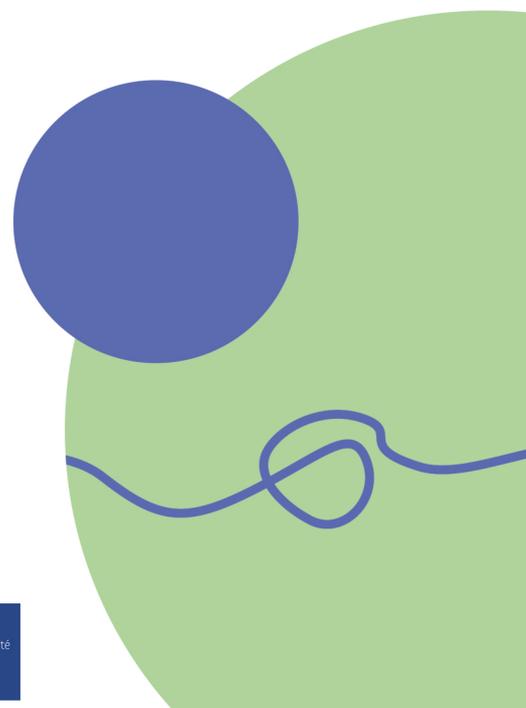
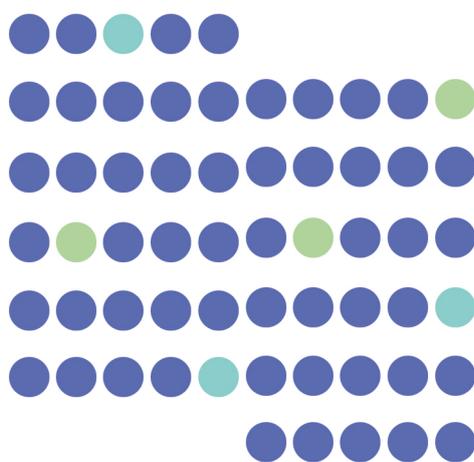
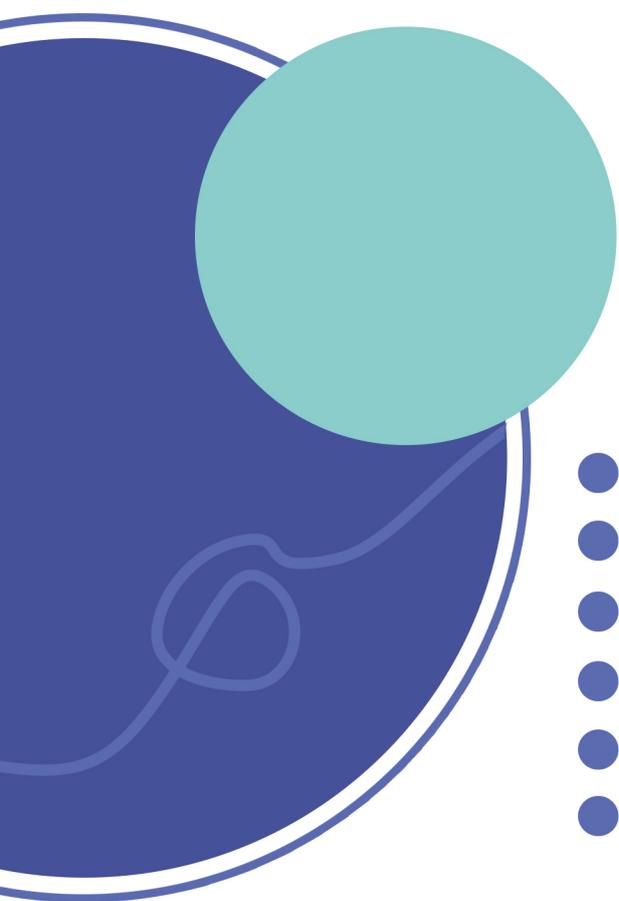


# LA COMPTABILITÉ INTÉGRÉE

Un outil de transformation  
de l'entreprise à la portée  
de tous





# Remerciements

Ce livrable est le fruit d'auditions menées en 2021 à l'occasion d'un cycle de réunions dédié à la comptabilité intégrée. Nous remercions sincèrement l'ensemble des experts et organisations auditionnés durant ces travaux ainsi que les membres du Collège des Directeurs du Développement Durable (C3D), de l'association ORÉE et de l'Observatoire de la responsabilité sociétale des entreprises (ORSE) pour leur contribution et leur soutien.

**Maryse Aio**, responsable RSE de la Caisse centrale de la MSA | **Nicolas Antheaume**, chercheur et préfigurateur du pôle sociétés à l'Université de Nantes | **Pierre Baret**, professeur HDR à Excelia, responsable axe RSE CERILIM & CEREGE, vice-président de l'Aderse | **Béatrice Bellini**, maître de conférences, responsable de la chaire unesco positive business de l'Université Paris Nanterre | **Arnaud Bergero**, directeur des opérations chez Goodwill-management | **Thierry Bizouard**, PDG de Nateva | **Enzo Bourhis**, responsable de missions RSE chez Baker Tilly Strego | **Emmanuelle Cordano**, managing director chez CSR4finance, experte auprès de la chaire performance globale multi-capitaux d'Audencia | **Frédérique Dejean**, chercheur, membre de la chaire comptabilité écologique à l'Université Paris Dauphine | **Nicolas Delange**, co-fondateur et dirigeant de Yever | **Pauline de Saint Front**, présidente du Cabinet de Saint Front | **Eugénie Faure**, doctorante au sein de la chaire performance globale multi-capitaux d'Audencia | **Alan Fustec**, président de Goodwill-management | **Hervé Gbego**, expert-comptable et CEO de Compta Durable | **Delphine Gibassier**, directrice de la chaire performance globale multi-capitaux d'Audencia | **Frédéric Lerebour**, directeur exécutif chez Lobodis | **Nicolas Lutton**, associé chez EODD ingénieurs conseils | **Marielle Mathieu**, expert-comptable, membre du comité directeur de Métamorphose Sarl | **Michel Meunier**, dirigeant de Janus France | **Louis Natter**, directeur développement durable chez Cemex | **Sébastien Poulain**, chef de secteur chez Fleury Michon | **Alexandre Rambaud**, maître de conférences à AgroParisTech, chercheur au Cired et chercheur associé à l'Université Paris-Dauphine | **Didier Toque**, président de Bathô | **Jean-Louis Virat**, expert-comptable, président du Laboratoire de la transition.

Sont également remerciés pour leur collaboration active à la réalisation de cet ouvrage et leur relecture attentive : **Juliette Allione**, chargée de mission chez ORÉE, **Neela Couture**, chargée de mission à l'ORSE et **Marine Diers**, coordinatrice pour le C3D, ainsi que **Nathalie Boyer**, déléguée générale d'ORÉE, **Géraldine Fort**, déléguée générale de l'ORSE, **Stanislas Pottier**, trésorier du C3D et senior advisor de la direction générale d'Amundi, et **Laurence Vandaele**, vice-présidente du C3D et directrice RSE du groupe Nexans. Merci également aux équipes du C3D, d'ORÉE et de l'ORSE pour leur appui.

La conception graphique de ce guide a été réalisée par **Thibaut Mayoux**.

# Edito

## Sans comptabilité intégrée, pas de transition ?

**P**énuries de matières premières, intensification des phénomènes climatiques bousculant l'activité économique, attentes fortes des salariés et de la société civile, durcissement de la réglementation... Les défis auxquels les entreprises font face sont de plus en plus nombreux. Dans une mer économique agitée, sur un fond de crise environnementale et sociale, nous devons adapter nos outils de navigation. Osons un postulat : se réapproprier la comptabilité nous permettrait de voir plus clairement le paysage qui se dessine.

Le risque de dévalorisation financière de l'entreprise pour cause de dégradation des territoires, d'épuisement des stocks de ressources naturelles ou de mouvements sociaux se concrétise. Contribuer à la stratégie nationale de neutralité carbone, définir une raison d'être, se donner une mission en accord avec l'intérêt général et transformer son activité : certaines entreprises veulent changer de cap.

Le tableau de bord que garde à l'œil le commandant est celui des indicateurs financiers. C'est sur la base de ces données que sont prises toutes les décisions stratégiques. La comptabilité permet de compter, de rendre compte, mais aussi d'être reconnu responsable de ses décisions et actions. Puisque le contexte a changé et que l'entreprise doit muer, la comptabilité doit accompagner ces mutations et devenir un levier de transition en intégrant les préoccupations environnementales et sociales dans les cartes de navigation de l'organisation.

La comptabilité prend-elle bien en compte tous les éléments permettant de refléter la situation exacte de l'entreprise ?

Il y a trois ans exactement, dans leur rapport « Entreprise et intérêt général » préfigurant la Loi Pacte, Nicole Notat et Jean-Dominique Sénard rappelaient que « toute compréhension de l'entreprise passe par sa comptabilité. Or les enjeux sociaux et environnementaux qui doivent être considérés en sont absents ». Ils n'en sont pas pour autant moins matériels. Ces enjeux ont des conséquences sur l'entreprise, tout comme l'activité de l'entreprise impacte les questions sociales et environnementales. L'image que l'on se fait de l'entreprise ne saurait donc être fidèle à la réalité, et la prise de décision ne saurait être éclairée, sans que ces enjeux ne soient pleinement intégrés à la comptabilité.

Il faut permettre aux organisations de comprendre ces enjeux et d'identifier les options que leur offre la comptabilité. La comptabilité n'est figée que par nos verrous politiques, sociaux, techniques ou culturels, elle peut donc intégrer de nouvelles dimensions.

Si certaines entreprises ont bien compris les enjeux, elles ont besoin de méthodes pour y parvenir. Plusieurs méthodologies de comptabilité intégrée existent et cohabitent, sans qu'aucun consensus ne se soit pour l'instant imposé. S'entendre sur la nature, la forme, la qualité ou encore la contextualisation de la donnée sociale, environnementale et de gouvernance n'est pas aisé, mais il est important de procéder avec la rigueur qui a été de mise pour la donnée financière. Chacune de ces méthodes propose une toute autre lecture des états

de l'entreprise et de sa capacité à créer de la valeur, pour soutenir les réflexions stratégiques des organisations.

Ce n'est pas qu'une question de méthodologie, c'est aussi un changement d'état d'esprit qu'il nous faut opérer. Nous le savons, il nous reste peu de temps pour agir et revisiter les fondamentaux qui guident le monde économique d'aujourd'hui. Les systèmes comptables et modèles d'affaires sont à métamorphoser et des certitudes, valables autrefois, sont à questionner pour opérer dans le respect du bien commun et du vivant.

En 2021, l'Observatoire de la responsabilité sociétale des entreprises, l'association ORÉE et le Collège des Directeurs du Développement Durable ont réservé à leurs organisations membres un cycle de réunions dédié à la comptabilité intégrée. Ensemble, ils ont décrypté les enjeux de l'évolution des systèmes comptables vers une comptabilité sociale et environnementale et exposé un panorama de méthodes à disposition des entreprises. De janvier à septembre, cinq méthodologies ont ainsi été présentées par les experts et chercheurs qui les ont développées et les entreprises qui les ont expérimentées. Le succès qu'a rencontré ce groupe de travail nous pousse à partager avec vous, dans ce livrable, les résultats de ces auditions.

### **C3D**

**Laurence Vandaele, vice-présidente**

### **ORÉE**

**Patricia Savin, présidente**

### **ORSE**

**Hélène Valade, présidente**

# Préface

## Les enjeux cachés de la comptabilité et du reporting extra-financier

L'existence des entreprises n'est possible que si elles disposent de ressources naturelles, humaines et financières. Doivent donc préexister une planète, une société et une économie auprès desquelles les organisations vont se procurer ces trois types de capitaux. Réciproquement, cela implique une redevabilité. Dès l'antiquité, se sont développés et structurés des outils destinés à rendre compte de l'usage fait des capitaux financiers auprès des investisseurs. À partir de la révolution industrielle, et encore plus depuis le début du XX<sup>ème</sup> siècle, le législateur a impulsé une normalisation sur la manière de rendre compte sur le plan financier. L'efficacité du mécanisme conventionnel a été telle qu'aujourd'hui les normes comptables et les modalités de reporting financier ne sont plus questionnées par la plupart des acteurs économiques.

Toutefois, le déploiement opérationnel de démarches responsables, destinées à répondre aux attentes des parties prenantes des entreprises, met en lumière les limites d'un modèle comptable focalisé sur le capital financier et nourrissant un reporting à destination des seuls actionnaires. Aussi, dans le sillage de quelques précurseurs, nombre de pays développés ont progressivement demandé aux entreprises de rendre compte de leur usage des ressources naturelles et humaines, en plus des aspects financiers. Ainsi, d'une exigence de reporting RSE relativement imprécise et ne portant que sur les plus grandes capitalisations boursières au début des années 2000, les attentes du législateur se sont progressivement précisées et renforcées<sup>1</sup>.

L'enjeu est que cette obligation de reporting extra-financier s'impose aux organisations comme un outil stratégique qui questionne leur modèle d'affaires au regard des enjeux du développement durable.

Pourtant, l'objectif n'est que partiellement atteint. Certes, toutes les entreprises concernées se plient avec diligence à l'exercice. Au-delà de répondre à l'exigence du législateur de réduction d'asymétrie d'information avec ses parties prenantes, il s'agit avant tout, pour elles, de réduire l'incertitude des investisseurs quant à d'éventuels risques sociaux ou environnementaux. En communiquant largement sur leur responsabilité sociale et environnementale, elles se légitiment auprès de l'opinion publique. Ce faisant, elles justifient leur raison d'être et acquièrent, ainsi, une *licence to operate*. À ce niveau, l'exercice est réussi : de nombreux travaux de recherche, issus de multiples pays, démontrent une relation positive entre la production d'un rapport développement durable et la performance financière des entreprises.

Mais ne soyons pas naïfs pour autant. Même si l'exigence de reporting extra-financier s'est considérablement durcie, la déclaration de performance extra-financière (DPEF), par exemple, ne garantit pas une exacte représentation de la consommation de capital social ou environnemental, notamment du fait que les normes comptables en vigueur continuent à être destinées aux financeurs. Pourtant, elles leur procurent un avantage informationnel qui, couplé à des règles de gouvernance qui protègent leurs intérêts, leur permet de continuer à s'approprier l'essentiel de la valeur ajoutée générée au sein des organisations<sup>2</sup>.

En outre, les modèles comptables ont une dimension performative : étant axés sur le résultat financier, le dirigeant se sait jugé à cette aune et privilégiera des choix de gestion qui le maximisent au détriment d'investissements socialement ou environnementalement responsables. Enfin, tout système comptable ou de reporting repose sur des postulats implicites : utiliser le concept d'externalité implique l'idée que tout dommage social ou environnemental peut être compensé financièrement ; idem, raisonner en termes de « flux » vise à réduire le volume de polluants émis (mais on continue à dégrader la qualité de l'air, par exemple) contrairement à une logique de « stock » (où il s'agirait de conserver un état donné de la qualité de l'air).

L'efficacité du reporting extra-financier doit donc être nourrie par un modèle comptable intégrant simultanément les capitaux financier, naturel et humain. Mais, déployer effectivement ces outils de gestion dans les organisations, implique qu'ils répondent à un triple enjeu. Tout d'abord, ils doivent permettre de rendre compte de la complexité inhérente aux enjeux de la RSE (hétérogénéité des parties prenantes avec des attentes et des horizons temporels contradictoires, des valeurs et des visions non quantifiables, une évolution constante des connaissances, etc.). Ensuite, ils doivent répondre aux enjeux intrinsèques de la comptabilité et du reporting (être fiable, légitime, suffisamment exhaustif pour réduire l'asymétrie d'information, etc.). Enfin, ils doivent être adaptés aux spécificités de l'entreprise (faire sens pour les salariés qui les feront vivre, être suffisamment simples et stables pour permettre la comparaison dans le temps sans pour autant se déconnecter des évolutions de l'organisation et des connaissances, etc.).

L'enjeu critique pour avoir des entreprises responsables est donc de s'accorder sur de nouvelles normes comptables qui permettront une meilleure compréhension des organisations quant à leurs impacts sociaux, environnementaux et économiques. Ces normes viendront nourrir un reporting élargi à l'extra-financier qui s'adressera équitablement à l'ensemble des parties prenantes afin de permettre un usage responsable et durable des capitaux sociaux, naturels et financiers mobilisés par l'entreprise.

### **Pierre Baret**

Professeur – Excelia Business School  
Directeur axe RSE (CERIIM & CEREGE)

*1 En France, l'article 116 de la Loi sur les Nouvelles Régulations Économiques ne concernait que les entreprises du CAC40 en 2001. Depuis 2017, la France a transposé la Directive européenne en complétant l'article 225 du code du Commerce afin d'exiger une Déclaration de Performance Extra-Financière (DPEF). Ainsi, toutes les entreprises cotées de plus de 500 salariés avec un CA de plus de 40 millions d'euros (ou de 100 millions d'euros si elles ne sont pas cotées) sont désormais tenues de renseigner toute une série d'indicateurs sociaux et environnementaux.*

*2 Une étude des documents de référence des entreprises du CAC 40, par Alternatives Économiques (Février 2021), montre qu'entre 2005 et 2019, les bénéfices ont été multipliés par 2,7. Or l'investissement (supposé permettre de préparer l'avenir, dans une logique responsable) n'a été multiplié que par 2,19. La part des frais de personnels (qui est un exemple significatif du partage de la valeur créée avec les parties prenantes) n'a été multiplié que par 2,11. Par contre, les dividendes et rachats d'actions ont été multipliés par 3,67. Plus illustratif encore, sur la période, certains groupes ont réduit leur capacité de R&D pour maintenir le versement de dividendes les années moins fastes. Or, depuis 2001 (Art. 116 de la Loi NRE), ces mêmes groupes publient annuellement des rapports RSE.*



# Sommaire

DE QUOI PARLE-T-ON ?	p 10
ET SI VOUS PASSIEZ À LA PRATIQUE ?	p 12
PRÉSENTATION DES MÉTHODES	
<b>01</b> MÉTHODE SeMA	p 14
<b>02</b> MÉTHODE DE COMPTABILITÉ UNIVERSELLE	p 20
<b>03</b> MODÈLE LIFTS	p 26
<b>04</b> MÉTHODE THÉSAURUS TRIPLE EMPREINTE	p 34
<b>05</b> MODÈLE CARE	p 44
SYNTHÈSE	p 52
PRÉSENTATION DES AUTEURS	p 58

# De quoi parle-t-on ?

## **Qu'est-ce que la comptabilité ? Quels sont ses objectifs et utilisations en entreprise ? Quelles sont les limites du système comptable actuel et quelles solutions la comptabilité intégrée offre-t-elle ?**

Cette introduction s'appuie sur les propos d'Alexandre Rambaud, maître de conférences à AgroParisTech, chercheur au Cired et chercheur associé à l'Université Paris-Dauphine, tenus lors de son intervention « Retour sur les fondamentaux de la comptabilité » dans le cadre du groupe de travail C3D, ORÉE, ORSE sur la comptabilité intégrée (le 18 février 2021).

Au niveau français et européen, les thématiques environnementales, sociales et de gouvernance (ESG), la responsabilité sociétale des entreprises et le reporting extra-financier montent en puissance comme en attestent le rapport Notat-Senard (2018), préambule de la Loi Pacte en France, et le rapport « Financing a Sustainable European Economy » publié en 2018 par le groupe d'experts pour la finance durable constitué par la Commission européenne.

La comptabilité est la base de l'univers économique de l'entreprise. Toute compréhension de l'entreprise passe par sa comptabilité dont l'analyse et l'interprétation donnent une vision de la performance et guident la prise de décisions. Or les enjeux ESG sont absents de cet univers comptable : la comptabilité financière ne donne ainsi pas une image fidèle de la situation globale de l'entreprise, empêchant les acteurs de prendre des décisions avisées.

Historiquement et anthropologiquement, la fonction de la comptabilité n'était pas de compter. En Mésopotamie, l'écriture et les systèmes de numérotation n'existaient pas. La comptabilité était alors un système de représentation, de

modélisation et de classification. Aujourd'hui, le système d'information comptable (SIC) est un ensemble de systèmes d'information ayant pour objet la mesure de la valeur des moyens et des résultats d'une entité. La comptabilité a pour but de structurer cette information et la présenter de la manière la plus pertinente possible pour permettre une prise de décision. La comptabilité renvoie ainsi à quatre fonctions :

- Prendre en compte : la comptabilité détermine quelles entités méritent d'être individualisées et suivies dans le temps et la manière dont elles sont représentées ;
- Être comptable (de ses actes) <sup>1</sup> : la comptabilité désigne qui est responsable, envers qui et pour quoi ;
- Compter : la comptabilité fournit des métriques quantitatives et qualitatives, monétaires ou non, aptes à rendre mesurables et appréhendables les informations considérées comme importantes ;
- Rendre compte : la comptabilité organise la communication et rend possible la discussion autour de ces informations, entre les acteurs identifiés comme destinataires privilégiés desdites informations et qui ne partagent pas toujours un langage commun.

Or, tout comme la comptabilité rend visibles les éléments qu'elle prend en compte, elle peut aussi rendre invisibles certains éléments auxquels elle ne s'intéresse pas : ce que l'organisation perçoit, c'est ce que la comptabilité lui permet de percevoir.

1. Issu du terme anglais accountability.

De plus, à partir de la comptabilité sont construits d'autres outils tels que les analyses, notations et reportings extra-financiers. Il est donc nécessaire de disposer, dès le départ, d'une comptabilité pleinement intégrée, c'est-à-dire incluant les dimensions ESG, pour que les outils et la gouvernance intègrent tous les éléments pertinents.

Par ailleurs, il faut retenir que le chiffre est construit sur des représentations et des conventions. Il existe différentes manières de faire de la comptabilité en fonction des principes appliqués. Ainsi, en accord avec leur vision sur le plan social, politique et économique, tous les pays n'appliquent pas les mêmes normes et n'ont pas les mêmes traditions comptables. L'application de ces principes va donc structurer différemment la comptabilité financière et la comptabilité intégrée.

Les théories et normes comptables appliquées ont un impact sur la compréhension de la performance de l'entreprise. Il est alors nécessaire de s'assurer que les dimensions environnementale, sociale et de gouvernance sont intégrées à la comptabilité. En effet, l'entreprise n'évolue pas seule mais en interaction et interdépendance constante avec la société et la nature, sur lesquelles son activité exerce des externalités positives ou négatives. Celles-ci doivent être prises en considération, et cela dans l'intérêt même de l'entreprise qui sera alors capable d'évaluer les risques qui pèsent sur son activité et que son activité fait peser sur son écosystème, pour assurer une prise de décision parfaitement éclairée.

C'est le but poursuivi par les travaux de recherche en matière de comptabilité intégrée menés en France depuis plusieurs années. Cependant, les différentes méthodologies, en cours d'expérimentation, n'adoptent pas les mêmes postulats, ne suivent pas la même

application et n'aboutissent pas au même rendu. Les entreprises, conscientes des enjeux, commencent à se saisir du sujet et expriment un besoin de décryptage de ces travaux pour comprendre les implications de la mise en œuvre d'une telle méthodologie en leur sein. Dans cette perspective, le C3D, ORÉE et l'ORSE ont auditionné les experts et entreprises porteurs de cinq méthodologies de comptabilité intégrée.

Ce livrable a donc pour objectif de rendre accessible à toutes les organisations une présentation de ces cinq méthodes et de fournir un aperçu de leur déploiement.

## LES MÉTHODES

### • La méthode SeMA

*Sense Making & Accountability*  
présentée par Béatrice Bellini et  
Marielle Mathieu

### • La méthode de comptabilité universelle

présentée par Pauline de Saint Front

### • Le modèle LIFTS

*Limits and Foundations Towards Sustainability*  
présenté par Delphine Gibassier,  
Nicolas Antheaume et Eugénie Faure

### • La méthode Trésaurus Triple Empreinte

présentée par Alan Fustec

### • Le modèle CARE

*Comprehensive Accounting in Respect of Ecology*  
présenté par Alexandre Rambaud,  
Hervé Gbego et Frédérique Dejean

# Et si vous passiez à l'action ?

Il y a 30 ans, les travaux de structuration de l'information extra-financière débutaient. Aujourd'hui, on cherche à atteindre le même niveau de robustesse, de fiabilité et de clarté pour l'information extra-financière que pour l'information financière afin que les acteurs économiques, financiers et publics aient accès à une information complète lors de la prise de décision et du pilotage de leur activité.

Cette volonté se reflète notamment dans les évolutions réglementaires observées au niveau européen <sup>1</sup> :

- Le projet de révision de la Directive européenne sur le reporting extra-financier (NFRD) qui devient la Directive européenne sur le reporting de durabilité des entreprises (CSRD) témoigne de l'accélération du rapprochement de l'information financière et extra-financière. Celle-ci ambitionne notamment de croiser risques financiers et risques extra-financiers, la gouvernance sur ces sujets et de publier des indicateurs qui feraient l'objet d'un contrôle par un organisme indépendant ;
- Le Règlement Taxonomie, entré en vigueur en 2020, vise à harmoniser les critères définissant une activité économique durable et à orienter les investissements vers ces activités, en vue de répondre aux exigences européennes de réduction des émissions de gaz à effet de serre d'ici 2050. Il exige des entreprises non-financières de publier la part durable de leur chiffre d'affaires, dépenses d'investissement et d'exploitation, et des entreprises financières la part durable des actifs investis.

À terme, cette classification ambitionne de réorienter les flux financiers en fournissant une grille des activités contribuant de manière positive - ou atténuant les effets négatifs - à un des six objectifs environnementaux établis ;

- Le Règlement Sustainable finance disclosure regulation (SFDR), entré en vigueur en 2021, exige des acteurs financiers de communiquer, à partir de 2022, une série d'indicateurs normés au niveau européen rendant compte de l'impact environnemental de leurs produits financiers.

Au-delà de ces évolutions, la comptabilité intégrée, ou comptabilité triple capital, cherche à faire évoluer les systèmes comptables et outils de prise de décision au sein même des organisations pour qu'apparaissent conjointement les données sociales, environnementales et financières.

Poursuivre une telle ambition nécessite d'engager un travail conjoint avec différents métiers de l'entreprise. Si la fonction RSE tient un rôle incontournable pour permettre la compréhension et l'appropriation de la comptabilité intégrée, la démarche doit être menée par la direction générale et la fonction finance qui sont les acteurs de sa mise en œuvre.

Les expérimentations des différentes méthodes au sein d'entreprises et d'organisations sont riches en enseignements et permettent d'en tirer les bonnes pratiques pour passer à l'action.

1 Cette partie s'appuie sur les propos de Pauline de Saint Front, Cabinet de Saint Front, « Présentation de la méthode de comptabilité universelle » dans le cadre du groupe de travail C3D, ORÉE, ORSE sur la comptabilité intégrée (le 03 juin 2021).

### **RECOMMANDATION N°1 : Clarifier ses objectifs et définir un périmètre de réalisation**

Avant toute chose, il s'agit d'axer sa démarche autour d'un ou plusieurs objectifs clairement énoncés. Les méthodologies ayant chacune leurs spécificités et leurs principes différenciants, le choix de la méthodologie à adopter et les modalités de réalisation de l'exercice seront ainsi guidés par ces finalités et la manière dont l'entreprise souhaite faire usage des résultats. Par ailleurs, un premier périmètre restreint d'expérimentation peut être défini, au niveau d'une activité ou d'un site de production, pour faciliter l'initiation de la démarche.

### **RECOMMANDATION N°2 : Établir une gouvernance**

Il s'agit de définir la gouvernance du projet, d'établir quels seront les interlocuteurs chargés de déployer la démarche de comptabilité intégrée ou bien d'en utiliser les conclusions et à quelles fins. Une répartition des rôles ainsi spécifiée permettra à chacun de se saisir du projet et de penser dès le départ à la façon dont l'intégrer au quotidien de son métier.

### **RECOMMANDATION N°3 : Faire preuve de pédagogie**

Il est indispensable de partager les objectifs poursuivis et d'assurer une bonne appropriation de la méthodologie en interne. Tout d'abord, auprès des salariés qui seront chargés de la déployer sur le plan opérationnel et avec qui il faudra travailler à l'organisation des nouvelles tâches qu'ils auront à réaliser et des nouvelles données qu'ils auront à formaliser, collecter et traiter. Puis, auprès des personnes qui seront les utilisateurs de ces données et des conclusions issues de cette comptabilité sociale et environnementale. Ces utilisateurs seront amenés à se baser sur ces résultats dans le cadre de prises de décision ou de relations avec certaines parties prenantes et doivent donc pouvoir la retranscrire.

### **RECOMMANDATION N°4 : S'emparer des enseignements**

Transformer durablement l'entreprise et la prise de décision, tel est l'objectif de la comptabilité intégrée. La direction générale et toute l'organisation doivent réellement tirer les enseignements et envisager les orientations projets et stratégiques qui en découlent pour donner corps à la démarche et aux efforts importants déployés par les équipes internes.

### **RECOMMANDATION N°5 : Inscrire la démarche dans le temps long**

Faire évoluer sa comptabilité vers une meilleure prise en compte des enjeux sociaux et environnementaux est structurant, ce n'est pas un projet ponctuel. L'intégration de ces enjeux doit continuellement être monitorée pour constater l'évolution des impacts, positifs comme négatifs, de l'entreprise sur son écosystème. Il s'agit d'inscrire la démarche dans le temps long jusqu'à ce que ces nouvelles méthodes fassent pleinement partie des outils de l'organisation.

Pour conclure, les nombreux travaux de recherche en cours en matière de comptabilité intégrée et l'accélération des phases d'expérimentation en entreprises laissent présager la place que tiendra la comptabilité triple capital dans les années à venir. Ces méthodologies ont un rôle important à jouer dans la fiabilisation des informations sociales et environnementales et dans la concrétisation de leur utilisation par les entreprises au même niveau que les données financières.



# Présentation des méthodes

## 1. MÉTHODE SeMA

### Sense-Making & Accountability

La méthodologie SeMA (Sense Making & Accountability) est portée par la Chaire Positive Business de l'Université Paris Nanterre et la SARL Métamorphose.

Elle est fondée sur un constat : pour qu'une organisation puisse développer et pérenniser ses efforts en matière de durabilité, elle doit pouvoir évaluer la qualité sociale et la qualité environnementale des offres, produits ou services, et les valoriser économiquement.

La réflexion s'étend également au modèle d'affaires et soutient les trajectoires de modèles d'affaires à impact. Cette nouvelle approche coïncide avec des attentes plus citoyennes de la part des consommateurs, basées notamment sur une recherche de transparence. La méthode SeMA envisage la comptabilité comme un outil de preuve et de fiabilisation des arguments marketing.

### 1.1 Principes différenciants

Les grands principes de la méthode SeMA sont :

- La valorisation des efforts de l'entreprise au niveau de l'offre pour permettre à l'entreprise de pérenniser sa démarche et faire évoluer toute la chaîne de valeur, notamment par une communication transparente ;
- L'approche dynamique par les flux et non par les capitaux ;
- La compatibilité avec les référentiels comptables (privés, publics, associatifs ou sectoriels) et les référentiels d'informations extra-financières existants ;
- L'intégration des axes économique, social et environnemental au cœur du système comptable et de contrôle de gestion, offrant une visualisation simultanée de la rentabilité économique et du « bénéfice social et environnemental », induits par la démarche de progrès ; cette méthode dite intégrative permet de lier financier et extra-financier et intervient comme une aide à la prise de décision en connaissance de cause pour les dirigeants ;
- Le ciblage des principales sources d'impacts sur lesquelles agir, l'objectif étant de se focaliser sur les 20 % des activités de l'entreprise responsables de 80 % des impacts ;
- Une responsabilité étendue et partagée au niveau des acteurs de la filière.

### 1.2 Mise en pratique

La mise en pratique de la méthode SeMA s'articule en quatre étapes. Il s'agit tout d'abord d'analyser le secteur d'activité et la filière pour déterminer les enjeux liés à l'activité de l'entreprise. À partir de ces enjeux, les impacts majeurs peuvent être priorisés. Les faits générateurs de ces impacts sont identifiés ainsi que les comptes qui en sont porteurs dans les éléments comptables ; ceux-ci font alors l'objet d'une modélisation comptable. Lorsque cela est possible une valeur sociétale est affectée aux impacts, rattachée ensuite à la ligne comptable porteuse de ces impacts. Cette valeur sociétale est affichée en parallèle des états financiers et des indicateurs ESG y sont associés : trois indicateurs de progrès sur les volets environnemental, social et de gouvernance ainsi qu'un indicateur de perception sociale interne.

## Étape 1 Enjeux et périmètres

La première étape consiste à analyser les caractéristiques organisationnelles de l'entreprise, son modèle d'affaires et sa stratégie, son secteur afin d'identifier les enjeux et les pressions environnementales et sociales liés à son activité.

### a. Analyse du secteur d'activité et de la filière

- Perspectives et dépendances.

Exemple : pour une entreprise de production d'un bien de consommation : dépendance de la production de certaines ressources potentiellement surexploitées ;

- Facteurs clés de succès et compétences distinctives.

Exemple : veille et R&D sur les recensements de ressources alternatives.

### b. Analyse de l'organisation et de la gouvernance

L'analyse de l'organisation et de la gouvernance consiste à identifier d'abord le niveau de maturité grâce à un questionnaire sur la maîtrise de la gouvernance et un état des lieux des outils internes de pilotage et des compétences, puis à identifier les engagements de l'entreprise en recherchant les bonnes pratiques adoptées au sein de l'organisation qui n'apparaissent pas dans les éléments comptables et apportent un éclairage supplémentaire.

## Étape 2 Impacts majeurs

### a. Sélection des impacts majeurs à traiter

Pour sélectionner les impacts majeurs à traiter, la méthode procède à une identification des impacts puis à leur priorisation. Le nombre de lignes comptables à travailler dépend des impacts retenus.

L'identification des impacts est réalisée à l'aide d'une cartographie des principales activités et des relations avec les parties prenantes, de référentiels sectoriels et d'études existantes telles que des analyses du cycle de vie de produits (ACV) et le cas échéant du reporting interne.

Puis, les impacts à traiter sont priorisés en réalisant une évaluation simplifiée qualitative du cycle de vie du produit (ESQCV) à la fois sur la partie environnementale et sociale tout en prenant soin de cibler les activités qui génèrent les impacts les plus significatifs.

Exception : la thématique CO<sub>2</sub> est systématiquement retenue pour les postes les plus émissifs, même s'il ne s'agit pas d'enjeux majeurs par rapport à l'activité considérée, afin de ne pas rompre la chaîne de remontée d'une information prioritaire attendue au niveau national sur l'ensemble d'une filière.

### b. Confrontation au contexte stratégique de l'organisation

Cette étape consiste à positionner les sources d'impacts identifiées comme prioritaires dans la chaîne de valeur de l'offre, l'orientation stratégique de l'organisation et sa situation juridique et financière. Il est nécessaire que l'entreprise et les dirigeants s'approprient cette sélection d'impacts, qu'ils fassent l'objet d'un consensus en interne, afin de les intégrer à l'évolution de l'offre et du modèle d'affaires.

## Étape 3 Modélisation comptable

### a. Codification des comptes générateurs d'impacts

Il s'agit tout d'abord d'identifier les comptes qui sont porteurs de faits générateurs des impacts sélectionnés, qu'ils soient négatifs ou positifs. Puis, d'organiser un système de saisie de données quantitatives accessibles pour assurer la régularité de la collecte de données utiles aux ratios et en assurer la traçabilité. Enfin, l'adaptation du système comptable est nécessaire pour codifier les éléments comptables et faciliter leur utilisation en contrôle de gestion et dans les tableaux de bord. Il faut distinguer les éléments comptables, tels que certaines catégories d'achats ou de fournisseurs, qui vont être utiles pour alimenter les ratios et permettront de suivre l'évolution des impacts majeurs. L'objectif est de générer des indicateurs de mesure comptables pour les impacts identifiés. Cette méthode de codification et de regroupement de comptes est évolutive dans le temps en fonction des besoins de transition et de l'accessibilité des informations.

### b. Affectation d'une valeur sociétale (ou valeur tutélaire) aux comptes

Les valeurs sociétales répondent à certaines exigences :

- Elles sont définies au regard de l'intérêt général ;
- Elles sont consensuelles, validées par les dirigeants, et avec une possible reconnaissance par le secteur d'activité ;
- Elles permettent d'afficher l'effet de levier entre le coût d'une action et son bénéfice sociétal ;
- Elles concernent les impacts en tant que tels, indépendamment du fait qu'ils soient évitables ou non, réparables ou non.

La méthode SeMA propose, non pas de comptabiliser la valeur sociétale au sein des éléments financiers, mais d'affecter cette valeur sociétale aux éléments financiers en créant une colonne parallèle pour ne pas changer la structure de la comptabilité financière. Ainsi, la valeur sociétale suit le compte financier concerné dans tous les outils comptables, les deux éléments restent liés quelle que soit leur destination (comptes consolidés par exemple).

Présentation du compte de résultat					
Charges	Comptabilité	Valeurs sociétales complémentaires	Produits	Comptabilité	Valeurs sociétales complémentaires
Achats	40 000	-500	Ventes	65 000	
Transport	3 000	-300	Impact liés à la valeur ajoutée		-150
Salaires	15 000	-50			
Autres	2 000	+25			
Totaux	60 000	-825		65 000	-150
Valeurs sociétales sur impacts directs/indirects					-975

\*Valeurs sociétales complémentaires des impacts directs émis par l'activité

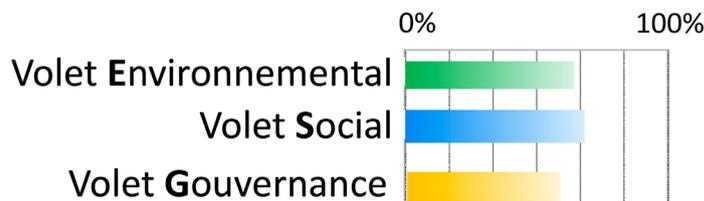
## Étape 4 Création de valeur

Dans la méthodologie SeMA, la création d'une colonne supplémentaire en parallèle des éléments financiers pour y associer une valeur sociétale s'accompagne de la constitution d'indicateurs ESG : trois indicateurs de progrès sur les volets environnemental, social et de gouvernance ainsi qu'un indicateur de perception sociale interne.

### a. Création des indicateurs ESG

#### Indicateurs de progrès

Ces trois indicateurs de progrès environnemental, social et de gouvernance apparaissent sous la forme de ratios permettant de visualiser l'avancement par rapport aux objectifs fixés. Ils sont constitués à partir d'éléments financiers et extra-financiers et combinent des informations d'autres domaines, l'avancement du plan d'action environnemental pouvant être affecté par certains aspects sociaux ou de gouvernance par exemple.



#### *Exemple : construction de l'indicateur volet environnemental*

	Exemples de composantes de l'indicateur (rendues accessible grâce aux codifications comptables)	Notation de progression / objectif	Autre mode d'évaluation
Qualité environnementale des végétaux frais achetés	% des approvisionnements matières premières en bio, certifiées ou labélisées	3	Un barème de notation adapté à chaque question est développé. Ici : 0 <5% 1 Entre 5% et 20% 2 Entre 20% et 35% 3 <b>Entre 35% et 50%</b> 4 4 entre 50% et 70% 5 >70%
	% des approvisionnements matières premières en bio dont le prix rémunère correctement les moyens à mettre en place par le fournisseur	...	
	% des fournisseurs cueilleurs membres de l'AFC	...	
	Objectif de formation des acheteurs	...	
	Allocation annuelle en R&D sur l'amélioration des espèces robustes ...	...	

#### Indicateur de perception sociale interne

Il s'agit d'un questionnaire de satisfaction soumis aux salariés ou à la communauté de travail de façon indépendante afin que le salarié puisse répondre en toute franchise. Avoir le retour des salariés permet de percevoir si les salariés sont prêts à soutenir l'activité de l'entreprise et ses objectifs. La méthode SeMA propose d'afficher les résultats de l'enquête au pied du bilan avec les indicateurs de progression, la valeur sociétale et les éléments financiers. Cet indicateur va contribuer à valider la sincérité des autres indicateurs sociaux utilisés par l'entreprise et potentiellement publiés dans un reporting (comme des indicateurs de bien-être par exemple).

## **b. Trajectoires d'évolution du modèle d'affaires vers une stratégie à impact**

Grâce à cette vision focalisée sur les impacts, la méthodologie SeMA vise à faire prendre conscience que le modèle d'affaires de l'entreprise doit être en accord avec les enjeux sociaux et environnementaux, repris dans les engagements nationaux ou supra-nationaux, tel que l'Accord de Paris pour les émissions de gaz à effet de serre. Pour ce faire, SeMA peut indiquer des trajectoires compatibles avec la pérennité de l'organisation.

## **c. Évolution de l'offre et réponse aux attentes clients**

Les attentes des consommateurs évoluent, plébiscitant un impact sociétal, social et environnemental amélioré au niveau des produits et services. Ces efforts ont un coût pour l'entreprise, potentiellement traduit par un « surpris responsable » au niveau de l'offre que l'organisation doit être capable de justifier. La comptabilité peut fournir des éléments capables de répondre aux attentes de transparence des clients et de mettre en avant la répartition des coûts pour justifier de la qualité sociale et environnementale réelle du produit ou service.

### **1.3 Retour d'expérience**

La méthodologie SeMA a été expérimentée en 2020 au sein de l'entreprise Nateva, composée de 35 salariés, spécialisée dans la transformation de plantes aromatiques et médicinales bio. Thierry Bizouard, dirigeant de l'entreprise Nateva, et Jean Louis Virat, expert-comptable, partagent leur retour d'expérience.

En tant qu'acteur de la filière bio, Nateva a toujours dû attester et piloter de ses engagements environnementaux afin d'obtenir la certification souhaitée. C'est la raison pour laquelle l'entreprise s'est tournée vers la comptabilité intégrée. L'expérimentation de la méthode SeMA a été approuvée par les équipes, qui ont collectivement participé à la définition des objectifs. Il ne s'agit pas uniquement d'une démarche théorique mais également opérationnelle. Un facteur clé de réussite réside dans l'appropriation d'une telle démarche en interne. Quatre réunions de travail préparatoires, de trois heures chacune, ont été organisées conjointement avec le dirigeant et le service comptabilité pour en définir les modalités.

La question de temps pour les dirigeants et les collaborateurs des fonctions comptables est centrale. Il s'agit de faciliter le traitement de l'information pour les dirigeants, avec des outils standardisés, des questionnaires préparatoires qui mèneraient vers un dialogue constructif et un consensus avec les salariés. Le lien avec le cabinet d'expertise comptable est très important car ce dernier apporte des compétences et des supports qui facilitent amplement le processus. Certains flux restent toutefois difficiles à quantifier, avec des possibilités d'automatisation à développer.

Le retour des équipes et du dirigeant est positif. L'entreprise souhaite continuer la démarche et aller plus loin dans l'analyse de certains flux (transport, achats locaux, eau...) et pouvoir mettre en œuvre le questionnaire concernant le climat social, qui est un des piliers de cette méthode.



**MÉTHODE DE  
COMPTABILITÉ  
UNIVERSELLE**

# Présentation des méthodes

## 2. COMPTABILITÉ UNIVERSELLE

Pour parler de la comptabilité intégrée, ou de la comptabilité universelle, nous pouvons utiliser l'image du lampadaire et de son faisceau. Jusqu'ici la comptabilité financière est un faisceau très clair, mais qui ne comptabilise que ce qui possède une valeur monétaire, qui a un impact sur le compte de résultat et la capacité à rémunérer l'actionnaire. Tout le reste n'est pas exprimé : or, il reste des zones d'ombres (l'extra-financier) à éclairer afin de mieux prendre des décisions, mieux piloter avec un panel plus large d'informations et venir contrebalancer des décisions qui sont prises seulement sous le prisme financier. L'objectif est donc d'intégrer à la comptabilité financière des éléments non financiers, qui actuellement ne sont pas considérés, n'existent pas et n'impactent pas le compte de résultat. Donc, le choix a été fait de créer une comptabilité en parallèle qui permet de donner une existence aux actions non-financières. Le but est d'accompagner les démarches RSE des entreprises et valoriser leurs actions engagées, leur donner une valeur monétaire.

La comptabilité universelle permet :

- D'identifier les impacts des décisions prises ;
- D'aider à la décision pour permettre un pilotage, en rendant comparables des éléments qui n'étaient pas comptabilisés auparavant ;
- De présenter les créations et destructions de valeur de l'entreprise qui ne sont pas uniquement financières.

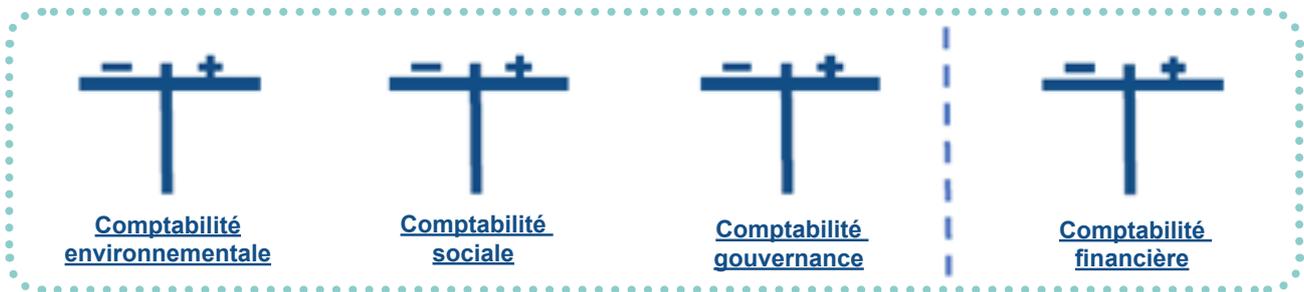
### 2.1 Principes différenciants

Cette méthode suit le principe d'une "comptabilité en partie double", avec un bilan et un compte de résultat.

Le capital est une entité qui appartient à l'entreprise et aux actionnaires : ainsi, il existe un capital financier qui appartient à l'entreprise mais il **n'existe pas de capital social ni de capital naturel**. En effet, pour cette méthode, il n'est pas possible philosophiquement de considérer que le capital social (les salariés, l'Homme) ou le capital environnemental (les écosystèmes naturels) appartiennent à l'entreprise.

La méthode de comptabilité universelle consiste donc à comptabiliser des charges et des produits qui ont pour contrepartie des dettes, des créations de réserve, etc. mais pas de capital. En d'autres termes, cette comptabilité a pour vocation à mettre en avant les efforts et à améliorer la prise de décision et non à préserver un capital.

La méthode de comptabilité universelle distingue quatre types de comptabilité différents :



- D'une part, la comptabilité financière classique ;
- D'autre part, trois comptabilités, distinctes l'une de l'autre (pour éviter tout mécanismes de compensation), sont considérées : la comptabilité environnementale, la comptabilité sociale et la comptabilité gouvernance.

La comptabilité financière classique est liée au périmètre juridique de l'entreprise : seuls les mouvements financiers sont comptabilisés (à l'intérieur de l'entreprise). Or pour la comptabilité universelle, plusieurs périmètres sont possibles : le **périmètre de l'entreprise (ou périmètre juridique)** ou un périmètre plus large, le périmètre de sa responsabilité.

Exemple : le scope 1 et scope 2 de la comptabilité carbone appartiennent au périmètre de l'entreprise tandis que le scope 3 va au-delà du périmètre juridique propre à l'entreprise, ce qui correspond au périmètre de sa responsabilité.

## 2.2 Mise en pratique

La mise en pratique de la comptabilité universelle s'articule en trois étapes.



### Étape 1 Mesurer

Les impacts de l'activité de l'entreprise : partir d'indicateurs de base.

Exemple : formation, emplois, achats locaux, énergie, gaz à effet de serre etc.

Dans le futur, les indicateurs seront ceux du référentiel de reporting européen.

### Étape 2 Monétariser

Les indicateurs : donner une valeur de représentation à un impact. Le but est d'utiliser la monnaie comme étalon de mesure et non comme support d'échange pour une vente. Pour cela, on se base sur des études et rapports scientifiques proposant une valeur de monétarisation des différents éléments selon les géographies.

Exemple : 10 tonnes de GES à 100€ la tonne donne un impact négatif de 1 000€.

### Étape 3 Comptabiliser les indicateurs chiffrés

#### COMPTE DE RÉSULTAT SOCIAL (entreprise de service 800 personnes)

- CHARGES -		- PRODUITS -	
Absentéisme (159 400 h d'absence)	11 956 000	Masse salariale	59 200 000
Accidents (3 accidents)	63 000	Formation	54 138
<b>TOTAL</b>	<b>12 021 000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>59 254 158</b>
		<b>RÉSULTAT POSITIF</b>	<b>47 233 158</b>

La masse salariale et formation vont dans les produits afin de reconsidérer la richesse de l'entreprise.

#### COMPTE DE RÉSULTAT ENVIRONNEMENTAL (entreprise de service 800 personnes)

- CHARGES -		- PRODUITS -	
Énergie	25 257		
Énergie renouvelable	5 051		
Déchets	940		
Gaz à effet de serre	111 200		
<b>TOTAL</b>	<b>12 021 000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>0</b>
<b>RÉSULTAT NEGATIF</b>	<b>12 021 000</b>		

Dans les produits du compte de résultat environnemental, il est possible de trouver des investissements qui vont dans le sens de la transition écologique par exemple.

#### COMPTE DE RÉSULTAT GOUVERNANCE (entreprise de service 800 personnes)

- CHARGES -		- PRODUITS -	
		Mécénat	15 000
		Impôts	1 501 000
		Achats locaux	5 717 000
<b>TOTAL</b>	<b>0</b>	<b>TOTAL</b>	<b>7 233 000</b>
		<b>RÉSULTAT NEGATIF</b>	<b>7 233 000</b>

Les impôts sont dans les produits car il s'agit d'une contribution au bon fonctionnement de la société. En général, le compte de résultat gouvernance est positif mais il pourrait ne pas l'être dans le cas de charges telles que des pertes d'emplois au niveau des fournisseurs locaux du fait des choix de l'entreprise, etc.

## **Focus sur la révision de la Directive européenne sur le reporting extra-financier :**

Cette nouvelle directive permettra un rapprochement entre le financier et l'extra-financier. Elle exige une analyse des risques commune et implique des éléments de gouvernance pour les deux. Ces deux reporting historiquement très séparés, se lient progressivement pour aller jusqu'à ce qu'on appelle le reporting intégré, qui parle d'ailleurs de création des valeurs, au pluriel. La comptabilité universelle permet d'expliquer au format comptable ces créations de valeurs de l'entreprise, il s'agit donc d'un très bon outil pour construire un reporting intégré.

### **2.3 Retour d'expérience**

Janus France est une entreprise spécialisée dans l'entretien du patrimoine bâti sur 3 métiers : vitrerie, menuiserie et serrurerie. Elle a adopté le statut de société à mission depuis juillet 2020, ce qui induit des actions en termes de gouvernance et notamment la mise en place d'un comité de mission. C'est dans ce contexte que la méthode de comptabilité universelle a été adoptée. La TPE compte 12 collaborateurs.

#### **Pourquoi mettre en œuvre une comptabilité universelle ?**

La comptabilité universelle permet de comprendre ce que l'on mesure : pour assurer le développement des capitaux extra-financier, la comptabilité universelle permet d'extraire les entreprises et les entrepreneurs du cadre rigide de la comptabilité traditionnelle. Souvent la RSE est traitée en parallèle : les entreprises considèrent que si elles ont un modèle économique viable elles peuvent aller plus loin et mener des actions en matière environnementale, sociale et de gouvernance. Janus prend le pari d'intégrer les deux directement et adopte la comptabilité universelle de manière à mesurer la performance globale de l'entreprise.

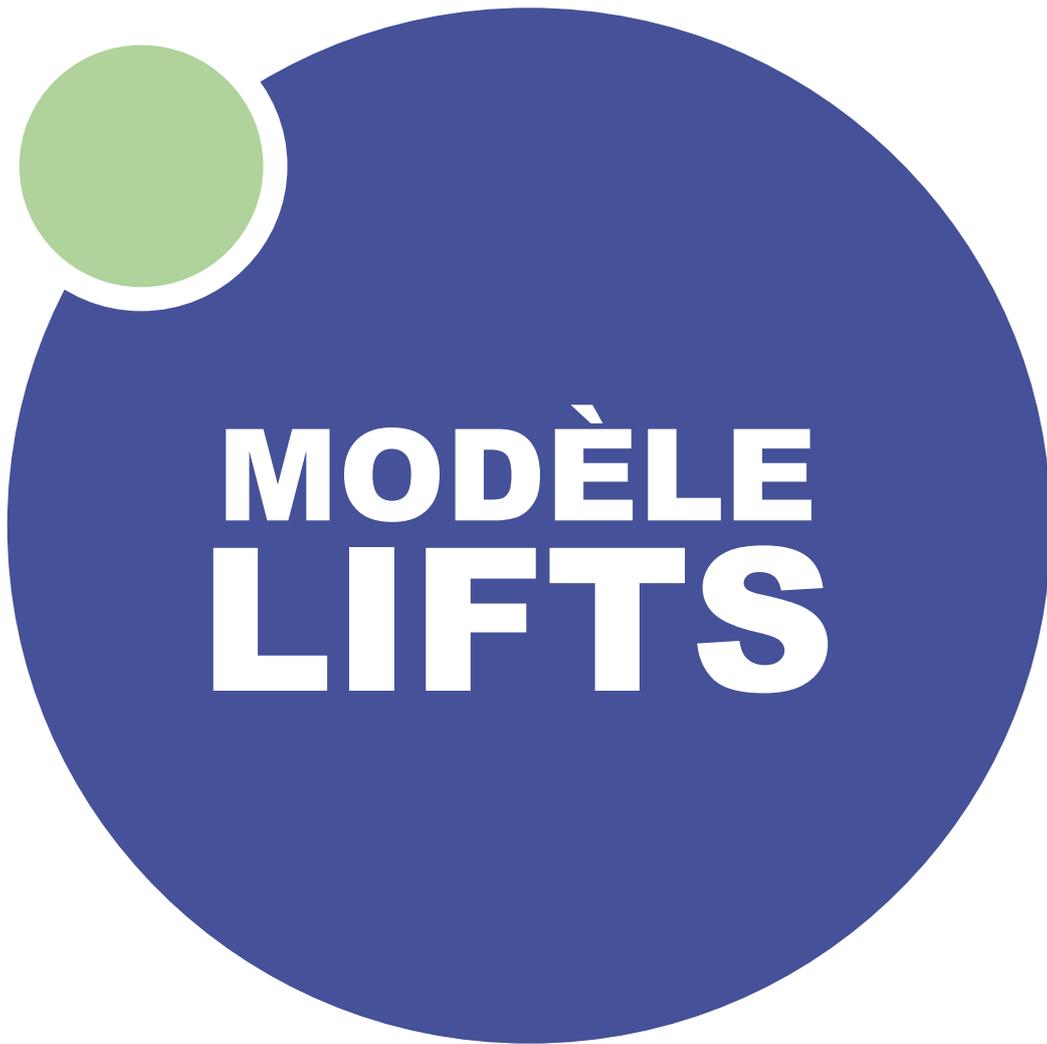
#### **Quels indicateurs ont été mis en place ?**

- **Gouvernance** : territoire, mécénat, impôts et chiffre d'affaires lié aux critères RSE ;
- **Environnement** : la consommation d'énergie, les dépenses liées à la transition écologique de l'entreprise, la production de déchets (le secteur du BTP est responsable de 86 % des déchets générés en France), les émissions de GES ;
- **Social** : les accidents, les absences en heures, les formations et le nombre de salariés.

Cette comptabilité a appuyé et fiabilisé la démarche RSE de Janus France, ce qui leur a permis de se différencier et par exemple de remporter un marché avec un acteur qui attachait une grande importance à l'engagement et à la transition écologique.

Soulignons qu'il faut démarrer et mettre en place les premiers indicateurs afin de pouvoir mettre en place une amélioration continue : il s'agit d'un processus itératif d'une année à l'autre.





# Présentation des méthodes

## 3. MODÈLE LIFTS

### Limits and Foundations Towards Sustainability

Le modèle LIFTS (Limits and Foundations Towards Sustainability) est une méthode de comptabilité multi-capitaux, développée par la Chaire de recherche Performance Globale Multi-capitaux d'Audencia. Elle a été conçue dans le but d'aider les entreprises à s'inscrire dans un système socio-environnemental durable et assurer la soutenabilité de leurs activités, en respectant les limites planétaires et les fondations sociales. Cette méthodologie n'a pas été construite hors sol mais en parallèle d'expérimentations, afin de se confronter aux problématiques du terrain, et s'accompagne du développement d'un outil informatique de calcul de la performance globale.

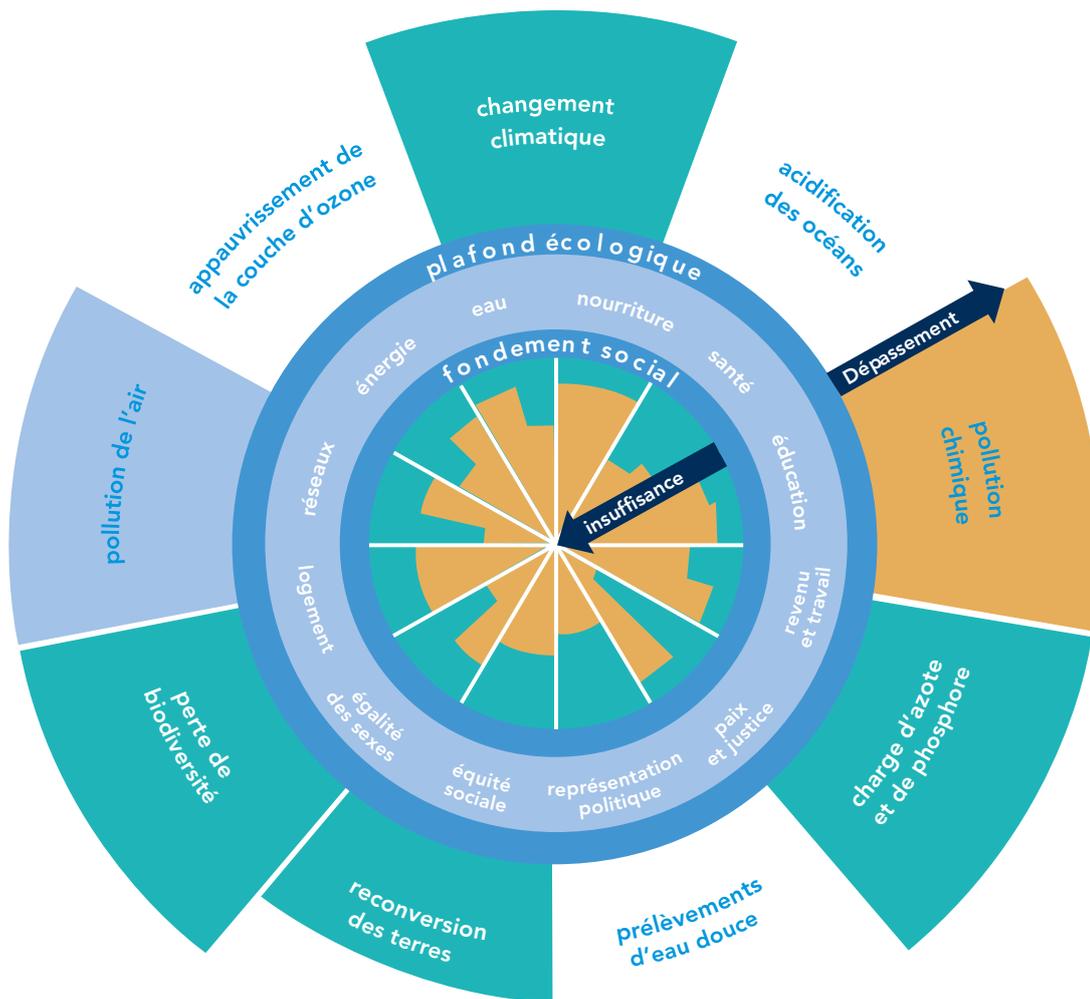
#### 3.1 Principes différenciants

Le modèle comptable LIFTS repose sur :

- Un langage universel au travers de la comptabilité générale ;
- La responsabilité étendue des entreprises ;
- La prise en compte des limites planétaires et des fondations sociales ;
- Une comptabilité basée sur des flux physiques relatifs à des indicateurs environnementaux et sociaux ;
- Une transformation des organisations vers la soutenabilité, avec des capitaux qui ne peuvent se substituer et des impacts négatifs qui ne peuvent être compensés par des impacts positifs ;
- Un multi-reporting et des données physiques qui peuvent être converties en unités monétaires ou non-monétaires.

Le modèle LIFTS reprend la théorie du donut de Kate Raworth, économiste et auteur de « La Théorie du Donut, l'économie de demain en 7 principes ». Avec cette théorie, Kate Raworth a cherché à repenser l'économie pour parvenir à répondre aux besoins humains de base et aux enjeux de préservation de l'environnement. Pour cela, elle ajoute aux 9 limites de la planète (« le plafond »), les fondations sociales (« le plancher »), et représente cela sous la forme d'un donut dans lequel peut prospérer une économie durable.

## LE "DONUT" DES LIMITES PLANÉTAIRES ET FONDATIONS SOCIALES (RAWORTH, 2017)



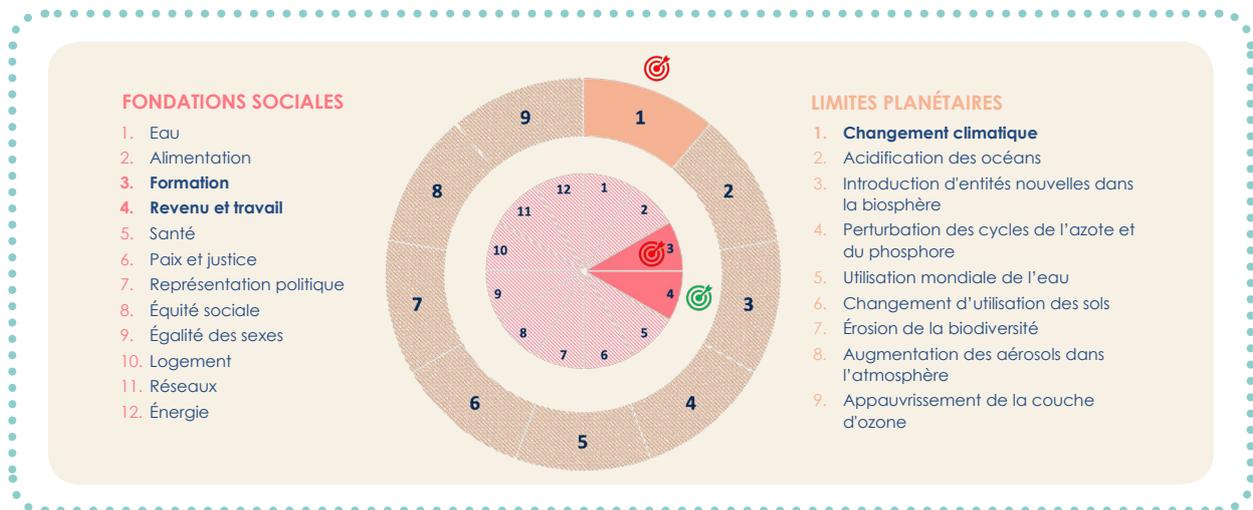
Source : Website of Kate Raworth (2017), <https://www.kateraworth.com/doughnut/>

Cette théorie est donc reprise par Audencia, à l'échelle des organisations. Pour cela, il a fallu réaliser une traduction de ce que sont ces limites et fondations au niveau de l'entreprise et opérer un découpage du "budget planétaire" en "budget pour l'entreprise". À partir de là, il est possible de déterminer un budget à allouer pour chaque limite et chaque fondation. L'entreprise doit chercher à atteindre l'intérieur du donut, et ne doit ni dépasser la cible pour les limites planétaires, ni s'intégrer au centre de la cible dans le cas des fondations sociales à respecter.

Avec la méthode LIFTS, l'intégration à la comptabilité se fait en 4 étapes :

- Calcul du budget alloué pour chaque limite planétaire ou fondation sociale : le budget est affecté à un stock (actif) si limite à ne pas dépasser, affecté à une dette (passif) si fondation à respecter ;
- Suivi de la consommation réelle de ces budgets par des écritures comptables physiques : diminution du stock si limite à ne pas dépasser, diminution de la dette si fondation à respecter ;
- Dès lors que la limite est dépassée, ou que la fondation n'est pas respectée, l'entreprise s'endette ;
- Chaque limite/fondation est mesurée par un indicateur physique ayant son bilan et compte de résultat propre. Les unités physiques peuvent ensuite être traduites en unité monétaire ou autre, et une restitution visuelle est envisagée.

Exemple de restitution visuelle :



Ici, pour la limite planétaire "Changement climatique", l'entreprise consomme plus que son budget et donc s'endette. Cette représentation permet de voir très rapidement si une entreprise respecte les limites planétaires et les fondations sociales.

### 3.2 Mise en pratique

La méthode s'appuie sur la comptabilité financière à laquelle elle ajoute des écritures supplémentaires. L'implémentation de la méthode LIFTS se déroule en 3 étapes.

#### Étape 1 Analyse du modèle d'affaires

##### a. Prise de connaissance de l'entreprise, de son activité et de ses processus

- Réalisation d'entretiens avec le management et différents services (RH, contrôle de gestion etc...) et accès à la documentation interne ;
- Analyse du modèle d'affaires en lien avec le business model Canvas.

## b. Réflexion et choix des indicateurs

De l'analyse des documents et des entretiens avec la direction sont définis les premiers indicateurs sur lesquels l'entreprise souhaite réaliser une comptabilité multi-capitaux. Suite à cela, les limites planétaires et fondations sociales prioritaires et pertinentes sont identifiées. Dans l'idéal, toutes les limites et fondations sont mesurées, certaines avec des données plus précises (les prioritaires) et les autres avec des données secondaires. Ainsi, on assure une vision systémique et pérenne des impacts.

## Étape 2 Comptabilité non financière

### a. Préparation des données

Cette étape nécessite une prise de connaissance des informations comptables initiales pour ensuite pouvoir analyser les données :

- Définition des périmètres étudiés (temporel, juridique, de la chaîne de valeur) ;
- Définition des budgets à utiliser dans les calculs ;
- Prise de connaissance du plan comptable ;
- Contrôle et cadrage des documents financiers reçus.

### b. Traitement des données

- Catégorisation des différents types d'écritures (salaires, formations, ventes, achats de biens, achats de services, déplacements, etc.) ;
- Extension du plan de compte ;
- Affectation de données physiques aux écritures comptables ;
- Utilisation de données génériques (ex: facteurs d'émissions de CO<sub>2</sub>eq) ;
- Utilisation d'hypothèses (si informations spécifiques à l'entreprise non disponibles).

### c. Calculs

- Intégration des données sous le modèle Access créé ;
- Réalisation des calculs ;
- Contrôle des résultats obtenus ;
- Contrôles manuels supplémentaires.

## Étape 3 Restitution des résultats

Une unité physique (tonnes de CO<sub>2</sub>, euro...) est utilisée pour chaque limite et chaque fondation dans le compte de résultat et le bilan.

Exemple de présentation d'un compte de résultat et d'un bilan non-financiers pour la limite « changement climatique » :

Compte de résultat Changement climatique		Bilan Changement climatique			
	FY2020 (ioc <sub>2</sub> e)	ACTIF Changement climatique	FY2020 (ioc <sub>2</sub> e)	PASSIF Changement climatique	FY2020 (ioc <sub>2</sub> e)
PRODUITS de CO <sub>2</sub> e	4 790	Stock de CO <sub>2</sub> e	0	Résultat Net CO <sub>2</sub> e	- 1 210
Opérations CO <sub>2</sub> e	-3 500			Dette de CO <sub>2</sub> e	- 1 210
Supply chain CO <sub>2</sub> e	-1 500				
Produits/services CO <sub>2</sub> e	-1 000				
CHARGES de CO <sub>2</sub> e	-6 000				
RESULTAT NET CO <sub>2</sub> e	-1 210	TOTAL ACTIF CO <sub>2</sub> e	0	TOTAL PASSIF CO <sub>2</sub> e	0

L'organisation fictive présentée ici termine avec un résultat net négatif, une perte de 1 210 tCO<sub>2</sub>e qui se reportera sur le budget de l'année suivante, ce qui va naturellement réduire le budget de l'année suivante. Plus tard, en cas de non respect, cette norme devra être assortie à des conséquences juridiques. Si le résultat négatif se poursuit sur plusieurs exercices, on parlera alors de « faillite environnementale ».

Le modèle présenté ici est un modèle expérimental. Une seconde version du modèle est en cours de réalisation avec notamment le développement d'un outil informatique multi-capitaux à destination des grands groupes et PME/ETI. Deux expérimentations sont également en cours avec deux multinationales : L'Oréal et Danone. La prochaine mise à jour pour le grand public sortira en juin 2022.

### 3.3 Retour d'expérience

Pendant six mois, 3 PME dont deux entreprises de service et une entreprise de production ont mis à disposition leurs données afin d'expérimenter et de créer une première version du modèle. C'est par exemple le cas de l'entreprise Yever, cabinet de conseil basé au Myanmar (ex-Birmanie), ayant pour mission d'accompagner et d'accélérer la transformation des organisations birmanes vers des modèles d'affaires plus durables et responsables.

Pour ses dirigeants, l'expérimentation de cette méthode répondait à une volonté d'impliquer les collaborateurs dans une démarche vertueuse et a permis de :

- Clarifier les valeurs de l'entreprise et la conception de création de valeur en interne ;
- Parvenir à un alignement interne, en déterminant ce qui compte et en parvenant à le quantifier ;
- Se projeter grâce à des objectifs définis et compris et des trajectoires pour les atteindre.

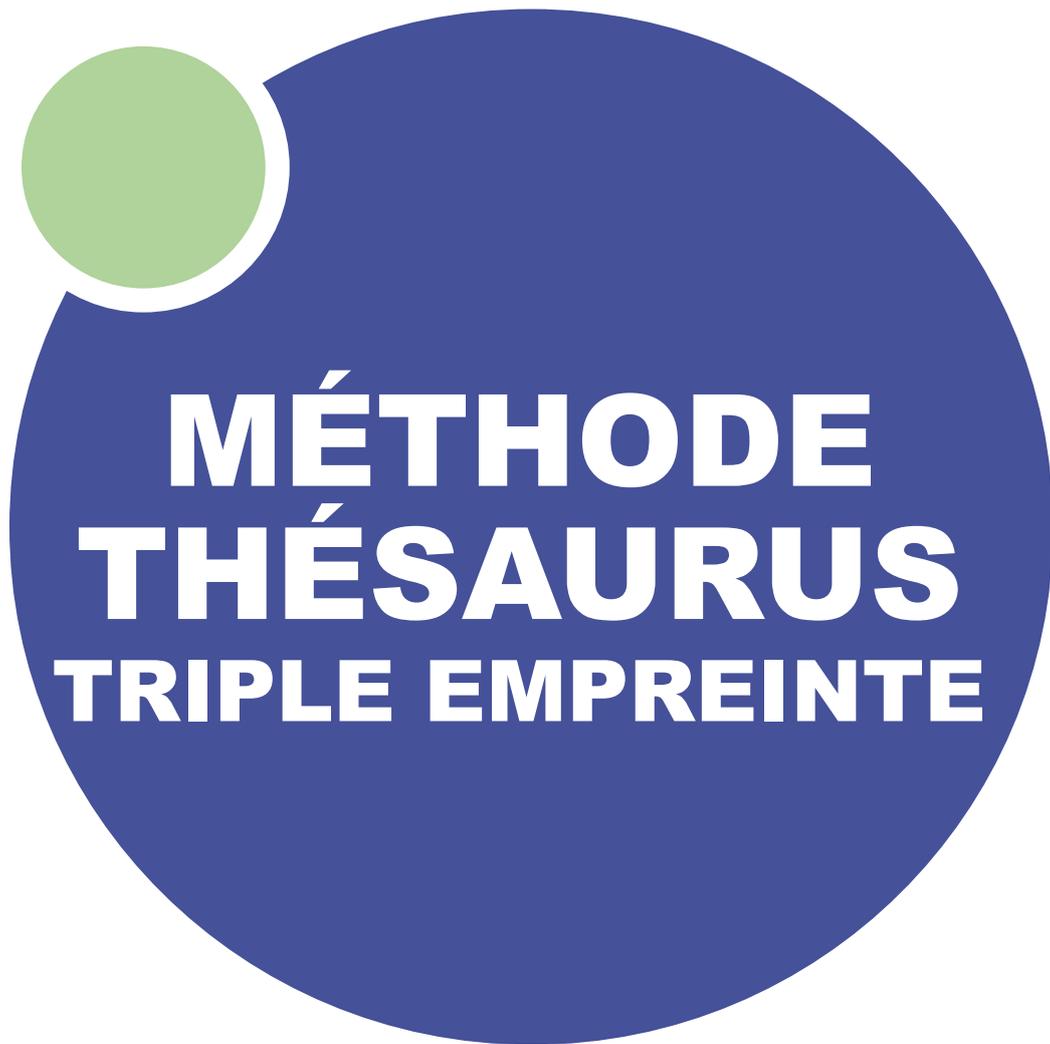
Après l'analyse de l'entreprise, de ses processus et de son modèle d'affaires, l'expérimentation a porté sur trois limites planétaires et fondations sociales jugées pertinentes pour Yever :

- Le changement climatique, impliquant notamment des déplacements professionnels ;
- Le revenu et le travail : accès au logement, à l'alimentation, à l'énergie et à l'eau ;
- La formation.

Pour chaque limite ou fondation est défini l'indicateur à suivre. Pour la limite « changement climatique », la tonne de CO<sub>2</sub> équivalent (tCO<sub>2</sub>e) émis a été utilisée, comme recommandé par l'Ademe et le GHG Protocol. Le budget alloué pour l'exercice annuel a été déterminé à partir de l'outil de la Science-Based Targets initiative (SBTi) et des émissions initiales de 2019 de Yever ainsi que son bilan carbone. Pour suivre la fondation « revenu et travail », le nombre de salariés rémunérés au-delà du salaire décent (ou *living wage*) a été comptabilisé.

Ainsi, un prototype de la représentation des résultats de Yever a été réalisé. On peut y voir un dépassement de la cible pour le changement climatique, mais une atteinte de la performance souhaitée sur les deux fondations sociales envisagées (au cœur du donut).





# Présentation des méthodes

## 4. MÉTHODE THÉSAURUS TRIPLE EMPREINTE

Des propositions de comptabilité étendue existent depuis très longtemps comme celle de Cornell et Shapiro en 1987 (Corporate Stakeholders and Corporate Finance) qui recommande notamment de revisiter en profondeur l'actif et le passif du bilan pour y intégrer de nouveaux éléments. Goodwill-management a engagé il y a plus de 15 ans un travail important pour proposer un modèle de comptabilité étendue.

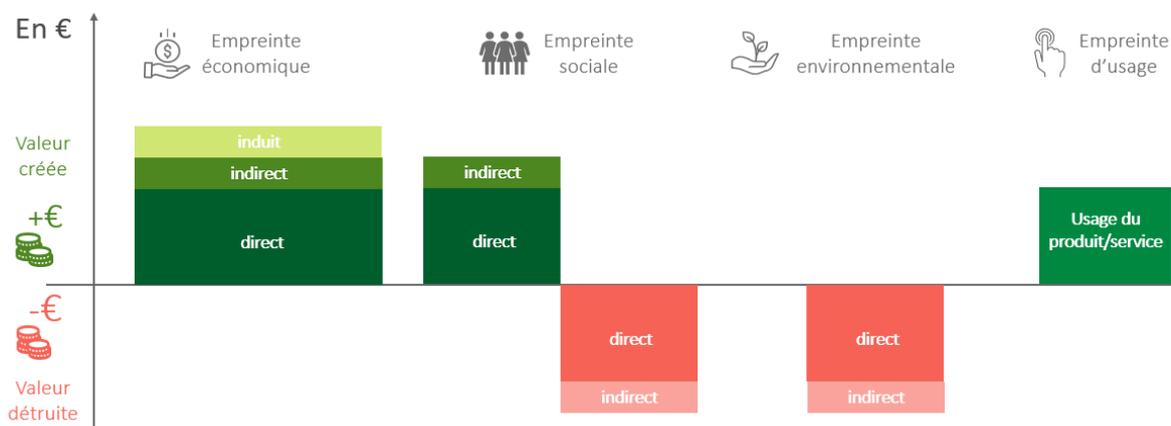
### 4.1 Principes différenciants

La méthode intégrée développée par Goodwill-management s'appelle Trésaurus-Triple-Empreinte.

Elle comporte :

**1- Un nouveau compte de résultat**, complémentaire du compte de résultat comptable qui recense et comptabilise tous les flux économiques, sociaux et environnementaux dont l'entreprise est à l'origine du point de vue de ses parties prenantes. La méthode de calcul permet de traduire en valeur économique les impacts, positifs ou négatifs, de l'organisation, de ses produits et services, ceux de sa chaîne de fournisseurs et ceux liés à la consommation des ménages et aux dépenses publiques. Elle est constituée de la mesure d'empreintes économique, sociale et environnementale, chacune recensant plusieurs impacts.

#### Schéma du compte de résultat de la triple empreinte



Au sujet des impacts environnementaux, la méthode permet de calculer les conséquences à long terme de la dégradation de l'environnement sur l'économie. Elle vise aussi à mesurer, à l'instar du rapport Stern, des coûts de prévention de tous les impacts. Ce rapport avait conclu que le coût de prévention du réchauffement climatique était de 1 % du PIB mondial, a contrario l'impact sur le long terme était évalué à une baisse de - 5 à - 20 % du PIB.

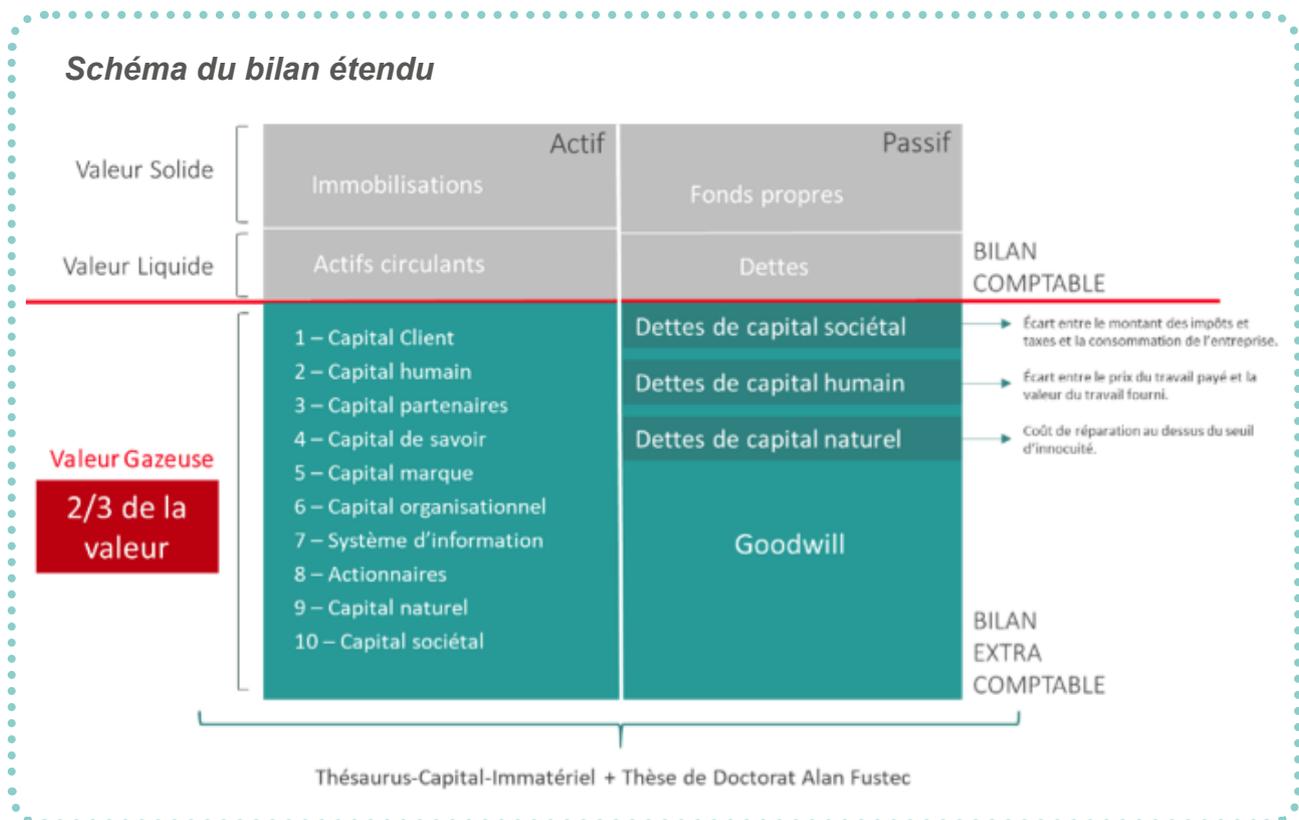
Ce nouveau compte de résultat présente ainsi des flux économiques, sociaux et environnementaux exprimés en euros pour toutes les parties prenantes. On pourrait aussi parler d'un compte de résultat externe ou collectif. Il est segmenté en 4 niveaux d'impacts :

- Direct : relatif à l'activité propre de l'organisation ;
- Indirect : relatif à l'activité de la chaîne de fournisseurs ;
- Induit : relatif à la consommation des ménages et aux dépenses publiques ;
- D'usage : relatif à l'usage des produits ou services commercialisés par l'organisation.

### Où en est cette méthode aujourd'hui ?

Ce modèle est parfaitement opérationnel et mesure les impacts économiques, sociaux et environnementaux de l'entreprise sur l'économie à long terme.

**2 – Un nouveau bilan :** la méthode comprend également un bilan étendu incluant des travaux approfondis sur les nouveaux actifs et passifs.



Les méthodes pour la colonne Actif sont parfaitement au point et couramment utilisées. Elles constituent une façon nouvelle de calculer le goodwill qui est au passif du bilan étendu (goodwill = actif net + actifs immatériels = cash-flows futurs actualisés – fonds propres).

Mais cette vision du bilan étendu est incomplète puisque n'y figurent pas les dettes environnementales (coût des dégradations portées à l'environnement au-delà du seuil d'innocuité). Elle ne prend pas non plus en compte les dettes sociales et sociétales (dettes contractées vis-à-vis des salariés ou vis-à-vis de la collectivité).

### Où en est cette méthode aujourd'hui ?

Des travaux sont en cours sur les coûts de prévention, sans lesquels il est impossible de calculer une dette à inscrire au passif du bilan (voir plus bas). Ces coûts de prévention demandent de définir les niveaux d'impacts acceptables d'une entreprise sur l'environnement en deçà desquels il n'est pas nécessaire d'agir, autrement dit, les seuils d'innocuité. Les porteurs de la méthode prévoient d'être au point sur ces questions à la fin 2021. Pour le social et le sociétal ce sera plus long : 2022 probablement.

Les grands principes de la méthode Thésaurus Triple Empreinte sont :

- **Compatibilité avec les normes comptables** : les résultats apparaissent comme des compléments du bilan et du compte de résultat et jamais comme une remise en cause de ceux-ci ;
- **Approche incrémentale** : les porteurs stabilisent un sujet avant de passer au suivant. Par exemple, il y a 10 ans, la comptabilité de l'immatériel a permis de calculer la valeur d'une entreprise de façon plus précise que les méthodes classiques. Elle vient exprimer de façon plus fiable un concept qui préexistait : la valeur du goodwill. Actuellement, les travaux portent sur les dettes. Lorsque les calculs sur la dette environnementale seront prêts, les porteurs de la méthode pourront les inscrire au passif du bilan étendu, ce qui aura pour effet de réduire d'autant le goodwill. Ce sera une avancée incrémentale parfaitement utilisable même si les calculs d'éventuelles dettes sociétales et sociales ne sont pas encore au point ;
- **Mesure des impacts amont et aval** : la triple empreinte permet de mesurer les impacts de l'organisation sur l'ensemble de sa chaîne de valeur (direct, indirect et induit) et via les produits et services commercialisés (valeur d'usage) ;
- **Standardisation de la méthode au maximum** : la méthode comporte des impacts économiques, sociaux et environnementaux standards sur le périmètre direct, indirect et induit. Toutefois, le calcul des impacts liés aux usages des produits et services font l'objet de modèles spécifiques au secteur voire à l'entreprise ;
- **Prise en compte des coûts sur l'économie à long terme et des coûts de prévention** : selon les porteurs, le débat sur le fait qu'il faille soit calculer les conséquences de la destruction de la nature sur l'économie à long terme, soit calculer un coût de prévention, n'est pas pertinent. Les deux sont nécessaires pour calculer une dette environnementale car si une entreprise ne s'acquitte pas de ses coûts de réparation sa dette est supérieure à ceux-ci : elle augmente avec le temps car des dommages ultérieurs sont à prendre en compte. En outre, le coût de réparation peut s'accroître ;

- **Application à tout type d'organisations ou de projets** : Une triple empreinte peut être réalisée dans tous types d'organisations grâce aux données qu'elle suit habituellement. Plus les données collectées seront précises, et plus les résultats seront précis. La méthode s'adapte donc à des organisations très matures dans leur reporting extra-financier mais aussi à des entreprises qui débutent. Elle s'applique également parfaitement à des projets ou à des produits ;
- **Intégration des limites planétaires ou seuils d'innocuité** : Notamment théorisées par J. Rockström en 2009, « les limites planétaires » sont aujourd'hui continuellement reprises et mises à jour grâce aux recherches en cours. Elles sont aujourd'hui adaptables à l'échelle d'une entreprise pour permettre d'établir sa responsabilité dans la transgression des limites planétaires et en déduire ainsi des obligations économiques. Nos travaux de transposition des études de Rockström et d'autres auteurs à l'échelle d'une entreprise sont en cours.

## 4.2 Mise en pratique

La mesure de la triple empreinte se réalise en premier lieu via la collecte de données économiques, sociales et environnementales liées au fonctionnement de l'entreprise, ainsi qu'aux données immatérielles. Ces données sont collectées au niveau le plus fin possible (entreprise, fournisseurs, chaîne de fournisseurs).

### Étape 1 Collecte des données (entreprise et chaîne de fournisseurs)

**Périmètre de l'étude** : l'organisation doit définir un périmètre spatial et temporel sur lequel se déroule l'étude. Le périmètre temporel est généralement d'un an, tandis que le périmètre spatial peut être, un pays ou l'ensemble de la planète.

#### Typologie des données collectées :

Les données collectées sont notamment :

- La valeur ajoutée et les emplois directs ;
- Les montants d'achats réalisés par l'entreprise sur le territoire, mais aussi les salaires, impôts et taxes versés (données économiques) ;
- Des données sociales classiques : salaire médian homme/femme, répartition des effectifs selon l'âge et le type de contrat, accidents du travail, etc. ;
- Des données sur les consommations de ressources de l'entreprise (énergie, eau, surfaces au sol) mais aussi des données environnementales telles que la production de déchets ;
- Les métriques d'usage des produits et services ;
- Les données immatérielles (notoriété de la marque, nombre de brevets, *turnover* des clients, etc.).

### Étape 2 Calcul des impacts économiques

**Impact direct** : il correspond à la valeur ajoutée de l'entreprise et à ses emplois directs.

**Impact indirect et induit** : la modélisation s'appuie sur les matrices entrées-sorties de Leontief.

Une modélisation plus fine peut être également envisagée en utilisant des données plus spécifiques à certains fournisseurs et sur l'ensemble de la chaîne de valeur.

## Étape 3 Calcul des impacts sociaux

Les impacts sociaux modélisés sont les suivants :



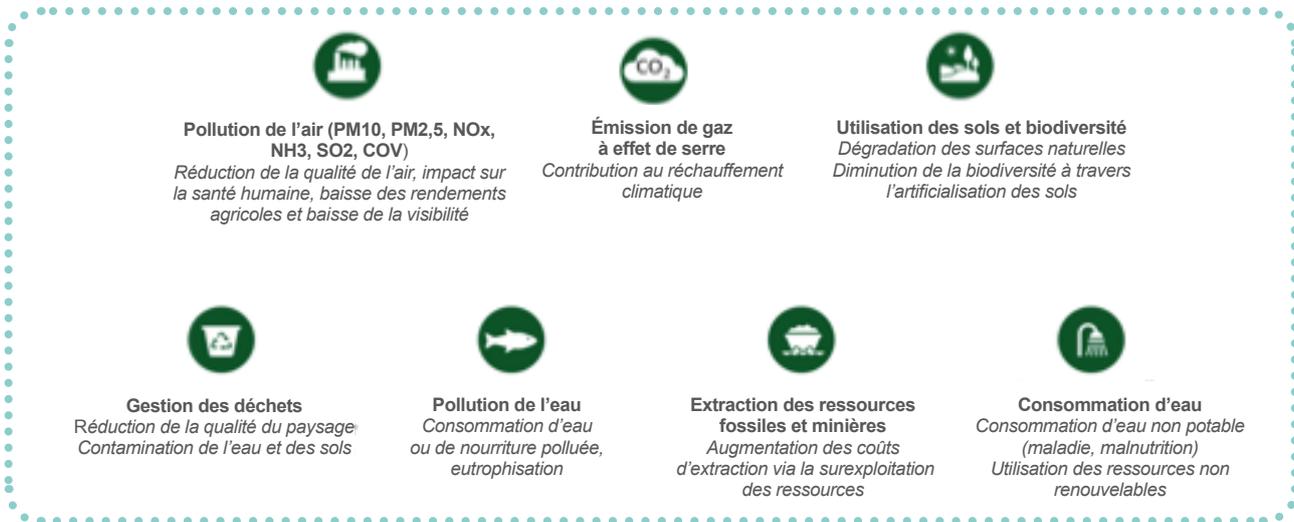
L'impact social direct et indirect est calculé en se basant sur les données sociales de l'entreprise ainsi que sur les statistiques sociales des secteurs de l'économie. L'impact mesuré correspond à des coûts ou à des bénéfices pour les salariés et la collectivité.

Sujet	Donnée et unité d'entrée
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Part des salariés en, CDD, en contrat d'intérim (%) ;</li> <li>• Salaire brut mensuel (€) ;</li> <li>• Nombre de salariés (en emplois) ;</li> <li>• Durée moyenne des CDD et des missions d'intérim (jours) ;</li> <li>• Nombre de jours travaillés par an.</li> </ul>
Sujet	Traitement
	<p>Deux coûts sont calculés à partir du nombre de personnes concernées :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Coût pour la société du chômage plus important à la suite de contrats précaires (étude macro-économique sur le coût de la privation durable d'emploi, ATD Quart-Monde, 2015) ;</li> <li>• Perte de pouvoir d'achat pour les salariés, due aux jours de carence, évaluée à partir du salaire moyen.</li> </ul>
Sujet	Donnée et unité de sortie
	Coût social des contrats précaires (€).

L'impact de la précarité de l'emploi est monétarisé à travers le coût qu'elle représente pour la collectivité (indemnité chômage) et pour le salarié (perte de pouvoir d'achat) représentés dans la colonne « traitement ».

## Étape 4 Calcul des impacts environnementaux

Les impacts environnementaux modélisés sont les suivants :



Les impacts environnementaux directs sont accessibles soit en lecture directe (exemple: quantité d'eau consommée) soit par le biais de calculs (exemple : la distance parcourue en train est convertie en CO<sub>2</sub>eq).

Pour les impacts environnementaux indirects il est nécessaire de s'appuyer sur la matrice "Émissions, Matières et Ressources" de Exiobase qui permet de traduire l'activité économique de la chaîne de fournisseurs en impacts environnementaux (consommations de ressources, émissions de polluants...) selon le secteur d'activité (160 secteurs) et la zone géographique.

À l'issue de cette étape, il est donc possible de décrire l'impact environnemental de l'entreprise sous forme de grandeurs physiques. Ces impacts sont détaillés par pays, selon des paramètres géographiques et socio-économiques. Ils sont ensuite convertis en euros selon leurs impacts sur l'économie à long terme à partir de travaux scientifiques.

Exemple de la monétarisation pour l'impact « pollution de l'air » :

Sujet	Donnée et unité d'entrée
Pollution de l'air (PM 10, PM 2,5, NOx, NH <sub>3</sub> , SO <sub>2</sub> , COV)	<p><b>Kilomètres parcourus pour du transport de marchandises ou du déplacement professionnel</b> par type de mode de transport (km) ; avion, fret maritime, voiture, fret routier.</p> <p><b>Toute autre information sur des émissions de polluants de l'air</b> (utilisation d'engrais, production d'énergie, etc.).</p>
Sujet	Traitement
	<p>On <b>mesure tout d'abord l'impact des polluants sur la santé</b> : maladies respiratoires et cardiaques, décès prématurés.</p> <p><b>Le modèle évalue aussi l'impact des polluants de l'air sur la visibilité</b> : impacts sur le transport aérien, sur la valeur d'agrément et sur la valeur résidentielle.</p> <p>Enfin, <b>le modèle évalue l'impact sur l'agriculture</b> : baisse de rendements agricoles attribuable à la dégradation de la qualité de l'air et aux pluies acides.</p> <p>Pour ce faire, <b>les données de la Banque Mondiale et de France Stratégie sont utilisées.</b></p>
Sujet	Donnée et unité de sortie
	<b>Coût social des émissions de polluants de l'air (€).</b>

L'impact de la pollution de l'air est monétarisé à travers le coût qu'elle représente pour la collectivité dans la colonne « traitement ».

## Étape 5 Mesure des impacts de l'usage du produit/service

En complément, il est essentiel de mesurer l'impact de l'usage du produit/service. Cette mesure consiste à mesurer ce que celui-ci apporte à son utilisateur et à la société en général. Il vise également à mesurer son impact environnemental, positif ou négatif, d'utilisation et de fin de vie. Le calcul de valeur d'usage d'un produit correspond à un calcul spécifique pour l'entreprise.

## Étape 6 Établissement du bilan étendu

La présentation des calculs du bilan étendu sera évoquée plus rapidement au motif que, pour l'actif, ce sont des méthodes et pratiques stabilisées de longue date (depuis 2011). Voir méthode Thésaurus-CI-2019 dont la première version s'appelait Thésaurus-Bercy (comptabilité de l'immatériel) et qui a été produite à la suite d'un mandat confié par Christine Lagarde à Alan Fustec.

Pour ce qui concerne les passifs du bilan étendu, les porteurs de la méthode produiront bientôt un calcul fiable de la dette environnementale des entreprises. Ils espèrent produire en 2022 un calcul robuste des autres dettes extra-comptables.

## Étape 7 Résultats et bilans

### Présentation des résultats :

Pour chaque triple empreinte réalisée, trois montants en euros seront obtenus, correspondant à l'empreinte économique, l'empreinte sociale et l'empreinte environnementale. Chaque empreinte est ensuite subdivisée selon ces trois impacts : direct, indirect et induit. Les résultats de chaque impact sont également détaillés, en grandeurs physiques et en valeur monétaire. Chaque empreinte peut être détaillée par secteur d'activité et par zone géographique, permettant ainsi à l'entreprise de localiser ses principaux impacts dans sa chaîne de valeur.

### Recommandations sur les données pour améliorer la précision de la triple empreinte :

La méthode de la triple empreinte permet d'établir des bilans complets même si des données sont manquantes, des moyennes sectorielles sont alors utilisées. Toutefois, pour améliorer la précision de la triple empreinte, des recommandations sur le recueil ultérieur des données au sein de l'entreprise sont également formulées.

### Analyse des résultats et plan d'action :

La méthode Thésaurus Triple Empreinte permet de :

- Comprendre les principaux postes d'impacts ;
- Se comparer avec d'autres entreprises du secteur ;
- Étudier la compatibilité des entreprises avec les limites planétaires.

### 4.3 Retour d'expérience

La méthode Thésaurus Triple Empreinte a été mise en œuvre par de nombreuses entreprises, de la PME au grand groupe, et notamment par l'entreprise Hénaff en 2020. Cette entreprise agroalimentaire basée en Bretagne, déjà très mature en termes de RSE, a souhaité mesurer l'ensemble de ses impacts dans le cadre de sa nouvelle stratégie Be Good 2030.

Par son activité, l'entreprise est bien consciente de l'importance de ses impacts environnementaux, la mise en œuvre de la méthode a ainsi permis le déploiement de nouvelles mesures et donc d'affiner la stratégie. En effet, près de 90 % de ses impacts environnementaux étaient situés dans sa chaîne de fournisseurs, les dirigeants ont ainsi pris conscience de la nécessité de renforcer la connaissance de leurs sous-traitants sur le volet environnemental. De plus, la mise en œuvre de la méthode a permis à l'ensemble des équipes d'identifier des pistes d'amélioration en ce qui concerne la disponibilité et la collecte de données sociales ou environnementales.

Exemple de résultat pour la société Hénaff :

*Pour son activité dans le secteur agroalimentaire, Hénaff SAS a un impact total en France :*



*La valeur responsable totale créée par Hénaff SAS en France est de 47,6 M€*

Le calcul de la triple empreinte a ainsi permis d'identifier des actions à mettre en œuvre aussi bien sur le plan stratégique qu'opérationnel.



# Présentation des méthodes

## 5. MODÈLE CARE

### Comprehensive Accounting in Respect of Ecology

Le modèle CARE <sup>1</sup>, développé et expérimenté (en particulier par le cabinet « Compta Durable ») depuis 2013, est porté par une communauté (scientifiques, académiques, professionnels, ONG, etc.), fédérée par la chaire « Comptabilité Écologique » <sup>2</sup>, au niveau de la recherche, et par le CERCES <sup>3</sup>, au niveau des professionnels et des ONG <sup>4</sup>. Il fait l'objet de plusieurs recommandations en France et à l'international <sup>5</sup>.

CARE emploie le terme « écologie » dans son sens premier, qu'on peut définir ainsi : « la science globale des relations des organismes [incluant humains et non-humains] avec le monde extérieur environnant, dans lequel nous incluons au sens large toutes les conditions d'existence [et de cohabitations] » <sup>6</sup>. Cela implique donc un couplage fondamental et intrinsèque entre social et naturel.

La théorie sur laquelle repose ce modèle provient de plusieurs analyses scientifiques <sup>7</sup>, dont découlent trois constats :

1. La notion de « capital » est, historiquement et en comptabilité « classique » <sup>8</sup>, une dette et non un ensemble d'actifs, contrairement à la vision du capital en économie et en comptabilité dite en « valeurs ». La comptabilité « classique » est ainsi conceptuellement fondée sur le suivi des avances financières faites à l'organisation (par les actionnaires, les banques, les fournisseurs, etc.) au travers de leurs emplois et consommations dans le cycle d'exploitation de l'organisation ainsi que sur la garantie de remboursement, à terme, de ces avances : ces dernières constituent l'ensemble du capital financier de l'organisation, qui représente donc l'ensemble des dettes de l'organisation ;
2. Les comptabilités en « valeurs » (de marché) favorisent les actionnaires/propriétaires au détriment des autres parties prenantes <sup>9</sup> ;

1 Pour un état des lieux récent de CARE et sa connexion à la comptabilité écosystème-centrée : <https://www.chaire-comptabilite-ecologique.fr/Natural-capital-visibility-in-financial-accounting-Method-3-Extended-Version?lang=fr>

2 Partenaires : AgroParisTech, Université Paris-Dauphine, Université de Reims, Institut Louis Bachelier / Ministère de la Transition Ecologique, Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables, Cœur d'Essonne Agglomération, CDC Recherche, CDC Biodiversité, LVMH, Groupe Rocher, Vertigo Lab, La Dame A La Licorne.

3 Cercle des Comptables Sociaux et Environnementaux. Cette association contient notamment le Centre de Développement Méthodologique de CARE. Son comité de partenaires regroupe 11 organisations (Entreprises, ONG, cabinets, organisations publiques).

4 Cette communauté donne lieu à plusieurs groupes de travail dédiés (comme celui de la « Coop des Communs »), à des projets de promotion d'outils en soutenabilité forte (tel que le « Lab Capital Naturel » porté conjointement par la chaire Comptabilité Ecologique et le WWF France, articulant CARE et le Science Based Targets Network) et à diverses expertises/développements de terrain (par le biais de cabinets comptables – « Compta Durable », « AUDIES » –, du Réseau Fermes d'Avenir, etc.).

5 Par exemple : Notat, N., & Senard, J.-D. (2018). Rapport ministériel « L'entreprise, objet d'intérêt collectif » / Working paper du FMI : Bhattacharya, A., Ivanyna, M., Oman, W., & Stern, N. (2021). Climate Action to Unlock the Inclusive Growth Story of the 21st Century.

6 D'après Dajoz, R. (2006). Précis d'Ecologie (8e ed.). Dunod.

7 De la comptabilité financière et des modèles comptables économiques et comptables couplant enjeux financiers et non-financiers, en s'appuyant sur les modélisations bioéconomiques et les sciences écologiques.

8 Comptabilité dite « en coûts », utilisée dans la vie quotidienne des entreprises depuis au moins la Renaissance.

9 Rambaud, A., & Chenet, H. (2021). How to re-conceptualise and re-integrate climate-related finance into society through ecological accounting? Bankers, Markets & Investors, 165

3. Les modèles comptables basés sur une approche néoclassique, fondée sur la « valeur » créée par la nature et les êtres humains<sup>10</sup>, sont incompatibles avec des enjeux de préservation écologique sur base scientifique et collectivement acceptée<sup>11</sup>.

## 5.1 Principes différenciants

En conséquence de ces constats, CARE est d'abord un cadre conceptuel comptable. Elle explore scientifiquement la convergence entre comptabilité « classique » et enjeux de préservation écologique : CARE n'est ainsi pas un simple système de mesure, mais un système comptable complet, assurant un (re)cadre global de l'activité des organisations.

CARE étend déjà la définition du capital financier comme avance/dette aux enjeux non-financiers. Au sens de CARE, un capital est une « entité » (matérielle ou non, humaine ou non), employée et consommée (par l'organisation) dans son modèle d'affaires, dont l'existence est indépendante de l'activité de l'organisation (notamment de son utilité/productivité), et reconnue comme devant être préservée. Un capital est une « entité capitale », source de préoccupations.

Le modèle repose ensuite sur une extension systématisée du suivi des emplois/consommations, dans l'activité de l'organisation, de ces capitaux ainsi que de la garantie de leur « remboursement » (préservation) à terme, impliquant la mise en place de comptabilités biophysiques et de tableaux de bords adaptés.

CARE s'inscrit dans la soutenabilité forte écologique : chaque entité « capitale », humaine ou non<sup>12</sup>, doit être préservée dans son intégrité, une à une.

CARE conduit à la restructuration du modèle d'affaires : pour exploiter les entités capitales et ainsi créer de la valeur, CARE amène à s'interroger dès l'amont à la manière de préserver les capitaux utilisés pour cette création de valeur (à côté de la « fonction d'exploitation » est mise en évidence une « fonction de préservation »).

Opérationnellement, CARE est également une méthodologie comptable, logiquement déduite de ce cadre conceptuel, divisée en 8 phases<sup>13</sup>. Cette méthodologie évolue dans le temps pour s'affiner (version actuelle : V2) tout en restant cadrée par le cadre conceptuel évoqué ci-dessus.

Méthodologiquement, CARE restructure les tableaux de bord, les indicateurs, le modèle d'affaires, la compréhension de la création de valeur, du chiffre d'affaires et de la chaîne de valeur, le bilan/compte de résultat et les performances de l'organisation, articulant des comptabilités biophysiques et une comptabilité intégrée finale, connectée à la comptabilité financière de l'organisation.

Les capitaux sont appréhendés par la définition de bons états écologiques, de niveaux de travail décents, de préservation de l'intégrité des êtres humains employés, etc. sur une base scientifique et collectivement acceptée. Le modèle CARE intègre les coûts de conservation de ces capitaux dans le bilan et le compte de résultat et entend apporter un gain informationnel et qualitatif sur les performances de l'organisation.

<sup>10</sup> Englobant les approches par services écosystémiques, bénéfices rendus par la nature et les êtres humains, internalisation des externalités, soutenabilité comme création de valeur, capital immatériel, etc.

<sup>11</sup> Richard, J., & Rambaud, A. (2020). Révolution comptable : Pour une entreprise écologique et sociale. Editions de l'Atelier. <sup>12</sup> Une rivière, un employé, une forêt, la biodiversité, le climat, etc.

<sup>13</sup> Les organisations pouvant s'arrêter à une étape donnée selon leurs besoins et leur « maturité » en termes d'informations disponibles, de restructuration de leur modèle d'affaires, etc.

## 5.2 Mise en pratique

Le modèle CARE n'a pas le rôle de juge de l'organisation mais de support à la prise de décision et de (re)cadre de l'activité. Sa mise en œuvre se fait en collaboration avec elle. Des ateliers sont organisés avec les équipes de l'organisation préalablement identifiées. Ces ateliers permettent, d'une part, de recevoir les informations nécessaires au déroulement du projet d'implémentation de la méthode et, d'autre part, de former les équipes dont le travail sera modifié par CARE.

### Étape 1 Définir les capitaux extra-financiers

*[Redéfinition de la soutenabilité en termes de capitaux (sources de préoccupation) au sens de CARE]*

Il s'agit de discuter avec l'organisation pour déterminer les capitaux à préserver. Toutes les problématiques environnementales causées par l'activité de l'organisation sont repensées en termes d'entités capitales à préserver, ce qui permet de décentrer le regard de l'organisation au-delà de son périmètre.

Les équipes de CARE challengent l'organisation pour l'aider dans cette détermination des capitaux, en déroulant un certain nombre de questions.

Une fois déterminés, les « capitaux » sont représentés par des « traducteurs d'état » (ensemble d'indicateurs et/ou d'acteurs capables de renseigner concrètement l'organisation sur l'état écologique des capitaux). Ces traducteurs d'état sont associés à des « seuils de préservation » scientifiquement validés<sup>14</sup> : le dépassement d'un seuil par un des traducteurs d'état d'un capital donné correspond ainsi à une dégradation du capital considéré, et donc à l'émergence d'une dette vis-à-vis de ce capital.

### Étape 2 Insérer les capitaux dans le modèle d'affaires

*[Tableaux de bord, Comptabilités biophysiques, Re-compréhension de l'activité de l'organisation et de sa création de valeur]*

Pour chaque capital déterminé en phase 1, une étude de leurs différents « emplois » dans l'exploitation de l'organisation est menée. **Chaque emploi correspond à un actif** au sens de CARE. Cette phase permet à l'organisation de comprendre précisément comment les capitaux participent à son activité et quel est le support réel de sa création de valeur. Chaque emploi d'un capital est un support de création de valeur et, en même temps, une source possible de dégradation de ce capital. Il s'agit ici de bien appréhender **le lien entre emplois (actifs), créations de valeurs et dégradations des capitaux**. Sont mis en évidence des « **indicateurs d'impacts** » qui mesurent et suivent l'impact négatif que chaque emploi peut occasionner aux traducteurs d'état des capitaux, pour déterminer si un emploi conduit à dépasser les seuils de préservation des capitaux. Sont également structurés des « **indicateurs de gestion** » qui sont des indicateurs directement liés à la gestion de l'organisation et corrélés, de façon plus ou moins complexe, aux indicateurs d'impacts<sup>15</sup>. Les traducteurs d'état, les indicateurs d'impacts et les indicateurs de gestion forment une **comptabilité biophysique, structurant des tableaux de bord** aptes à suivre dans le temps l'état des capitaux et l'éventuel dépassement de leurs seuils de préservation, au regard de leurs emplois dans l'exploitation de l'organisation.

<sup>14</sup> Exemples : Pour le « capital-climat » : Traducteur d'état : budget carbone / seuil : budget carbone aligné sur les Accords de Paris, tel que déterminé par SBTi (Science Based Targets initiative). Pour un « capital-être humain employé » : Traducteur d'état (entre autres) : médecin du travail / seuil : état de bonne santé tel qu'apprécié par la médecine du travail.

<sup>15</sup> Exemple : Pour le « capital-climat » : Emploi : Entreposage de GES / Indicateur d'impact : émissions directes de GES / Indicateur de gestion (entre autres) : Intensité carbone (rapport entre émissions et production de l'entreprise).

### Étape 3 Mettre en place des actions de préservation des capitaux

À chaque fois que des emplois de capitaux sont décidés et qu'il est estimé que ces emplois conduiront dans le temps à un dépassement de seuil de préservation (cf. étape 2), des « **actions de préservation** » doivent être prévues pour garantir la préservation de ces capitaux. Ces actions de préservation sont de deux types : prévention et restauration. Ces actions structurent la « fonction de préservation » de l'organisation.

Ces actions sont différenciées des « **actions d'évitement** », qui font partie de la fonction d'exploitation de l'organisation. Une action d'évitement est une activité d'exploitation normale mais qui a comme conséquence d'avoir moins d'impact sur un capital donné. En cela, on considère qu'elle permet à l'organisation de se désendetter au niveau de ses capitaux extra-financiers<sup>16</sup>.

### Étape 4 Appliquer CARE à l'ensemble de la chaîne de valeur de l'organisation

En partant de l'hypothèse que CARE est appliqué à l'ensemble de la chaîne de valeur de l'organisation, il s'agit alors de requalifier et réévaluer les flux entrants et les flux sortants de l'organisation le long de la chaîne de valeur de l'organisation (et lors de ces investissements financiers).

*Pour les flux entrants, c'est-à-dire les **charges externes et charges d'achats**, CARE classifie ces charges via une matrice permettant de mettre en lumière leur impact sur l'organisation (charges servant à la préservation de l'organisation, à des actions d'évitement, etc.). Ces charges sont ensuite réévaluées pour y intégrer les coûts de préservation des capitaux en amont de la chaîne valeur et qui ne sont pas pris en compte actuellement<sup>17</sup>.*

*Pour les flux sortants, c'est-à-dire les **ventes (chiffre d'affaires) et investissements financiers de l'organisation**, CARE classifie ces flux selon une matrice permettant de mettre en lumière leur impact sur le client ou le projet d'investissement (vente de produits/services ou investissements servant à préserver des capitaux, à des actions d'évitement, etc.).*

### Étape 5 Structurer les coûts de préservation

Les étapes précédentes permettent d'évaluer les coûts des actions de préservation à prévoir lors de l'emploi de capitaux (coûts budgétés). Ces coûts correspondent à l'évaluation des capitaux employés.

<sup>16</sup> Exemple : Action de préservation (pour un capital-sol) : paillage du sol / Action d'évitement (pour le capital-climat) : achat d'une machine moins émettrice de GES.

<sup>17</sup> Exemple : une entreprise achète de l'électricité carbonée à un fournisseur d'énergie ; l'entreprise doit ainsi intégrer au coût d'achat de l'électricité un surcoût correspondant à la préservation du « capital-climat », si le fournisseur avait mis en place CARE. Cette réévaluation rend plus concrète le scope 3 (GES) par exemple, le traduisant de façon monétaire.

## **Étape 6 Reprendre le modèle d'affaires en intégrant les coûts**

*[Structuration du Grand Livre, Proxys monétaires de la comptabilité biophysique]*

La comptabilité biophysique établie lors de deux premières phases est reprise et traduite monétairement via les coûts de préservation.

Cette phase donne lieu à une classification dynamique de l'ensemble de l'activité de l'organisation dans un plan de compte (et donc un Grand Livre), cartographiant en détail l'activité de l'organisation (entre ses activités d'exploitation et de préservation).

Ce Grand Livre est une comptabilité intégrée (connectée aux plans de compte habituels), croisant enjeux financiers et non-financiers, traduits par le biais de valeurs monétaires (reposant sur le coût budgété de préservation).

Durant cette étape seront également enregistrés les coûts réels que l'organisation consent, ce qui permet une comparaison avec les coûts de préservation budgétés.

## **Étape 7 Créer un bilan, un compte de résultat et une annexe**

En fin de période comptable, la phase 6 conduit à un bilan et un compte de résultat qui synthétisent les données du Grand Livre. L'annexe intègre notamment la définition des capitaux retenus, des informations sur la comptabilité biophysique (phases 1 et 2), des informations sur d'éventuelles dégradations irréversibles, etc.

## **Étape 8 Effectuer une analyse intégrée**

Une fois ce travail comptable finalisé, la dernière étape est de « faire parler » ces documents. Il s'agit donc d'étendre l'analyse financière pour proposer une analyse intégrée, apte à comprendre les performances de l'organisation de façon intégrée<sup>18</sup>.

Cette analyse est utile à de nombreux égards, parmi eux l'anticipation d'une législation future plus stricte et une meilleure compréhension du modèle d'affaires de l'organisation pour réorienter/restructurer si besoin ses activités.

18 . Par exemple sa solvabilité écologique, dont sa solvabilité climatique, l'effet levier dû aux capitaux extra-financiers, la part des capitaux extra-financiers dans la rentabilité économique, etc.

**- BILAN – CARE -****EXPLOITATION**

Capital financier

	Brut	Amt & Dep.	Net	
- <b>Actifs</b> Immobilisations Actifs circulants				- Passif financier - Passif financier pour désendettement naturel ou humain
- <b>Actifs pour désendettement naturel ou humain</b> Immobilisations Actifs circulants Disponibilités				- Dettes fournisseurs – Coûts de préservation non payés (amont de la chaîne de valeur)

Capitaux humains/sociaux

- <b>Immobilisations</b> Ex: Travail				- Passif humain/social (dettes sur capitaux humains/sociaux)
- <b>Actifs circulants</b> - <b>Capitaux humains/sociaux disponibles</b>				- Passif naturel pour désendettement naturel ou humain

Capitaux naturels

- <b>Immobilisations</b> Ex: culture arboricole				- Passif naturel (dettes sur capitaux naturels)
- <b>Actifs circulants</b> Ex: Entreposage de GES				- Passif naturel pour désendettement naturel ou humain
- <b>Capitaux naturels disponibles</b>				

**PRÉSERVATION DES CAPITAUX**

- <b>Immobilisations</b> Ex: Bac de stockage de polluants				- Dettes/subventions/obligations pour préservation des capitaux
- <b>Actifs circulants</b> - <b>Nouvelles ressources provenant des clients</b> (ex: encaissement des ventes)				

**- COMPTE DE RÉSULTAT – CARE -****EXPLOITATION**

- <b>Charges sur capital financier</b> Charges « ponctuelles » (Ex: achats de stocks pour l'activité de l'entreprise)  Charges externes / charges d'achats - Coûts de préservation non payés (amont de la chaîne de valeur)  Dotations aux amortissements	- <b>Ventes</b> Ventes (classiques) Produits pour désendettement naturel ou humain des capitaux des clients (aval de la chaîne de valeur)
- <b>Charges sur capitaux humains/sociaux</b> Charges « ponctuelles » Dotations aux amortissements	- <b>Production stockée</b>
- <b>Charges sur capitaux naturels</b> Charges « ponctuelles » Dotations aux amortissements	

**PRÉSERVATION DES CAPITAUX**

<i>[Coûts réels des activités de préservation constatés]</i>  Classification selon la finalité des activités (nature): - Capitaux humains/sociaux: santé, décence au travail, formation préservée, etc. - Capitaux naturels: sol, air, climat, etc.	- Ventes pour préservation des capitaux des clients (aval de la chaîne de valeur)  - Prévention – capitaux humains/sociaux - Restauration – capitaux humains/sociaux - Prévention – capitaux naturels - Restauration – capitaux naturels
---	---

**ACCÈS AUX CAPITAUX**

- Charges pour accéder au capital financier ⇒ Charges financières classiques - Charges pour accéder aux capitaux humains/sociaux - Charges pour accéder aux capitaux naturels	- Produits obtenus par la fourniture d'un accès au capital financier ⇒ Produits financiers classiques - Produits obtenus par la fourniture d'un accès à des capitaux humains/sociaux - Produits obtenus par la fourniture d'un accès à des capitaux naturels
---	--

**EXCEPTIONNEL**

- Charges exceptionnelles	- Produits exceptionnels
---------------------------	--------------------------

## 5.3 Retour d'expérience

À ce jour, 20 missions CARE ont été conduites, dont 4 dans le cadre de grandes entreprises et 16 dans des PME<sup>19</sup>. Par ailleurs, 10 programmes de recherche travaillent sur des expérimentations de CARE, 9 en France portés par la chaire « Comptabilité Écologique » et 1 à l'international (avec l'université de Gloucestershire, Royaume-Uni)<sup>20</sup>.

Le retour d'expérience concerne ici le cas d'une grande entreprise (nom confidentiel) dans le secteur « assurance/mutuelle ». La mission a eu lieu entre 2020 et 2021, durant environ 6 mois. Elle s'est décomposée en 9 ateliers, impliquant des personnes de la direction financière et de la RSE.

La première étape a été la définition des capitaux à préserver. Quatre capitaux ont ainsi été identifiés : capital-sol, capital-atmosphère, capital-cycle de l'eau et capital-biodiversité. Les capitaux humains ont été abordés pour une poursuite future de l'expérimentation.

Par exemple, si l'on prend le capital-sol :

Le périmètre concerne les sites en pleine propriété. Il y a une proposition d'extension à tous les sites.

- Traducteurs d'état (simplifiés) : surface de sols naturels du foncier (mobilisation du cadre de France Stratégie (2019)). Objectif « Zéro artificialisation nette » : quels leviers pour protéger les sols ? ;
- Seuil de préservation : 100% de sols naturels ;
- Indicateur d'impact : surface de sols artificialisés ;
- Emplois (actifs) : actif 1 : support aux bâtiments / actif 2 : support aux parkings / actif 3 : support aux espaces verts. Prise de conscience de ces emplois dans la création de valeur de l'organisation ;
- Actions de préservation : restauration des sols à un état sol naturel en fin de vie des infrastructures (la restauration dépendant des types d'emplois ci-dessus) ;
- Ordre de grandeur du coût de préservation et donc de la dette vis-à-vis du capital-sol : plusieurs millions d'euros ;
- Début de travail sur les placements (à poursuivre).

Les Premiers retours<sup>21</sup> (moyennes, 5 étant la note la plus haute) :

Compréhension du Modèle : 4

Résultats de CARE : 4

Concernant les commentaires sur la structuration de la comptabilité (1 commentaire) : « Nécessité de réaliser un cycle complet au minimum sur 2 ans et demande d'une co-construction approfondie des écritures comptables avec les équipes. » ;

Concernant l'extension possible de CARE sur un autre périmètre au sein de votre entreprise, une majorité des répondants a indiqué « Oui » ;

Commentaires autres : Travail à faire sur les capitaux humains et sur les placements ainsi que pour compléter la mise en place de CARE (aller plus loin et de façon plus approfondie).

19. Secteurs d'activité : Accueil de jeunes enfants, Agriculture, Immobilier, Haute technologie, Grande distribution, Exploitation de carrières, Bureau d'études, Assainissement/Distribution de l'eau, Services, Construction, Assurance/Mutuelle, Automobile. Une expérimentation en région PACA a été conduite avec un cofinancement par l'ADEME et l'Institut National de l'Économie Circulaire, avec le soutien du Haut-Commissariat à l'ESS.

20. Établissements de recherche impliqués : AgroParisTech, Université Paris-Dauphine, Excelia La Rochelle BS, Université de Poitiers, Université de Toulouse 2, IFREMER, INRAE, Ecole des Mines. Les financements proviennent de fonds publics (ANR DECLAMER, Ville de Grenoble, etc.) ou privés (Fondation Carrefour, LVMH, Groupe Rocher, Cerfrance, Fleury-Michon, Actyposes-Thiers, cabinet comptable AUDIES, etc.)

21. Après questionnaire auprès des personnes ayant participé à l'expérimentation.



## Méthode SeMA

<b>Porteur</b>	Chaire Positive Business - Université Paris Nanterre et SARL Métamorphose.
<b>Organisations concernées</b> (secteur public/privé, grands groupes, ETI, PME, TPE)	Tous types d'organisations privées ou publiques. Toutes tailles.
<b>Approche comptable</b>	Approche par les flux et les impacts économiques, sociaux, environnementaux. Fiabilisation par le système comptable et le contrôle de gestion.
<b>Approche filière</b>	Raisonnement transversal sur toute la filière.
<b>Approche business</b> (Impact sur la démarche RSE ou la démarche stratégique de l'organisation)	Évolution de l'offre en y intégrant la valorisation économique de son niveau de qualité sociale et environnementale.  Trajectoire préconisée au niveau des modèles d'affaires pour une stratégie à impact.
<b>Impact sur les états financiers</b>	Affectation d'une valeur sociétale aux impacts, et affichage en regard des lignes comptables concernées (binôme financier/impact).  Présentation simultanée d'indicateurs complémentaires (dimension prospective et de sincérité).
<b>Étapes</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Analyse de l'organisation et identification des enjeux ;</li> <li>2. Sélection des impacts significatifs à traiter sur la filière ;</li> <li>3. Modélisation comptable et affectation d'une valeur sociétale ;</li> <li>4. Identification d'un plan d'actions avec une trajectoire d'évolution des offres et du modèle d'affaires.</li> </ol>
<b>Méthode d'identification de la valeur sociétale &amp; environnementale</b>	Impacts majeurs sur les autres items. Valorisation exogène des impacts. Études sectorielles, scientifiques, dires d'experts.



## Comptabilité universelle

<b>Porteur</b>	Cabinet de Saint Front.
<b>Organisations concernées</b> (secteur public/privé, grands groupes, ETI, PME, TPE)	Tous types d'organisations privées ou publiques. Toutes tailles.
<b>Approche comptable</b>	Comptabilité en partie double avec une monétarisation des impacts.
<b>Approche filière</b>	Les indicateurs sectoriels spécifiques proposés par l'Union européenne seront utilisés et monétarisés pour mieux tenir compte des spécificités sectorielles.
<b>Approche business</b> (Impact sur la démarche RSE ou la démarche stratégique de l'organisation)	Une aide à la décision et un outil de pilotage pour accompagner les démarches RSE des entreprises et valoriser les actions engagées.
<b>Impact sur les états financiers</b>	Création de trois comptabilités (Environnementale, Sociale et Gouvernance), distinctes l'une de l'autre, qui viennent se rajouter à la comptabilité financière.
<b>Étapes</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Mesurer les impacts de l'activité de l'entreprise ;</li> <li>2. Monétariser les indicateurs ;</li> <li>3. Comptabiliser les indicateurs chiffrés.</li> </ol>
<b>Méthode d'identification de la valeur sociétale &amp; environnementale</b>	Études scientifiques et indicateurs du futur référentiel européen.



## Modèle LIFTS

<b>Porteur</b>	Chaire Performance Globale Multi-Capitaux - Audencia.
<b>Organisations concernées</b> (secteur public/privé, grands groupes, ETI, PME, TPE)	Tous types d'organisations privées ou publiques. Toutes tailles.
<b>Approche comptable</b>	Approche par les flux physiques relatifs à des indicateurs environnementaux et sociaux. Fiabilisation par un outil informatique traitant les données comptables et physiques au regard des limites planétaires et des fondations sociales.
<b>Approche filière</b>	Approche de responsabilité étendue : opérations, supply chain, produits et services.
<b>Approche business</b> (Impact sur la démarche RSE ou la démarche stratégique de l'organisation)	Clarification des valeurs de l'entreprise et de la conception de la création de valeur en interne, alignement des stratégies des <i>business units</i> sur les budgets alloués en fonction des limites planétaires, à travers des trajectoires scientifiques lorsque possible, et en fonction des fondations sociales.
<b>Impact sur les états financiers</b>	Calcul d'une performance globale, monétisation ou non des données comptables sociales et environnementales. Le modèle prévoit de retravailler le capital économique, mais ne modifie pas directement les états financiers classiques.
<b>Étapes</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Analyse du modèle d'affaires : <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1 Prise de connaissance de l'entreprise, de son activité et de ses processus (entretiens, analyse du business model) ;</li> <li>1.2 Réflexion et choix des indicateurs (à partir des choix de l'entreprise et des limites planétaires et fondations sociales) ;</li> </ol> </li> <li>2. Comptabilité non financière : <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 Préparation des données (périmètre, budgets, plan comptable) ;</li> <li>2.2 Traitement des données (catégorisation, affectation de données physiques aux écritures comptables, hypothèses...) ;</li> <li>2.3 Calculs (suivi de la consommation réelle de ces budgets par des écritures comptables physiques) ;</li> </ol> </li> <li>3. Restitution des résultats (chaque limite et fondation est mesurée par un indicateur physique avec son propre bilan et compte de résultat).</li> </ol>
<b>Méthode d'identification de la valeur sociétale &amp; environnementale</b>	Détermination d'une performance environnementale et sociale à travers l'atteinte du plancher minimum ou non pour les fondations sociales et dépassement ou non du plafond pour les limites planétaires.



## Méthode Thésaurus Triple Empreinte

<b>Porteur</b>	Cabinet Goodwill-management.
<b>Organisations concernées</b> (secteur public/privé, grands groupes, ETI, PME, TPE)	Tous types d'organisations privées ou publiques. Toutes tailles. Applicable à des projets.
<b>Approche comptable</b>	Nouveau compte de résultat pour les parties prenantes, complémentaire du compte de résultat classique pour l'actionnaire. Nouveau bilan étendu tant à l'actif qu'au passif.
<b>Approche filière</b>	Mise en lumière des impacts de l'entreprise, impacts amont (indirects et induits) et impacts aval (usage).
<b>Approche business</b> (Impact sur la démarche RSE ou la démarche stratégique de l'organisation)	Le modèle réagit en fonction des décisions prises dans le domaine de la stratégie autant que de la RSE. Permet un achat responsable de nouvelle génération avec la mesure de l'impact indirect socio-économique mais aussi environnemental.
<b>Impact sur les états financiers</b>	Production de compléments aux états financiers : nouveaux postes de dépenses et d'investissements, nouveaux actifs, nouvelles dettes. Ils n'impacteront les états financiers qui sont réglementaires qu'après une décision volontaire de l'entreprise (nouvelles dépenses sociales ou environnementales) ou après un changement des normes (nouveaux actifs ou dettes). Toutes les informations requises pour cela seront disponibles.
<b>Étapes</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Collecte des données ;</li> <li>2. Mesure d'impact socio-économique ;</li> <li>3. Mesure d'impact social ;</li> <li>4. Mesure d'impact environnemental ;</li> <li>5. Mesure des impacts liés aux usages des produits et services ;</li> <li>6. Bilan étendu ;</li> <li>7. Recommandations et plans d'actions.</li> </ol>
<b>Méthode d'identification de la valeur sociétale &amp; environnementale</b>	Identification d'un large panel d'impacts sociaux et environnementaux. Valorisation des impacts sur l'économie à long terme à partir de travaux scientifiques et bases de données.



## Modèle CARE

<b>Porteur</b>	Communauté CARE (fédérée par la chaire « Comptabilité Écologique » et le CERCES).
<b>Organisations concernées</b> (secteur public/privé, grands groupes, ETI, PME, TPE)	Tout types d'organisations (entreprises, villes, etc.)
<b>Approche comptable</b>	Approche par la préservation d'entités capitales à conserver / Articulation entre comptabilités biophysiques et comptabilité intégrée.
<b>Approche filière</b>	Intégration de la chaîne de valeur par requalification et réévaluation de certaines charges, des produits et des investissements financiers.
<b>Approche business</b> (Impact sur la démarche RSE ou la démarche stratégique de l'organisation)	CARE repositionne la démarche RSE en la centrant sur l'approche par impacts, en restructurant les tableaux de bord, le modèle d'affaires, la compréhension de la création de valeur ainsi que l'analyse globale de l'organisation.
<b>Impact sur les états financiers</b>	<p>Les états financiers sont impactés à tous les « niveaux ».</p> <p>CARE n'insère pas une comptabilité non financière à la comptabilité financière, mais restructure également la comptabilité financière actuelle en une véritable comptabilité intégrée.</p> <p>Apparition de nouveaux passifs, actifs, charges et classes de produits.</p> <p>Requalification des charges externes et d'achats.</p> <p>Mise en évidence de la fonction de préservation à côté de la fonction d'exploitation.</p> <p>Restructuration de l'annexe (insertion de la définition des capitaux, d'une partie de la comptabilité biophysique).</p>
<b>Étapes</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Définir les capitaux extra-financiers ;</li> <li>2. Insérer les capitaux dans le modèle d'affaires ;</li> <li>3. Actions de préservation &amp; Différentiation avec les actions d'évitement ;</li> <li>4. Intégration de la chaîne de valeur et des investissements financiers (prêts, titres, etc.) ;</li> <li>5. Structuration des coûts de préservation ;</li> <li>6. Reprise du modèle d'affaires en intégrant les coûts ;</li> <li>7. Restructuration du bilan, du compte de résultat et de l'annexe ;</li> <li>8. Analyse intégrée.</li> </ol>
<b>Méthode d'identification de la valeur sociétale &amp; environnementale</b>	<p>Appui sur des études scientifiques et la communauté scientifique de CARE.</p> <p>Détermination de bons états écologiques, décence du travail, intégrité des personnes employées, etc.</p> <p>Mesures d'impacts.</p> <p>Evaluation des coûts d'actions de préservation.</p> <p>Analyse intégrée (restructuration des performances).</p> <p>Valeurs sociétales comme nouveaux produits comptables liés aux actions de préservation.</p>

# Présentation des auteurs

## C3D

Créé en 2007, le Collège des Directeurs du Développement Durable (C3D) est une association de type loi 1901, réunissant plus de 200 responsables du développement durable et de la RSE d'entreprises et d'organisations privées et publiques. Le C3D fait aujourd'hui partie des acteurs majeurs en France à contribuer à la transformation sociétale et environnementale des entreprises. Les réflexions du C3D portent en particulier sur l'évolution des modèles économiques, la formation des collaborateurs sur les sujets de transition écologique, l'impact, la raison d'être...

 [www.cddd.fr](http://www.cddd.fr)

 [LinkedIn](#)

 [@c3\\_d](#)

## ORÉE

Association multi-acteurs, ORÉE fédère et anime depuis plus de 25 ans un réseau de 200 acteurs engagés (entreprises, collectivités locales, associations professionnelles et environnementales, organismes académiques et institutionnels...) pour échanger et mettre en place une dynamique environnementale au service des territoires. Les ouvrages, guides, colloques, conférences et réflexions se structurent autour de 3 priorités principales :

- Biodiversité et Économie (Réflexion prospective, publications, animation de plateformes etc.)
- Économie circulaire (EIT, Économie circulaire et création de valeur etc.)
- Reporting RSE - Ancrage local des entreprises (DPEF, Sociétés à mission etc.).

ORÉE anime et alimente les réflexions de ses adhérents notamment grâce à des Groupes de Travail et des Clubs Métiers. Les réflexions autour de la comptabilité intégrée ont été lancées chez ORÉE dès 2018 dans le cadre du Groupe de Travail « Reporting Intégré, Comptabilité intégrée ». En partenariat avec l'ORSE et le C3D, ORÉE poursuit ces réflexions sur le sujet en 2021.

 [www.oree.org](http://www.oree.org)

 [LinkedIn](#)

 [@assoOREE](#)

 [Facebook](#)

## ORSE

L'Observatoire de la responsabilité sociétale des entreprises est une association multi parties-prenantes qui accompagne depuis 21 ans les stratégies RSE des entreprises et qui est identifiée à l'international comme l'experte de référence de la RSE en France. Cette vision s'articule autour de trois missions :

- Anticiper et animer les dynamiques émergentes de la RSE ;
- Fédérer autour de la RSE toutes les fonctions dans les organisations et faire évoluer les membres vers un modèle d'entreprise durable en s'appuyant sur nos expertises ;
- Mettre à disposition des acteurs de la RSE des clés de compréhension, des outils et une analyse des bonnes pratiques en France, en Europe et à l'international.

 [www.orse.org](http://www.orse.org)

 [LinkedIn](#)

 [@ObsRSE](#)

 [Youtube](#)



Imprimé par Handiprint entreprise adaptée avec du papier recyclé

Conception graphique : Thibaut Mayoux 

# LA COMPTABILITÉ INTÉGRÉE

