

**POUR UNE COMPTABILITÉ
UNIVERSELLE QUI PRENNE
EN COMPTE LES DIMENSIONS
SOCIALE, SOCIÉTALE,
ENVIRONNEMENTALE
ET DE GOUVERNANCE**

► **Michel VEILLARD**, coauteur de *La Comptabilité Universelle*,
co-animateur du groupe de recherche comptable du Club Développement
Durable du Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables

► SÉANCE DU 23 JANVIER 2013

**POUR UNE COMPTABILITÉ UNIVERSELLE
QUI PRENNE EN COMPTE LES DIMENSIONS SOCIALE, SOCIÉTALE,
ENVIRONNEMENTALE ET DE GOUVERNANCE** p.3

- Quelques éléments de parcours personnel : mes motivations, mon engagement p.3
- Transformer la comptabilité : l'enjeu de mesurer pour agir p.4
- La comptabilité actuelle : un champ trop restreint de description p.4
- Une surdétermination des logiques économiques et financières p.4
- Les objectifs assignés à la Comptabilité Universelle p.5
- La Comptabilité Universelle : une co-construction avec les parties prenantes p.5
- Une application des méthodes et outils comptables financiers aux dimensions sociale, sociétale, environnementale et de gouvernance p.6
- Quelques exemples de nouvelles règles comptables proposées p.7
- Proposition de premiers indicateurs dans les différents domaines p.7
- État actuel du chantier de la Comptabilité Universelle, perspectives p.9

ÉCHANGES ENTRE LES MEMBRES DU CLUB p.10

- Une difficulté à déterminer une valeur et un prix p.10
- Une diversité d'approches comptables pour prendre en charge les enjeux du développement durable p.10
- La Comptabilité Universelle, un appui pour l'économie de la fonctionnalité ? p.11
- L'importance de produire des données dans les différents domaines de la comptabilité universelle p.11
- Comment initier la comptabilité de la gouvernance ? p.12
- Quels dividendes dans les domaines extra financiers ? p.12
- La monétarisation, une voie fondée ? p.12
- L'importance de construire des référents partagés p.13
- L'enjeu démocratique d'un travail critique de la comptabilité p.13
- Quel rôle pour les experts comptables dans ce changement de référentiel ? p.13
- Comment prendre en compte la dimension territoriale ? p.13
- Un échange qui fait écho avec les questionnements des participants p.14

► PARTICIPANTS À LA SÉANCE

Marc BAZENET (cluster logistique durable) • Elisabeth BÊCHE (Planètemôme) • Jean BEN ILLOUZ (Sidiese)
• Nadia BENQUE (CEEFA-Atemis) • Olivier BLANDIN (Atemis) • Franck BLANPAIN (EDF) • Catherine BOITEUX
PELLETIER (AXA) • Olivier CHABROL (syndex) • Christian CHOPINAUD • Marc COLOMBARD PROUT (CSTB)
• Nicolas DA SILVA (ARD Paris Ile-de-France) • Fabien DE GEUSER (ESCP Europe) • Romain DEMISSY
(Paris 7 Ladyss) • Pierre DOMMERGUES • Christian DU TERTRE (Paris 7 Ladyss, Atemis) • Eric FROMANT
(SEFIOR) • Denis GUIBARD (Orange) • Anne HEINTZ (ISEA) • Jacques LAURIOL (Rouen Business School)
• Dominique LHERMITTE (ergonome APHP) • Cristina LOPEZ (IAU Ile-de-France) • Stanislas NOSPERGER
(EDF recherche et développement) • Jean OGIER (Energialt) • Pascale DENANTES PARLIER (Algoé)
• Brigitte PASQUELIN (Paris 7 Ladyss) • Sébastien PINOT (Cabinet Bignon Lebray) • Amélie
RUDLOFF (IDDRI) • Véronique SANDOVAL (Espace Marx, PCF) • Axelle SAPY (Alliances)
• Laurence SELLINCOURT (Chronos) • Bousso SEYE LY (Energy Lease) • Yoann SIDOLI
(Orange) • Johan VAN NIEL (doctorant UTT) • Michel VEILLARD
• Patrice VUIDEL (Atemis)

POUR UNE COMPTABILITÉ UNIVERSELLE QUI PRENNE EN COMPTE LES DIMENSIONS SOCIALE, SOCIÉTALE, ENVIRONNEMENTALE ET DE GOUVERNANCE

Michel VEILLARD, coauteur de *La Comptabilité Universelle*, co-animateur du groupe de recherche comptable du Club Développement Durable du Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables

Références de l'ouvrage cité : *Manifeste pour une comptabilité universelle*, L'Harmattan, juin 2012, collection *Un autre regard*, auteurs : Gérard SCHOUN, Jacques et Pauline DE SAINT FRONT, Michel VEILLARD

QUELQUES ÉLÉMENTS DE PARCOURS PERSONNEL : MES MOTIVATIONS, MON ENGAGEMENT

Actuellement retraité, je suis un ancien réassureur, extrêmement convaincu des périls climatiques et biodiversitaires, et donc recherchant des leviers efficaces pour éviter ces divers cataclysmes et catastrophes.

J'ai exercé la profession d'actuaire, c'est à dire d'ingénieur dans l'assurance, faisant du calcul pour déterminer les coûts du transfert des risques aux assureurs, sur le fondement de l'analyse des risques. J'ai également des compétences dans l'administration des sociétés. Depuis avril 2007 avec Jacques de Saint Front j'ai travaillé à la construction d'une comptabilité nouvelle au service de la transformation/conversion des entités économiques (entreprises, associations et collectivités locales) vers le développement soutenable¹. Cette décision fait suite à des confrontations répétitives au sein du groupe de travail ad hoc du Club Développement Durable du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables, avec LE spécialiste français des normes comptables internationales (IFRS, International Financial Reporting Standards). De guerre lasse face à ces confrontations, nous avons pris la décision de procéder à une re-conception complète de la comptabilité, en abandonnant (provisoirement) l'espoir de faire évoluer l'existant.

Depuis 2007, j'accompagne ainsi des experts comptables. Je suis devenu vice président du club développement durable de l'ordre des experts comptables. Ce club réfléchit sur les Agenda 21, les propositions alternatives de comptabilité, les possibilités d'application de la démarche, la problématique des monnaies complémentaires et aussi les questions de monétarisation/monétisation.

Pour moi, l'économie de fonctionnalité est un levier très important de changement. A travers l'économie de fonctionnalité, on peut espérer séduire la société civile, réussir à préserver une grande partie des bénéfices de notre modèle existant tout en éliminant les effets indésirables ou négatifs. La comptabilité étant le mode principal de représentation des activités économiques, il est central de travailler sur celle-ci.

Pour résumer mes motivations, je dirais que j'ai des petits enfants, je suis un expert du climat, je vois les bêtises que l'on fait et, dans la mesure de mes moyens, je veux agir. Je le fais à travers la promotion d'une nouvelle représentation comptable qui est notamment au service du modèle de l'économie de fonctionnalité. Ce, via une approche holiste et transversale : prendre en compte tout ce qui compte et pas seulement ce qui a un prix, et ce avec le concours de toutes les disciplines savantes et de gestion.

¹ *Manifeste pour une comptabilité universelle*, Gérard Schoun, Jacques de Saint-Front, Pauline de Saint-Front et Michel Veillard, L'Harmattan, 2012.

TRANSFORMER LA COMPTABILITÉ : L'ENJEU DE MESURER POUR AGIR

La comptabilité, ce sont les jumelles, la boussole et les lunettes des décideurs des sous-systèmes opérant dans le champ économique. Quand on a une décision à prendre on en discute avec le directeur financier. Donc modifier ces représentations contribue à enclencher de nouvelles actions vers la soutenabilité. Ces premières actions auront un retour qui modifiera consécutivement ces mêmes représentations, et ainsi de suite : on entre dans une logique de cercle vertueux : représentations puis comportement puis représentations....

Aujourd'hui, c'est une organisation internationale qui définit les règles comptables. Le courant de pensée actuel propose un élargissement du champ d'application de la comptabilité. On peut le voir par exemple avec la proposition de Michael Porter (Harvard Business School, USA) d'intégrer dans le champ comptable, les externalités positives pour les communautés. Un débat existe sur l'enjeu d'une croissance verte : si on est dans une logique de soutenabilité faible (logique de flux, visant à exploiter dans la limite des ressources exploitables), cette notion n'est pas une réponse. Si on est dans une logique de soutenabilité forte, c'est à dire prendre en considération le maintien des écosystèmes, il y a un intérêt. Dans ce cadre, la comptabilité doit servir à identifier les stocks.

Or à ce jour, pas ou peu de métrologie, tant de ces flux que de ces stocks, n'est traduite dans les comptes, pour les champs du développement soutenable, soit la gouvernance, le social, le sociétal et l'environnemental.

Les externalités positives et négatives n'ont pas été internalisées sur le fondement de normes consensuelles, voire même sur le fondement de calibrages expérimentaux conçus pour essayer d'aller dans les bonnes directions. Il y a donc un enjeu de mesurer pour agir.

LA COMPTABILITÉ ACTUELLE : UN CHAMP TROP RESTREINT DE DESCRIPTION

La comptabilité actuelle a une caractéristique : elle fait beaucoup de tests de cohérence interne, a une préoccupation d'exactitude et d'exhaustivité mais à l'intérieur d'un champ très restreint de description. Elle passe ainsi à côté des 9/10^{ème} de la réalité. D'où l'enjeu d'élargir le champ comptable.

Par ailleurs, la comptabilité actuelle repose sur la théorie de l'Agence. Dans cette théorie, un Principal possède l'activité. Se développe un nœud de contrats avec des fournisseurs, des clients. Le Principal reçoit le solde annuel. Il y a ainsi une obsession financière et fiscale afin de calculer de manière consensuelle le solde final de chaque exercice d'activité. Là encore, c'est une vision extrêmement réductrice...

Il faut basculer donc dans la théorie de l'entreprise copilotée par les parties prenantes, se libérer de l'exclusivité accordée à la seule partie prenante financière. Cela implique d'identifier ensemble les enjeux, de choisir les stratégies, de décrire les actions, se mettre d'accord sur les indicateurs, renseigner ces indicateurs puis en faire une traduction financière.

UNE SURDÉTERMINATION DES LOGIQUES ÉCONOMIQUES ET FINANCIÈRES

La comptabilité doit sortir de l'exclusivité épistémologique accordée à la grille de lecture économique, arrêter de considérer l'économie comme mesure de toutes choses. La pensée économique a son utilité mais elle doit être cantonnée au champ économique.

Il faut également questionner la rémunération des capitaux, quitter la surdétermination étouffante induite par l'obligation catégorique de maximiser le profit. Tant qu'on est dans la logique de maximisation du profit, il n'y a pas d'espoir que les possesseurs de capitaux participent au financement du remplacement/renouvellement des ressources qui sont consommées. Je pense qu'il faut impérativement plafonner les profits annuels (rendement et plus-value) à 3% du chiffre d'affaires annuel, confisquer l'excédent par l'impôt et financer ainsi la conversion écologique.

LES OBJECTIFS ASSIGNÉS À LA COMPTABILITÉ UNIVERSELLE

Universelle signifie pour nous applicable à tout acteur, et aussi, qui ne met pas de côté des enjeux importants. Comme énoncé précédemment, il est urgent de modifier les représentations mentales afin de sortir du totalitarisme économistique/économystique pour basculer dans la soutenabilité, fournir des mesures consensuelles afin d'agir, apporter de nouvelles règles pour réorienter l'activité industrielle et servicielle, ainsi que la consommation.

Je prends un exemple : le fait pour une entreprise de propreté de passer à une prestation utilisant uniquement des produits biologiques, sans chimie. Ce changement implique de former le personnel à appliquer les nouveaux produits et à expliquer aux occupants les nouveaux usages. Se crée ainsi un nouvel actif immatériel, à savoir la compétence des équipes. Cet actif va produire des effets positifs tels que l'évitement des pollutions, le développement de la biodiversité.

Un point complémentaire : si on se met d'accord sur des actifs, on a ensuite besoin de monnaie pour échanger ces actifs. La conversion écologique pourrait être financée par une monnaie à la condition de se mettre d'accord sur les actifs créés dans le cadre de cette nouvelle monnaie. La quantité monétaire (volume et débit de circulation) est congruente avec les actifs créés.

LA COMPTABILITÉ UNIVERSELLE : UNE CO-CONSTRUCTION AVEC LES PARTIES PRENANTES

Le principal moyen de mise en œuvre de la comptabilité universelle est la concertation avec les parties prenantes, selon deux étapes. La première est d'identifier les indicateurs « physiques » et de les co-construire, donc s'appuyer sur des métriques courantes, par exemple mesurer des superficies qui ont été artificialisées pour caractériser les atteintes à la biodiversité.

La proposition consiste à ouvrir, à côté de la comptabilité existante ou financière, quatre comptabilités liées aux principales dimensions du développement durable : une comptabilité sociale, une sociétale, une de l'environnement et une de la gouvernance.

Par exemple, dans le champ de l'environnement, on peut choisir l'indicateur de biodiversité. On porte atteinte à la biodiversité notamment par l'artificialisation des sols. Cela concerne tout le monde, à la fois directement (espace occupé pour ses activités) et indirectement (on profite des routes construites, etc.). Toute entité a donc une empreinte physique qui correspond à une partie de ses atteintes à la biodiversité. Ce faisant en mesurant et enregistrant les superficies artificialisées, on peut introduire la biodiversité dans le champ de la comptabilité. On recherche donc un accord avec les parties prenantes sur l'atteinte, représentée par la superficie concernée, ce qui permet de déterminer les actions à mener pour compenser. Cet accord implique le chef d'entreprise, les salariés, les fournisseurs, les clients.

Sur le plan climatique, il existe aujourd'hui un indicateur dominant : la tonne équivalent CO₂. Cependant, cet indicateur pose un problème : le nucléaire, réputé pour sa faible émission de CO₂, injecte dans l'atmosphère l'équivalent de la production d'électricité en énergie thermique. Or, l'indicateur tonne équivalent CO₂ qui décrit des masses de molécules, ne rend pas compte d'autres dimensions générant le changement climatique, comme ces rejets d'énergie.

La discussion sur les indicateurs avec les parties prenantes est donc le point le plus important pour ensuite définir et mettre en place des actions adaptées. Cela nécessite d'avoir des interlocuteurs compétents sur les sujets, par exemple en faisant appel à des doctorants. On a un contre-exemple de ce qu'il ne faut surtout pas faire en termes d'action, avec les agrocarburants de première génération. Le résultat pervers que l'on a obtenu en ne construisant pas collectivement et à loisir le projet des agrocarburants, a été une augmentation de la déforestation. Une fois les indicateurs choisis, il faut discuter avec les parties prenantes des arbitrages. Quels sont les enjeux essentiels sur lesquels agir prioritairement ? Il ne faut pas laisser l'entreprise décider seule des actions à mener sinon on connaît le résultat : on commence par agir sur le comportement des salariés, puis sur la réduction des fluides, celle des déchets, enfin sur les fournisseurs !

L'étape suivante consiste en une négociation pour procéder à une conversion des indicateurs en euros de représentation, permettant de dresser un tableau synoptique des cinq domaines comptables du développement soutenable. On utilise en l'occurrence la fonction de mesure de la monnaie euro, à l'exclusion de sa fonction d'échange et de sa fonction d'épargne. On crée ainsi des euros environnement, des euros sociaux, etc.

On peut ensuite créer quatre alias de l'entité économique en utilisant les outils informatiques de comptabilité couramment employés pour réaliser les écritures comptables et publier des états chiffrés dans l'Annexe aux comptes financiers, états éventuellement certifiables par le commissaire aux comptes. C'est-à-dire que l'on crée quatre sessions informatiques supplémentaires en sus de la session de comptabilité financière.

Attention : nous refusons par principe la fusion des cinq champs comptables. Chaque domaine a ses propres raisons d'être. De plus, les indicateurs construits ne rendent pas compte de l'ensemble des dimensions des différents domaines, les choix sont subjectifs. On ne peut donc pas consolider avec la dimension économique. Par contre, certains indicateurs peuvent effectivement dans un second temps se financiariser (par exemple, on a fixé un prix pour la Tonne équivalent CO2 qui ne sera pas émise).

UNE APPLICATION DES MÉTHODES ET OUTILS COMPTABLES FINANCIERS AUX DIMENSIONS SOCIALE, SOCIÉTALE, ENVIRONNEMENTALE ET DE GOUVERNANCE

Comme exposé précédemment, dans chacun des quatre champs (gouvernance, social, sociétal et environnemental), on co-construit des stratégies avec les parties prenantes en faisant tout d'abord inventaire partagé des enjeux, puis une recherche des stratégies possibles, un choix d'une stratégie pour chaque domaine du développement soutenable. Vient ensuite la co-construction des plans d'actions et des indicateurs de suivi (indicateurs de moyens d'actions, de causalité des impacts et de mesure des impacts).

On réalise ensuite un **bilan d'ouverture pour chacun des quatre domaines comptables**, afin d'y faire figurer, au titre de l'initialisation du processus qui va apprendre et évoluer, un inventaire d'une externalité négative (au passif) et un inventaire d'une externalité positive (à l'actif). Ces deux externalités constituent un point de départ pour imaginer les actions souhaitables.

Nous proposons à l'occasion de ce bilan d'ouverture d'avoir une approche historique, afin de ne pas négliger les pollutions passées, pollutions constitutives d'une sorte de dette à apurer. Par exemple on peut repérer le stock historique des émissions passées de CO2 sur une certaine période, ce qui amène à une prise de conscience d'impact et à la recherche de solutions futures (cesser les émissions) mais aussi réparatrices (retour arrière pour ces émissions historiques).

Dans un second temps, et après une période qui est classiquement de douze mois, on réalise un **bilan de clôture pour chacun des quatre domaines comptables** afin d'y inscrire l'état atteint par chacune des externalités, positive et négative, au terme de la période sous revue. Cette période, suivant les externalités, peut être de douze mois, ou éventuellement d'une autre durée.

On peut ensuite engendrer un **compte d'exploitation - compte de résultat** qui rend compte des changements intervenus entre les deux bilans, sous forme d'écritures de charges et de produits, qui correspondent respectivement pour les charges, à une augmentation d'externalité négative ou une diminution d'externalité positive, et pour les produits, à une diminution d'externalité négative et à une augmentation d'externalité positive.

QUELQUES EXEMPLES DE NOUVELLES RÈGLES COMPTABLES PROPOSÉES

L'année n'est pas nécessairement l'unité de temps pertinente, ainsi dix années correspondent mieux à une séquence d'action concrète dans le domaine des gaz à effet de serre.

Les chiffres qui ont été enregistrés dans le passé peuvent être repris et modifiés dans les années suivantes, notamment si les progrès de la connaissance ou l'évolution des mentalités débouchent sur des quantifications différentes.

Ces dérogations aux règles de la comptabilité légale officielle sont possibles grâce au consentement des acteurs concernés (décideur et parties prenantes) et parce que la comptabilité universelle est expérimentale, elle constitue effectivement la loi des parties prenantes et du décideur entre eux (d'où la possibilité de changer leur loi commune par consensus de ces acteurs).

La comparaison ne peut se faire qu'au sein d'un même secteur. La comptabilité financière traditionnelle rend ce service important de permettre aux investisseurs de comparer entre elles toutes les entités économiques finançables. En revanche, la comptabilité universelle ne permettra la comparaison qu'au sein d'un même secteur économique et au sein d'une même filière, et seulement après que les meilleures pratiques y auront été plébiscitées par adoption généralisée (notamment le choix des indicateurs les plus pertinents).

Il faut absolument respecter le principe fondateur de la Non consolidation des cinq domaines comptables afin de garantir une forte soutenabilité : ceci oblige en pratique à réussir les stratégies dans chacun des cinq domaines, qui ne peuvent se compenser mutuellement.

PROPOSITION DE PREMIERS INDICATEURS DANS LES DIFFÉRENTS DOMAINES

DESCRIPTION COMPTABLE DE LA GOUVERNANCE

La première étape de la mise en place de la comptabilité universelle va être d'identifier et d'associer les différentes parties prenantes. Cette étape va également nécessiter de la formation afin de permettre aux différents acteurs de connaître, comprendre les enjeux et de pouvoir imaginer des actions.

On utilisera dans un premier temps le coût des actions évoquées ci-avant pour en donner une représentation comptable. Puis dans un deuxième temps on pourra constater comptablement les heureux effets de cette structuration de la gouvernance : des actions vers la soutenabilité vont être entreprises et produiront rapidement des effets positifs, qui pourront être attribués à la gouvernance (imputés, affectés, pour utiliser la terminologie habituelle de la comptabilité analytique).

A cet égard, il faut signaler que l'on ne s'interdit pas de constater plusieurs fois dans plusieurs domaines comptables un même évènement (un même fait générateur). Nous pouvons reprendre l'exemple déjà exposé de la formation des équipes de propreté aux techniques et matériaux doux pour le nettoyage des locaux et l'entretien des espaces verts. Cette formation présente un coût que l'on connaît et qui sera enregistré comme étant un actif immatériel (la formation des personnes a créé des compétences qui permettent d'utiliser les techniques douces et de communiquer à ce sujet avec les usagers). Les produits engendrés par cette formation sont les retombées positives du recours aux techniques douces, à savoir beaucoup moins de pollutions chimiques, un espacement dans le temps des actions de nettoyage, etc. Ces deux exemples de produits (au sens comptable) seront constatés à la fois dans le domaine comptable de l'environnement, et aussi dans le domaine comptable de la gouvernance.

DOMAINE COMPTABLE DU SOCIAL

Eu égard à l'ampleur des changements requis par la transformation/conversion écologique à travers notamment le passage au modèle de l'économie de fonctionnalité, ainsi qu'à l'urgence de ce changement, il est indispensable de débiter par la construction délibérée du consentement des collaborateurs afin d'obtenir leur adhésion et leur coopération active parce que leur spontanéité, leur bonne volonté, leur adhésion et leur créativité seront des aides déterminantes. Nous proposons de nous attaquer à deux dimensions premières : un meilleur partage de la plus-value en faveur des salariés et la prise en compte des personnes dans leur entièreté (principe de concertation permanente).

Le premier thème « Partage de la valeur ajoutée », sera décrit comptablement par son impact sur la masse salariale, dont on vérifiera qu'elle augmentera progressivement, toutes choses égales par ailleurs (donc démarche proforma c'est-à-dire extrapolation du passé pour simuler la situation théorique « toutes choses égales par ailleurs »).

Le deuxième thème « la Personne dans son entièreté », est très délicat à appréhender, et ce seront des approches qualitatives par entretiens et avec des vérifications qui croiseront les assertions des uns avec celles des autres. On obtiendra des qualifications plutôt que des quantifications. Et ce sera la responsabilité assumée par l'expert-comptable que d'affecter un prix donc une valeur arbitraire à ces indications qualitatives. Ce qui est important et utile, c'est la co-construction des indicateurs qualitatifs avec toutes les personnes concernées. La représentation monétaire n'est qu'utilitaire, indispensable pour unifier la représentation des cinq domaines comptables hétéroclites et faire ainsi évoluer les représentations mentales (par exemple : le capital humain non substituable représenté par une masse salariale historique cumulée, apparaît pour ce qu'il est vraiment, c'est-à-dire très grand par rapport au seul capital financier fongible).

DOMAINE COMPTABLE DE L'ENVIRONNEMENT

Je pense qu'un premier sujet d'application de la comptabilité universelle dans ce domaine pourrait être la mesure des effets de la production d'électricité nucléaire sur le changement climatique. La production d'électricité nucléaire génère de fortes émissions d'énergie thermique dans l'atmosphère. Ces émissions d'énergie thermique donnent lieu à un enregistrement de données physiques : d'une part les joules dissipés dans l'atmosphère (qui augmentent l'énergie climatique et donc qui augmentent l'ampleur du dérèglement climatique). C'est ce que l'on appelle une comptabilité-matières.

Nous proposons dans un deuxième temps d'affecter un prix à ces énergies dissipées afin de pouvoir les enregistrer en comptabilité du domaine environnement. Soit une discussion avec les parties prenantes pour choisir des prix.

Cette discussion avec les parties prenantes pour choisir des prix est très importante, car elle est l'occasion de présenter des vérités indispensables. Si l'on prend l'exemple de la monétisation des émissions de gaz à effet de serre, nous préconisons des prix très élevés, pour la raison que les gaz à effet de serre émis aujourd'hui, produiront leurs effets climatiques pendant très longtemps. Plus tôt on cessera de les émettre, moins le système climatique se dérèglera, et plus on évitera de franchir des seuils de non-retour (pensons par exemple à la fonte brutale et complète du Groenland).

Concernant la biodiversité, nous proposons comme je l'ai déjà exposé un indicateur qui permet d'impliquer absolument toutes les entités économiques : la superficie occupée physiquement par son emprise au sol, majorée d'un coefficient de majoration (facteur 10 pour prendre en compte les sols artificialisés par la société dans son ensemble, et utilisés pour sa part par l'entité économique sous revue).

DOMAINE COMPTABLE SOCIÉTAL

On ne se satisfait pas du tout de décrire les bénéfices économiques classiques que l'entité apporte aux communautés. C'est trop facile, trop banal, il n'y a pas d'additionnalité démontrable, et cela génère bien sûr énormément de tactiques d'évitement (demander les efforts et les progrès aux salariés, aux fournisseurs, travailler les économies de chauffage et l'isolation des bâtiments, recycler les déchets). Le thème que nous préconisons est celui de la conversion écologique des process industriels de l'entité économique sous revue, ce qui est beaucoup plus impliquant et qui apporte des bénéfices environnementaux et sociaux beaucoup plus conséquents. Il s'agit bien de basculer le cœur de métier.

L'écoconception est la porte d'entrée vers l'industrie écologique, suivie par l'économie circulaire et enfin la solution optimale est l'économie de fonctionnalité. Ces trois cibles doivent être visées, et les parties prenantes sont conviées à témoigner des efforts et des réussites.

Nous proposons d'initialiser l'enregistrement comptable du chantier écoconception-économie circulaire-économie de fonctionnalité par le constat global d'une quasi empreinte écologique de l'entité, correspondant donc à la superficie de sols nécessaires à la production des ressources qu'elle consomme pour son activité économique, au moyen d'une négociation et co-construction avec les parties prenantes. La stratégie de conversion écologique sera validée par le constat partagé de la diminution très importante de cette empreinte écologique (toutes choses égales par ailleurs, grâce au procédé du proforma déjà évoqué précédemment). Le prix affecté à cette quasi empreinte écologique, sera également discuté et négocié avec les parties prenantes, ce qui permettra de renseigner les bilans d'ouverture, de clôture, et le compte d'exploitation et de résultats. On pourra aussi enregistrer les évitements consécutifs d'émissions polluantes, par consensus des parties prenantes, en vue de préparer une disposition légale de reconnaissance financière de cette réussite écologique, à l'imitation de ce qui a été mis en place pour les certificats blancs...

ÉTAT ACTUEL DU CHANTIER DE LA COMPTABILITÉ UNIVERSELLE, PERSPECTIVES

Avec Jacques de Saint Front et Pauline de Saint Front nous avons créé FIGURIS, une société de conseil en développement soutenable, s'appuyant sur la Comptabilité Universelle comme outil de pilotage holiste innovant. Nous démarchons des PME et ETI pour les accompagner vers le développement soutenable, au moyen notamment de notre Comptabilité Universelle, que nous perfectionnons au fil des mises en place. Nous intervenons notamment chez McDonald's France, qui a adopté le concept de la Comptabilité Universelle pour l'ensemble de ses opérations.

La mise en place de la Comptabilité Universelle s'effectue également dans des cabinets d'expertise comptable qui s'approprient ainsi le nouveau modèle de comptabilisation : c'est important pour le devenir de la proposition.

Nous nous situons dans une perspective de recherche-action. Ce nouvel outil permet la reconnaissance anticipée, pendant leur phase de construction, de nouveaux actifs immatériels, par les parties prenantes, notamment par les clients et par les fournisseurs. Ces actifs deviennent négociables dans le cercle des clients et des fournisseurs, que l'on va organiser en un marché juridiquement cantonné. On peut arriver à une activation économique, très proche dans son mécanisme des préconisations d'Alain Grandjean de la Fondation Nicolas Hulot (confère son ouvrage *Trois années pour sauver le monde*). De plus, nous étudions la création de nouveaux outils informatiques pour implémenter et tracer des monnaies non conventionnelles, qui seront spécialisées dans le financement local de la conversion de l'économie, avec anticipation systématique des productions d'actifs et non convertibilité en euro pour étancher le dispositif à l'abri de la finance.

L'économie de la fonctionnalité, vue comme une économie servicielle privilégiant l'usage et non la possession, est l'outil principal de cette conversion écologique pour toutes les entités économiques, et notre Comptabilité Universelle a vocation à la porter dans le cadre d'une activation économique vers la décroissance heureuse.

ÉCHANGES ENTRE LES MEMBRES DU CLUB

Les échanges ont été réorganisés pour dégager les questionnements clefs.

UNE DIFFICULTÉ À DÉTERMINER UNE VALEUR ET UN PRIX

Jean OGIER : Pourquoi fixer le prix du CO₂ à 109 euros ou à 35 euros ? Le coût économique de captage et d'enfouissement est connu, il est de 35 euros. C'est le prix maximum actuellement acceptable.

Un participant : Comment déterminer la valeur de la biodiversité d'un mètre carré artificialisé ?

Michel VEILLARD : Concernant la biodiversité, nous nous appuyés sur un rapport qui donnait 2000 euros le mètre carré pour une forêt. Mais cette valeur ne sert qu'à représenter un bilan et un résultat. Le but n'est pas d'aller sur le marché pour vendre ce droit, c'est de se mettre d'accord.

UNE DIVERSITÉ D'APPROCHES COMPTABLES POUR PRENDRE EN CHARGE LES ENJEUX DU DÉVELOPPEMENT DURABLE

Un participant : Quelle écho a la Comptabilité Universelle ?

Michel VEILLARD : En France, il existe trois principales écoles comptables concernant la prise en compte des enjeux de durabilité. En complément de la comptabilité universelle, il y a celle de Jacques Richard, professeur à Dauphine. Pour lui, il faut obliger les entités économiques à provisionner pour reconstruire les stocks et maintenir l'éco système.

La troisième est celle proposée par Joël Houdet qui a assuré l'animation du groupe de travail « intégrer la biodiversité dans les stratégies d'entreprise » pour l'association Orée. Cette comptabilité est née des préoccupations liées à la biodiversité. Elle propose des indicateurs. Nous pensons de notre côté qu'il faut que les parties prenantes s'accordent sur les indicateurs entre eux.

Le comptable manie un appareil comptable, pas le contenu des comptes. Le World Business Council for Sustainable Development -WBCSD- a par exemple produit 3000 indicateurs. Mais si on les achète sur étagère et qu'on les utilise en « box ticking », on se prive du travail avec les parties prenantes. C'est bien de faire des indicateurs, c'est mieux d'agir.

LA COMPTABILITÉ UNIVERSELLE, UN APPUI POUR L'ÉCONOMIE DE LA FONCTIONNALITÉ ?

Eric FROMANT : Pour la Comptabilité Universelle, quelle différence entre le modèle de l'économie de fonctionnalité et le modèle économique actuel ?

Michel VEILLARD : L'économie de fonctionnalité répond aux enjeux environnementaux et sociaux. La comptabilité universelle permet de rendre visible sur ces champs ce qui se fait ou à l'inverse ne fait pas. Elle permet de constater un actif avec l'objet et les services apportés. Dès le premier jour on a tous les éléments. Les normes financières actuelles cherchent à identifier / constater des profits pour les inscrire en avance. Ensuite on vérifie s'il n'y a pas de dépréciation. Dans ce cadre, le modèle de l'économie de fonctionnalité est intéressant.

Fabien DE GEUSER : Oui, mais avec l'économie de la fonctionnalité, la notion de produits disparaît. Les coûts sont en dessous de la marge (ils ne sont pas liés au produit). Il est donc difficile de vérifier, d'attribuer ces coûts. Par ailleurs, il y a un problème d'actifs : on a du mal à prédire les futurs profits, on a des difficultés à fiabiliser les données, quel calcul par exemple pour déterminer des seuils de rentabilité ? L'économie de la fonctionnalité renvoie à un ensemble de problèmes techniques qui posent des difficultés fortes, difficultés qui pèsent sur les décisions d'investissement. Notre comptabilité vient des notions de produit et de stock.

L'IMPORTANCE DE PRODUIRE DES DONNÉES DANS LES DIFFÉRENTS DOMAINES DE LA COMPTABILITÉ UNIVERSELLE

Olivier BLANDIN : Pour agir par exemple sur les gaz à effet de serre l'entreprise a mobilisé des dépenses, qui vont apparaître dans sa comptabilité. Mais les effets positifs ne sont pas apparents dans cette même comptabilité financière.

Bouso SEYE LY : Un engagement de l'entreprise dans le développement durable n'est pas en opposition avec la notion d'investissements. On peut étudier les impacts des investissements au regard des autres dimensions identifiées. Attendre un retour financier n'est pas incompatible avec le fait que cela génère des effets positifs dans les autres domaines.

Michel VEILLARD : J'ai une objection de principe : il est dangereux de dire que ça coûte ! Si l'économie est la mesure de toute chose, on n'y arrivera pas. D'où la nécessité de produire des données sur les différentes dimensions du développement durable.

Parmi les principes hétérodoxes précédemment énoncés, nous proposons qu'un même événement puisse être inscrit dans divers domaines. Par exemple, dans le domaine de la gouvernance on intègre les produits issus des autres domaines. On fait donc un double enregistrement.

Concernant les frais engagés par l'entreprise, le coût d'acquisition sera reporté la première année comme un actif dans le champ de l'environnement qui générera des produits dans les années futures.

Denis GUIBARD : Pour compenser les dépenses réelles engagées pour réduire les gaz à effet de serre, on peut faire réapparaître au bilan un bénéfice immatériel.

Michel VEILLARD : On ne veut pas fusionner le résultat financier avec le résultat social, environnemental. Mais on donne des images dans les autres registres.

Un participant : En quoi ces indicateurs empêchent des stratégies d'évitements ?

Michel VEILLARD : Nous sommes des comptables : on peut proposer des principes et ensuite s'assurer que ces principes fondateurs sont respectés, à peine de refus d'apposer le cachet « Comptabilité Universelle ® » On ne peut pas aller plus loin, nous n'exerçons qu'un magistère d'influence, en l'état actuel des pratiques notre comptabilité universelle n'a pas de force réglementaire.

COMMENT INITIER LA COMPTABILITÉ DE LA GOUVERNANCE ?

Denis GUIBARD : Pouvez-vous préciser quelles dimensions vous proposez d'intégrer dans le domaine de la gouvernance ?

Michel VEILLARD : Nous proposons un décaissement initial correspondant par exemple au coût d'un administrateur indépendant chargé des questions de développement durable ainsi qu'à celui d'un directeur dédié (à l'instar des directeurs qualité il y a 20 ans). Ces personnes cessent d'être dans des logiques opérationnelles, elles deviennent fonctionnelles, pour initialiser la démarche. Elles vont mener l'effort de sensibilisation des collaborateurs, de qualification des professionnels. C'est un actif immatériel qui s'amortit au fil des années.

En produit, on affecte les externalités positives enregistrées dans les trois champs social, sociétal et environnemental, produits qui n'auraient pas eu lieu s'il n'y avait pas eu de démarche de gouvernance.

QUELS DIVIDENDES DANS LES DOMAINES EXTRA FINANCIERS ?

Denis GUIBARD : La comptabilité universelle peut-elle se traduire par la distribution de dividendes environnementaux, sociaux ?

Michel VEILLARD : Oui, il faut que les incitations ou les désincitations soient congruentes avec le domaine. On ne fait pas payer Total pour une marée noire, on lui demande de réparer. Un exemple d'incitation : aujourd'hui les visites de l'île de Pâques sont contingentées. On pourrait proposer de visiter l'île de Pâques de façon personnelle. Il est clair qu'il ne faut pas encourager les cadres à agir dans le champ du développement durable avec des primes.

LA MONÉTARISATION, UNE VOIE FONDÉE ?

Christian DU TERTRE : Il y a dans votre proposition un mouvement entre l'attribution de valeurs sur le plan monétaire et des valeurs non monétaires (ce sont des domaines séparés mais en même temps on fait des liens à travers par exemple le prix de la tonne de CO₂). Même si les catégories sont séparées, la démarche amène, pour justifier les choix, à revenir sur cette séparation en affectant, via une représentation monétaire de la valeur, des logiques marchandes. Est-ce que la voie de la monétarisation est la voie fondée ou non ? Pour moi, elle n'est pas fondée car elle nous ramène sur la dimension financière. Il me semble difficile de tenir la posture de départ consistant en des registres d'ordre différents et des arbitrages politiques.

Michel VEILLARD : Effectivement, dans une perspective « cible » il ne faut pas mélanger les genres, et rester sur cette non convertibilité monétaire. Dans la réalité, les clients exigent aujourd'hui une monétarisation. On peut considérer que nous sommes dans une phase de transition vers un nouveau modèle économique.

Christian DU TERTRE : Les entreprises n'envisagent pas de manière semblable la place du monétaire et du financier. Il faut engager le débat avec elles sur ce qui fait discussion et sur le fait qu'il faut tenir sur le non monétaire.

Concernant la dimension économique : elle renvoie aux conditions dans lesquelles on produit de la valeur, on la répartit, on cumule du capital. Attention au glissement économie / finance. L'élément premier, c'est produire. Or, tout ne renvoie pas à des échanges marchands. Ce qui renvoie à l'ordre marchand va être monétarisé, pas les autres dimensions.

Michel VEILLARD : Tout ne se mesure pas, je suis d'accord. Dans la proposition que nous faisons, les parties prenantes peuvent s'accorder sur une approche qualitative et ce qui peut être acceptable comme mode de représentation monétaire.

L'IMPORTANCE DE CONSTRUIRE DES RÉFÉRENTS PARTAGÉS

Christian DU TERTRE : Effectivement, tout ne se mesure pas, notamment ce que l'on nomme les dimensions immatérielles. On ne mesure pas la confiance, la compétence, la pertinence. On cherche à établir un lien avec la comptabilité mais on ne peut le faire avec les formes comptables. Comment peut-on faire alors ? On ne peut pas amortir un actif immatériel. On ne peut imputer le développement de compétences uniquement à une formation : les ressources immatérielles peuvent se développer à travers l'activité productive.

Vous proposez une piste intéressante en disant qu'il faut que les parties prenantes se mettent d'accord. A travers les parties prenantes, ou groupes sociaux, émergent des conventions, des systèmes de règles qui deviennent des référents partagés. Il est déraisonnable d'avoir une rentabilité trop forte : discutons sur ce qu'est une rentabilité raisonnable.

L'ENJEU DÉMOCRATIQUE D'UN TRAVAIL CRITIQUE DE LA COMPTABILITÉ

Fabien DE GEUSER : La comptabilité est une des disciplines dans laquelle la dimension critique est très présente, puissante. Beaucoup de choses se travaillent. On voit par exemple l'émergence d'un problème lié à la valorisation financière et la valorisation comptable. L'enjeu est de réformer la comptabilité. On peut avoir deux postures. Une posture optimiste envers la comptabilité -on arrivera à tout intégrer- ou défendre une autre position : demander aux comptables d'aider à la compétence d'usage de la comptabilité (voir à ce propos les travaux de Robert Simons sur les usages interactifs des éléments de gestion). Aujourd'hui, il y a une fascination dans la société de la comptabilité : on ne comprend rien, il n'y a pas de débat. Comment ouvrir une discussion ? Comment travaille-t-on la comptabilité ?

QUEL RÔLE POUR LES EXPERTS COMPTABLES DANS CE CHANGEMENT DE RÉFÉRENTIEL ?

Christian DU TERTRE : Il faut ouvrir la discussion avec les experts comptables sur le fait que l'on puisse avoir des approches autres que comptables / monétaires.

Un participant : Un expert comptable ne s'engage que sur des choses régies par des textes de loi : soit on peut intégrer des choses dans le système, soit on change le système.

Denis GUIBARD : Le commissaire aux comptes s'engage sur des éléments non financiers.

Michel VEILLARD : L'annexe a vocation à expliquer les comptes et notamment à expliquer les risques et opportunités. Le commissaire aux comptes n'est pas obligé de signer l'annexe, c'est son choix qui l'engage dans sa responsabilité professionnelle. Par ailleurs, un expert comptable a un rôle de conseil.

COMMENT PRENDRE EN COMPTE LA DIMENSION TERRITORIALE ?

Pierre DOMMARGUES : Peut-on envisager l'économie de la fonctionnalité en ne prenant en compte que telle ou telle entreprise, sans prendre en compte le territoire ? Les dimensions qualité du travail, qualité de vie ne sont-ils pas à intégrer ?

Michel VEILLARD : Pour aller vers la soutenabilité il faut commencer à structurer la gouvernance. Ensuite, il y a deux axes prioritaires : agir dans le champ du social avec autre partage de la valeur ajoutée et la prise en considération de la personne dans son entièreté.

Cela permet de créer le consensus des collaborateurs pour la conversion de l'activité. Ensuite agir dans les champs sociétal et environnemental.

Il n'y a pas de problème de principe à appliquer la comptabilité universelle à l'échelle d'une collectivité locale mais cela n'a pas encore mené. Dans l'ouvrage que nous avons publié, il y a un exemple de comptabilité liée à la question « en quoi l'appellation contrôlée Cantal a-t-elle permis de maintenir l'agriculture dans ce département, ce qui n'a pas été fait dans la Lozère par exemple? » Pour faire une modélisation comptable du territoire, il faut se placer à une échelle territoriale.

Christian DU TERTRE : Avec une difficulté : la dimension territoriale ce n'est pas uniquement une agrégation d'acteurs, mais un ensemble de relations entre les acteurs. Par exemple la biodiversité sur certains territoires est entamée à cause de la partition de ces territoires entre les différentes fonctions assignées (habiter, produire, consommer, se divertir). Cette partition est liée à des relations entre les acteurs. La dimension macro n'est pas une agrégation d'éléments micros.

UN ÉCHANGE QUI FAIT ÉCHO AVEC LES QUESTIONNEMENTS DES PARTICIPANTS

Christian DU TERTRE : En guise de conclusion, on peut pointer que la comptabilité est un objet de discussion, un outil de dialogue, pas une vérité. Il y a des registres qui ne sont pas du même ordre, qui ont des relations entre eux. Je pense cependant qu'ils sont hétérogènes et qu'on ne peut passer par une convention monétaire. Il faut pouvoir spécifier tout ce qui n'est pas mesurable, comprendre les relations qui existent entre les dimensions. L'économie de la fonctionnalité vise à réduire l'usage de ressources matérielles pour augmenter la valeur servicielle, immatérielle de l'entreprise. Reste une question forte : comment rendre compatible ce qui est mesurable et ce qui ne l'est pas ?

Patrice VUIDEL : En dehors de la question sur l'intérêt de monétiser tous les indicateurs, qui suscite débat, la proposition de comptabilité universelle est pour moi intéressante afin d'ouvrir la réflexion sur les autres champs (social, sociétal, environnemental) ainsi que sur une meilleure intégration de ceux-ci. La démarche consistant à demander aux parties prenantes de préciser les enjeux, de définir des indicateurs qui permettent de rendre visibles ces enjeux, de suivre leur évolution est tout à fait intéressante.

Laurence SELLINCOURT : Cet échange m'a énormément parlé. Je fais le lien avec la situation d'une société que nous accompagnons, qui cherche à passer d'une logique industrielle à une logique de vente de fonctionnalités. La « business unit » qui porte la réflexion et à qui on laisse du temps sur le sujet est en même temps dans un système très contraint de reporting. Lorsqu'on définit des enjeux, objectifs, actions et indicateurs, on fait le grand écart sur les indicateurs. Que mettre comme indicateur, autres que ceux renvoyant à une dimension financière ? On a mis des indicateurs qualitatifs tels que la confiance par exemple.

Denis GUIBARD : Merci pour cette présentation et cet échange. Mon enjeu au sein d'Orange c'est la façon dont l'entreprise se transforme dans ses métiers. Et j'ai en face de moi un marketeur. Je ressors des échanges des éléments importants. Tout d'abord, que pour agir sur le système de prise de décision, il faut tenter de monétiser en euro social ou environnemental même s'il n'y a pas d'équivalence avec les euros. Je retiens un second élément : rendre compte ne passe pas forcément par des indicateurs monétaires (on peut le voir dans le rapport développement durable d'Orange). Un travail est encore en cours sur ces indicateurs.

Michel VEILLARD : Je souhaiterais conclure avec mes propositions - actions concrètes pour faire évoluer notre système économique. Pour la majeure partie des entreprises existantes, il faut accompagner la conversion vers l'économie de la fonctionnalité et pour ce faire travailler sur l'écart financier entre le modèle classique et le modèle de l'économie de la fonctionnalité. Cela signifie cesser de vendre, rester propriétaire, porter des actifs d'où un besoin de fonds propres. Au regard de cette situation, il faut bien identifier et représenter les externalités positives dans une perspective élargie (au Scope 3 où à l'échelle du territoire). En complément, il ne faut pas hésiter à chercher à obtenir du financement sur la création d'externalités positives. L'ensemble devant se faire dans une co-construction démocratique.

- LE CLUB ÉCONOMIE DE LA FONCTIONNALITÉ & DÉVELOPPEMENT DURABLE EST ANIMÉ PAR  www.atemis-lir.com
- LE SITE DU CLUB : *comptes-rendus, articles, actualités* • www.club-economie-fonctionnalite.fr
 - PARTICIPEZ AUX ÉCHANGES : REJOIGNEZ LE GROUPE D'ÉCHANGE LINKED-IN • « Réseau économie de la fonctionnalité et développement durable »
 - SUIVEZ LE CLUB SUR TWITTER • #CFEDD
 - CONTACT : Christian DU TERTRE et Patrice VUIDEL • clubef@atemis-lir.com
- LE CLUB ÉCONOMIE DE LA FONCTIONNALITÉ & DÉVELOPPEMENT DURABLE EST SOUTENU PAR

