

# Réformer l'entreprise et le droit par la comptabilité environnementale pour résoudre la triple crise écologique, humaine et financière

Par Jacques Richard Professeur Emérite à l'Université Paris Dauphine, Expert Comptable, Membre du collège de L'Autorité des Normes Comptables (ANC)

**Introduction.** La période actuelle est caractérisée par une triple crise économique, humaine et environnementale. La crise économique est notamment celle d'un endettement massif des Etats. La crise humaine est marquée par une disparité énorme de la répartition de richesses telle que 1% de la population du globe détient plus de 50% des biens créés. Et, élément nouveau majeur, une crise écologique apparaît qui témoigne de ce que le capitalisme est en train de saper les fondements de la vie sur terre, notamment par le réchauffement climatique. Pour faire face à cette situation préoccupante ce sont la plupart du temps des instruments économiques classiques qui sont mobilisés tels que les relances de type keynésien ou , à l'opposé, des politiques de diminutions des coûts du travail, ainsi que, notamment en matière en matière environnementale, des outils comme des taxes écologiques ou des mécanismes de marché comme ceux des droits vendables d'émission de gaz à effet de serre. Curieusement la comptabilité, l'un des instruments fondamental de la gestion des entreprises, la main visible de l'économie, est quasiment absente du débat sur les réformes à mener. La double thèse de cette présentation est que c'est fondamentalement cet outil comptable pernicieux qui est à l'origine des problèmes de notre époque (première partie) et que la solution de ces problèmes passe obligatoirement par une réforme drastique de sa conception avec une nouvelle comptabilité environnementale (deuxième partie). Cette réforme, entérinée par le droit des sociétés, devrait déboucher sur une nouvelle gouvernance des entreprises (troisième partie).

## Première partie : le caractère pernicieux de la comptabilité actuelle

Pour comprendre cette situation il faut remonter aux origines du capitalisme marchand aux 13<sup>ème</sup> et 14<sup>ème</sup> siècles dans l'Italie du Nord et l'invention d'un système comptable qui va dominer la gestion capitaliste jusqu'à nos jours. Ce système, dit de la *partie double*, fait intervenir lors de la création de toute entreprise avec apport d'argent deux comptes distincts qui figurent dans un bilan (mot d'origine latine bi-lanx qui signifie balance à deux plateaux):un compte d'actif « caisse » et un compte de passif « capital ».

Voici par exemple le bilan de fondation que pouvaient présenter ces marchands vers 1350 en supposant qu'ils apportent 1000 unités d'argent dans leur entreprise

Actif (ressources)	Bilan de l'entreprise du marchand ( fin 1350)	Passif (dettes)
Caisse 1000	Capital	1000

Il est aisé de comprendre que le compte caisse à l'actif indique les ressources (moyens) dont dispose le capitaliste pour gérer son entreprise. Il est plus difficile de comprendre pourquoi ce capitaliste fait figurer ce même montant au passif de son bilan sous le terme de « capital ». La réponse est la suivante : comme il entend pouvoir continuer, si possible ad vitam aeternam, la continuité de son entreprise ce capitaliste, dans une sorte de dédoublement extraordinaire de sa personnalité, oblige son entreprise à lui conserver constamment une somme abstraite de 1000 (indépendamment de sa matérialisation concrète à l'actif).

Le capital est donc un montant d'argent abstrait à conserver c'est-à-dire une *dette à long terme de l'entreprise* à l'égard du capitaliste à valoir à la fin de l'entreprise et inscrite comme toute dette au passif. Si cette firme achète un stock de marchandise de 1000 avec l'argent en caisse puis le revend pour 1300 il est évident que son profit brut ne sera pas de 1300 mais 1300 moins 1000 de capital à conserver soit un profit brut de 300. S'il doit payer des salaires de 100 à ses employés il fera un profit net de 200 qui apparaîtra d'ailleurs lui aussi au passif du bilan comme une dette à son égard mais à payer à court terme (à la différence du capital).

Actif	Bilan de l'entreprise du marchand (fin 1350)	Passif
Caisse 1200	Capital	1000
	Profit net	200

Il est clair que si ce capitaliste puise dans la caisse 200 pour faire vivre sa famille il lui restera 1000 en caisse pour continuer son exploitation pour acheter une marchandise qui n'est pas forcément la même que la première : on voit donc que ce n'est pas un actif concret qui est conservé mais un montant d'argent abstrait. Précisons que, lors de la révolution industrielle, pour tenir compte de la nécessité de renouveler des actifs de longue durée comme des machines, les capitalistes industriels perfectionneront le modèle des marchands en déduisant aussi chaque année des profits bruts une charge dite d'amortissement pour pouvoir retenir en trésorerie une somme suffisante pour conserver leur capital industriel.

Tel est le système comptable qui domine encore la scène de nos jours avec pour marque distincte la conception du capital comme un élément à conserver à long terme : une caractéristique qui distingue les comptables traditionnels de la plupart des économistes (avec des exceptions comme W Kapp et R Passet) qui verront le capital comme un simple actif, un moyen d'action (pour une gestion de plus en plus court termiste à partir des années 1980). Ce système ingénieux, né de la pratique, pour efficace qu'il soit, s'est avéré *pernicieux* non pas pour les capitalistes mais pour la société car il ne protège systématiquement qu'un seul capital, celui de ces capitalistes. Les salariés, eux, sont tributaires pour leur conservation des rapports de force sur un marché du travail aléatoire et la nature utilisée sans penser à son renouvellement. Or toute entreprise pour pouvoir opérer a besoin de deux autres capitaux : le capital humain et le capital naturel. Cependant, ces derniers dans, ce système, ne sont pas traités comme des capitaux à conserver mais ravalés au rôle de simples capitaux à utiliser ce qui a créé les conditions des crises que nous connaissons hier et aujourd'hui. Si l'on veut vraiment traiter radicalement le problème il faut donc avoir le courage de mettre fin à un gouvernement par les chiffres totalement biaisé et aller vers une nouvelle comptabilité environnementale.

## **Deuxième partie : vers une nouvelle comptabilité environnementale, le modèle CARE<sup>1</sup>.**

L'idée qui sous tend ce nouveau modèle comptable et qu'il faut étendre les principes comptables *traditionnels* (pas ceux des nouvelles normes internationales comptables IFRS qui sont inspirés par les financiers) à d'autres capitaux. CARE est donc basé sur deux axiomes sociétaux.

<sup>1</sup> Les principes de la méthode CARE (comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement : Cost Accounting for Renewing the Environment) ont été présentés par Jacques Richard (2012). Ses bases théoriques et axiomatiques ont été conçues par Rambaud (2015) et Rambaud et Richard (2015). La méthode CARE a déjà été l'objet d'étude de plusieurs thèses citées en bibliographie.

L'axiome de base sociétal de CARE (AS1) est que trois capitaux au moins méritent d'être conservés systématiquement sans référence à des conditions instrumentales (contrairement à l'économie dominante actuelle) : le capital naturel (CN) (assimilé aux fonctions environnementales qui conditionnent la survie des écosystèmes et de l'humanité), le capital humain (CH) et le capital financier (DF). L'axiome AS2 énonce que pour parvenir à une conservation du CH et du CN il faudra procéder à des études ontologiques de ces capitaux comme des études de la qualité des sols et des rivières pour ce qui est du CN, des études ergonomiques des conditions de travail du personnel et des études des niveaux de rémunération permettant une vie décente au sens de l'OIT pour le CH. Ceci avec l'aide de scientifiques indépendants de l'entreprise et des portes paroles de ces capitaux y compris, dans le cas du personnel, des intéressés eux-mêmes. Souvent dans le cas du CN ces études ontologiques impliqueront plusieurs entreprises dont les responsabilités dans la dégradation des capitaux devront être évaluées. Ces études ontologiques permettront de déterminer les *écarts* entre la réalité de l'état des capitaux concernés et les normes jugées souhaitables pour parvenir à leur maintien. Cette information est cruciale pour pouvoir procéder à la phase purement comptable de la méthode CARE qui comporte trois principes fondamentaux. Le premier, PC1, est relatif à l'évaluation. Dans CARE les capitaux naturel et humain seront valorisés sur la base de leur coût de maintien et non selon une optique de valeur ou de prix comme c'est le cas souvent dans l'économie environnementale d'inspiration néoclassique. Le deuxième, PC2, indique que ces capitaux seront inscrits au passif et à l'actif du bilan comme dans toute comptabilité traditionnelle. Le troisième, PC3, indique que l'usure de ces capitaux sera passée en charge d'amortissement comme c'est le cas pour les machines. Enfin le principe PC3 indique qu'un compte de résultat avec une triple ligne d'amortissement devra être présenté.

Prenons un exemple concret pour illustrer ce propos. Supposons un investisseur financier I qui se lance dans l'agriculture et qui investit un capital financier de 1000 dans un terrain, une ferme et des outils de production, la durée moyenne d'utilisation de ces actifs étant de 10ans. Supposons qu'il coopère sur la même période de 10 ans avec un fermier F et que celui-ci fasse valoir une rémunération décente (au sens de l'OIT) de 100 par an soit 1000 sur la période considérée. Supposons enfin que F persuade I d'éviter la perte de substance de la terre en achetant un stock d'engrais organique d'un montant de 1000. Si l'on raisonne sur cette période de 10 ans on aura donc en coûts de maintien 1000 pour chacun des trois capitaux concernés (les chiffres sont égaux pour épargner la mémoire du lecteur) et le bilan initial de CARE se présentera ainsi :

Actif	Bilan initial de la firme agricole		Passif
Actif financier 1000		CF à conserver	1000
Actif humain F 1000		CH à conserver	1000
Actif naturel 1000		CN à conserver	1000

On soulignera que la présence d'un actif humain « immatériel » dans CARE n'a rien de commun, malgré les apparences, avec la théorie américaine des ressources humaines développée notamment aux USA par Becker. Il ne s'agit pas de donner un prix à des salariés à partir de leurs salaires futurs actualisés (et donc conditionnés par une norme de rentabilité) mais d'inscrire au bilan le coût de leur maintien sans condition pour une vie décente.

Soulignons également que pour des éléments naturels les moins appropriables comme les émissions de gaz à effets de serre CARE utilise les mêmes principes : mesure des émissions de la firme (avec des bilans carbone), puis détermination des écarts par rapport aux limites scientifiques préconisées par le GIEC, puis calcul des coûts des mesures les moins coûteuses

pour réduire ces écarts et enfin inscription au bilan à l'actif et au passif des coûts correspondants. Bien entendu, avec cette optique, n'y a pas de « prix du carbone » mais une infinité de coûts de maintien : autant qu'il y a d'entreprises concernées. C'est le « prix à payer » pour avoir une solution effective de la question du réchauffement climatique dans le cadre d'une vraie philosophie « pollueur payeur ».

Situons nous maintenant en fin de première année après exploitation, production et vente en admettant le que le prix des ventes de produits est de 400. Si l'on tient compte des amortissements annuels des outils (de 100), de l'actif humain (100 à payer au titre de la rémunération décente) et de l'usure de la terre (100 également) on aura un résultat net de 100 égal à 400 (les ventes) moins trois lignes de charges d'amortissements de 100 (soit 300). Le bilan correspondant avant toute reconstitution des capitaux sera donc :

Actif	Bilan de la firme agricole après vente			Passif	
Actif financier	1000	-100	900	CF à conserver	1000
Actif humain F	1000	- 100	900	CH à conserver	1000
Actif naturel	1000	- 100	900	CN à conserver	1000
Caisse			400	Bénéfice	100

On voit immédiatement avec cette méthode que pour l'instant les actifs ont été usés et que leur valeur (coût) est inférieure au capital correspondant à conserver. Mais si la firme ne distribue que 100 au titre de dividendes et réinvestit 100 dans chacun des trois actifs concernés (le réinvestissement dans le capital humain étant supposé automatique après le versement de la rémunération décente) on reviendra en principe à la situation initiale : l'auditeur vert pourra témoigner d'une gestion « durable » des actifs.

Bien entendu impossible de privilégier avec cette méthode un des trois capitaux : il n'y a *pas de substituabilité* entre eux ce qui signifie que les trois premières lignes du bilan sont « imperméables ». On note que dans qu'une exploitation non respectueuse du CH et du CN aurait un bénéfice supérieur mais du point de vue de CARE ce bénéfice aurait été fictif. Terminons cette partie en soulignant que la méthode proposée ne consiste pas à « internaliser » des coûts de dommages actualisés comme c'est le cas le plus souvent en matière de comptabilité environnementale « mainstream ». Il ne s'agit pas de comptabiliser des dommages évalués selon une norme de rentabilité financière mais de maintenir effectivement et sans discussion des capitaux indispensables au même titre que le faisaient les marchands capitalistes du 13<sup>ème</sup> siècle pour leur propre capital financier afin d'assurer leur survie.

### **Troisième Partie : vers une nouvelle gouvernance et un nouveau droit des sociétés**

Dans la vision traditionnelle du droit « capitaliste » le capital financier qui apparaît au passif du bilan a seul le pouvoir. Dans le cadre de CARE trois capitaux au moins figurent désormais au passif et ont *tous vocation au pouvoir*. Comment distribuer ce pouvoir ? On pourrait partir de la solution traditionnelle : celle de l'importance relative des capitaux. Ce n'est pas ce qui est proposé (voir Richard 2012 pour les motifs). La proposition qui est faite est celle d'une *cogestion environnementale* avec un droit égal de 1/3 des voix à participer à toutes les instances dirigeantes d'une société et d'une entreprise (AG, Conseil de surveillance, Conseils d'administration etc).

Les « nouveaux capitalistes » sont pour le CF les représentants des actionnaires, des créanciers, des Etats financeurs, des tribus etc. Pour ce qui est du CH ce sont les membres du personnel (à l'exclusion des syndicats : ils n'ont pas un rôle de gestion mais de défense des intérêts des travailleurs). Pour ce qui est du CN il s'agit de scientifiques indépendants, d'ONGs, de riverains etc. Tous ces « capitalistes » gèrent un profit commun qui est bien réel (à la différence des profits fictifs actuels) sur une base égalitaire. Ce profit après une triple ligne d'amortissement leur garantit un maintien systématique (en euros constant) de leur capital ce qui n'est pas rien. Les anciens salariés sortent de leur condition d'aliénation pour être considérés comme des « capitalistes » à part entière qui prennent des décisions sur le sort de leur entreprise. Il ne s'agit pas d'une « stakeholder theory » avec des managers éclairés qui font dialoguer des parties prenantes mais d'une vraie « capital holder theory » qui donne un pouvoir effectif égal à tous les apporteurs de capitaux. On reste dans le cadre d'une économie de marché mais une économie sous contrainte de la conservation des trois capitaux ce qui change tout.

## **Conclusion**

La triple crise actuelle obligera tôt ou tard à réviser le gouvernement par les chiffres. Les chiffres sont des données très malléables comme en témoigne les changements de l'évaluation du profit dans le cadre même du capitalisme (sujet non abordé ici). Ils ne sont pas responsables en tant que tels des problèmes actuels. Ce sont les politiques qui les choisissent qui sont responsables. Actuellement l'OMC oblige les entreprises à comptabiliser l'amortissement des machines sauf à les accuser de dumping. Mais rien de tel pour les autres capitaux On est dans un système aberrant où les machines sont mieux protégées que les hommes ! Il est grand temps de proposer un droit international comptable qui protège aussi la nature et les êtres humains : le modèle CARE, assis sur une tradition comptable ancestrale qui a fait ses preuves pour la protection du capital financier est disponible à cet effet.

## **Bibliographie sommaire**

- Altukhova Y. Comptabilité agricole et développement durable. Thèse Université Paris dauphine (2013)
- Feger C. Nouvelles comptabilités au service des éco-systèmes. Thèse Agro Paris Tech (2016)
- Ionescu C. Biodiversité et stratégie des organisations. Thèse Université de Grenoble (2016)
- Morlat C (2016). Modélisation dynamique des systèmes de coûts pour une gestion durable des entreprises. Université Paris -Saclay (2016).
- Rambaud A. La valeur d'existence en comptabilité. Thèse Université Paris Dauphine (2015)
- Rambaud A et Richard J. The triple depreciation line instead of the triple bottom line: towards a genuine integrated reporting. *Critical Perspectives on Accounting* (Dec 2015).
- Richard J. Comptabilité et développement durable. *Economica* (2012)
- Richard J et Plot E. La gestion environnementale. *La Découverte* (2014)
- Richard J. Refonder l'entreprise, la Société Anonyme et l'intérêt social par la comptabilité environnementale. In « Vers une nouveau cadre conceptuel pour la comptabilité internationale? » Centre Français du Droit Comparé. Vol 19 (2016)
- Richard J. Présentation d'une classification des comptabilités environnementales. In « La responsabilité sociétale des entreprises. Approche environnementale ». Centre Français du droit comparé. Vol 20 (2016)