

Regards croisés

sur la performance environnementale

Résumé

La performance environnementale, partie intégrante de la performance globale qui, dans le cadre de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE), englobe les dimensions économiques, sociales, sociétales et environnementales (Cretté, Tran Vu, 2022 ; Uzan, 2013), élargit le champ de la comptabilité traditionnelle (Petit et al., 2013) et de facto de l'intervention des auditeurs et organismes tiers indépendants. Notre contribution vise à en rappeler les fondements théoriques et législatifs, puis à en illustrer la portée sous trois angles d'analyse sinon opposés, du moins différents.



Olivier Cretté

*Expert-comptable et Commissaire aux comptes
Professeur associé au Conservatoire des Arts et Métiers (CNAM)*

INTRODUCTION

Comptabilité environnementale, comptabilité écologique, comptabilité verte... autant de concepts communs propices au développement, depuis plusieurs décennies, de recherches sur les outils permettant d'évaluer l'empreinte écologique de l'activité des organisations, et d'exprimer monétairement leur exploitation des ressources naturelles (Cretté, Uzan, 2018, p. 9-10). Ces outils visent notamment à mesurer l'impact des activités de l'entreprise sur l'environnement, et à « étendre les catégories d'acteurs » (parties prenantes) auxquels elle « rend des « comptes » » (Antheaume, Christophe, 2005, p. 3).

S'il existe une pluralité de comptabilités environnementales (Richard, 2009), il convient de différencier celles, évoquées ici pour mémoire, qui rendent compte d'une vision « Extérieur-Intérieur » (Outside-In) et conduisent à investiguer les impacts (négatifs et positifs) de l'environnement (extérieur) sur l'entreprise (intérieur), et celles, évoquées ci-après, qui rendent compte, à l'inverse, d'une vision « Intérieur-Extérieur » (Inside-Out) et enregistrent les impacts que l'entreprise peut exercer sur l'environnement, en permettant, au moins théoriquement, d'appréhender l'ensemble des dommages environnementaux qu'elle est susceptible d'engendrer.

Au stade actuel de l'émergence de normes sur le développement durable qui pourraient « rebattre les cartes » sur les modalités de restitution par les entreprises de leur performance environnementale, il nous paraît utile de montrer la connexité entre les concepts de « reporting environnemental » et de « comptabilité environnementale », dans une perspective historique puis à l'appui de plusieurs approches méthodologiques, non sans évoquer la contribution des auditeurs à la fiabilisation de ces informations financières et extra-financières.

Après un rappel historique du passage de l'approche macro-économique à la comptabilité d'entreprise et des deux principaux courants méthodologiques concernant l'évaluation des impacts environnementaux « Intérieur-Extérieur » et la prise en compte de ses résultats, nous exposerons trois cas illustrant les pratiques de reporting environnemental ou de comptabilité environnementale, puis en discuterons des implications dans le contexte de normalisation progressive des rapports de durabilité.

1. L'ÉVOLUTION HISTORIQUE

1.1 De l'approche macro-économique à la comptabilité d'entreprise

La notion de « comptabilité environnementale » s'inscrit dans une perspective historique née des réflexions menées outre-Atlantique sur la croissance et la réforme des indicateurs du Produit Intérieur Brut (Richard, 2012). Au début des années 1970, les premiers travaux de comptabilité environnementale apparaissent en effet aux Etats-Unis par une série de tentatives de réforme des indicateurs du Produit Intérieur Brut (Nordhaus, Tobin, 1972) ; dans cette mouvance débute également une réflexion sur les limites de la croissance (Meadows et al., 1972) et la nécessité d'une meilleure prise en compte dans l'entreprise du capital humain au sens large, englobant le capital écologique. Parallèlement, des auteurs européens publient sur les nouvelles comptabilités organisationnelles ; Richard (2012, p. 32) considère ainsi qu'en comptabilité d'entreprise, le Suisse Ruedi Müller-Wenk, avec son essai *Ökologische Buchhaltung, eine Einführung (Comptabilité écologique, une introduction)* publié à Saint-Gall en 1972, « peut être considéré comme le pionnier de la littérature mondiale des CE [comptabilités environnementales] micro-économiques ».

Dans les années 1990 et au début des années 2000, la littérature en comptabilité nationale environnementale reste dominée par les publications de l'école américaine (Cobb C., Coob J., 1994 ; Cobb C., Halstead, Rowe, 1995), mais la littérature en comptabilité d'entreprise dans ce domaine se développe plutôt en Europe continentale : en France (Labouze E., Labouze R., 1991 ; Antheaume, Christophe, 2005), aux Pays-Bas (Hueting, Bosch, Boer (de), 1992), en Suisse (Schaltegger et al., 1996), ou encore en Angleterre (Gray, Bebbington, 2002). En dépit de ces publications, les ouvrages traitant de ces questions restent éparés et aux contours encore imprécis jusqu'à la fin des années 2000 (Richard, 2009).

En France, la loi « Grenelle 2 »¹ de 2010, qui s'inscrit dans le prolongement de la loi « NRE »² de 2001, a cependant relancé le débat sur le reporting environnemental et les modèles de comptabilité environnementale, suivie entre autres, au cours de cette même décennie, des textes concernant la déclaration de performance extra-financière (DPEF)³ puis la « Raison d'Être » statutaire⁴, qui englobent les problématiques environnementales. Ce dispositif législatif et réglementaire finalise le programme de transposition de la directive européenne 2014/95/UE⁵ relative à

¹ Loi n°2010-788 portant engagement national pour l'environnement (« Grenelle 2 ») du 12 juillet 2010 et décret n°2012-557 du 24 avril 2012 relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale, qui a étendu progressivement les obligations de publication et de vérification des informations RSE aux sociétés cotées et non cotées de plus de 500 salariés ; l'arrêté publié le 14 juin 2013 a parachevé le dispositif instauré par la loi « Grenelle 2 ».

² Loi n°2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques.

³ Article L. 225-102-1 et R. 225-104 à R. 225-105-2 du Code de commerce.

⁴ Loi n°2019-489 du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises, articles 169 et 176 (loi « Pacte »).

⁵ Directive 2014/95/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes.

⁶ Ordonnance n°2017-1180 du 19 juillet 2017 et décret n°2017-1265 du 9 août 2017.

la publication d'informations non financières, par l'ensemble des Etats membres de l'Union européenne (Cretté, Uzan, 2019).

Au niveau international, il convient en outre de souligner l'essor depuis le début des années 2010 de plusieurs initiatives en matière de *reporting* intégré, promues entre autres par la GRI⁷ (*Global Reporting Initiative*) et l'IIRC (*International Integrated Reporting Committee*), dans un élargissement du *reporting* financier aux données extra-financières (IIRC, 2013). À l'échelle européenne, la *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD⁸), dans le cadre du « Pacte Vert » (*Green Deal*) pour l'Europe (Commission européenne, 2019), applicable non

seulement aux grandes entreprises, mais également aux PME dans une « *approche proportionnée* », entérine le principe du contrôle du *reporting* de développement durable (« *informations publiées en matière de durabilité* ») par le commissaire aux comptes ou un tiers indépendant (Cretté, Tran Vu, 2022, p. 32).

Cette évolution a ainsi progressivement ouvert la voie aux missions d'audit des données extra-financières, par la vérification, d'une part, de la connectivité et de la cohérence entre l'information financière et l'information sur la durabilité et, d'autre part, de la qualité et de la comparabilité du *reporting* sur la durabilité, et est de nature à contribuer à leur essor (Le Flécher, 2021).

1.2 La confrontation de deux « écoles » autour de l'évaluation des impacts environnementaux

À l'aune de ce bref rappel historique, et s'agissant des sujets environnementaux, se dégage le constat du développement en parallèle de deux courants méthodologiques : l'un, dominant car porté par des organisations internationales et les structures de taille importante (The World Bank, 2006⁹ ; Sukhdev, 2008 ; Stiglitz et al., 2009¹⁰ ; WBCSD, 2011¹¹), orienté vers la mesure au sens financier des conséquences de la dégradation du capital naturel en termes de flux de trésorerie, à l'appui d'indicateurs permettant d'identifier les limites de consommation ou d'émission (d'eau ou de gaz à effet de serre par exemple) ; l'autre, expérimenté notamment dans le domaine agricole (Briquel et al., 2001 ; Zahm et al., 2008 ; Altukhova, 2013, 2015 ; Charriot, Vidal, 2020) ou industriel (Gbego, Janvier, 2015) sur des périmètres plus restreints, sous-tendu par une logique « bilancielle » reposant sur les coûts historiques de préservation du patrimoine écologique et de maintien des ressources existantes, et impliquant l'estimation des coûts de restauration du capital écologique.

La mesure par les flux de trésorerie consiste à « actualiser / actuaire » des prévisions d'impacts, par opposition à l'autre approche fondée sur le principe de constitution d'une réserve

de renouvellement, par voie d'amortissement, censé garantir la préservation du capital existant (Cretté, Uzan, 2018) ; cette approche alternative, dénommée CARE¹² (*Comprehensive Accounting in Respect of Ecology*), s'attache à déterminer le coût du maintien en l'état du capital naturel (et par association du capital humain), à la différence des « méthodes dites d'actualisation qui visent à rendre comparables des coûts immédiats (ceux des mesures prises aujourd'hui) et des bénéfices futurs (les dommages futurs évités) » (Richard, 2020, p. 101).

Le développement en parallèle de ces deux courants réintroduit en comptabilité environnementale le clivage entre les concepts de « juste valeur » et de « coût historique », récurrent dans le débat sur le référentiel des normes comptables internationales (IAS/IFRS¹³) en comparaison des règles comptables nationales, et de facto la distinction dans le tissu économique entre, d'une part, les groupes cotés en bourse soumis à ce référentiel et rompus aux pratiques de reporting et, d'autre part, les PME/PMI et autres acteurs économiques moins sujets à cette influence normative et aux obligations d'information y afférentes, et enclins à recourir à des pratiques comptables plus compatibles avec leurs besoins.

⁷ La GRI est une organisation en réseau qui a développé une norme d'application globale pour l'établissement des rapports de développement durable ; publiées en 2000, ces « lignes directrices » sont régulièrement actualisées, et sont appliquées à plusieurs milliers d'entreprises à l'échelle mondiale. La GRI publie des informations complémentaires par secteur ainsi que des consignes techniques.

⁸ La CSRD a été adoptée par le Parlement européen le 10 novembre 2022.

⁹ Le modèle de la Banque Mondiale relève d'une tentative de mesure de la richesse d'une nation, par l'octroi d'une valeur au capital global, avec une actualisation au taux de 4% de ses revenus futurs sur une période de 25 ans, ce capital global étant subdivisé en capital financier, capital naturel et capital humain.

¹⁰ Le rapport de la Commission présidée par le Professeur Joseph E. Stiglitz, commandé

début 2008 par le Président de la République sur la mesure des performances économiques et du progrès social, peut être finalement rapproché du modèle de la Banque Mondiale, de même que le rapport dirigé par l'économiste indien Pavan Sukhdev, établi à la même époque pour le compte de l'Union européenne.

¹¹ La proposition du Conseil Mondial des Affaires pour le Développement Durable (World Business Council for Sustainable Development ou WBCSD), basé à Genève et fédérant de nombreuses multinationales, introduit la notion de valeur et de prix en comptabilité environnementale.

¹² La méthode CARE est associée dans le secteur agricole à la méthode IDEA (Indicateurs de Durabilité des Exploitations Agricoles) (Altukhova, 2015).

¹³ International Accounting Standards (IAS) et International Financial Reporting Standards (IFRS).

2. MODÈLE DE REPORTING VERSUS MODÈLE COMPTABLE : DEUX VISIONS DIFFÉRENTES

Les trois cas suivants, issus de l'observation des pratiques de Kering, de Renault et de la mise en œuvre de la méthode CARE, illustrent la recherche conduite « sur le terrain » par des entités de tailles et / ou de profils sensiblement différents pour mesurer et acter les impacts environnementaux liés à leurs activités ;

2.1 L'« EP&L » de Kering ou le chiffrage des impacts environnementaux par un modèle financier

La contribution de Kering (ex PPR) à la réflexion sur la performance environnementale réside dans la mesure de l'empreinte du Groupe et de celle de ses fournisseurs sur l'environnement, au travers d'un compte de résultat environnemental (« EP&L ») initié sur l'une de ses filiales dès 2011, en l'occurrence la société allemande Puma¹⁴, portant la marque de *Sport & Lifestyle* du Groupe, à partir d'indicateurs clés considérés comme étant les plus pertinents par rapport aux activités de Puma et de ses fournisseurs (Zeitz, 2012). Ce modèle, inspiré de la méthodologie de Richard S.J. Tol (Tol, 2009 ; Richard, 2012) permet à Kering, par la collecte de données auprès de plusieurs centaines de contributeurs au sein de Groupe, de prévoir et mesurer l'impact environnemental de ses activités au travers de sa chaîne d'approvisionnement, et de sensibiliser ses fournisseurs aux enjeux environnementaux.

Dans la phase de développement de l'EP&L, Kering a recueilli l'avis d'experts regroupant des personnalités issues du monde de l'entreprise, des cabinets de conseils, et des milieux universitaires. En synthèse, ces experts ont conclu que le compte de résultat environnemental était un excellent moyen de présenter les impacts environnementaux de l'activité du Groupe, tout en relevant qu'il s'agit d'un indicateur à considérer à un instant T, « et non pas d'un indice de durabilité sur le long terme » (PPR, 2012, p. 22). Le Groupe s'est alors engagé à décliner ce compte de résultat environnemental à l'ensemble des marques de luxe et de *Sport & Lifestyle* à l'horizon 2015, dans le but notamment de lutter contre l'épuisement des ressources naturelles, de participer à la lutte contre le réchauffement climatique, et d'œuvrer à l'élargissement de ces pratiques à d'autres entreprises ; parvenu au terme de son engagement de généralisation du compte de résultat environnemental, le Groupe a publié en mai 2015 son premier compte de résultat environnemental « consolidé » au titre de l'exercice 2013, faisant ressortir des « externalités » environnementales négatives à concurrence de 773 M€, depuis la fabrication jusqu'à la distribution des produits (Kering, 2015a, 2015b).

ils relèvent, pour les deux premiers, d'une estimation de ces impacts dans un processus de reporting en lien avec certaines parties prenantes en vue de limiter l'incidence négative de l'activité de l'entreprise et d'en rendre compte, entre autres, aux actionnaires et aux investisseurs ; pour le dernier, d'une logique de reconstitution à la base du capital naturel, à l'appui du modèle CARE inspiré des schémas classiques de comptabilisation au bilan des actifs et passifs, étendus aux composantes du capital naturel.

L'EP&L est construit à partir d'indicateurs clés, considérés comme étant les plus pertinents par rapport aux activités du Groupe et de ses fournisseurs :

- la pollution atmosphérique (*air emissions*) ;
- les émissions de gaz à effet de serre (*GES ou GHGs*) ;
- l'utilisation des sols (*land use*) ;
- la production de déchets (*waste*) ;
- la consommation d'eau (*water consumption*) ;
- la pollution de l'eau (*water pollution*).

Ces 6 indicateurs sont croisés avec la chaîne d'approvisionnement (*supply chain*) également déclinée en 6 strates, depuis la production des matières premières (*Tier 4*) jusqu'à l'assemblage final (*Tier 1*), en passant par la transformation des matières premières (*Tier 3*) et la préparation des sous-éléments (*Tier 2*) ; les « opérations et boutiques » (*Tier 0*) ainsi que les phases d'usage et de fin de vie des produits (recyclabilité, biodégradabilité, compostabilité) se situent au stade ultime de ce processus¹⁵. Le chiffrage des impacts environnementaux a tendanciellement diminué depuis la généralisation du P&L à l'ensemble du Groupe, jusqu'à atteindre 562 M€ en 2021 (Kering, 2022a, p. 206 ; Kering, 2022b, p. 5) :

- sur l'axe (vertical) des indicateurs clés de la matrice, les GES, l'utilisation des sols et la pollution de l'eau représentent 80% de l'impact total ; le traitement des matières premières, en particulier des cuirs dans les tanneries et des fibres textiles d'origine animale, présentent un fort impact sur les GES et sur l'utilisation des sols ; l'utilisation de métaux, plus particulièrement de métaux précieux, a un fort impact sur la pollution de l'eau en raison des substances chimiques utilisées lors de l'extraction et des premières étapes d'affinage ;
- sur l'autre axe (horizontal) de mesure par catégorie de *Tier*, la production des matières premières (*Tier 4*) et leurs premières transformations (*Tier 3*) concentrent à elles seules deux-tiers des impacts.

¹⁴ Pour mémoire, Kering s'est depuis lors désengagé du capital de Puma, et n'en détenait plus que 4% à fin 2021.

¹⁵ Les phases d'usage et de fin de vie des produits ont été ajoutées en 2020 à la supply chain de l'EP&L.

Figure 1. EP&L, Cartographie des impacts 2021 (Kering, 2022b, p. 5)

	End of life	Use phase	TIER 0 Stores, offices, warehouses	TIER 1 Assembly	TIER 2 Manufacturing	TIER 3 Raw material processing	TIER 4 Raw material production	TOTAL
Air emissions								8 % €40M
	10 T	2 249 T	3 947 T	989 T	1 744 T	1 918 T	6 347 T	17 207 T
GHGs								37 % €206M
	8 814 TCO ₂	229 711 TCO ₂	477 398 TCO ₂	154 548 TCO ₂	243 006 TCO ₂	265 671 TCO ₂	1 002 842 TCO ₂	2 381 991 TCO ₂
Land use								31 % €172M
	0 Ha	194 Ha	3 081 Ha	3 287 Ha	3 242 Ha	1 722 Ha	288 146 Ha	299 673 Ha
Waste								6 % €35M
	3 807 T	48 415 T	122 578 T	156 838 T	243 259 T	79 051 T	37 932 T	691 879 T
Water consumption								6 % €35M
	4 dam ³	3 530 dam ³	16 374 dam ³	5 591 dam ³	6 688 dam ³	5 127 dam ³	18 617 dam ³	55 977 dam ³
Water pollution								12 % €67M
	0 T	141 T	563 T	89 T	88 T	324 T	3 085 T	4 290 T
Total in millions	0,2 % €1	7 % €39	14 % €77	5 % €28	8 % €43	9 % €53	57 % €322	100 % €562M

La généralisation de l'EP&L a contribué au sein du Groupe à des mutations notables : changements de pays d'approvisionnement, substitutions de matières premières, réorientation de certains investissements (Godard, 2015). En s'appuyant sur la cartographie des impacts, Kering oriente depuis lors ses actions en réponse aux enseignements de l'EP&L (Kering, 2022a, p. 170, p. 205 ; Kering, 2021, p. 171-172), en particulier autour :

- du « choix des matières, que ce soit au niveau de la matière elle-même [matériaux sans produits chimiques par exemple] ou de type de production (localisation, méthode de production...) » ;
- des « procédés de production tels que les technologies de

tannage sans chrome, ou les améliorations de la performance environnementale des fournisseurs » ;

- de « la recherche d'innovations de rupture sur les matières premières ou les procédés de fabrication pour réduire drastiquement l'EP&L en développant des technologies inédites (circularité, biotechnologies, blockchain, big data, etc.) » ;
- de l'investissement « dans des innovations de rupture capables de transformer le processus conventionnels du luxe et d'influencer le secteur » ;
- du développement de « solutions innovantes et durables pour s'approvisionner en matières premières, notamment par

l'exploration des biotechnologies et la promotion d'une économie circulaire utilisant des textiles et matériaux recyclés pour créer de nouvelles pièces ».

À partir du concept de « *compte de résultat environnemental [qui] permet à [une entreprise] de mesurer ses impacts sur le capital naturel sur l'ensemble de sa chaîne de valeur et de leur attribuer une valeur monétaire* », l'EP&L constitue ainsi pour Kering un « *outil de pilotage à travers lequel Kering définit sa feuille de route pour les années à venir [à ce stade à l'horizon 2025] en termes de stratégie d'approvisionnement [sourcing] ou encore de choix de matière* » (Kering, 2022a, p. 327 ; Kering, 2021, p. 167-168).

On retiendra en définitive la double fonction du compte de résultat environnemental de Kering :

- de réponse aux obligations de *reporting* propres à un groupe coté d'envergure internationale, doté d'une gouvernance en charge du développement durable¹⁶, à l'égard des actionnaires et des investisseurs,
- et d'amélioration de la performance environnementale en fonction des critères et des objectifs internes au Groupe, et en relation avec les acteurs de la *supply chain*.

2.2 De la DPEF au rapport Climat de Renault ou l'impératif de la transition écologique pour l'activité du Groupe

Le processus d'élaboration de la DPEF, au travers de la matrice de matérialité, associe les parties prenantes, internes et externes, issues de divers horizons sur le périmètre consolidé du Groupe Renault (Renault, 2021, p. 136) (voir ci-contre).

Les 14 objectifs présentés dans la matrice de matérialité et dont le contenu est précisé au cas par cas dans une table de correspondance, sont définis pour l'essentiel en fonction de critères à résonance « ESG », avec numériquement une avance sur les objectifs environnementaux :

- Environnement (4 objectifs) : réduire l'empreinte carbone totale, réduire l'impact de l'utilisation du véhicule sur la qualité de l'air, limiter l'impact sur les ressources particulièrement à travers l'économie circulaire, réduire l'impact sur la biodiversité de tout le cycle de vie du véhicule ;
- Social (3 objectifs) : s'assurer de l'épanouissement et du développement des collaborateurs, s'assurer du respect des droits

Au cas d'espèce, l'un des commissaires aux comptes de Kering, en sus du rapport qu'il établit en tant qu'organisme tiers indépendant pour fournir un degré d'assurance modérée sur « *les informations historiques (constatées ou extrapolées) de la déclaration consolidée de performance extra-financière, préparées selon les procédures de l'entité [...] présentées dans le rapport de gestion en application des dispositions des articles L. 225-102-1, R. 225-105 et R. 225-105-1 du Code de commerce* », et d'assurance raisonnable sur « *certaines informations sélectionnées par l'entité* » relatives à des indicateurs environnementaux¹⁷, élabore, à la demande de la société, un rapport d'assurance modérée sur une sélection d'informations relatives au EP&L ; au titre de 2021 (Kering, 2022a, p. 278-279) :

- le montant total de l'impact environnemental estimé en euros ;
- l'intensité (montant en €EP&L/1000 euros de chiffre d'affaires) ;
- l'évolution du montant total de l'intensité avec 2020 en pourcentage (pro forma) ;
- le tableau de répartition par impact environnemental (six impacts par *Tier 0 à 4* et pour les phases d'usage et de fin de vie) ;
- la répartition des impacts par matière première (*Tiers 3 & 4*).

humains et du travail dans l'intégralité de la chaîne d'approvisionnement, s'assurer de l'inclusion de tous au sein de l'entreprise ;

- Sociétal (3 objectifs) : donner accès à des solutions de mobilité à chacun, contribuer à la transformation de la mobilité urbaine, favoriser le développement des territoires sur lesquels l'entreprise opère ;
- Gouvernance, conformité et éthique (3 objectifs) : garantir une gouvernance robuste, s'assurer de la conformité de l'entreprise de manière proactive, incarner des valeurs éthiques ;
- Ce à quoi s'ajoute, pour ce qui concerne l'objectif visant spécifiquement à augmenter la sécurité des passagers et des usagers de la route, la référence au « Client » (qui en marge de la classification retenue par le Groupe pourrait *a priori* être rattaché au critère sociétal).


¹⁶ Doté d'une direction du développement durable, Kering compte au sein de son conseil d'administration un comité de développement durable dont sont membres notamment le Président-Directeur général et plusieurs administrateurs indépendants.

¹⁷ Consommations énergétiques et émissions de CO2 associées, part d'électricité d'origine renouvelable du Groupe, émissions associées au transport « B to B », tonnes de CO2 « compensées » (« offset ») (Kering, 2022a, p. 275-277).

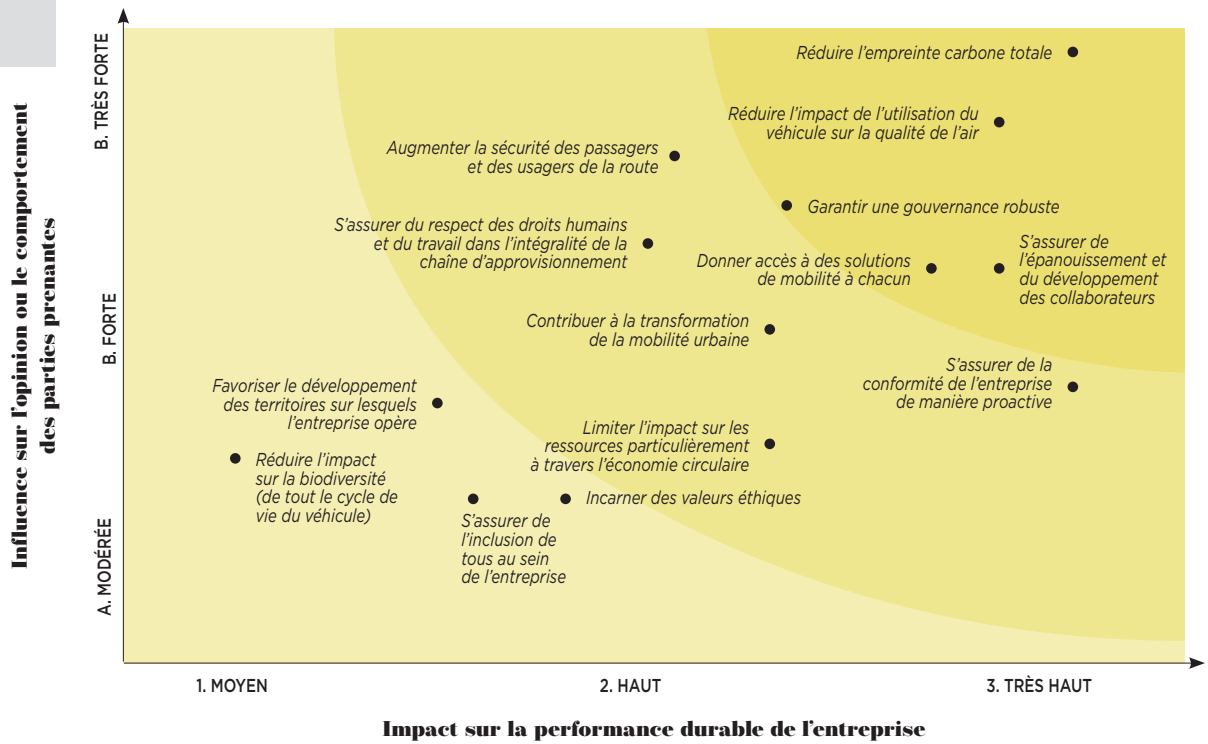


Le Groupe Renault a mené, fin 2019 et début 2020, une analyse de matérialité afin d'identifier et de hiérarchiser les enjeux environnementaux, sociaux / sociétaux et de gouvernance, auxquels il sera confronté dans les cinq ans à venir. Cette analyse consiste à croiser une vision interne de l'importance des sujets ESG (environnement, social, sociétal et gouvernance) avec la vision des parties prenantes externes afin d'identifier les sujets dits « matériels », ceux sur lesquels elle doit concentrer ses efforts car ils ont un impact majeur sur son écosystème et sa performance sur les cinq ans à venir [...].

L'axe des ordonnées [influence sur l'opinion ou le comportement des parties prenantes graduée en trois strates : A. Modérée, B. Forte, C. Très forte] représente l'influence sur l'avis ou le comportement des parties prenantes et classe les enjeux en fonction des attentes en matière de RSE des parties prenantes du Groupe Renault. L'importance des enjeux sur cet axe a été déterminée par des entretiens avec des représentants de parties prenantes (salariés, ONG, fournisseurs, concessionnaires automobiles, start-ups, chercheurs, secteur public, investisseurs) ainsi que par une enquête auprès de 3 500 clients dans sept pays dans les cinq Régions du Groupe Renault.

L'axe des abscisses [Impact sur la performance durable de l'entreprise gradué en trois niveaux : 1. Moyen, 2. Haut, 3. Très haut] illustre l'impact sur la performance durable de l'entreprise et représente la contribution de chaque thème à la création de valeur à long terme. Pour évaluer l'importance de chaque enjeu sur cet axe, des entretiens internes ont été menés auprès de la Direction générale du Groupe, de collaborateurs des principaux métiers/fonctions et une enquête interne a été réalisée auprès des 200 top managers du Groupe Renault. 

**Figure 2. Matrice de matérialité de Renault
(Renault, 2022, p. 118 ; Renault 2021, p. 137)**



Deux enjeux environnementaux (réduction de l'empreinte carbone totale et réduction de l'impact de l'utilisation du véhicule sur la qualité de l'air) sont reconnus comme primordiaux en termes d'influence sur l'opinion ou le comportement des parties prenantes et d'impact sur la performance durable de l'entreprise et viennent en écho du positionnement au cœur de la stratégie du Groupe de la transition écologique et de l'économie circulaire, comme l'a exposé Jean-Dominique Senard, Président du Groupe (Renault, 2021, p. 3) : « Par ailleurs, nous avons résolument inscrit la transition écologique au cœur de notre stratégie, comme l'illustrent la future transformation de Flins¹⁸ – qui deviendra le premier site européen d'économie circulaire dédié à la mobilité – ainsi que notre offensive dans le domaine de l'hydrogène¹⁹. »

Au cas d'espèce, le rapport de l'un des commissaires aux comptes de Renault, désigné organisme tiers indépendant, fournit un degré d'assurance modéré sur « les informations

historiques (constatées ou extrapolées) de la déclaration consolidée de performance extra-financière, préparées selon les procédures de l'entité [...], présentée dans le rapport de gestion de l'entité en application des dispositions des articles L. 225-102-1, R. 225-105 et R. 225-105-1 du code de commerce », et d'assurance raisonnable sur « des informations sélectionnées par l'entité présentées en Annexe [du rapport] et identifiées par le signe ✓ dans le chapitre « 2. Développement durable » du rapport de gestion » qui se rapportent essentiellement à des indicateurs environnementaux²⁰ (Renault, 2022, p. 243-247).

Tout en ayant annoncé dès octobre 2020, en lien avec l'European Green Deal, « l'objectif neutralité carbone 2050 en Europe lors des eWays, événement dédié à la mobilité électrique d'aujourd'hui et de demain » (Renault, 2021, p. 127), le Groupe reconnaît l'existence sinon d'obstacles potentiels à l'accomplissement de cette trajectoire :



Cependant de nombreuses incertitudes subsistent quant aux résultats futurs des efforts déployés pour lutter contre le changement climatique. Le Groupe a donc construit trois scénarios climatiques alternatifs afin de tester la robustesse de sa stratégie face à un large éventail de futurs possibles à l'horizon 2050, avec des points intermédiaires en 2030 et 2040. Ces travaux s'appuient sur les analyses prospectives que le Groupe réalise en continu et qui couvrent un large spectre de variables pouvant affecter le modèle d'affaires de l'entreprise, parmi lesquelles : décarbonation de la production d'énergie, politiques publiques (réglementation, fiscalité, régulation du trafic routier notamment dans les villes), disponibilité et vitesse d'adoption des technologies, évolutions des attentes des usagers, des territoires et autres parties prenantes, ou encore accessibilité et coût des ressources. (Renault, 2021, p. 162).

¹⁸ Le Groupe a annoncé en novembre 2020 la transformation de son site de Flins pour créer la « RE-FACTORY », première usine européenne d'économie circulaire, avec un objectif de bilan CO2 négatif à 2030 : « Déployée entre 2021 et 2024, la RE-FACTORY reposera sur un large réseau de partenaires multisectoriels (start-ups, partenaires académiques, grands groupes, collectivités locales...) et s'articulera autour de quatre pôles d'activités, dont les expertises permettront d'accompagner toute la vie du véhicule » (Renault, 2021, p. 157, p. 196). « La transformation de l'usine de Flins en tant que pôle d'excellence sur l'économie circulaire est un autre exemple de la volonté du Groupe Renault pour agir sur un développement durable de la mobilité » (Renault, 2021, p. 28).

¹⁹ Renault ambitionne de détenir le « leadership dans les véhicules utilitaires à hydrogène

en Europe d'ici 2025 » et vise sur ce segment 30% du marché européen en 2030 (Renault Group, 2021a, p. 24, p. 42).

²⁰ Consommation totale d'énergie ; Empreinte carbone [...] totale et par véhicule ; COV [composés organiques volatils] totaux et par surface de carrosserie de l'ensemble peint ; Approvisionnement externe en eau total et par véhicule ; Tonnage de déchets (hors déchets de construction) total et par véhicule ; Déchets non dangereux en mélange (hors déchets de construction) totaux et par véhicule ; Déchets non recyclés (hors déchets de construction et de fonderie) totaux et par véhicule ; Part des déchets valorisés (hors déchets de construction, de fonderie et métallurgiques) ; Rejets dans l'eau : demande chimique en oxygène (DCO) totale et par véhicule, zinc et nickel totaux et par véhicule.

L'analyse des risques et opportunités associées à ces différents scénarios a fait l'objet d'une publication spécifique en avril 2021 sous la forme d'un « Rapport Climat » visant, avec une décennie d'avance en ce qui concerne l'Europe, « *la neutralité carbone en Europe pour 2040 et dans le monde en 2050* » (Renault Group, 2021a, p. 3), sur le fondement :

- d'une part, d'une analyse combinée (i) des risques liés au changement climatique répertoriés selon deux catégories (« *les risques de transition, liés à l'évolution vers une économie bas carbone et à toutes les adaptations qu'elle implique [risques réglementaires et normatifs, risques technologiques, risques liés aux évolutions du marché, risques de réputation, risques sociaux], et les risques physiques avec leurs conséquences potentielles sur les activités et l'approvisionnement* » [événements climatiques extrêmes / catastrophes naturelles, pénurie de ressources, changements structurels géographiques et géopolitiques, propagation des maladies]) et (ii) des échéances de court terme (avant 2030), moyen terme (2030-2040) et long terme (2040-2050) identifiées pour chacun de ces risques ;
- d'autre part, des réponses apportées par le Groupe au risque climatique qui « *ouvre également la voie à de nouvelles*

opportunités commerciales et à des leviers de compétitivité ».

Il en résulte une description détaillée de l'impact sur la performance du Groupe et de sa capacité de résilience face aux différents scénarios climatiques (Renault Group, 2021a, p. 37-39), étant précisé qu'à la suite de la signature de l'Accord de Paris sur le climat (COP 21) en 2015, le scénario central sous-tendant le plan stratégique « Renaulution » dont le Groupe, qui se déclare en avance sur ses objectifs initiaux, a annoncé récemment l'ouverture du troisième volet « Révolution » (Renault Group, 2022c), vise à limiter le réchauffement climatique en dessous de 2°C ; les scénarios alternatifs se déclinent en trois niveaux de réchauffement climatique : 1,5°C (*New Green Deal*), 3°C et 4°C.

In fine, une matrice « Risques / Opportunités » matérialise l'impact financier (impact fort ou impact moyen) de chacun des risques de transition et des risques physiques sur la performance du Groupe, apprécié au regard de la taille et de la structure de marché, du chiffre d'affaires, du coût des ventes et d'autres coûts (investissements [Capex], recherche et développement [R&D], financement, main d'œuvre, ...) en fonction des trois scénarios alternatifs précités :

Figure 3. Exemple simplifié de l'analyse de l'impact financier de chaque risque sur la performance du Groupe en fonction du scénario (Renault Group, 2021a, p. 41) :

RISQUES ET OPPORTUNITÉS	Scénario 1,5 °C				Scénario 3 °C				Scénario 4 °C			
	Taille et structure du marché	Chiffre d'affaires	Coût des ventes	Autre coûts (Capex, R&D, financement, main d'œuvre, etc.)	Taille et structure du marché	Chiffre d'affaires	Coût des ventes	Autre coûts (Capex, R&D, financement, main d'œuvre, etc.)	Taille et structure du marché	Chiffre d'affaires	Coût des ventes	Autre coûts (Capex, R&D, financement, main d'œuvre, etc.)
RISQUES ET OPPORTUNITÉS DE TRANSITION	Évolutions réglementaires et normatives	⊗	⊗	⊗	⊗	⊗	⊗		⊗	⊗	⊗	
	Évolutions technologiques	⊗		⊗	⊗		⊗	⊗	⊗		⊗	⊗
	Évolutions du marché	⊗				⊗				⊗		
	Risques et opportunités de réputation		⊗		⊗		⊗	⊗		⊗		⊗
	Évolutions sociales		⊗	⊗			⊗	⊗		⊗		⊗
RISQUES ET OPPORTUNITÉS PHYSIQUES	Événements climatiques extrêmes / Catastrophes naturelles			⊗	⊗	⊗	⊗				⊗	⊗
	Pénurie de ressources			⊗	⊗		⊗	⊗			⊗	⊗
	Changements structurels géographiques et géopolitiques		⊗	⊗	⊗	⊗		⊗	⊗	⊗		⊗
	Propagation des maladies	⊗		⊗	⊗	⊗		⊗	⊗	⊗		⊗

⊗ Impact fort ⊗ Impact moyen

Dans ce contexte de transformation et de prise de conscience croissante des enjeux environnementaux, également marqué par la crise sanitaire, « le Groupe a décidé en 2020 de mener deux grands chantiers de front - afin d'en assurer la cohérence - sa raison d'être et le nouveau plan stratégique Renaulution²¹ » (Renault, 2021, p. 126) :

- le plan stratégique Renaulution, présenté en janvier 2021 par Luca de Meo, Directeur général du Groupe, vise à « passer d'une stratégie de volume à une stratégie de valeur, et préparer Renault [...] à devenir une entreprise de technologie, de data, et d'énergies qui produit aussi des voitures » (Renault, 2021, p. 3) ;
- lors de son Assemblée générale qui s'est tenue le 23 avril 2021, le Groupe a présenté à ses actionnaires sa « Raison d'Être ». « Co-construite avec l'ensemble des salariés et en concertation avec ses parties prenantes, validée par le Conseil d'administration, elle exprime l'ambition et le sens du projet collectif du Groupe en France et dans le monde : « Nous faisons battre le cœur de l'innovation pour que la mobilité nous rapproche les uns des autres²². ». [...] « La conception de la raison d'être du Groupe est le résultat d'un chantier collectif. Dans un premier temps, des groupes de travail ont analysé des centaines d'entretiens avec des collaborateurs appartenant à une très grande diversité de métiers et de pays, dans les entités opérationnelles et au niveau de la direction générale. En parallèle, une étude sur la culture de l'entreprise a été menée. Ce travail a été également complété par des discussions avec des parties prenantes externes (partenaires, investisseurs, ONG...). » (Renault Group, 2021b).

Le Rapport Climat, également diffusé en avril 2021, synthétise ces deux chantiers en ces termes :

« Pilier d'un capitalisme responsable et engagé, la démarche en faveur du climat développée par le Groupe est au cœur de sa transformation et de sa Raison d'Être, qui conjuguent performance économique et performance environnementale. »
(Renault Group, 2021a, p. 3)

Au travers de la DPEF et du Rapport Climat, le reporting RSE de Renault présente ainsi les opportunités de transformation du Groupe à moyen et long terme (entre 2025 et 2050), mettant en exergue l'enjeu de la transition écologique en réponse au changement climatique, et à l'appui de nouveaux outils de mesure de la performance globale dans le domaine environnemental.

En définitive, la réflexion menée sur la Raison d'Être du Groupe, dont la formulation peut, à première lecture, apparaître conceptuelle et qui conduit à un questionnement sur « la finalité de l'entreprise et [...] en quoi le monde serait différent sans elle » (Peretti, 2020, p. 19), est l'aboutissement d'une séquence relativement longue et complexe, ayant mobilisé de nombreux acteurs dans le cercle des parties prenantes, auxquels le Groupe fait appel en vue de l'éclairer, de façon concrète, dans la voie à suivre pour poursuivre structurellement ses objectifs et son exploitation, tout en s'adaptant aux circonstances et aux secousses conjoncturelles, et honorer ses engagements à l'aune des enjeux de la DPEF.

La description de ce processus qui, à la base de nos constats, découle de la réglementation encadrant le reporting RSE, tend à accréditer la thèse selon laquelle « Depuis la directive européenne 2014/95/UE, le reporting extra-financier est de moins en moins mobilisé à des fins de légitimation. Nous assistons à une transition fondamentale dans les entreprises qui abandonnent peu à peu le réflexe du storytelling pour une authentique démarche de reddition, plaçant la comptabilité au cœur des enjeux environnementaux, politiques et sociaux » (Déjean, 2021, p. 44-45).

²¹ Le plan Renaulution comporte trois phases à l'horizon 2025 : redressement de la marge et de la génération de liquidités jusqu'en 2023 (phase « Résurrection ») ; renouvellement et enrichissement des gammes, contribuant à la rentabilité des marques jusqu'en

2025 (phase « Rénovation ») ; en 2025, bascule du modèle économique du Groupe vers la technologie, l'énergie et les nouvelles mobilités (phase « Révolution ») (Renault, 2021, p. 21).

²² Souligné par nous.

2.3 La méthode CARE ou la triple ligne d'amortissement pour l'activité du Groupe

Soulignant l'ambiguïté du concept de capital global, dont la stabilité, par un jeu de « vases communicants », peut masquer la dégradation de certaines de ses composantes (en l'occurrence celle du capital naturel, susceptible d'être compensée par la croissance du capital financier²³), et tout en se référant à l'existence de plusieurs natures de capitaux (Cretté, Tran Vu, 2022), les promoteurs de la méthode CARE (Rambaud, 2015 ; Gbego, Richard, 2015) affirment leur attachement au principe de coût historique par le recours à une Triple Ligne d'Amortissement (TLA ou TDL pour *Triple Depreciation Line*) ; ils défendent, via ce mécanisme de l'amortissement à triple niveau, le moyen pour l'entreprise non seulement de déterminer précisément le coût de restauration des ressources écologiques qu'elle utilise, mais plus largement de valoriser et préserver distinctement ses trois catégories de capitaux : financier, naturel, humain (Rambaud, Richard, 2015), et différencient ainsi une soutenabilité / durabilité « faible » (consistant en la simple conservation du capital global) et une soutenabilité / durabilité « forte » (caractérisée par un développement respectant les seuils physiques environnementaux en relation avec le seuil minimum de capital naturel à conserver) : « Pour employer le vocabulaire de l'économie écologique, la méthode CARE/TDL repose fondamentalement sur une « *conception forte de la soutenabilité* » et non sur une « *conception faible* » » (Richard, 2020, p. 73).

Le renouvellement d'un actif (ou entité) environnemental(e) en coût historique s'effectue schématiquement par l'application de deux règles :

- l'une comptable, consistant pour l'entreprise à inscrire à l'actif du bilan une rubrique « Capital naturel » qu'elle amortit au rythme de la consommation des ressources naturelles²⁴, et

corrélativement au passif du bilan la « dette » qu'elle a contractée (à l'égard de la Nature) impliquant son engagement à la rembourser, au même titre que les autres capitaux, notamment financiers (à l'égard des actionnaires) (Richard, 2012 ; Richard, Plot, 2014) ;

- l'autre économique, visant à constituer un fonds à l'actif du bilan dédié à la reconstitution du capital naturel affecté par l'activité de l'entreprise, et permettant in fine de solder la dette suscitée.

La méthode CARE telle que présentée dans sa version initiale se décline en plusieurs étapes²⁵ permettant successivement :

- 1) d'identifier la pollution ;
- 2) d'identifier les limites des fonctions environnementales ;
- 3) de calculer l'écart de durabilité ou écart entre la pollution réelle et les limites des fonctions environnementales ;
- 4) en cas d'écart de durabilité positif, de choisir les solutions de traitement et de calculer leur coût, le cas échéant à l'appui de conseils spécialisés ;
- 5) de calculer et de comptabiliser l'amortissement annuel du capital naturel sur l'exercice comptable ;
- 6) de comptabiliser une provision à due concurrence ;
- 7) de créer un fonds monétaire consacré à la restauration en l'état du patrimoine écologique.

Le tableau suivant en résume l'application dans l'usage des nitrates dans une exploitation agricole (Gbego, Richard, 2015, p. 29) et de métaux toxiques dans une PME métallurgique de traitement de surface (Gbego, Janvier, 2015, p. 35) :

²³ La perte de capital écologique en Chine serait par exemple compensée par la progression du capital financier (Arrow et al., 2007).

²⁴ Il s'agit là de la simple transposition de la règle de l'amortissement comptable au capital naturel, au même titre que ce que l'entreprise pratique déjà pour amortir son capital technologique.

²⁵ Pour mémoire, le nombre et le contenu des étapes séquençant la mise en œuvre de la

méthode CARE ont évolué depuis la publication en 2015 des exemples qui sont présentés ci-après à titre de simple illustration des deux règles comptable et économique susmentionnées ; suite aux retours d'expérimentation et recherches menées depuis lors, la version actuelle « V2 » comporte 8 phases (Rambaud et al., 2022, p. 41-47 ; CERCES, <https://www.cerces.org/projet-modele-care> ; <https://www.cerces.org/experimentations-care>).

Étapes	Agriculture	Industrie
1	Mesure avec des ingénieurs agronomes de la quantité de nitrate présente dans le sol	Identification de la pollution liée au rejet dans une rivière des déchets aqueux provenant de bains chimiques de traitement de surface (arsenic, chrome, nickel), en relation avec les services qualité et développement durable et à l'appui des bases de données ministérielles (BASOL)
2	Identification de la quantité maximale de nitrate permettant d'assurer les fonctions hydrologiques du sol et de ne pas polluer les eaux avoisinantes	Identification de la quantité maximale de polluant ne compromettant pas le renouvellement naturel des êtres vivants de la rivière, en fonction de seuils de potabilité de l'eau pour chaque composant nocif, par référence aux critères du Ministère de l'Ecologie
3	Détermination de l'écart entre le réel et la limite environnementale	Calcul de l'écart entre la pollution réelle de l'eau et les limites des fonctions environnementales
4	En cas d'écart défavorable, choix des mesures les moins coûteuses pour mettre un terme, dans un délai raisonnable, à la destruction du capital naturel	En cas d'écart de durabilité positif, choix des solutions de traitement de l'eau et calcul de leur coût, faisant appel à des conseils spécialisés dans ce domaine
5	Enregistrement du coût des mesures susmentionnées au compte de résultat, sur une ligne « amortissement du sol »	Calcul de l'amortissement annuel du capital naturel sur l'exercice comptable et enregistrement au compte de résultat
6	Constatation d'une provision au passif du bilan	Comptabilisation par voie de provision de l'amortissement susmentionné
7	Blocage à l'actif d'un fonds monétaire consacré exclusivement à la reconstitution du sol	Création d'un fonds monétaire dédié au renouvellement de la rivière, subdivisé en trois sous-fonds monétaires, correspondant au montant que l'entreprise s'engage à investir pour le traitement des trois polluants, et destiné à financer la totalité de l'investissement destiné à l'assainissement de l'eau

Ainsi, par la méthode CARE, le capital naturel entre dans le cadre comptable en suivant la logique générale : l'entreprise contracte des dettes vis-à-vis de ses différents apporteurs de capitaux qu'elle reconnaît en les inscrivant au passif de son bilan comptable ; elle met en place un mécanisme procédant d'une extension de la comptabilité en coût historique (et non pas en

valeur de marché) pour s'acquitter de ses dettes, sa politique de distribution de dividendes aux actionnaires étant par ailleurs subordonnée à la préservation non seulement du capital financier, mais également du capital naturel (et du capital humain) (Cretté, Uzan, 2018).

DISCUSSION

Comme en témoignent le modèle de résultat environnemental développé par Kering et la recherche prospective des risques (et opportunités) liés au changement climatique au sein de Renault, les outils de mesure de la performance environnementale, s'ils peuvent satisfaire la quête de légitimité en réponse aux pressions institutionnelles auxquelles un groupe coté se trouve exposé à l'égard non seulement de ses actionnaires, mais plus largement de l'ensemble des parties prenantes, n'en contribuent pas moins à l'amélioration continue de la gestion et de l'efficacité internes (Renaud, 2009).

À la nécessité de reconstituer les dommages causés par l'activité des entreprises, pourrait répondre un dispositif juridique et comptable favorisant l'enregistrement au passif du bilan des « entités environnementales » (ou entités naturelles) en tant que capitaux²⁶ (autres que financiers) dont les emplois seraient reflétés à l'actif, avec la constitution d'amortissements pour en assurer le maintien en l'état. Dans leurs propositions de prise en compte d'éléments environnementaux dans la mesure de performance, les défenseurs de la méthode CARE préconisent à cet égard de passer d'une logique d'actif à une logique de passif, permettant « de concevoir l'usage fait des entités environnementales [actifs environnementaux] comme un « emprunt » qu'il est nécessaire de pouvoir « rembourser » (et non plus seulement comme une ressource inépuisable), et « d'appréhender en retour la question des dégradations systématiques des entités environnementales (de leur consommation) comme un amortissement (anticipable) » servant « à garantir le maintien non pas de l'actif mais du passif » (Rambaud, Richard, 2016, p. 40-41).

Toutefois, pour autant que les instruments de mesure du capital naturel mobilisés soient fiables, et indépendamment des

schémas de comptabilisation, les entreprises ne disposent pas nécessairement des moyens financiers suffisants pour assurer la dotation des fonds de renouvellement prônés par la méthode CARE, sauf à envisager, en appui à la mise en œuvre systématique de cette méthode, un changement complet de paradigme passant par une refonte des organes de gouvernance des entreprises et des instances de régulation, et par une réforme radicale des droits constitutionnels et législatifs au niveau de l'Etat (Richard, 2020, p. 109-119), jusqu'à une cogestion écologique non seulement au sein des entreprises, mais généralisée au niveau économique et politique (Rambaud, Richard, 2021, p. 193-238).

En outre, les groupes peuvent être confrontés à la difficulté de croiser les entités juridiques et les unités génératrices de trésorerie qui les composent pour pouvoir affecter de façon suffisamment précise l'impact environnemental de leurs activités et décider de l'allocation des ressources nécessaires à sa réduction.

Enfin les risques environnementaux ne répondent pas systématiquement aux critères de provisionnement requis actuellement par le référentiel comptable international²⁷ et les règles comptables nationales²⁸, ce qui pourrait laisser augurer, sous la pression croissante de ces risques et de leurs conséquences sur l'activité des acteurs économiques, d'une évolution à terme, tant des normes IAS/IFRS, dont certaines traitent déjà, mais de façon encore peu exhaustive, de sujets environnementaux²⁹ (Barbu et al., 2011) que de la législation comptable à l'échelle nationale, pour une prise en compte conjointe des problématiques environnementales et une meilleure appréciation de la performance environnementale des entreprises, quels qu'en soient la taille et le profil.

²⁶ Un capital au sens de CARE « 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 » (Rambaud et al., 2022, p. 41).

²⁷ IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » conditionne en effet l'enregistrement d'une provision pour risques et charges à trois conditions : l'existence d'une obligation actuelle et résultant d'un événement passé ; la probabilité qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation ; la possibilité d'estimer le montant de l'obligation de façon fiable.

²⁸ Pour mémoire, la recommandation 2003-R02 du Comité National de la Comptabilité (CNC), auquel a succédé l'Autorité des Normes Comptables (ANC), concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes individuels et consolidés des entreprises, avait défini les dépenses environnementales comme étant les coûts liés entre autres à :

- l'élimination des déchets et aux efforts entrepris pour en limiter la quantité ;
- la lutte contre la pollution des sols, des eaux de surface et des eaux souterraines ;
- la préservation de la qualité de l'air et du climat ;
- la réduction des émissions sonores ;
- la protection de la biodiversité et du paysage.

²⁹ Tel est le cas des normes IAS/IFRS et normes interprétatives (IFRIC) suivantes : IAS 41 « Agriculture » ; IFRS 6 « Prospection et évaluation de ressources minérales » ; IFRIC 1 « Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires » ; IFRIC 5 « Droits aux intérêts provenant des fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement » ; IFRIC 6 « Passifs découlant de la participation à un marché spécifique - Déchets d'équipements électriques et électroniques ».

Gageons en outre que la directive sur les rapports de durabilité des entreprises (CSRD) avec l'adoption de normes européennes applicables à ces rapports (European Sustainability Reporting Standards ou ESRS) et l'élaboration en parallèle par l'ISSB (International Sustainability Standards Board), sous l'égide du Conseil mis en place fin 2021 par l'IFRS Foundation, de normes sur le développement durable (IFRS Sustainability Disclosure Standards) (Cretté, Tran Vu, 2022, p. 34) apportent des pistes sinon de rapprochement, du moins de dialogue et d'interactions entre

les tenants des deux « écoles » en matière d'évaluation des impacts environnementaux de l'activité des entreprises, et de recherche active des moyens à mettre en œuvre pour y remédier. Par le déploiement et la mise en valeur de leurs compétences pluridisciplinaires, il revient légitimement aux auditeurs de répondre à l'évolution croissante des attentes et exigences des parties prenantes impliquées dans l'élaboration, l'analyse et l'exploitation de ces rapports de durabilité, en termes de niveau d'assurance et donc de confiance sur leur contenu.

BIBLIOGRAPHIE

- Altukhova Y. (2013)**, « Comptabilité agricole et développement durable : étude comparative de la Russie et de la France », Gestion et management. Université Paris Dauphine – Paris IX, 2013, 470 p.
- Altukhova Y. (2015)**, « La méthode IDEA [Indicateurs de Durabilité des Exploitations Agricoles] comme base d'application du modèle CARE », *Revue Française de Comptabilité*, n°483, p. 36-37.
- Antheume N., Christophe B. (2005)**, *La comptabilité environnementale, Des outils pour évaluer la performance écologique*, E-theque, 90 p.
- Arrow K.J., Dasgupta P., Goulder L.H., Mumford K., Oleson K. (2007)**, *China, the US and sustainability: Perspectives Based on Comprehensive Wealth*, Stanford Center for International Development, Working Paper No. 313, 47 p.
- Barbu E., Feleaga L., Feleaga N. (2011)**, « Quelles normes IAS/IFRS utiliser pour le reporting environnemental ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°440, p. 24-27.
- Briquel V., Vilain L., Bourdais J.L., Girardin P., Mouchet C., Viaux P. (2001)**, « La méthode IDEA (indicateurs de durabilité des exploitations agricoles) : une démarche pédagogique », *Ingénieries - EAT*, p. 29-39.
- Charriot C., Vidal O. (2020)**, « La prise en compte des enjeux environnementaux dans la comptabilité agricole : utopie ou nécessité ? », *ACCRA*, n°8, p. 9-36.
- CNC (2003)**, *Recommandation n°2003-r02 du 21 octobre 2003 concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes individuels et consolidés des entreprises*.
- Commission européenne (2019)**, *Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, Le pacte vert pour l'Europe*, COM/2019/640 final, 11 décembre.
- Coob C., Coob J. (1994)**, *The Green National Product*, Human Economy Center, University Press of America, 352 p.
- Coob C., Halstead T., Rowe J. (1995)**, *The Genuine Progress Indicator - Summary of data and methodology*, Redefining Progress, San Francisco, 50 p.
- Cretté O., Uzan O. (2018)**, « RSE et performance environnementale », in Uzan O., Czepik M. (coord.), *Cycles de conférences ORSE-ADERSE, RSE et performance globale*, p. 9-15.
- Cretté O., Uzan O. (2019)**, « La responsabilité des parties prenantes au travers de la déclaration de performance extra-financière », in Bahuon A.P., Pluchart J.J. (coord.), *Transformation des entreprises, Les métiers du conseil, du droit et du chiffre à l'ère phytigitale*, Vuibert, p. 185-200.
- Cretté O., Tran Vu V.H. (2022)**, « La performance globale : comment et pourquoi l'évaluer ? », *Audit & Société*, n°2, p. 30-40.
- Déjean F. (2021)**, « Responsabilité sociale de l'entreprise et performance intégrée : la course aux indicateurs », in Dauphine Recherches en Management, *L'état du management 2021*, Paris, La Découverte, p. 37-48.
- Gbego H., Janvier C. (2015)**, « Application pratique de la méthode CARE », *Revue Française de Comptabilité*, n°483, p. 35.
- Gbego H., Richard J. (2015)**, « Vers une vraie comptabilité environnementale », *Revue Française de Comptabilité*, n°483, p. 27-30.
- Godard L. (2015)**, « Le Groupe Kering ouvre la voie à la comptabilité environnementale », *Revue Française de Comptabilité*, n°483, p. 38-39.
- Gray R., Bebbington J. (2002)**, *Accounting for environment*, Sage Publishing., 2^{ème} éd, 360 p.
- Hueting R., Bosch P., Boer (de) B. (1992)**, *Methodology for the calculation of sustainable national income*, Statistics Netherlands, Statistical Essays, M 44, SDU Publishers, La Haye, 64 p.
- IIRC (2013)**, *Cadre de référence international portant sur le reporting intégré*, décembre.
- Kering (2015a)**, *Compte de résultat environnemental de Kering (E P&L), Méthodologie et résultats groupe 2013*, 17 p.
- Kering (2015b)**, « Kering partage sa méthodologie de Compte de Résultat Environnemental pour promouvoir la comptabilité environnementale des entreprises », communiqué de presse, 19 mai.
- Kering (2021)**, *Document d'Enregistrement Universel 2020*, 525 p.
- Kering (2022a)**, *Document d'Enregistrement Universel 2021*, 449 p.
- Kering (2022b)**, *Environmental Profit & Loss (EP&L), 2021 Group Results*, 14 p.
- Labouze E., Labouze R. (1991)**, « Qu'est-ce qu'un écobilan ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°272, p. 73-78.
- Le Flécher (2021)**, « Les missions d'audit des données extra-financières, un nouveau contrat de confiance avec les investisseurs », *Audit & Société*, n°1, p. 45-51.
- Meadows D.H., Meadows D.L., Randers J., Behrens W.W. (1972)**, *The limits to growth / Halte à la croissance ?* traduction française, Fayard, 314 p.
- Nordhaus W., Tobin J. (1972)**, « Is growth obsolete ? » in

²⁵ Pour mémoire, le nombre et le contenu des étapes séquençant la mise en œuvre de la méthode CARE ont évolué depuis la publication en 2015 des exemples qui sont présentés ci-après à titre de simple illustration des deux règles comptable et économique

susmentionnées ; suite aux retours d'expérimentation et recherches menées depuis lors, la version actuelle « V2 » comporte 8 phases (Rambaud et al., 2022, p. 41-47 ; CERCES, <https://www.cerces.org/projet-modele-care> ; <https://www.cerces.org/experimentations-care>).

Economic Research : Retrospect and Prospect, volume 5, Economic Growth, National Bureau of Economic Research, Columbia University Press, p. 1-80.

Peretti J.M. (2020), « La présentation des politiques « diversité et inclusion » des entreprises à travers leurs déclarations de performance extra-financière (DPEF) », *Management & Sciences Sociales*, n°29, p. 6-20.

Petit F., Belet D., Saint Front (de) J. (2013), « Tentative d'une « comptabilité élargie » à la responsabilité sociétale de l'entreprise ou comment concilier business et intérêt général ? », *Recherches en sciences de gestion - Management sciences - Ciencias de Gestion*, n°94, p. 29-51.

PPR (2012), *Evaluation du compte de résultat environnemental. Ce qu'on dit les experts : la voie à suivre*, 35 p.

Rimbaud A. (2015), « Le modèle comptable CARE / TDL : une brève introduction », *Revue Française de Comptabilité*, n°483, p. 31-34.

Rimbaud A., Richard J. (2015), « « The triple Depreciation Line » instead of « the Triple Bottom Line » : Towards a genuine integrated reporting », *Critical Perspectives on Accounting*, n°33, p. 92-116.

Rimbaud A., Richard J. (2016), « La prise en compte d'éléments environnementaux dans la mesure de la performance », *6^{èmes} Etats généraux de la recherche comptable*, Autorité des normes comptables, 12 décembre, 56 p.

Rimbaud A., Richard J. (2021), *Philosophie d'une écologie anticapitaliste pour un nouveau modèle de gestion écologique*, Les Presses de l'Université Laval, 324 p.

Rimbaud A., Alijani S., Déjean F., Karyotis C. (2022), « Mesure et définition des impacts extra-financiers des investissements : retour des théories et pratiques de l'Impact Investing et apports possibles de la comptabilité », *11^{èmes} Etats généraux de la recherche comptable*, Autorité des normes comptables, 14 avril, 53 p.

Renaud A. (2009), « Les outils d'évaluation de la performance environnementale : audits et indicateurs environnementaux », La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, mai 2009, Strasbourg, 24 p.

Renault (2021), *Document d'enregistrement universel 2020*, 480 p.

Renault (2022), *Document d'enregistrement universel 2021*, 582 p.

Renault Group (2021a), Rapport Climat « En route vers la neutralité carbone », avril, 57 p.

Renault Group (2021b), « Renault Group dévoile sa Raison d'Être : Nous faisons battre le cœur de l'innovation pour que la mobilité nous rapproche les uns des autres », communiqué de presse, 23 avril.

Renault Group (2021c), « Renault : prêts pour la « Révolution » », communiqué de presse, 8 novembre.

Richard J. (2009), « Comptabilités environnementales », in Colasse B. (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2^{ème} éd., Economica, p. 489-501.

Richard J. (2012), *Comptabilité et développement durable*, Economica, 263 p.

Richard J. (2020), *Révolution comptable*, Les Editions de l'Atelier, 143 p.

Richard J., Plot E. (2014), *La gestion environnementale*, La Découverte, 128 p.

Schaltegger S., Müller K., Hindrichsen H. (1996), *Corporate environmental accounting*, John Wiley and Sons, 324 p.

Stiglitz J.E., Sen A., Fitoussi J.P. (2009), *Rapport de la Commission sur la mesure des performances économiques et du progrès social*, 324 p.

Sukhdev P. (2008), *The Economics of Ecosystems and Biodiversity. An interim report*, European Communities, 66 p.

The World Bank (2006), *Where is the Wealth of Nations. Measuring Capital for the 21st Century*, Washington, 188 p.

Toi R. (2009), « The economic effect of climate change », *Journal of Economic perspectives*, vol. 23, n°2, p. 29-51.

Uzan O. (2013), « Stratégies écosystémiques et modalités de coordination partenariale et territoriale. Le cas Danone », *Management & Avenir*, n°59, p. 194-211.

World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) (2011), *Entreprises et Écosystèmes. Comprendre, évaluer et valoriser*, 73 p.

Zahm F., Viaux P., Vilain L., Girardin P., Mouchet C. (2008), « Assessing Farm Sustainability with the IDEA Method - From the concept of Agriculture Sustainability to Case Studies on Farms », *Sustainable Development*, n° 16, p. 271-281.

Zeit J. (2012), « Le compte de résultat environnemental : un outil financier de demain », *Echanges*, n°297, p. 37-39.