comptables qui fourniraient l'architecture nécessaire à des prises de décisions et des analyses fiables concernant les impacts écologiques et climatiques de l'activité des entreprises.

Dans ce contexte, ne devrions-nous pas modifier l'enseignement de la comptabilité pour faire évoluer les pratiques managériales ? Est-ce notre rôle aujourd'hui en tant qu'enseignants-chercheurs de l'enseignement supérieur de conduire nos étudiants à penser la comptabilité autrement et de les former à une approche alternative ou critique ? Et si tel est le cas, comment faire, alors que justement la comptabilité compose un fond structurant et immuable de notre organisation économique ?

Pour tenter d'apporter des éclairages à ces questions, nous envisageons d'organiser notre réflexion en trois temps. Nous reviendrons tout d'abord sur l'approche traditionnelle de l'enseignement de la comptabilité afin d'en montrer les principaux manquements[1]. Nous justifierons ensuite notre choix de mobiliser une approche critique de la comptabilité pour dépasser les écueils de cet enseignement classique et nous conclurons notre propos en discutant quelques pistes d'évolution permettant d'envisager une nouvelle manière de penser les pratiques pédagogiques comptables.

2 L'enseignement traditionnel de la comptabilité : prédominance de l'expertise technique au détriment de l'esprit critique

2.1 Des méthodes pédagogiques rigoureuses mais discutables...

L'enseignement traditionnel de la comptabilité vise depuis toujours à doter les étudiants de connaissances techniques, très souvent immuables, empreintes de normes strictes édictées par les organismes compétents en la matière, notamment les régulateurs comptables comme l'Autorité des Normes Comptables en France (ANC) ou *l'International Accounting Standards Board* (IASB) au niveau international. Les programmes de formation issus des Universités et des Grandes Écoles de Management semblent donc n'avoir d'autre choix que de s'aligner sur cette vision dominante et universelle de la comptabilité en respectant un enseignement relativement prescrit et normatif. Dans les cours de comptabilité et contrairement à d'autres disciplines en sciences de gestion où l'on cherche à générer des confrontations de points de vue, force est de constater que peu de place est laissée aux controverses de fond. L'objectif principal étant, dans un temps imparti souvent par ailleurs limité, de former les étudiants à la logique, aux principes et aux normes comptables. Et ce, afin de leur permettre d'être en mesure de produire, de comprendre et d'analyser les états financiers des organisations (bilan et compte de résultat). En développant leur expertise technique, les étudiants deviennent en quelque sorte « des techniciens de la comptabilité ».

[1] Par manquements nous entendons le fait que l'enseignement reste traditionnel et n'envisage pas de présenter des modèles alternatifs au modèle officiel.

Published in : Landivar, Diego (dir.), *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Editions des archives contemporaines, ISBN : 9782813004239, doi : 10.17184/eac.9782813004239

L'heure n'est donc pas de savoir si telle ou telle norme s'avère pertinente ou à l'inverse dépassée, il s'agit en revanche de pouvoir les maîtriser pour réussir à les appliquer et à établir des documents comptables censés refléter l'image fidèle et sincère du patrimoine et de l'activité de l'entreprise. Rappelons en effet que les principes comptables de Régularité, de Sincérité et d'Image Fidèle constituent les « fondations » de notre comptabilité. Pourtant et malgré son objectivité apparente, la littérature sur le sujet témoigne de l'existence de positions parfois orientées pouvant justement remettre en cause la neutralité des principes comptables. Pour Alvesson et Willmott (2012) par exemple, les normes et conventions comptables structurent la réalité économique et ne peuvent pas toujours parvenir à la refléter de manière fidèle. Pour étayer leurs propos, ils reviennent sur l'existence de mouvements de lobbying dans les processus de réglementation à l'origine de l'élaboration des normes comptables. De fait, la comptabilité se voit imbriquée dans un contexte social et organisationnel global qui la dépasse et l'influence. D'autres auteurs se sont attachés à démontrer la pression du capitalisme et de la financiarisation de l'économie sur la comptabilité, autre élément pouvant légitimement remettre en cause la nature soi-disant « objective » des normes et des principes comptables. La mesure de la performance – dans sa dimension exclusivement économique et financière – c'est-à-dire telle qu'elle est appréhendée dans les documents comptables, mais aussi les mécanismes de distribution de richesse qui attribuent un fort pouvoir aux actionnaires, justifient cette perspective (Burchell *et al.*,1980). Les règles comptables en vigueur privilégieraient, de fait, l'intérêt de certains acteurs que sont les actionnaires et les créanciers (Humphrey *et al.*, 1996) au détriment d'autres parties prenantes pourtant essentielles au développement et à la survie des organisations.

2.2 ...qui risquent d'enfermer les étudiants dans une pensée incomplète

Enseigner la comptabilité aujourd'hui, revient alors à transmettre aux étudiants, futurs décideurs dans les organisations, des normes et des concepts prescrits sans nécessairement chercher à les faire réfléchir à leur pertinence ni même à leur adéquation au monde actuel. Selon Gray et Collison (2002), cette forme d'apprentissage vise à « endoctriner » les étudiants qui n'ont d'autres choix que celui de s'approprier et d'appliquer les règles et principes émanant des normalisateurs. Dans ce contexte, il semble difficile d'envisager l'émergence et la diffusion d'autres modèles comptables qui permettraient, par exemple, de matérialiser, dans les états financiers, la dégradation de l'environnement suite au développement des activités productives. Le courant dominant s'impose de fait et se reproduit de générations en générations par l'enseignement.

Ainsi, s'agissant des questions environnementales, les étudiants s'initient aux règles comptables en vigueur et aux obligations qui incombent aux entreprises en matière d'information financière et extra-financière dans des documents annexes aux comptes. Dans les comptes, seuls quelques impacts de l'entreprise sur son environnement sont retranscrits. À titre d'exemple, si une entreprise est tenue de démanteler une installation (plate-forme pétrolière, etc…), les coûts correspondants viennent augmenter le coût de l'actif (qui est amorti *via* le compte de résultat) et apparaissent au passif du bilan en provisions pour risques et charges (dettes probables). De même, les coûts liés

Published in : Landivar, Diego (dir.), *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Editions des archives contemporaines, ISBN : 9782813004239, doi : 10.17184/eac.9782813004239

à la remise en état des sites utilisés par l'entreprise ou à des obligations environnementales sont enregistrés en charges en contrepartie d'une provision pour risques et charges. En matière d'émissions de gaz à effet de serre, un dépassement des quotas autorisés se traduit par la comptabilisation d'une dette envers l'état alors qu'un surplus de quotas laisse apparaître un stock de quotas de CO2 à l'actif du bilan. Le schéma de comptabilisation des Certificats d'Économie d'Énergie (CEE), qui visent à encourager les entreprises productrices d'énergie à promouvoir les économies d'énergie, est sensiblement le même. Néanmoins, toutes ces situations ont les points communs suivants : elles résultent d'obligations qui s'imposent aux entreprises (règlementation liée à la remise en état d'espaces naturels, obligations de dépollution, etc…) ; elles se traduisent tôt ou tard par un paiement monétaire. Si ces conditions ne sont pas respectées, les impacts de l'entreprise sur l'environnement ne sont pas transcrits dans les comptes. Qu'en est-il alors lorsqu'une organisation détériore un écosystème, détruit une forêt, porte atteinte à la biodiversité ou au contraire contribue à leur maintien ?

En matière d'informations financières et extra-financières, plusieurs dispositifs législatifs et réglementaires ont vu le jour depuis les années 2000 : en France, la loi sur les Nouvelles Régulations Économiques (NRE) en 2001, la loi Grenelle II en 2010 ou encore l'ordonnance relative à l'inclusion de la déclaration de performance extra-financière (DPEF) dans le rapport de gestion en 2017 ; au niveau européen, plus récemment (avril 2021), la proposition de directive CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*) qui vise à élargir le champ d'application de la DPEF, à standardiser l'information extra-financière et à harmoniser davantage les pratiques. Pourtant, nombreux sont aujourd'hui les rapports, études, publications scientifiques qui dénoncent l'inefficacité des reportings sociaux et environnementaux des entreprises françaises : manque de fiabilité, de comparabilité, *greenwashing*, ou comme le soulignent Rambaud *et al.* (2019, p. 2), simples « aménagements cosmétiques ».

Ce manque de considération envers les enjeux sociaux et environnementaux dans le système comptable actuel invite Nicole Notat et Jean-Dominique Senard, rédacteurs d'un rapport en mars 2018 dans le cadre de l'élaboration de la loi Pacte, à parler d'une « image infidèle » pour qualifier les comptes des entreprises. Pour ces derniers, le système comptable perd de son sens et de valeur informationnelle. De fait il ne peut assurer l'élaboration de prises de décision avisées comme cela devrait pourtant être le cas. Enseigner les règles et principes comptables aujourd'hui reviendrait donc à enseigner la confection de comptes donnant une image infidèle de l'activité et du patrimoine de l'entreprise.

Pourtant, les enjeux sociaux et environnementaux qui sont en train de se jouer ne devraient-ils pas remettre en cause cette vision classique et traditionnelle de l'enseignement de la comptabilité ? Pour certains auteurs, il semble urgent d'amorcer un changement drastique tant l'approche traditionnelle conduit à former des acteurs et managers immatures sur les plans éthique et intellectuel (Tinker, 1985, 1991, 1992 ; Lehman, 1988 ; Laughlin *et al.*, 1986 ; Gray *et al.*, 1994) mais aussi « naïfs », dépourvus d'esprit critique (Deegan, 2017) et englués dans des schémas prescrits voire erronés, qui semblent inadaptés au monde d'aujourd'hui et de demain. Dans un contexte où les organisations recherchent, pour piloter leur activité, des cadres et managers dits

Published in : Landivar, Diego (dir.), *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Editions des archives contemporaines, ISBN : 9782813004239, doi : 10.17184/eac.9782813004239

« habiles », créatifs et ouverts d'esprit, qu'en est-il des profils comptables que forment les Universités et les Grandes Écoles de Management ? Peuvent-ils encore trouver leur place ? Sur la base d'entretiens auprès d'enseignants, de professionnels et de recruteurs, Gray et Collison (2002) ont montré que les diplômés issus de filières comptables étaient considérés comme moins attrayants sur le marché de l'emploi que d'autres profils. Il leur était notamment reproché leur manque d'ouverture d'esprit et leur difficulté à intégrer dans leur raisonnement des perspectives plus larges que les seuls éléments ayant été appris lors de leur scolarité. Le rôle des enseignants ne serait-il pas alors de permettre aux étudiants de développer leur posture critique face à l'application des normes et procédures comptables ? Notre focale nous conduit à nous interroger plus spécifiquement sur la question de l'intégration des enjeux climatiques et écologiques dans l'enseignement de la comptabilité. Ainsi, outre la transmission de connaissances techniques fondamentales pour maîtriser la comptabilité, peut-on envisager de repenser l'enseignement de cette matière afin d'intégrer les questions liées à la préservation des milieux écologiques et à l'urgence climatique ? Est-ce souhaitable voire nécessaire pour les établissements d'enseignement supérieur de le faire ?

3 Vers une approche critique de la comptabilité et de son enseignement

Le courant de recherche « dominant » en comptabilité qui prend ses racines dans la théorie positive de la comptabilité (Watts et Zimmerman, 1978, 1986) et la théorie des marchés financiers, s'intéresse principalement au rôle institutionnel de la comptabilité comme système de production d'informations financières à destination des utilisateurs de l'information comptable, à savoir les actionnaires. En ce sens, et comme le rappelle très justement Cho *et al.* (2020), cette approche traditionnelle qui s'impose encore aujourd'hui milite pour un « *statut quo* » (Fogarty et Zimmerman, 2019) et ne laisse que peu de place à l'éclosion de paradigmes alternatifs pourtant porteurs de connaissances nouvelles (Roberts, 2018). Face aux limites du cadre comptable traditionnel en matière de comptabilisation et d'information financière en lien avec l'environnement, les perspectives critiques en management (*Critical Management Studies*) en général, et en comptabilité en particulier, permettent d'envisager la comptabilité dans une perspective plus large et plus encline à la prise en compte des impacts écologiques des entreprises. L'approche critique permet également de prendre conscience que la comptabilité n'est pas seulement et simplement une agrégation de données chiffrées présentées en application de règles et normes pré établies et acceptées de tous. Il s'agit bien au contraire de lui attribuer un rôle majeur et de l'envisager comme un phénomène social. Pour Laughlin (1999, p. 73), l'approche critique de la comptabilité peut être définie comme

> « *une compréhension critique du rôle des processus et pratiques comptables et de la profession comptable dans le fonctionnement de la société et des organisations avec l'intention d'utiliser cette compréhension pour engager (lorsque c'est possible) des changements de processus, pratiques et de la profession* ».

Published in : Landivar, Diego (dir.), *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Editions des archives contemporaines, ISBN : 9782813004239, doi : 10.17184/eac.9782813004239

La comptabilité sociale et environnementale fait partie des thèmes importants de ce courant qui s'interroge sur la façon dont les entreprises peuvent fournir à leurs parties prenantes des informations liées à l'impact social et environnemental de leurs activités. Pour Gray et Laughlin (2012, p. 240),

> « *la comptabilité sociale vise à explorer comment les activités sociales et environnementales entreprises (ou non, selon le cas) par différents éléments d'une société peuvent être – et sont – exprimées. En substance, comment elles sont rendues discutables – voire identifiables. Le processus de comptabilité sociale offre en conséquence un moyen par lequel le non-financier pourrait être créé, capturé, articulé et discuté* ».

Cette approche confère à la comptabilité un rôle majeur. Celui de *rendre compte* bien sûr, mais également celui de *rendre visibles* et donc discutables certains éléments non financiers, afin de les intégrer dans les processus de prise de décisions ou de contestation publique. Ce courant de recherche fait notamment écho à des discussions au sein des organismes de normalisation français, tels que Patrick de Cambourg[2], président de l'ANC, qui stipule que

> « *si l'on pense que la comptabilité au sens strict, dans les normes nationales ou internationales, est l'alpha et l'oméga de l'information sur les entreprises, 'l'église' va devenir de plus en plus vide : la valeur de l'entreprise est déconnectée de la valeur dans les livres ; ainsi l'écart entre la capitalisation boursière pour les entreprises cotées et cette valeur est très grand. Et puis, toutes les dimensions sociétales, la responsabilité de l'entreprise ne sont que maladroitement prises en compte* ».

Mobiliser l'approche conceptuelle des *Critical Management Studies* offre également l'opportunité de repenser l'enseignement de la comptabilité en s'émancipant des modèles traditionnels dominants en comptabilité pour en repenser le contenu et les modalités d'enseignement. Cet ancrage théorique permet de faire éclore des zones d'émancipation au sein desquelles les étudiants peuvent envisager de bâtir et de faire perdurer des sociétés plus « *justes* » (Huault et Perret, 2011, p. 283).

Dans cette perspective, nous allons pouvoir nous interroger sur le bien-fondé des modèles comptables traditionnels et de ce fait, réfléchir aux connaissances transmises aux étudiants des Universités et Grandes Écoles de Management, institutions au sein desquelles il est justement question de former les managers de demain.

[2]Forum BioRESP « Nouvelles boussoles pour la transition bioéconomique » du 16 octobre 2018

Published in : Landivar, Diego (dir.), *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Editions des archives contemporaines, ISBN : 9782813004239, doi : 10.17184/eac.9782813004239

4 Quel enseignement de la comptabilité envisager aujourd'hui ? Intuitions et discussions...

4.1 Le rôle de l'enseignement aujourd'hui : renforcer ou sortir du *Business as Usual* ?

Nous l'avons rappelé, la comptabilité reste une matière qui englobe un ensemble de standards et de normes homogènes qui, d'une part, implique la transmission d'un bagage technique, très souvent prescrit, et d'autre part nécessite une forme d'adhésion unanime pour fonctionner. C'est en effet un objet qui prend tout son sens en étant « partagé ». Sans ce partage, cette référence commune, il ne peut y avoir de comptabilité. N'oublions pas également que la fiscalité repose sur la comptabilité. De fait, malgré les nombreuses propositions et réflexions en cours sur ce sujet, la comptabilité n'évoluera que lorsque le normalisateur se saisira du sujet.

Pour autant, cette contrainte forte ne devrait pas condamner les enseignants à rester dans une forme d'immobilisme et d'attentisme, conduisant ainsi à diffuser le modèle traditionnel sans chercher à le questionner au regard des enjeux écologiques actuels. Les Universités et Grandes Écoles de Management devraient proposer aux étudiants de réfléchir aux nouvelles approches de comptabilité dites « environnementales » pour leur permettre de développer une posture critique face à un modèle aujourd'hui discutable. Les ouvrir aux problématiques écologiques serait certainement un moyen de les préparer au mieux à devenir des futurs acteurs éclairés du changement.

Les enseignants-chercheurs ont sans doute un rôle éminemment politique à jouer. Leur posture de chercheur leur permet d'être producteurs d'idées et celle d'enseignants véhiculeurs voire légitimateurs de schémas de pensées. Il serait prétentieux de considérer qu'à eux seuls ils pourraient changer le monde mais ils peuvent en revanche contribuer à faire bifurquer les schémas de pensées et, de ce fait, amorcer les mouvements à l'initiative des changements nécessaires. C'est en effet à eux qu'il appartient de fournir les connaissances et les clés de compréhension indispensables aux étudiants pour faire face aux enjeux de demain.

Qu'en est-il donc, plus particulièrement des enseignements en comptabilité ? Il semble souhaitable, dans un premier temps, de montrer que le rôle de la comptabilité n'est pas limité à un aspect purement technique qui consiste à recenser ce qui doit être pris en compte puis à le compter, ni à rendre compte de ces éléments aux utilisateurs de l'information produite. On oublie trop souvent que la comptabilité a également pour fonction de rendre « comptable de ». Derrière cette notion se cache une forme de responsabilisation[3] de l'entreprise à l'égard de ses actions. C'est en intégrant toutes les dimensions de l'écosystème dans lequel évolue l'entreprise que l'on peut la rendre « comptable » ou responsable face à cet écosystème. Comme le préconise Boyce (2004) les enseignants doivent offrir aux étudiants une vision plus large de la comptabilité

[3]Rappelons ici que la notion de responsabilité mobilisée dans les travaux anglo-saxons peut se traduire de deux manières *: responsibility* et *accountability*. Alors que la première est volontaire et n'engage pas autrui, la seconde renvoie à cette idée de « rendre des comptes » à quelqu'un ou à quelque chose. Dans cette perspective, il apparait assez clairement que la notion de « responsabilité » attachée au champ de la comptabilité se traduirait par « accountability » et implique, de fait, de rendre des comptes aux parties prenantes. Elle est en ce sens plus forte que la notion de RSE.

Published in : Landivar, Diego (dir.), *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Editions des archives contemporaines, ISBN : 9782813004239, doi : 10.17184/eac.9782813004239

avec au centre une entreprise « perméable » à, et en interaction permanente avec, de multiples facteurs sociaux, environnementaux et autres.

Il nous semble également primordial de permettre aux étudiants de prendre conscience que la comptabilité sert de base aux décisions et qu'elle doit ainsi servir l'intérêt général. Si la soutenabilité est au cœur de cet intérêt, comment y parvenir si le modèle comptable ne tient compte que du capital financier, si le raisonnement prédominant reste fondé sur une analyse coûts financiers-bénéfices financiers ? En se basant sur le modèle de Pearce (1976), il peut même être démontré qu'un tel raisonnement engendre la dégradation des milieux écologiques dans la mesure où l'atteinte d'un optimum conduit généralement à dépasser le niveau maximal de production pour maintenir l'écosystème en l'état. Dans une perspective de soutenabilité forte où les différentes formes de capitaux ne seraient pas substituables mais complémentaires, il est en effet urgent de ne plus réfléchir en termes d'optimisation dans un simple rapport coûts-bénéfices comme le préconisent certains économistes issus du courant néo-classique par exemple, mais bien d'envisager d'intégrer dans les schémas de pensée, la préservation de l'environnement comme une véritable contrainte. Ainsi, proposer aux étudiants un autre paradigme comptable qui intègre sur le même plan que le capital financier le « capital » naturel – au même titre par ailleurs que le « capital » social – dimension que nous avons choisi d'ignorer dans cette contribution – semble être une piste d'enseignement particulièrement féconde pour les années à venir. Il est important de noter que cette notion de capital naturel employée ici ne vise pas à assimiler la nature à un capital au sens financier du terme, mais plutôt à penser la relation organisation-nature sous le prisme d'une dette écologique fondamentale que toute production engendre *a priori* (voire à ce sujet Rambaud et Richard, 2020).

4.2 Propositions pour un nouvel enseignement de la comptabilité

Nous proposons ainsi d'envisager l'enseignement de la comptabilité en y intégrant une dimension critique qui mettrait en évidence les controverses sous-jacentes au langage prédéfini qui détermine la comptabilité aujourd'hui. Sans remettre en question la transmission du bagage technique essentiel aux futurs comptables / managers, il conviendrait de les doter en amont de l'analyse critique leur permettant de comprendre et d'analyser les fondements, l'orientation, le caractère performatif et la logique cosmologique (Bonnet *et al.* 2021) de la comptabilité traditionnelle.

Ce type d'enseignement pourrait débuter par la présentation d'une entreprise qu'il conviendrait de représenter au sein de son environnement économique. La comptabilité traditionnelle retranscrit en effet les relations que l'entreprise entretient avec l'ensemble de ses parties prenantes économiques. Ces relations peuvent être matérialisées par des flux réciproques physiques et monétaires. Par exemple, les fournisseurs livrent des biens et reçoivent un paiement monétaire en contrepartie. Les principales parties prenantes identifiées dans cette logique financière sont les actionnaires, les établissements de crédit, les salariés, les clients, les fournisseurs et l'état.

Toutefois, cette logique laisse de côté un certain nombre d'impacts de l'entreprise qui ne répondent pas à une contrainte financière. Les apprenants seraient alors sollicités afin d'identifier les relations qui n'apparaissent pas sur le schéma initial : relation entre

Published in : Landivar, Diego (dir.), *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Editions des archives contemporaines,
ISBN : 9782813004239, doi : 10.17184/eac.9782813004239

l'entreprise et l'environnement (bilan carbone, pollution de l'eau, pollution de terrains, etc…), bilan sociétal de l'entreprise (bien-être au travail et formations des salariés, méfaits de certaines activités, etc…). Le bilan pourrait sembler moins « positif » qu'il n'en avait l'air à la lecture des comptes tenus selon le modèle officiel en vigueur.

Ces deux premières étapes permettraient d'ouvrir les discussions sur une question majeure : pourquoi changer de comptabilité ? Le rapport Notat-Sénard, malgré l'ambition écologique et sociale ambiguë véhiculée, apporte à ce titre une réponse synthétique :

> « *toute compréhension de l'entreprise passe par sa comptabilité. Or les enjeux sociaux et environnementaux qui doivent être considérés, en sont absents. De même que le droit des sociétés a pu apparaître décalé avec la réalité, la comptabilité strictement financière ne donne pas une image fidèle de la pratique des entreprises* ».

Changer de comptabilité donc pour intégrer les impacts et enjeux climatiques et écologiques aux données comptables… L'objectif étant avant tout de retrouver la valeur informationnelle de la comptabilité dans ses trois dimensions (financière, écologique et sociale) et de permettre ainsi une analyse exhaustive de la solvabilité et la soutenabilité *réelles* de nos organisations.

À l'issue de ces discussions, les enseignants pourraient présenter les pistes d'évolutions qui existent aujourd'hui. Nous nous attacherons ici à détailler le volet écologique uniquement. Comme le souligne Richard (2012), plusieurs critères viennent différencier les formes de comptabilité alternatives envisageables. Les premières, dites comptabilités « extérieur-intérieur » ont pour objectif de montrer l'impact de l'environnement sur l'entreprise. Dans cette perspective, ce sont principalement les contraintes réglementaires qui vont être à l'origine de la comptabilisation d'impacts environnementaux dans les comptes de l'entreprise. La comptabilité traditionnelle française s'inscrit dans ce courant. Les comptabilités dites « intérieur-extérieur » obéissent à un tout autre objectif : montrer l'impact systématique de l'entreprise sur son environnement en s'émancipant du seul cadre réglementaire pour justement identifier la dégradation du capital naturel liée aux activités productives. Selon l'auteur, seul ce type de comptabilité environnementale permet d'intégrer dans les comptes l'ensemble des enjeux environnementaux et reflète, de fait, une perspective de soutenabilité forte. La nature de la soutenabilité est elle aussi un critère de classification permettant de distinguer les nouveaux modèles de comptabilité émergents. Comme nous l'avons mentionné précédemment, une soutenabilité forte – *à contrario* d'une soutenabilité dite faible – implique la préservation de l'ensemble des capitaux envisagés (financier, social, environnemental/naturel) sans possibilité de compensation entre-eux et exclu de fait la primauté du capital financier sur les autres types.

Par ailleurs, toujours selon Richard (2012) le critère de soutenabilité forte dans les modèles de comptabilité implique, en général, le respect de limites physiques à ne pas dépasser, limites définies en amont par des scientifiques. Cette condition fait écho aux travaux de Kate Raworth (2017) qui visent à intégrer les enjeux de préservation écologiques à ceux de justice sociale pour penser l'économie du XXI^{e} siècle. En développant sa théorie du Donut, l'auteure montre comment les activités productives des

Published in : Landivar, Diego (dir.), *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Editions des archives contemporaines, ISBN : 9782813004239, doi : 10.17184/eac.9782813004239

organisations pourraient s'encastrer entre un plancher social – pour assurer les besoins vitaux et essentiels des individus – et un plafond environnemental – les sciences naturelles définissant des limites écologiques, planétaires à ne pas dépasser.

La recherche française et anglo-saxonne dans le domaine de la comptabilité socio-environnementale a permis de faire éclore un foisonnement d'outils et de modèles comptables (Unerman *et al.*, 2018 ; Taïbi, 2019 ; Taïbi *et al.*, 2020). Sans chercher à être exhaustif, deux grandes catégories de modèles comptables pourraient aujourd'hui être présentés et discutées avec les étudiants. D'une part, des modèles d'évaluation et d'intégration des externalités de type *Full Cost Accounting* (FCA) et *Sustainability Assessment Models* (SAM) et, d'autre part, des modèles dits de comptabilités intégrées ou comptabilité multi-capitaux, parmi lesquels on peut trouver le modèle CARE (Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement) de Jacques Richard et Alexandre Rambaud, et, plus récemment, le modèle LIFTS développé par une équipe de chercheurs d'Audencia.

Les premiers modèles de type FCA ou SAM visent à évaluer, très souvent de manière monétaire – à noter que certaines initiatives préfèrent ne pas monétariser les impacts physiques compte tenu de la difficulté de convertir les données biophysiques en valeurs monétaires (Unerman *et al.* (2018) –, les externalités négatives et positives et à proposer un résultat global à côté du traditionnel résultat financier. Le groupe Kering qui propose son E P&L en est une parfaite illustration. Bien que ces modèles permettent de faire un premier pas vers la prise en compte des impacts sociaux et environnementaux en élargissant la focale, ils restent limités et font l'objet de critiques (Unerman *et al.*, 2018 ; Taïbi *et al.*, 2020). Vouloir monétariser à tout prix les données biophysiques peut générer des problèmes d'évaluation, de mesure mais aussi de comparabilité. Aussi, les impacts environnementaux mesurés à partir des seules externalités produites sont enregistrés dans une catégorie de coûts spécifique, ils ne sont pas directement intégrés au compte de résultat traditionnel et ne viennent pas bousculer/dégrader/remettre en cause les indicateurs de rentabilité. Dès lors, ces modèles, qui s'inscrivent dans une perspective de soutenabilité faible, peuvent apparaître comme bien insuffisants si l'on cherche à rendre les organisations responsables de leur empreinte écologique.

Envisager une forme de comptabilité intégrée qui permette justement de traduire les données extra-financière en unité monétaire et de les enregistrer dans les états financiers sans chercher à préserver une forme de capital plus qu'une autre, permettrait justement de repenser en profondeur le système traditionnel : telle est l'ambition du modèle français CARE, toujours en cours d'expérimentation aujourd'hui. Dans leur manifeste pour une nouvelle entreprise écologique et sociale, Rambaud et Richard (2020) montrent qu'il ne sera possible d'atteindre des objectifs de durabilité que lorsque le système comptable intégrera, aux côtés des capitaux financiers, les capitaux humains et les capitaux naturels. Dans cette perspective, le capital naturel représente l'avance faite par l'écosystème à l'entreprise ; il s'agit donc d'une forme de dette que l'entreprise se doit de considérer et de « rembourser ». La préservation des trois formes de capitaux, sans aucune compensation entre eux, et la création de valeur pour l'ensemble des partenaires de l'entreprise, constituent ainsi la philosophie

Published in : Landivar, Diego (dir.), *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Editions des archives contemporaines,
ISBN : 9782813004239, doi : 10.17184/eac.9782813004239

sous-jacente du modèle. Son caractère disruptif repose, selon nous, sur le fait que les nouvelles ressources dégagées par l'activité de l'entreprise (issues de son chiffre d'affaires) doivent servir avant toute chose à la préservation des capitaux, c'est à dire au remboursement des avances qui lui sont faites. La distribution de dividendes ne pourra intervenir dès lors que le résultat permettra de dégager un surplus après la conservation de tous les capitaux c'est-à-dire après que des dépenses de préservation aient effectivement été réalisées. Ces dépenses témoignent du fait que l'entreprise s'est effectivement engagée à restaurer ce qu'elle avait pu dégrader. Cette nouvelle manière de compter doit permettre de mesurer une performance qui ne se cantonne pas à une analyse strictement financière mais qui tient compte également d'éléments sociaux et écologiques et surtout d'une solvabilité de l'entreprise dans les trois domaines. De fait, une entreprise, très extractive, avec une dette en capital élevée, aurait tout intérêt à engager les dépenses de préservation nécessaires pour rembourser sa dette en capital naturel et donc, de fait préserver son écosystème, au risque sinon de voir sa structure de bilan ainsi que ses indicateurs de rentabilité fortement dégradés.

Acculturer les étudiants à cette autre manière de penser le rôle et l'utilisation de la comptabilité nous semble aujourd'hui fondamental tant pour des raisons d'ouverture d'esprit que pour leur permettre, en tant que futurs professionnels, de connaître, voire de maîtriser, ces nouveaux modèles et ce, même si nous savons que les normalisateurs ne semblent pas encore prêts à amorcer un changement de paradigme comptable.

5 Conclusion

Dans ce chapitre, nous proposons de questionner l'intérêt de ré envisager l'enseignement de la comptabilité à l'aune des enjeux écologiques critiques actuels. Discipline rigoureuse, technique et avant tout normée, le système d'informations comptables est enseigné de manière très uniforme dans les Universités ou dans les Grandes Écoles de Management et a rarement donné lieu à une remise en cause du paradigme dominant. Pourtant, la détérioration des écosystèmes et les questions liées à l'urgence climatique viennent interroger le modèle comptable traditionnel. Les diverses réflexions et expérimentations qui visent à intégrer les données environnementales dans les documents comptables, à l'instar de ce que préconise le modèle CARE, représentent, de notre point de vue, une riche opportunité pour permettre aux étudiants de comprendre les manquements de l'approche classique, de développer leur esprit critique et ce afin d'être mieux armés pour piloter et manager les organisations de demain. Cette ouverture à de nouvelles formes de comptabilité nous semble donc aujourd'hui essentielle pour former les futurs acteurs et leur permettre de faire des choix éclairés. Elle nous conduit également à nous intéresser au paradigme de la redirection écologique qui, dans une perspective de soutenabilité forte, vise à aligner les organisations sur les limites planétaires, exigeant ainsi de transformer profondément non seulement les moyens productifs mais aussi la visée stratégique, les finalités de l'entreprise. Ces dernières impliquent d'être mesurées, pilotées par de nouveaux instruments de gestion – de nouvelles métriques comptables – qui doivent rendre des comptes à des entités plus diverses que la simple organisation en elle-même.

Published in : Landivar, Diego (dir.), *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Editions des archives contemporaines, ISBN : 9782813004239, doi : 10.17184/eac.9782813004239

Bibliographie

Alvesson, Mats ; Willmott, Hugh (2012) *Making sense of management : A critical introduction*, Sage.

Boyce, Gordon (2004) « Critical accounting education : teaching and learning outside the circle », *Critical perspectives on Accounting*, vol. 15, No 4-5, p. 565-586.

Burchell, Stuart ; Clubb, Colin ; Hopwood, Anthony ; Hughes, John ; Nahapiet, Janine (1980) « The roles of accounting in organizations and society », *Accounting, organizations and society*, vol. 5, No 1, p. 5-27.

de Cambourg, Patrick (2019) *Garantir la pertinence et la qualité de l'information extra-financière des entreprises : une ambition et un atout pour une Europe durable*, Rapport présenté au Ministre de l'Économie et des Finances, mai.

Cho, Charles H. ; Anna Kim ; Michelle Rodrigue ; Thomas Schneider (2020) « Towards a better understanding of sustainability accounting and management research and teaching in North America : a look at the community », *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, vol. 11, No 6, p. 985-1007.

Deegan, Craig (2017) « Twenty five years of social and environmental accounting research within Critical Perspectives of Accounting : Hits, misses and ways forward », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 43, p. 65-87.

Fogarty, Timothy J. ; Zimmerman, Aleksandra (2019) « Few are called, fewer are chosen : Elite reproduction in US academic accounting », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 60, p. 1-17.

Gray, Rob ; Bebbington, Jan ; McPhail, Ken (1994) « Teaching Ethics and the Ethics of Accounting Teaching : Education for Immorality and Possible Case for Social and Environmental Accounting Education », *Accounting Education*, vol. 3, No. 1, p. 51-75.

Gray, Rob ; Collison, David (2002) « Can't see the wood for the trees, can't see the trees for the numbers ? Accounting education, sustainability and the public interest », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 13, No 5-6, p. 797-836.

Gray, Rob ; Laughlin, Richard (2012) « It was 20 years ago today : Sgt Pepper, accounting, auditing & accountability journal, green accounting and the blue meanies », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 25, No 2, p. 228-255.

Huault, Isabelle ; Perret, Véronique (2011) « L'enseignement critique du management comme espace d'émancipation : une réflexion autour de la pensée de Jacques Rancière », *M@n@gement*, vol. 14, No 5, p. 282-309.

Humphrey, Christopher ; Lewis, Linda ; Owen, David (1996) « Still too distant voices ? Conversations and reflections on the social relevance of accounting education », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 7, No 1, p. 77-99.

Laughlin, Richard ; Lowe, E. & Puxty, A.G. (1986) « Designing and Operating a Course in Accounting Methodology : Philosophy, Experience and Some Preliminary Empirical Tests », *The British Accounting Review*, vol. 18, No 1, p. 17-42.

Laughlin, Richard (1999) « Critical accounting : nature, progress and prognosis », *Accounting, Auditing & Accountability Journal,* vol. 12, No 1, p. 73-78.

Lehman, Cheryl (1988) « Accounting Ethics : Surviving Survival of the Fittest », *Advances in Public Interest Accounting*, vol. 2, p. 71-82.

Pearce, David (1976) « The limits of cost-benefit analysis as a guide to environmental policy », *Kyklos*, vol. 29, No 1, p. 97-112.

Rambaud, Alexandre ; Browaeys, Dorothée ; Karsenty, Jean-Paul ; Feger, Clément (2019) « Pas de transition écologique sans transformation comptable », *UP Magazine*, publié le 6 février.

Rambaud, Alexandre ; Richard Jacques (2020) *Révolution comptable Pour une entreprise écologique et sociale*, Les Editions de l'atelier.

Raworth, Kate (2017) *Doughnut economics : seven ways to think like a 21st-century economist.* Chelsea Green Publishing.

Roberts, R.W. (2018), « We can do so much better : reflections on reading 'signalling effects of scholarly profiles – the editorial teams of North American accounting association journals », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 51, p. 70-77.

Taibi, Souad (2019) *Soutenabilité forte : du concept à l'opérationnalisation Cas d'une entreprise stratégiquement militante*, Doctoral dissertation, Université Bretagne Loire.

Published in : Landivar, Diego (dir.), *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Editions des archives contemporaines,
ISBN : 9782813004239, doi : 10.17184/eac.9782813004239

Taibi, Souad ; Antheaume, Nicolas ; Gibassier, Delphine (2020) « Accounting for strong sustainability : an intervention-research based approach », *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, vol. 11, No 7, p. 1213-1243.

Tinker, Tony (1985) *Paper prophets : A social critique of accounting,* Praeger Pub Text, Greewood.

Tinker, Tony (1991), « The Accountant as Partisan », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, No 3, p. 297-310.

Tinker, Tony (1992) « A Fight to Put the Meaning into Accounting Education », *Accountancy Age,* p. 13-14.

Unerman, Jeffrey ; Bebbington, Jan ; O'dwyer, Brendan (2018) « Corporate reporting and accounting for externalities », *Accounting and business research*, vol. 48, No 5, p. 497-522.

Watts Ross ; Zimmerman Jerold (1986) *Positive accounting theory*, Prentice Hall.

Watts Ross ; Zimmerman Jerold (1990) « Positive accounting theory : a ten year perspective », *Accounting review*, vol. 65, p. 131-156.

Published in : Landivar, Diego (dir.), *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*, Editions des archives contemporaines, ISBN : 9782813004239, doi : 10.17184/eac.9782813004239