

Avril 2022

Comptabilité socio-environnementale

Piloter et valoriser les performances
de l'entreprise pour une transition
agricole durable

Francky DUCHATEAU

REMERCIEMENTS

Ce travail a été conduit dans le cadre d'un partenariat entre Agridées et l'Académie d'agriculture de France.

Le contenu de ce document est le fruit des réflexions partagées au sein d'un groupe de travail qui s'est réuni de mars à novembre 2021.

Ce collectif a rassemblé près de 40 personnes¹ issues de différents domaines d'activité professionnelle : des agriculteurs, des experts-comptables, des enseignants-chercheurs en sciences économiques et de gestion, en sciences juridiques et en sciences de l'environnement, des conseillers de gestion, des dirigeants d'entreprise coopérative, des experts financiers et bancaires, des agronomes, des économistes, des juristes et des consultants en Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE).

De nombreux experts externes ont également été auditionnés représentant les métiers de la comptabilité, des réseaux d'entreprises et de collaboration agricole et agro-alimentaire, le syndicalisme agricole, le monde bancaire ou encore les pouvoirs publics.

Qu'ils en soient ici remerciés pour leur disponibilité et leur contribution à enrichir les échanges.

Les propos tenus dans ce document n'engagent que son auteur et aucunement les personnes contributrices au groupe de travail ni leur structure de rattachement.

RÉSUMÉ

Un contexte global qui exige de repenser les modèles existants :

- les enjeux environnementaux (réchauffement climatique, érosion de la biodiversité...) et sociaux (santé humaine...) sont désormais incontournables pour tous les secteurs économiques, notamment pour l'agriculture et l'ensemble de la chaîne alimentaire² ;
- des demandes sociétales et un cadre juridique nouveau demandant plus de transparence sur les impacts des entreprises sur les écosystèmes et une démonstration de la preuve d'efficacité ;
- l'entreprise agricole est au cœur des processus du changement : il devient nécessaire qu'elle connaisse ses impacts réels, qu'elle assume ses responsabilités, soit capable de manager les risques et en conséquence de les évaluer en changeant ses façons de faire et de penser.

La comptabilité socio-environnementale, un outil structurant du changement :

- la comptabilité est à la fois un outil de pilotage de l'entreprise, de tiers de confiance, de dialogue avec les parties prenantes (banquiers, actionnaires, salariés, pouvoirs publics...), et de structuration des politiques publiques, notamment fiscales ;
- la comptabilité socio-environnementale complète la comptabilité financière en mettant les performances environnementales et sociales de l'entreprise sur un pied d'égalité. Les normes comptables actuelles sont aveugles des relations avec le vivant, qui constituent le cœur des activités agricoles ;
- c'est un objet d'innovation internationale, sujet à controverses, dont le socle conceptuel reste encore à définir et à normaliser.

Les bénéfices attendus pour les chefs d'entreprise agricole :

- avoir une vision matérielle de ses impacts et de ses performances globales ;
- identifier ses points à améliorer et s'inscrire dans des démarches de progrès ;
- faire valoir les actions mises en œuvre et les résultats obtenus auprès de ses partenaires ;
- répondre à son niveau aux attentes sociétales dans une logique de transparence et de démonstration de la preuve.

Les recommandations :

- impliquer les acteurs du monde agricole dans les processus de normalisation au niveau national et européen :
 - soutenir les modèles comptables les plus robustes qui conduisent à une transition agricole durable ;
 - s'inscrire dans des projets d'expérimentation associant une pluralité d'acteurs dans une logique de coalition ;
 - s'impliquer plus fortement dans les instances de normalisation comptable au niveau local, national et européen.
- contribuer à la reconception des politiques publiques centrées sur l'équité et l'atteinte de résultats :
 - promouvoir le développement de dispositifs de financement des transitions reposant sur des logiques de contrats de progrès et d'objectifs de résultats à atteindre ;
 - encourager un déploiement plus fort des outils de fiscalité environnementale pour récompenser les comportements vertueux avec une logique d'affectation des ressources pour financer des actions ciblées.

SOMMAIRE

Remerciements.....	3
Résumé	4
Sommaire	5
Introduction	7
PARTIE 1 : Transparence, exigence de résultats et démonstration de la preuve : les nouveaux enjeux du pilotage des entreprises agricoles pour une transition durable.....	9
Chapitre 1 : Prendre en compte et faire valoir les impacts des activités agricoles dans une logique gagnant-gagnant : de l'échelle globale à celle de l'entreprise agricole	9
I. Des impacts négatifs avérés des activités agricoles et de l'alimentation sur les écosystèmes naturels.....	9
II. ... Mais avec un potentiel de restauration à réaliser	11
Chapitre 2 : Un cadre réglementaire de plus en plus exigeant sur la transparence des performances des entreprises	13
I. Les discussions internationales : des principes globaux qui guident les politiques publiques.....	13
II. Le <i>Green Deal</i> européen : de la stratégie globale à la création d'un nouveau corpus juridique qui s'impose aux États membres.....	14
III. Un cadre national qui suit la même dynamique, par transposition, voire plus	15
PARTIE 2 : Les valorisations potentielles de la mise en œuvre d'une comptabilité socio-environnementale dans les entreprises agricoles.....	16
Chapitre 1 : Contractualiser avec des partenaires.....	16
I. Contrats de Prestation pour Services Environnementaux (PSE).....	17
II. Contrats avec l'aval pour valoriser les co-bénéfices des systèmes agricoles sur les biens communs.....	19
Chapitre 2 : Faciliter l'obtention des financements privés et publics.....	20
I. Les financements privés : prêts bancaires et investissements à impact.....	20
II. Les financements publics : subventions et fiscalité environnementale	21

PARTIE 3 : La comptabilité socio-environnementale : un outil d'évaluation et de conduite de l'action 22

Chapitre 1 : Utiliser la comptabilité socio-environnementale comme langage commun sur les allégations de durabilité 22

- I. Fonctions de la comptabilité générale 22
- II. Limites de la comptabilité actuelle et valeur ajoutée d'une comptabilité socio-environnementale 23
- III. Comptabilité(s) socio-environnementale(s) (CSE) : de quoi parle-t-on ? 24

Chapitre 2 : Les différents outils de comptabilité socio-environnementale applicables à l'agriculture 28

- I. Typologie des comptabilités socio-environnementales (CSE) pour l'agriculture 28
- II. Présentation succincte de quelques méthodes/modèles de CSE et leur comparaison 33

PARTIE 4 : Facteurs clés de réussite et recommandations 35

Chapitre 1 : Les facteurs clés de réussite d'une mise en œuvre des méthodes de CSE pour les entreprises agricoles 35

- I. Le choix de la méthode de CSE 35
- II. La nécessaire implication de l'ensemble des acteurs de la chaîne de valeur alimentaire 35
- III. L'importance du choix des indicateurs 36
- IV. L'apport des technologies numériques 36
- V. Le cadre réglementaire : du volontariat à l'obligation normative 36

Chapitre 2 : Les recommandations ciblées 37

- I. Impliquer les entreprises agricoles, agroalimentaires et les cabinets d'expertise comptable dans les processus d'élaboration des normes et des méthodes de comptabilité socio-environnementale 37
- II. Mobiliser les pouvoirs publics pour accélérer l'institutionnalisation des méthodes de CSE et repenser les modalités de mise en œuvre des politiques publiques à l'intention des entreprises agricoles 38

Conclusion 40

Annexes 41

Bibliographie (pour aller plus loin) 49

Notes de bas de page 51

INTRODUCTION

Le monde bouge, et l'agriculture doit s'inscrire dans ce mouvement.

Un nombre croissant de chercheurs et d'experts, issus de différentes disciplines, alertent sur les déséquilibres du système Terre observables depuis la Révolution industrielle du milieu du XIX^e siècle. Les publications du GIEC et de l'IPBES, sous couvert de l'Organisation des Nations unies (ONU) en sont des illustrations les plus visibles³. Le contexte planétaire nous oblige à repenser nos modèles établis et remettre en cause nos références. Paul J. Crutzen⁴, prix Nobel de Chimie en l'an 2000, a même parlé de l'entrée dans une nouvelle ère, en référence à la géologie, « l'Anthropocène », un concept nouveau, encore débattu, pour illustrer les changements globaux à l'œuvre⁵.

L'agriculture et l'alimentation sont au cœur des enjeux de la transition écologique dans laquelle toute l'économie doit s'engager ces prochaines décennies. Elles sont à la fois coresponsables, victimes et sources de solutions de la situation actuelle du changement climatique, de la dégradation des écosystèmes naturels et de certains problèmes de santé publique. Les entreprises ont un rôle important à jouer.

Le changement attendu n'est pas marginal, il est global et systémique. Les modes de consommation, les modes de production, les modèles d'organisation et de pensée doivent évoluer en même temps. Les exigences du changement viennent de différentes origines : les consommateurs, les acheteurs, les politiques publiques, les marchés financiers mais aussi les producteurs voire les écosystèmes qui donnent des signaux de plus en plus réguliers des limites à ne pas dépasser. Les modèles agricoles vont devoir évoluer. L'enjeu est d'anticiper au maximum ces changements pour ne pas les subir. Ce moment de transition peut occasionner à la fois des craintes, des risques et des opportunités entrepreneuriales. L'ensemble des acteurs

économiques, techniques, politiques et institutionnels doit prendre sa part de responsabilité pour créer une dynamique collective. Pour engager un tel mouvement, l'enjeu est de se fixer les mêmes objectifs et de mettre en cohérence les différents outils et moyens pour les atteindre.

La comptabilité est la base de tout. Elle guide les modes de vie, les façons de raisonner et de rendre compte. La comptabilité socio-environnementale, en tant qu'outil à la fois de pilotage de l'action des entreprises, des politiques publiques et de dialogue entre les différentes parties prenantes, peut jouer un rôle de structuration de la conduite du changement, notamment pour inciter à la mise en œuvre de comportements vertueux. Dans cette dynamique de recomposition des modèles, l'innovation a une place prépondérante. L'important est de développer et d'adopter des modèles à la hauteur des enjeux. Pour réduire à la fois le risque d'*agribashing*⁶ et celui de *greenwashing*⁷, les acteurs économiques doivent mettre en œuvre des méthodes robustes capables de démontrer par la preuve la réalité des impacts de leur activité. Conduire et accélérer la transition vers une agriculture durable est un processus progressif : il convient ainsi de connaître et mesurer sa situation de départ pour bien piloter sa trajectoire de progrès et la faire valoir.

La comptabilité socio-environnementale donne à voir l'invisible, ou du moins apporte une vision plus large des performances des entreprises au-delà de la seule approche financière, en intégrant les dimensions environnementales et sociales. Dans le nouveau contexte sociétal qui va structurer les rapports humains et économiques des prochaines décennies, les performances de l'entreprise seront regardées à l'aune de toutes ces dimensions. Au niveau de l'entreprise agricole, concrètement, mieux connaître ses impacts consiste à amplifier la réalisation de

différents diagnostics d'état des lieux comme des analyses de sols, des bilans carbone ou gaz à effet de serre, ou encore des analyses d'impacts sur l'eau ou la biodiversité. Ces outils constituent des préalables nécessaires pour prendre conscience de la situation de départ, pour agir de manière éclairée tout en suivant en permanence les résultats des actions et pour les ajuster au besoin. La comptabilité agit comme une plateforme d'intégration de tous ces outils et d'objectivation des impacts de l'activité. La notion des indicateurs de référence est un point clé et leur choix se fera sur des critères de robustesse, de facilité de la mesure et leur capacité à provoquer le changement. La réglementation en construction au niveau européen va contribuer à établir un cadre robuste qui permettra la comparabilité et l'instauration d'une démarche politique de plus en plus tournée vers l'atteinte de résultats plutôt que la mise en œuvre de moyens. Les acteurs du conseil du dirigeant agricole vont devoir aussi évoluer et se diversifier pour répondre à tout le spectre des besoins qui s'élargit. Les politiques publiques doivent jouer leur rôle d'impulsion pour accompagner l'innovation, la prise de risques et l'encouragement de la mise en œuvre d'actions à impacts positifs. En somme, les postures de toutes les parties doivent évoluer en parallèle. De nouvelles collaborations et approches organisationnelles vont aussi émerger pour répondre à tous ces enjeux.

Aujourd'hui, faire sa comptabilité est plutôt perçu comme une contrainte pour l'agriculteur. Pourtant, même s'il peut en déléguer la mise en forme à un conseiller externe, cette fonction est au cœur du rôle de dirigeant. En plus de la dimension financière, la comptabilité socio-environnementale élargit la vision des performances de l'entreprise aux dimensions environnementales et sociales. Elle amène à repenser les notions de rentabilité et de solvabilité. Comme un tableau de bord, cet outil nouveau doit permettre à l'agriculteur de mieux piloter son entreprise et faire évoluer son modèle économique pour améliorer ses impacts. Au regard des nouvelles attentes sociétales, l'entreprise agricole peut espérer faire valoir les

transformations engagées auprès de ses partenaires et autres parties prenantes et contribuer à construire de nouveaux modèles contractuels bâtis sur des démarches de progrès et des résultats concrets.

Ces changements étant progressifs, le temps est l'une des clés de la réussite du processus. Le rôle des conseils de l'entreprise est important dans la conduite de ces changements, notamment celui de l'expert-comptable. Plus qu'un prestataire, il doit être un véritable partenaire. Les technologies du numérique pourront également apporter leur contribution, notamment pour la collecte et le traitement des données. Intégrer les méthodes de comptabilité socio-environnementale dans les pratiques de pilotage est une innovation forte. Comme tout processus d'innovation, le mouvement se fait par étapes, des pionniers aux suiveurs, avant de devenir un standard pour la majorité. Le monde agricole doit être un acteur fort des processus d'élaboration des normes et des modèles de ces nouvelles méthodes comptables. Les expérimenter concrètement est la meilleure façon de juger et d'être force de propositions pour les améliorer et les adapter aux besoins des entreprises agricoles.

En somme, la question centrale posée dans ce document est la suivante : dans quelle mesure la comptabilité socio-environnementale peut-elle constituer un outil de valorisation et de comparaison des performances des entreprises agricoles, de dialogue avec les parties prenantes et plus largement d'accompagnement des transitions de l'agriculture ? La CSE ne pourrait-elle pas permettre aux acteurs économiques et politiques d'éclairer leurs choix ?

La première partie du document abordera le contexte général dans lequel la question de la mise en place d'une comptabilité socio-environnementale dans les entreprises agricoles se pose. Dans une logique de transformation des modèles agricoles actuels, nous abordons tout d'abord de manière factuelle les impacts globaux négatifs et positifs de l'agriculture et de l'alimentation sur les écosystèmes

et les problématiques posées pour les appréhender à l'échelle de l'entreprise agricole (chapitre I). Ensuite, nous ferons un point sur le cadre réglementaire qui se durcit pour exiger plus de transparence des entreprises sur leurs impacts et les actions à mettre en œuvre pour les réduire (chapitre II).

La partie 2 traitera les valorisations potentielles de la mise en œuvre d'une comptabilité socio-environnementale dans les entreprises agricoles.

La partie 3 présentera des méthodes de comptabilité socio-environnementale, leurs

bases conceptuelles, leur valeur ajoutée par rapport à la comptabilité traditionnelle (chapitre 1) et plus particulièrement leur application au secteur agricole (Chapitre 2).

Enfin, la partie 4 présentera les facteurs clés de réussite identifiés pour une mise en œuvre efficace des méthodes de comptabilité socio-environnementale en agriculture (Chapitre 1) et les recommandations envers diverses cibles pour favoriser leur déploiement progressif à grande échelle dans les entreprises agricoles (Chapitre 2).

PARTIE 1 : TRANSPARENCE, EXIGENCE DE RÉSULTATS ET DÉMONSTRATION DE LA PREUVE : LES NOUVEAUX ENJEUX DU PILOTAGE DES ENTREPRISES AGRICOLES POUR UNE TRANSITION DURABLE

CHAPITRE 1 : PRENDRE EN COMPTE ET FAIRE VALOIR LES IMPACTS DES ACTIVITÉS AGRICOLES DANS UNE LOGIQUE GAGNANT-GAGNANT : DE L'ÉCHELLE GLOBALE À CELLE DE L'ENTREPRISE AGRICOLE

I. Des impacts négatifs avérés des activités agricoles et de l'alimentation sur les écosystèmes naturels...

Les impacts négatifs des modèles agricoles et alimentaires dominants, notamment sur le volet environnemental, ont très tôt été mis en évidence : impacts sur l'eau, les sols, l'air et la biodiversité principalement. Les institutions

internationales, les réseaux scientifiques ou encore les organisations non gouvernementales (ONG) environnementales ont alerté sur ces points dès les années 1950.

Ces dernières années, de nombreux rapports publics et scientifiques ont été publiés et font état de multiples constats critiques vis-à-vis des impacts des systèmes alimentaires et agricoles sur les écosystèmes. Ces documents publics sont à considérer comme des outils de macro-comptabilité. Ils apportent des éléments de diagnostic dont il faut tenir compte pour prendre conscience de la situation de départ et commencer à agir et s'engager dans des démarches de progrès.

Nous pouvons les résumer sous la forme du tableau suivant :

Domaine d'impacts	Quelques données de référence disponibles
AIR	L'agriculture représente 19 % des émissions de gaz à effet de serre en France en 2019 ⁸ (Dioxyde de carbone, méthane ⁹ et protoxyde d'azote) et près de 25 % pour l'alimentation (incluant la transformation industrielle, les emballages, le transport...) Elle représente aussi 94 % des émissions d'ammoniac en Europe ¹⁰ .
EAU	En 2013, 16 % des masses d'eau de surface et 33 % des masses d'eau souterraines étaient en mauvais état chimique notamment du fait des nitrates et des pesticides, qui génèrent également des coûts de traitement par les collectivités locales ¹¹ . (pollutions par les nitrates). Pression sur les ressources en eau (irrigation) : en France, l'irrigation concerne environ 5,8 % de la SAU et 15 % des exploitations agricoles. Parmi les surfaces irriguées, seules 17 % ¹² seraient concernées par un pilotage avec des outils d'aide à la décision ce qui met en avant un fort potentiel d'optimisation. Risques accrus de pression sur les ressources en eau du fait du réchauffement climatique.
SOLS	À l'échelle de l'Europe, près de la moitié des sols ont une teneur en matière organique considérée comme faible (moins de 2 % de carbone soit un taux de matière organique inférieur à 4 %). 12 % des sols présentent un risque modéré à sévère face à l'érosion hydrique et 16,5 % des sols présentent une susceptibilité à l'érosion éolienne considérée comme modérée à élevée ¹³ (la France se situe dans la moyenne européenne). 60 à 70 % des sols européens ne seraient pas en bonne santé selon une analyse multicritère ce qui entraînerait une perte économique de 50 milliards d'euros (perte de services écosystémiques et de fourniture de biomasse). ¹⁴
BIODIVERSITÉ	Effets avérés des modes de production intensifs sur les insectes ¹⁵ et les pollinisateurs, avec des effets concomitants sur les oiseaux insectivores, la dégradation des habitats des prairies et des zones humides ^{16 17} . L'alimentation européenne serait responsable de près de 16 % de la déforestation mondiale du fait notamment des importations de soja ou d'huile de palme. ¹⁸
EMPREINTE ENVIRONNEMENTALE DE L'ALIMENTATION (SOLS, ÉNERGIES ET CARBONE)	En France, « la surface nécessaire à l'alimentation de la population française est approximativement de 26 millions d'hectares, soit un peu moins que la Surface Agricole Utile qui est de 28,7 millions d'hectares. Plus du tiers (9,6 Mha) sont des surfaces mobilisées hors de France et 12 Mha sont utilisés en France pour l'exportation ». À l'échelle des habitants, l'empreinte sol de l'alimentation d'un français varie fortement selon qu'il consomme peu ou beaucoup de produits carnés et des modes de production des aliments (entre 1 et 6 ha par habitant). ¹⁹

10
56

Ces impacts négatifs mesurés par différentes institutions depuis de nombreuses années sont autant d'éléments à prendre en compte, qui justifient notamment la mise en œuvre de comptabilités socio-environnementales.

Malgré la mise en place de dispositifs réglementaires et financiers pour contenir ces impacts négatifs, en particulier dans le cadre de la politique agricole commune (conditionnalité des aides, paiements verts, mesures agro-environnementales et climatiques...), les résultats ne semblent pas forcément s'améliorer²⁰, ce qui va entraîner des exigences accrues ces prochaines années notamment dans le cadre de la future PAC 2023-2027 (conditionnalité renforcée, éco-régimes...). À noter que de nombreuses analyses externes du projet de Plan stratégique national (PSN) français en cours de validation au niveau européen sont déjà très critiques sur le manque d'ambition et d'impact espéré des nouvelles mesures environnementales proposées en cohérence avec les objectifs du *Green Deal*²¹. La Commission européenne devra valider courant 2022 les différents PSN en veillant à leur compatibilité avec les objectifs climatiques européens. Cela laisse déjà présager une remise en question au cours de la durée de programmation 2023-2027 et une adaptation en continu.

Au-delà de l'agriculture, les systèmes alimentaires font aussi l'objet de critiques sur leurs impacts et les potentiels d'amélioration de leur durabilité^{22,23}.

Ce type de bilan est mené dans tous les secteurs d'activité (les transports, les services, l'industrie textile, le numérique, etc.). L'objectif est de calculer pour chaque secteur des trajectoires plus durables. Cela doit être aussi mené de manière stratégique par l'agriculture. Cette démarche est un préalable nécessaire à l'action. Dans une logique de comptabilité, il semble essentiel de garder toujours à l'esprit une vision globale des impacts, et de choisir des indicateurs factuels qui peuvent guider les démarches de transition et de progrès. L'enjeu est de permettre à chaque entreprise agricole d'évaluer ses propres impacts à son échelle

afin de pouvoir engager de manière concrète des actions d'amélioration.

II. ... Mais avec un potentiel de restauration à réaliser

Les impacts négatifs des systèmes agricoles et alimentaires évoqués précédemment ne sont pas irréversibles mais demandent des transformations profondes.

Comme tous les autres secteurs économiques, l'agriculture est attendue pour réduire ses impacts négatifs. Mais elle porte aussi un potentiel important de contribution positive pour compenser les impacts incompressibles des autres secteurs ce qui en fait sa spécificité. Ce potentiel repose plus particulièrement sur la capacité des sols à stocker du carbone de manière durable. Tout en procurant un niveau de production de biomasse satisfaisant pour répondre aux différents besoins, les systèmes agricoles doivent se transformer pour relever ce défi.

Le contexte de dérèglement climatique, d'érosion importante de la biodiversité, et de manière encore plus large de l'atteinte des limites planétaires²⁴ change la donne. Il rend nécessaire à la fois de s'adapter aux conséquences des actions passées mais aussi d'agir pour atténuer les effets des actions actuelles dont les bénéfiques seront perceptibles à moyen et long terme. Les activités agricoles réalisées aujourd'hui doivent permettre à la fois de produire des ressources non alimentaires et services territoriaux tout en réparant la planète et en contribuant à construire un futur soutenable. Ce nouveau contexte a été le terreau de développement et de mise en lumière de la notion « d'agriculture régénératrice » portée notamment par les grands groupes agro-alimentaires mondiaux. Même si ce terme est très ancien²⁵ tout comme celui d'agroécologie²⁶, sa reprise récente par les acteurs industriels internationaux (OP2B, One Planet Business for Biodiversity)²⁷ constitue une marque de reconnaissance et un vecteur de popularisation. Cette démarche construite autour du concept

11
56

d'agriculture régénératrice semble progressivement compléter voire remplacer à terme la démarche *Sustainable Agriculture Initiative* (SAI)²⁹, créée en 2002 et déjà portée par les acteurs agroalimentaires à l'échelle mondiale en collaboration avec des ONG environnementales. Regroupant de nombreux membres communs, les deux plateformes ont d'ailleurs convenu d'un accord de partenariat pour rapprocher les deux démarches. Son objectif est à la fois de créer un cadre de définition des systèmes agricoles pouvant être considérés comme régénératifs (basés sur la santé des sols et la protection de la biodiversité principalement), et un cadre de mesure et de suivi des résultats obtenus et leur communication. Au-delà des controverses, il est important d'objectiver cette démarche globale en développement pour construire sa robustesse et réduire le risque de *greenwashing*.

De nombreux travaux scientifiques et techniques ont démontré les bienfaits de certains types de pratiques agricoles. L'activité agricole doit être considérée de manière systémique. Une pratique en soi peut être bénéfique, mais elle s'inscrit avant tout dans un système de production. Des compromis sont aussi parfois nécessaires dans les choix de changement de pratiques. De plus, un effet bénéfique sur un compartiment (par exemple, la santé ou la vie du sol) peut avoir des co-bénéfices sur d'autres compartiments (qualité de l'eau, fertilité, moindre émission de gaz à effet de serre...). L'initiative mondiale 4 pour 1 000²⁹ élaborée en 2015 et des travaux connexes de l'INRAE en France mettent notamment en exergue un certain nombre de pratiques vertueuses favorisant le stockage de carbone dans les sols : agroforesterie, plantation de haies, couverts végétaux permanents, maintien ou développement des prairies, introduction de légumineuses dans les rotations culturales... qui peuvent avoir par ricochet des effets bénéfiques sur le système de production à moyen-long terme si ces pratiques agricoles sont maintenues dans le temps. Le potentiel et l'impact de ces pratiques varient selon les contextes pédoclimatiques. Pour ce qui est de la protection de la biodiversité, différents travaux

scientifiques ont démontré l'impact positif d'un certain nombre de pratiques agricoles : réduction des intrants (pesticides et engrais azotés), préservation des habitats semi-naturels, diversité des cultures, plantation de bandes fleuries, techniques culturales simplifiées. L'augmentation des surfaces en infrastructures agroécologiques permet aussi d'augmenter les populations des pollinisateurs, des insectes auxiliaires³⁰, des arthropodes³¹ et des oiseaux et, plus généralement, leur diversité ; création de microclimats avec des températures plus basses... En production animale, outre les pratiques liées aux cultures pour la production d'aliments (prairies, cultures autoconsommées...), la consommation d'herbe et de légumineuses dans les rations alimentaires des animaux agit aussi sur la réduction des émissions de gaz à effet de serre entériques et la qualité nutritionnelle des produits comme le démontrent les travaux de l'association Bleu Blanc Cœur³².

Cette phase intermédiaire de mutation des modèles existants demande des efforts de toutes parts pour tous les acteurs économiques. De nombreux objectifs doivent être visés en même temps : transition alimentaire (viser le régime sain, répondre à des demandes fragmentées tout en tenant compte des préférences culturelles) et transitions agricoles. L'objectif de faire croître les rendements n'est plus unique. Il faut aussi développer des modes de production plus respectueux des biens communs (eau, air, sol, biodiversité...) et du bien-être animal, et faire les compromis nécessaires en connaissance de cause. Cette nouvelle approche est constitutive du concept global One Health – Une Seule Santé.

Malgré l'existence de bases scientifiques pour démontrer les impacts positifs de certaines pratiques agricoles, la difficulté reste leur mesure précise sur un plan technique et leur permanence dans la durée. Ces pratiques considérées comme vertueuses nécessitent également des changements profonds et des prises de risques pour l'agriculteur. Les transformations des systèmes de production auront des coûts économiques et sociaux qu'il

faut couvrir, et pas uniquement avec des fonds publics même si les politiques publiques jouent un rôle crucial. Les acteurs de la chaîne de valeur, de l'industrie agroalimentaire jusqu'aux distributeurs et aux consommateurs doivent prendre aussi leur part dans une logique de cohérence et de partage des risques. Le temps long sera aussi une variable à intégrer. C'est une forme de vision à 20-30 ans qu'il faut bâtir. Un tel contrat social renouvelé amène à reconstruire des relations avec plus de partenaires, qui intégreraient notamment les ONG environnementales, les associations de consommateurs et de nombreuses sphères scientifiques (le monde médical, les écologues, les agronomes, les naturalistes...). Ces engagements partagés seront la base d'une nouvelle relation de confiance.

CHAPITRE 2 : UN CADRE RÉGLEMENTAIRE DE PLUS EN PLUS EXIGEANT SUR LA TRANSPARENCE DES PERFORMANCES DES ENTREPRISES

I. Les discussions internationales : des principes globaux qui guident les politiques publiques

La 1^{re} conférence de l'Organisation des Nations unies (ONU) sur l'utilisation et la conservation des ressources naturelles a eu lieu en 1949, la publication du rapport Meadows du Club de Rome sur les limites à la croissance en 1972, la 1^{re} conférence de l'ONU sur le climat en 1979, la publication du rapport Brundtland en 1987, la création du GIEC en 1988, le Sommet de Rio en 1992 (qui a institutionnalisé le concept du développement durable proposé dans le rapport Brundtland) ou encore le Sommet de Kyoto en 1997 qui a abouti au protocole du même nom sur la réduction des gaz à effet de serre. Plus récemment, en 2015, les États membres de l'ONU ont aussi adopté les 17 Objectifs du développement durable (ODD, voir Annexe 1) dans le cadre du Programme de développement durable à l'horizon 2030. De nombreux autres

sommets n'ont fait que poursuivre cette dynamique à travers les COP (Conférence des Parties) qui ont lieu tous les 5 ans dont la COP 21 qui s'est déroulée à Paris en 2015 et qui a abouti à l'Accord de Paris (objectif de limitation du réchauffement planétaire à 2 °C, si possible 1,5 °C en 2100 ; initiative 4 pour 1 000 pour le stockage de carbone dans les sols...). La COP 26, qui s'est déroulée à Glasgow, en Écosse, en novembre 2021, a notamment finalisé la mise en œuvre opérationnelle de l'Accord de Paris signé en 2015, plus particulièrement sur son article 6 relatif au marché du carbone. Sans entrer dans la complexité du fonctionnement de ces sommets internationaux, il a été souligné que la déclaration finale qui a été faite, malgré des ambitions revues à la baisse par rapport à sa version initiale, a, pour la première fois, inscrit dans son texte l'objectif de réduire la consommation des énergies fossiles et les soutiens publics qu'elles reçoivent, considérés comme néfastes pour l'environnement. Pour rappel, lors de la COP 21 à Paris, la France avait porté aussi une initiative de publication d'un Budget Vert qui classe les dépenses publiques selon leur impact neutre, positif ou négatif sur l'environnement. Pour illustrer ce point, le remboursement partiel de la TICPE dont bénéficie l'agriculture en France (près de 1,3 milliard d'euros à l'échelle nationale en 2021) est classé dans les dépenses publiques ayant un impact négatif sur l'environnement³³, ce qui menace son maintien en l'état à moyen terme.

En parallèle, les grandes ONG internationales comme le WWF et Greenpeace ont vu le jour respectivement en 1961 et 1972 ou encore le réseau Pesticide Action Network en 1982. Leur influence n'a fait que s'amplifier dans les processus d'élaboration des politiques publiques. Au niveau européen, l'alliance Green 10, qui rassemble les 10 plus grandes ONG à vocation environnementale les plus actives et influentes auprès des institutions européennes, joue un rôle d'influence et de conseil important recevant même des subventions de la Commission européenne pour leur action³⁴.

De ces grands sommets mondiaux, de plus en plus médiatisés, sortent des engagements politiques forts. Non contraignants a priori, ce ne sont que des déclarations politiques, ils le deviennent dans un deuxième temps quand les États membres les intègrent dans leur droit national ou communautaire comme c'est le cas pour l'Union européenne. Cette transposition en droit est une marque de crédibilité des États dans le cadre des négociations internationales qui renforcent la confiance et la bonne entente entre eux.

II. Le Green Deal européen : de la stratégie globale à la création d'un nouveau corpus juridique qui s'impose aux États membres

Pour ne rester que dans l'histoire récente, le changement de mandature européenne en 2019, avec la mise en place d'une nouvelle Commission européenne sous la présidence d'Ursula Von der Leyen, a élaboré une nouvelle stratégie européenne à l'horizon 2050 connue sous le vocable *Green Deal* ou Pacte Vert pour l'Europe (voir Annexe 2). Cette stratégie est une forme de mise en action de tous les engagements internationaux pris sur les cinq années précédentes depuis l'Accord de Paris et même au-delà. Il est souvent retenu l'objectif de neutralité climatique en 2050 et son jalon transitoire d'une baisse de 55 % des émissions de gaz à effet de serre en 2030, qui a été institutionnalisé par la loi Climat européenne adoptée le 28 juin 2021. Cet objectif transcende toutes les politiques de l'Union européenne. Une large revue des politiques sectorielles est en cours pour les mettre en cohérence avec cet objectif global (Fit for 55). Les politiques transversales (santé, environnement, innovation, finance...) prennent le dessus sur les politiques sectorielles (transports, énergies, agriculture...). Le *Green Deal* va se traduire par la remise à plat de plusieurs dizaines de textes juridiques européens dont les exigences seront renforcées et qui seront déclinés dans chaque État membre par transposition. Enfin, les nouvelles politiques publiques en développement sont également plus orientées vers l'atteinte

de résultats concrets qui devient un des critères principaux de leur évaluation. Les instances de contrôle (Cour des comptes européenne, par exemple) publient régulièrement des rapports d'évaluation qui sont de plus en plus mis en avant, et la mise en œuvre de leurs recommandations suivie (même si ce ne sont souvent que des avis).

Pour ce qui concerne plus spécifiquement les sujets comptables et financiers, l'Europe a lancé en 2018 un plan d'action pour la Finance durable (voir Annexe 3). Plusieurs règlements et directives européens sont en cours d'élaboration : parmi les plus structurants, nous pouvons citer le Règlement Taxonomie qui a vocation à classer toutes les activités économiques selon leur niveau de durabilité en lien avec les objectifs fixés par l'Union européenne³⁵, le Règlement UE 2020/852 dit SFDR (*Sustainable Finance Disclosure Regulation*) adopté le 18 juin 2020 sur les placements financiers durables ou encore la Directive CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*) qui remplacera dès 2023 la Directive européenne 2014/95/UE dite NFRD (*Non Financial Reporting Directive*) en vigueur depuis 2014 portant sur le reporting extra-financier des entreprises. Cette nouvelle directive CSRD a notamment pour objectif de préciser les critères de durabilité et les indicateurs obligatoires à publier par les entreprises. Alors que la Directive NFRD concernait 11 000 entreprises européennes, la nouvelle en touchera plus de 50 000 grâce au rabaissement des seuils (de 500 à 250 salariés notamment). Il est déjà prévu que les entreprises en deçà de ces seuils seront fortement encouragées à mettre en œuvre ces exigences, une façon de prévenir que l'obligation leur sera à moyen terme imposée également. L'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group, instance européenne de discussion pour l'élaboration des normes comptables), qui rassemble de nombreux experts sectoriels, a pour mission de produire les référentiels techniques et les indicateurs qui seront exigés pour la publication des données extra-financières des entreprises dès 2024. Ces différents textes viennent consolider et

mettre en cohérence de nombreuses initiatives réglementaires et volontaires à l'œuvre depuis le début des années 2000. Sur le plan technique, l'objectif est de standardiser les critères pour favoriser leur robustesse et leur comparabilité³⁶. Sur le plan politique, l'objectif est de pousser à la transition écologique des modèles économiques et favoriser leur financement.

En plus des domaines financiers et comptables, dans le cadre du pacte vert pour l'Europe, les secteurs agricoles vont être touchés par de nombreuses autres stratégies thématiques : de la ferme à la table (*Farm to Fork* en anglais), biodiversité, zéro pollution, sols... qui fixent des objectifs politiques forts (avoir un impact environnemental neutre ou positif, inverser la perte de biodiversité...) qui vont se traduire progressivement en textes juridiques contraignants pour les entreprises agricoles. Les entreprises du secteur seront évaluées sur leur contribution à l'atteinte de ces objectifs en cohérence avec leurs impacts initiaux.

Dans ce contexte juridique en pleine mutation, les exigences de transparence financière et de résultats vont s'accroître considérablement ces prochaines années pour tous les secteurs d'activité. Les outils comptables et financiers vont devenir encore plus des moyens de reddition de comptes globaux, des vecteurs d'objectivation et de dialogue avec les différentes parties prenantes.

III. Un cadre national qui suit la même dynamique, par transposition, voire plus

En tant que membre de l'Union européenne, la France doit retranscrire en droit national les directives et règlements européens.

Comme évoqué plus haut, les textes relatifs à l'agriculture élaborés dans le cadre du *Green Deal* vont progressivement être mis en cohérence avec les règlements d'application de la politique agricole commune 2023-2027. Les aides publiques seront conditionnées à l'atteinte des objectifs climatiques et environnementaux qui ne feront que s'amplifier. La création des

éco-régimes dans la PAC 2023-2027 représentera 25 % du budget du premier pilier de la PAC. Les mesures encouragées dans les éco-régimes, notamment en France, seront aussi orientées vers une logique de résultats et non plus uniquement de moyens. Par leur remise à plat potentielle chaque année, elles pourront même voir leur niveau d'exigence augmenter en cours de programmation.

Au niveau des sujets relatifs à la comptabilité, le décret n° 2017-1265 du 9 août 2017 a transposé la directive européenne 2014/95/UE du 22 octobre 2014 et a ainsi modifié le dispositif de l'art.225 de la loi Grenelle 2 de 2010, en introduisant la DPEF (déclaration de performance extra-financière). Les entreprises de plus de 500 salariés avec un total de bilan dépassant 20 millions d'euros ou un chiffre d'affaires supérieur à 40 millions d'euros sont concernées par cette obligation. Il en va de même pour les sociétés non cotées ayant plus de 500 salariés avec un total de bilan ou de chiffre d'affaires supérieur à 100 millions d'euros. Dans les secteurs agricoles et alimentaires, les grandes coopératives et les grands groupes agroalimentaires atteignant ces seuils y sont soumis. De manière indirecte, les entreprises agricoles qui sont liées à ces entités sont concernées par leurs obligations RSE notamment du fait de leur relation de fournisseurs de matières premières.

De surcroît, l'art. 26 de la loi Grenelle 2 a imposé un bilan des émissions de gaz à effet de serre (GES) et un plan d'action pour réduire ces émissions aux personnes publiques et privées (ont été concernées les entreprises de plus de 500 salariés en métropole et 250 salariés en Outre-Mer ; les personnes morales de droit public de plus de 250 personnes ; et les collectivités territoriales de plus de 50 000 habitants et l'État).³⁷ Ce bilan GES réglementaire doit être rendu public, et actualisé tous les 3 ans. Suite à la loi de finances pour 2021, ces obligations touchent une grande part des PME et PMI françaises, le seuil à partir duquel la divulgation s'impose ayant été abaissé de 500 à 50 personnes³⁸.

Par ailleurs, la loi n° 2019-486 pour la croissance et la transformation des entreprises, dite loi PACTE, adoptée le 11 avril 2019, a créé le statut d'entreprise à mission. Ce statut, optionnel, permet à une entreprise de déclarer sa raison d'être à travers plusieurs objectifs sociaux et environnementaux. Ce statut pourrait s'appliquer aux entreprises agricoles.

La loi Climat et Résilience³⁹, élaborée suite à la Convention citoyenne pour le Climat, publiée le 24 août 2021, vient aussi renforcer les exigences de durabilité de toutes les dimensions du quotidien et notamment de la production alimentaire (chapitre « consommer »). Ce thème touche notamment les repas servis en milieu collectif (part minimale de produits sous labels de qualité dans les cantines) et la mise en place de système d'affichage environnemental sur les produits (voir infra).

PARTIE 2 : LES VALORISATIONS POTENTIELLES DE LA MISE EN ŒUVRE D'UNE COMPTABILITÉ SOCIO-ENVIRONNEMENTALE DANS LES ENTREPRISES AGRICOLES

Le contexte actuel pousse à plus de transparence et de fiabilisation des allégations des entreprises. Le déclaratif ne suffit plus. La CSE devient ainsi un outil de fiabilisation des données de l'entreprise (normalisation, standardisation) qui répond à l'enjeu de transparence, de confiance et de dialogue avec les différentes parties prenantes. Pour reprendre les termes de l'étude du CGAAER de septembre 2021, nous passons d'un « marketing de l'annonce » à un « marketing de la preuve ». ⁴⁰ En d'autres termes, « Dire ce que l'on fait et faire ce que l'on dit ».

La comptabilité doit ici être vue comme une forme de plateforme sur laquelle peuvent venir se connecter différents outils. En complément des usages de la comptabilité comme outil de pilotage interne de l'entreprise agricole, elle peut aussi former un moyen de communication avec l'extérieur, c'est-à-dire un outil de structuration des échanges entre l'entreprise agricole et ses partenaires, ce qui sera explicité dans les chapitres suivants.

La dynamique réglementaire impulsée en Europe pour favoriser la transition écologique des activités économiques se traduit également à l'échelle nationale. Les entreprises prises individuellement voient leurs obligations renforcées pour démontrer factuellement leurs impacts en matière de durabilité. La comptabilité voit son rôle renforcé mais va devoir aussi se transformer pour répondre à ces nouvelles attentes. D'ailleurs, au sein du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables une branche est dédiée depuis près de deux ans à la normalisation du reporting et de la comptabilité socio-environnementale – la mission de normalisation du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables.

Dans une logique de transparence et de construction d'échanges sur des bases robustes, la comptabilité peut constituer un outil de négociation et de contractualisation avec des partenaires économiques et financiers sur la base d'objectifs chiffrés, de moyens mis en œuvre et/ou de résultats attendus.

CHAPITRE 1 : CONTRACTUALISER AVEC DES PARTENAIRES

Les institutions publiques, en tant que stratégies globales, sont les acteurs les plus légitimes pour poser les fondements de la définition et du financement des pratiques agricoles vertueuses. Les acteurs privés, avec leurs intérêts propres, ont un rôle à jouer pour amplifier le mouvement et inscrire les relations clients fournisseurs dans une logique de confiance et de contractualisation marchande (cf. définition de premium⁴¹). Les acteurs économiques et financiers ont un rôle primordial à jouer dans l'évaluation des risques et leur partage à travers leurs relations aux

entreprises « de la fourche à la fourchette » et leurs financements.

I. Contrats de Prestation pour Services Environnementaux (PSE)

Les écosystèmes naturels (eau, air, sols, biodiversité...) fournissent de nombreux services (dits services écosystémiques, SE) qui contribuent au bien-être des humains. Les écosystèmes agricoles (sol-plante) peuvent contribuer à leur tour à préserver ou améliorer ces services écosystémiques ou services rendus par la nature, et cette action est considérée comme un service environnemental (les deux termes sont souvent confondus à tort dans le langage courant)⁴². Si l'agriculteur est rémunéré pour ce service (dans le cas où un bénéficiaire est prêt à payer), cela devient alors un contrat de prestation pour service environnemental ou PSE. Les PSE sont la structuration d'un engagement entre deux parties sur la base d'objectifs à atteindre.

Pour accompagner les transitions des systèmes agricoles vers plus de durabilité, les PSE constituent un outil économique et juridique incitatif pour mettre en œuvre des pratiques vertueuses dans un cadre contractuel et entrepreneurial. Une façon de répondre aux attentes multiples exprimées envers l'agriculture. À noter que selon une étude de la Banque de France, 42 % des titres détenus par les institutions financières françaises ont une activité qui repose sur au moins la valorisation d'un service écosystémique dont 9 % sur au moins 5⁴³. Les secteurs agricoles et agroalimentaires sont parmi les principaux secteurs concernés notamment grâce à la biodiversité.⁴⁴

Bien que le terme de « service rendu par la nature » remonte à la fin du XIX^e siècle, son usage s'est fortement développé à partir des années 1970 dans la sphère scientifique avant d'être reprise dans les années 2000-2005 par le MEA (Millenium Ecosystem Assessment ou Évaluation des écosystèmes pour le millénaire). Les services écosystémiques sont habituellement classés en

quatre types : services de support (sols, cycle nutritionnel), services de régulation (climat, eau, maladies...), d'approvisionnement (biomasse, ressources produites) et culturels (paysages, loisirs...). L'INRA, dans le cadre du programme EFES⁴⁵, a distingué deux catégories de bénéficiaires des services écosystémiques : les agriculteurs et la société. La société peut être bénéficiaire des services écosystémiques rendus par les systèmes agricoles, soit de manière directe (SE de régulation du climat), soit de manière indirecte (ex. : SE de régulation des graines d'adventices se substituant à l'usage d'herbicides susceptibles de contaminer l'environnement). Les échelles territoriales de ces services peuvent aller de la parcelle à la petite région agricole.

Figure 1 : Représentation des services écosystémiques



L'activité agricole, en contribuant au maintien ou à l'amélioration des services écosystémiques, apporte des services à la société. En réduisant par exemple l'usage d'intrants de synthèse ou du travail du sol ou encore en favorisant l'implantation d'arbres ou de haies, elle peut contribuer à préserver une meilleure structuration du sol qui réduira les risques d'inondation ou d'érosion par exemple. De son côté, l'agriculteur peut voir à court terme sa production en quantité diminuer dont il attend une contrepartie. Les PSE peuvent concerner diverses thématiques : la protection des

ressources en eau, la protection de la biodiversité ou la lutte contre l'érosion des sols. Ces contrats de PSE peuvent être convenus avec des acteurs publics (dans ce cas, le cadre juridique est plus contraignant) ou privés (cf. démarche Epiterre portée par la FNSEA et Imagin Rural).

La rémunération des services environnementaux est une approche qui n'a cessé de prendre de l'ampleur au fil des réformes de la PAC. Un exemple d'illustration est la mise en place des MAEC (Mesures Agro Environnementales et Climatiques). À la différence des PSE à proprement parler, les MAEC, s'agissant d'un soutien public et en vue d'être compatibles avec les règles de l'OMC⁴⁶, ne peuvent pas rétribuer les agriculteurs au-delà des coûts engagés par les agriculteurs pour mettre en œuvre une pratique vertueuse, ce qui constitue un frein important au développement de ces outils. Un contrat avec un acteur privé permettrait au contraire d'aller au-delà de cette limite de coût. Les MAEC font aussi l'objet de nombreuses critiques relatives notamment à la difficulté de mesurer les résultats réels des pratiques mises en œuvre d'où leur calibrage sur des objectifs de moyens et non de résultats. Du point de vue des politiques publiques, la problématique est d'assurer la continuité des actions financées et de leurs bénéficiaires collectifs dans la durée. La mise en place des éco-régimes dans le cadre de la future PAC 2023-2027 va aussi dans le sens du principe des PSE en infléchissant un peu plus l'octroi des financements publics vers l'atteinte de résultats avec la mise en place d'indicateurs de suivi des performances. C'est aussi une forme de légitimation des aides publiques envers l'agriculture tournées vers l'action. Un déverrouillage du cadre juridique des PSE, ou tout du moins une application moins « zélée » du cadre OMC par l'Union européenne, aurait un effet incitatif et positif sur leur développement à plus grande échelle.

Le sujet de la réduction des GES et du stockage du carbone dans les sols agricoles est un domaine en pleine croissance. Déjà bien structurée au niveau international depuis le milieu des années 2000, la démarche est en émergence en France

avec la mise en place du Label Bas Carbone en 2018. Plusieurs méthodes sectorielles ont déjà été validées par le ministère de la Transition écologique⁴⁷, garant de cette politique. L'objectif est de favoriser l'émergence d'un marché volontaire pour échanger des crédits carbone. Ce marché volontaire du carbone peut être considéré comme un volet des PSE.

De nombreuses démarches privées de PSE en lien avec l'agriculture ont été mises en place ces dernières années grâce à la volonté de certaines entreprises. Les plus emblématiques sont celles du groupe Danone (autour des sources d'eau naturelle notamment) ou encore du groupe VINCI (gestionnaire des autoroutes). D'autres entreprises de l'industrie du luxe comme Kering ou le groupe La Poste ont récemment communiqué sur des projets relatifs au stockage de carbone. Sans oublier les Agences de l'Eau (Eau de Paris, Agence de l'Eau Adour-Garonne par exemple). Le potentiel de développement des PSE est très important et constitue une source de développement de nouveaux services à la société et à la construction de nouveaux actifs pour les entreprises agricoles. Bien que très en vogue, le sujet du stockage de carbone fait l'objet de controverses notamment pour ce qui concerne la mesure du stockage réel dans les sols et sa permanence dans la durée.

En lien avec les PSE, la comptabilité environnementale pourrait avoir plusieurs atouts : grâce à la mise en place d'indicateurs d'impacts et de gestion appropriés, elle peut permettre de suivre ces différents impacts biophysiques et économiques qui serviront de base à la structuration du contenu des contrats de PSE. Elle permet aussi de tracer financièrement les actions mises en œuvre par l'agriculteur pour atteindre les objectifs environnementaux fixés par contrat. La comptabilité joue ici un rôle de tiers de confiance. Le document comptable apporterait un gage de robustesse dans la relation entre l'agriculteur et son partenaire contractuel dont chacun pourrait se prévaloir.

II. Contrats avec l'aval pour valoriser les co-bénéfices des systèmes agricoles sur les biens communs

Dans la même logique que les PSE, certains acteurs de l'industrie agroalimentaire ou de la grande distribution, ont déjà mis en place, ou envisagent de le faire, des dispositifs financiers d'appui aux agriculteurs pour les inciter aux changements de leurs pratiques. Nous proposons de les regrouper sous le vocable de « primes filières ». Ces primes filières peuvent être complétées par des prix minimum garantis, des modes de contractualisation pluriannuelle ou des contrats d'engagements quantitatifs.⁴⁸

Nous pouvons citer par exemple la mise en place de la démarche *Act For Food* par le groupe Carrefour. Le programme *Act For Food* se décline en 13 actes⁴⁹ dont une partie vise à encourager le changement des pratiques agricoles dites « intensives » vers plus de sobriété d'usage des intrants (pesticides, antibiotiques, OGM...). Relativement au sujet des primes filières, Carrefour s'engage sur des prix minimum et des volumes d'achat auprès des producteurs sur 3 à 5 ans. Pour la filière biologique par exemple, les contrats prévoient notamment l'achat des produits dès la première année de conversion, le temps d'acquiescer le caractère biologique réglementaire. La Fondation Carrefour a mis en place dès 2018 des aides financières à la conversion à l'agriculture biologique qui viennent compléter les aides éventuelles des acteurs de la collecte et de la transformation et les aides publiques (20 euros les 1 000 litres de lait, par exemple). Un partenariat avec le WWF a été mis en place pour structurer cette démarche globale. Le groupe Carrefour réfléchit notamment à s'appuyer sur le modèle CARE⁵⁰ pour développer ses partenariats avec ses fournisseurs agricoles pouvant servir d'appui à la définition d'un prix d'achat complet plus juste.

D'autres acteurs de l'agroalimentaire ont mis en place des démarches de valorisation financière des services environnementaux des pratiques agricoles : l'entreprise Danone⁵¹,

notamment aux États-Unis, l'entreprise Saipol, filiale du groupe Avril avec sa démarche OléoZE⁵² lancée en 2020 pour rémunérer le colza bas GES, le programme LU'Harmony⁵³ porté par le groupe Mondelēz ou encore les démarches filières de McDonald's⁵⁴. Le 16 septembre 2021, le groupe Nestlé⁵⁵ a également communiqué sur le lancement d'un programme mondial de 1,1 milliard d'euros sur les cinq prochaines années pour financer la transition de ses fournisseurs agricoles vers des pratiques respectant les principes d'agriculture régénératrice. La comptabilité socio-environnementale peut ici apporter des éléments de cadre de mesure et d'enregistrement communs pour objectiver le concept d'agriculture régénératrice.

Ces « primes filières » s'inscrivent souvent dans des démarches économiques plus globales qui concernent toute la chaîne d'approvisionnement des industries agroalimentaires et de la grande distribution. Ces démarches font elles aussi l'objet de critiques. En effet, bien que portant sur des enjeux environnementaux, il ne faut pas oublier qu'elles s'inscrivent dans des logiques concurrentielles et commerciales. Les « chartes de qualité » qui englobent ces dispositifs peuvent être critiquées en particulier sur leur niveau d'ambition environnementale et l'absence ou la difficulté de mesurer les impacts des mesures promues. Du côté des agriculteurs, ceux-ci mettent souvent en avant les impacts économiques des pratiques exigées (surcoûts, pertes de productivité...). Le niveau des primes peut aussi être jugé insuffisant *a priori*. Mais là aussi, ces allégations sont souvent non chiffrées et mesurées ce qui réduit la portée de l'argument. En bout de chaîne, le niveau des primes accordées aux fournisseurs doit pouvoir être répercuté sur le prix de vente des produits aux consommateurs. Or, le consentement à payer des consommateurs pour ces nouveaux services environnementaux reste à démontrer.

Face à ses critiques, les méthodes de comptabilité socio-environnementale pourraient avoir plusieurs avantages. Relativement aux primes filières, elles pourraient permettre d'objectiver et

de rendre plus visibles les surcoûts entraînés par la mise en œuvre de pratiques vertueuses souhaitées par les acteurs de l'aval des filières et apporter une base de négociation du juste montant de ces primes. En synthèse, la CSE viendrait renforcer la robustesse de ces démarches et le positionnement des parties.

CHAPITRE 2 : FACILITER L'OBTENTION DES FINANCEMENTS PRIVÉS ET PUBLICS

I. Les financements privés : prêts bancaires et investissements à impact

Comme vu précédemment, les exigences de durabilité vont aussi fortement s'accroître sur les acteurs financiers avec la réglementation européenne sur la taxonomie, par exemple.

Pour financer la transition écologique de l'économie et notamment du secteur agricole et alimentaire, les financements privés auront un rôle important à jouer et viendront amplifier les effets des subventions publiques. Pour renforcer la crédibilité des acteurs bancaires et financiers et éviter notamment leurs risques de réputation, les banques vont progressivement demander à leurs clients des données extra-financières sur leurs modèles de production. Cela viendra non seulement améliorer leur connaissance de leurs clients et s'appuyer sur ces informations pour leur prise de décision. Il est fort probable que les financements à impact vont croître rapidement. De nombreuses sociétés de gestion en France et à l'international⁵⁶ développent ces nouveaux outils financiers. Un financement à impact se caractérise par trois dimensions : intentionnalité, additionnalité et mesurabilité des résultats. Cela consiste à conditionner l'octroi d'un prêt à la réalisation d'objectifs environnementaux définis au contrat. La non-atteinte des objectifs pouvant conduire à un renchérissement des taux d'emprunt. Pour illustration, le groupe Crédit Agricole, à travers sa filiale LCL, a annoncé le 20 décembre 2021, l'octroi d'un prêt de 60 millions d'euros sur 7 ans au

groupe LIDL indexé sur deux objectifs environnementaux : la réduction de 50 % d'ici 2030 de l'intensité carbone de Lidl France, en lien avec les actions de l'enseigne en termes de transition énergétique et la réduction de 30 % d'ici 2030 des déchets non valorisés dans la continuité de la politique plus globale sur la gestion des déchets alimentaires et non alimentaires de l'enseigne.

Même si cela n'est pas prévu légalement dans un avenir proche, ce type de prêt à impact risque de devenir une référence à moyen-long terme en matière de financement des acteurs économiques. Les banques vont devoir progressivement justifier des impacts environnementaux de leurs placements et financements. Ces données devront être publiées et les acteurs financiers seront jugés et comparés sur ces critères extra-financiers. Il n'est pas improbable que la Banque centrale européenne, qui refinance les acteurs bancaires, mette en place un jour des taux d'intérêt différenciés selon les volumes de financements accordés et leur nature. Au niveau des entreprises agricoles, nous pouvons bien imaginer que progressivement, l'analyse des dossiers de demande de prêt, se fera également sur des critères d'impacts sur l'environnement en plus de la capacité financière de l'emprunteur à rembourser. Dans l'annonce de son projet sociétal du 1^{er} décembre 2021, le groupe Crédit Agricole a indiqué vouloir « intégrer des critères de performance extra-financière dans l'analyse de 100 % de ses financements aux entreprises et agriculteurs »⁵⁷. En tant que premier financeur de l'agriculture française, le groupe Crédit Agricole entend jouer un rôle d'influenceur du marché. À ce titre, sa responsabilité pour encourager les transitions agricoles est aussi importante.

Là aussi, les outils de comptabilité environnementale pourraient devenir des supports de justification de la durabilité des entreprises et renforcer leur attrait pour l'obtention des financements bancaires.

II. Les financements publics : subventions et fiscalité environnementale

Dans la même logique que les financements bancaires, les financements publics à l'agriculture sont de plus en plus octroyés sur l'atteinte d'objectifs environnementaux. Les évolutions de la PAC des 30 dernières années en sont des illustrations concrètes. En contrepartie, les aides directes au revenu ont vocation à devenir de plus en plus minoritaires.

Comme évoqué dans les parties précédentes, malgré les intentions politiques affichées d'orienter les soutiens vers une conditionnalité environnementale, de nombreuses critiques portent sur l'ambition de l'objectif affiché et la faiblesse des outils de mesure de suivi et de contrôle. Sans nier la difficulté réelle, sur un plan technique et à des coûts financiers moindres, de mesurer les résultats concrets des dispositifs de soutien aux pratiques environnementales vertueuses, la rigueur administrative va s'amplifier. Pour renforcer la crédibilité du système, les mesures de rétorsion (comme le remboursement des aides ou application de pénalités), en cas de non-respect des engagements des entreprises bénéficiaires des aides, vont également progressivement être mises en place.

Une autre forme de financement public, en complément des subventions directes, qui devrait se développer, est la fiscalité environnementale. Pour rappel, la comptabilité est un outil de détermination des bases des prélèvements obligatoires et de mesure des performances de l'économie nationale. Pour des raisons évidentes d'efficacité des politiques publiques, les dispositifs de subventions et de fiscalité doivent être mis en cohérence pour se renforcer mutuellement. La fiscalité environnementale ne représente qu'une part très faible des ressources fiscales en France aujourd'hui, mais pourrait s'amplifier à terme. La fiscalité environnementale constitue un outil efficace pour provoquer des changements de comportements des acteurs économiques. Différents outils peuvent être mis

en œuvre : taxes, redevances, crédits d'impôts, taux différenciés... Contrairement à la fiscalité générale qui s'applique sur des assiettes larges et collectives (biens et revenus par exemple), la fiscalité environnementale peut s'appliquer sur des thématiques précises qui visent l'obtention de résultats ciblés (réductions de pollutions par exemple). Au regard des enjeux socio-environnementaux identifiés comme prioritaires aujourd'hui, cet outil pourrait être encore plus mobilisé à bon escient pour accompagner les transitions de l'agriculture.

Dans le cadre de la démarche de publication des budgets verts des Collectivités publiques (État, régions, communes...), promus lors de la COP 21 à Paris en 2015, les dépenses publiques sont classées selon leur impact positif, négatif ou neutre sur l'environnement. Pour des raisons politiques évidentes, les dépenses à impact négatif sur l'environnement seront progressivement supprimées. Pour rappel, le remboursement partiel de la TICPE dont bénéficie le secteur agricole est une dépense fiscale classée comme négative⁵⁸. Ce type de dispositif devrait disparaître d'ici 2030. À l'inverse, la mise en place de dispositifs fiscaux en faveur de la réduction des pollutions de l'eau, de l'air, des sols ou de préservation de la biodiversité auraient vocation à se développer. Ces outils pourraient porter sur les principes de pollueur-payeur ou de fournisseur-payé, selon que l'on souhaite décourager un comportement négatif ou encourager un comportement positif.⁵⁹

La fiscalité étant une prérogative des États membres au sein de l'Union européenne, cela est source de limites au développement de la fiscalité environnementale. Ces limites portent notamment sur le risque de créer des formes de distorsion de concurrence pour les entreprises, ce qui ne favorise pas leur acceptabilité par les acteurs économiques en l'état actuel. En effet, cela demande une coordination entre la fiscalité des productions internes et celle des produits importés ce qui peut poser des problèmes de cohérence stratégique.

En synthèse, la mise en œuvre d'une comptabilité socio-environnementale dans une entreprise agricole pourrait apporter à son dirigeant les bénéfices suivants :

- renforcer son pouvoir de décision et d'action :
 - mieux connaître les impacts de son activité pour piloter son entreprise, avoir une connaissance des coûts de ses pratiques agricoles vertueuses pour les objectiver ;
 - s'inscrire dans des trajectoires de progrès par la mise en œuvre de plans d'action ciblés, suivre leur efficacité dans le temps et les ajuster au besoin.

• renforcer son pouvoir de conviction et d'influence :

- communiquer avec ses partenaires de manière objective et normalisée grâce à sa comptabilité : donner à voir ses performances globales (financières et extra-financières) et les faire valoir dans des logiques contractuelles basées sur des résultats ou pour l'obtention de financements ;
- interagir avec les partenaires de l'entreprise (clients, salariés, investisseurs, acteurs techniques, acteurs financiers privés, acteurs publics) en sécurisant leurs engagements réciproques.

PARTIE 3 : LA COMPTABILITÉ SOCIO-ENVIRONNEMENTALE : UN OUTIL D'ÉVALUATION ET DE CONDUITE DE L'ACTION

« Qui ne tient compte ni mesure laisse ses affaires à l'abandon. » (Proverbe français, Recueil d'apophtegmes et axiomes - 1855)

CHAPITRE 1 : UTILISER LA COMPTABILITÉ SOCIO- ENVIRONNEMENTALE COMME LANGAGE COMMUN SUR LES ALLÉGATIONS DE DURABILITÉ

Comme évoqué en introduction, la comptabilité, en tant que construction humaine, n'est pas neutre. Elle est orientée par le contexte temporel et culturel dans lequel elle est mise en œuvre. Sans entrer dans les débats philosophiques, la comptabilité, en tant qu'outil universel, reste un outil structurant pour piloter les entreprises et dialoguer avec les différentes parties prenantes de l'entreprise.

I. Fonctions de la comptabilité générale

i. Les fonctions universelles de la comptabilité

La comptabilité est le langage de l'entreprise pour communiquer sur ses performances auprès de ses parties prenantes internes (actionnaires, salariés...) et externes (fournisseurs, clients, banques, pouvoirs publics...). Ce langage est normé.

La comptabilité a pour principales missions de⁶⁰ :

- **prendre en compte** : représenter, modéliser et classer les événements et les interactions considérés comme importants et significatifs entre l'organisation et son environnement. L'objectif est de rendre visible l'essentiel et assurer un suivi dans le temps ;
- **être comptable (de ses actes)** : poser le régime de responsabilité et de redevabilité (qui est responsable, envers qui, pourquoi, jusqu'où ?) ;
- **compter** : fournir des métriques particulières, quantitatives et qualitatives, monétaires ou non, aptes à rendre commensurables et appréhendables certaines informations considérées comme importantes. L'objectif est de faire parler et comparer des éléments ;
- **rendre compte** : organiser la communication et la discussion autour des informations fournies, en fonction des acteurs identifiés comme destinataires privilégiés.

Ces grandes fonctions de la comptabilité mettent en avant à la fois les limites et la force des chiffres. Non seulement, ils résultent de construction et de choix de valorisation, mais en même temps ils engagent ceux qui les publient. Les fondements, les formes et les règles de droit qui régulent la construction des systèmes comptables varient fortement d'un pays à l'autre.

Historiquement, les formes et les usages des techniques comptables ont été dépendants de leurs contextes économiques, sociaux, politiques, juridiques et moraux très spécifiques (Giraudeau 2017)⁶¹. Même les principes qui semblent immuables en France (principe de prudence, par exemple...) qui orientent la pratique des métiers comptables et financiers n'ont pas la même signification et la même portée dans les autres pays. Les visions européenne et anglo-saxonne sont aussi très antagonistes, et pourtant les normes anglo-saxonnes sont dominantes aujourd'hui et influencent fortement l'élaboration des normes en particulier pour ce qui concerne les entreprises internationales (cf. normes IFRS). Ces différences s'expriment plus particulièrement aujourd'hui sur la prise en compte ou non de la double matérialité dans les raisonnements comptables (voir *infra*).

Les formes de la comptabilité dépendent de choix et de conventions politiques. Si la comptabilité a vocation à traduire un modèle de développement particulier, comme celui porté par l'Union européenne, il y a donc un enjeu de souveraineté européenne en matière de comptabilité. Comme évoqué dans les parties antérieures, l'Union européenne développe sa propre vision politique de son développement durable à long terme avec la volonté de la mettre en cohérence avec le système financier et comptable. Il est légitime de penser que ces orientations politiques vont conditionner le choix des modèles comptables les plus appropriés. Elle souhaite également en faire un déterminant de son influence sur la scène internationale, aussi appelée son *soft power*, en imposant ses propres standards à ses partenaires économiques.

II. Limites de la comptabilité actuelle et valeur ajoutée d'une comptabilité socio-environnementale

Parmi les grandes missions attribuées à la comptabilité, il y a celle d'apporter des informations de qualité qui recouvrent plusieurs dimensions⁶² (pertinence, régularité, sincérité, exhaustivité,

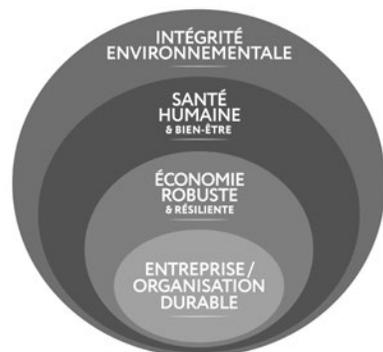
relativité, clarté, fiabilité, comparabilité, rapidité, coût raisonnable), ce qui doit permettre la prise de décisions avisée par différentes parties prenantes de l'entreprise (actionnaires, dirigeants, salariés, établissements de crédit, l'État, ONG, etc.).

Depuis le XIII^e siècle, la comptabilité telle qu'on la connaît aujourd'hui en France a été bâtie pour mettre en avant les performances financières de l'entreprise. L'entreprise ayant pour mission principale de faire fructifier le capital apporté par ses créateurs ou ses actionnaires et informer les investisseurs⁶³. Limitée aux aspects financiers, la comptabilité actuelle ne rend des comptes qu'aux créanciers. Dans une logique de développement durable, il s'agit de rendre aussi des comptes sur l'impact des activités sur la société et l'environnement. Dans le contexte d'aujourd'hui où les demandes sociétales exigent des acteurs économiques de prouver ou communiquer sur leurs impacts sur l'environnement et les écosystèmes, la comptabilité socio-environnementale se veut être un outil qui donne une vision plus large des performances de l'entreprise. Sans forcément révolutionner la comptabilité actuelle, elle a vocation à compléter la dimension financière par les volets social et environnemental avec les mêmes méthodes⁶⁴.

La CSE, selon Stefan Schaltegger et Roger Burritt, « traite des activités, méthodes et systèmes pour enregistrer, analyser et faire rapport : premièrement, des impacts financiers écologiquement et socialement induits ; deuxièmement, des impacts écologiques et sociaux d'un système économique défini (par exemple, l'entreprise, site de production, nation, etc.), et troisièmement, et peut-être plus important, des interactions et des liens entre les enjeux sociaux, environnementaux et économiques qui constituent les trois dimensions de la durabilité »⁶⁵.

Ainsi la CSE nous suggère un retour à des indicateurs financiers et non financiers plus intégrés (Giraudeau 2017) comme cela a déjà été le cas au XIX^e siècle pour la comptabilité agricole⁶⁶.

Figure 2 : Illustration de la place de l'entreprise dans une vision de comptabilité socio-environnementale



Une entreprise se doit désormais d'être performante sur les trois dimensions. La comptabilité socio-environnementale donne à voir ce qui aujourd'hui est encore invisible : les dimensions dites « extra-financières ». C'est un enjeu de pérennité de l'entreprise⁶⁷. N'être bon que sur la dimension financière ne peut pas suffire en soi. Des performances trop dégradées sur les autres volets ne peuvent conduire qu'à une « faillite écologique » de l'entreprise. L'entreprise doit donc mettre en œuvre un modèle d'affaires équilibré. Le choix du modèle comptable retenu est à mettre en cohérence avec le projet politique voire sociétal de la communauté dans lequel il est mis en œuvre. La comptabilité doit être un levier de transition des entreprises qui repose sur des grands principes et des méthodes claires.

III. Comptabilité(s) socio-environnementale(s) (CSE) : de quoi parle-t-on ?

Pour qualifier les nouvelles méthodes comptables qui abordent les performances globales de l'entreprise, plusieurs termes sont utilisés : comptabilité écologique, comptabilité verte, comptabilité durable, comptabilité multicapitaux, comptabilité pour les écosystèmes, comptabilité (socio)-environnementale... Au-delà de la sémantique, l'objectif poursuivi reste le même : élargir la vision de l'entreprise et de sa performance.

i. Les notions clés et principales controverses

1. Durabilité faible/forte

La distinction entre durabilité forte et durabilité faible est l'une des principales controverses du développement durable et des CSE en particulier. Elle peut être considérée comme l'un des éléments fondamentaux de comparaison des différentes méthodes en développement⁶⁸.

Gudmundsson et Hojer (1996)⁶⁹ caractérisent la durabilité comme représentant la survie à long terme des systèmes qui soutiennent le développement. D'après Schaltegger et ses coauteurs⁷⁰, le terme « durabilité » a émergé dans la foresterie et requiert que la récolte des arbres ne dépasse pas la croissance de nouveaux arbres. Selon différentes sources, le concept de durabilité dans le sens d'un équilibre entre la consommation des ressources et leur reproduction a été appliqué à la foresterie dès la période entre le XII^e et le XVI^e siècle. L'interprétation générale de la durabilité est que la société ne devrait pas utiliser les ressources naturelles plus que l'environnement naturel ne peut en régénérer.

Dans l'approche de durabilité faible, il est considéré que la perte des capitaux naturels (l'eau, l'air, les minéraux, l'énergie et toutes les autres ressources naturelles, ainsi que les relations et interactions entre ces éléments) pourrait être compensée par du capital fabriqué par les hommes (manufacturé) à condition que le stock total des capitaux se maintienne pour les générations futures, ce qui amène à la substituabilité entre les différentes formes de capital.

Selon l'approche de durabilité forte, les différentes formes de capitaux naturels (mesurés par des indicateurs biophysiques notamment) et ceux créés par les humains (machines, équipements...) ne sont pas substituables l'un à l'autre mais complémentaires. Il faut préserver et transmettre aux générations futures les différents types de capitaux. Ainsi, il faut que les ressources renouvelables soient exploitées sur une base de rendement durable. À cet effet, on définit le capital naturel critique comme le capital naturel qui est

chargé de fonctions environnementales importantes et qui ne peut pas être substitué dans la prestation de ces fonctions par le capital manufacturé (par exemple, la couche d'ozone).

On peut résumer les différences entre les deux approches et leurs conséquences pour les comptabilités socio-environnementales dans le tableau qui suit.

Tableau de synthèse :

Durabilité faible	Durabilité forte
Substituabilité possible entre différents types de capitaux	Non-substituabilité mais complémentarité
Seuils définis ne reposant pas sur les connaissances scientifiques, voire leur absence	Seuils écologiques à respecter définis sur la base des connaissances scientifiques et si besoin de choix collectifs (<i>safe minimum standards</i>)
Environnement (dont capitaux naturel et humain) comme une chose productive (moyen de production), un actif à utiliser	Environnement (dont capitaux naturel et humain) comme une chose à préserver (source de préoccupations), un passif à rembourser
Approche par les valeurs actualisées (se traduisant souvent par analyses coûts-bénéfices, consentements à payer ou à recevoir)	Approche par les coûts historiques (actions de préservation)

On peut distinguer deux visions de l'environnement dans les sciences économiques et de gestion :

- 1) l'environnement comme moyen et dépendant de l'activité de l'entreprise.** Par exemple, l'écosystème considéré comme flux futur de trésorerie du fait de son exploitation (ce qui correspond à la durabilité faible) ;
- 2) l'environnement comme source d'obligations et indépendant de l'activité de l'entreprise.** Par exemple, les écosystèmes à rendre en l'état, à préserver, d'où l'existence de seuils et de limites à respecter (durabilité forte). Les écosystèmes n'appartiennent pas à l'entreprise.

Ces deux visions impliquent deux façons de comptabiliser et mesurer :

- 1) l'environnement en tant qu'actif,** source de futurs bénéfiques (évaluation en valeur actualisée). Par exemple, la norme comptable internationale IAS 41⁷¹ ;
- 2) l'environnement en tant que capital,** source d'obligations de préservation et de maintien (évaluation en coûts de maintien). Par exemple, le modèle CARE qui applique le raisonnement comptable de l'amortissement appliqué au capital financier (amené par les actionnaires, ou manufacturier) aux deux autres capitaux, naturel et social.

2. Simple / double matérialité

On peut caractériser la matérialité par le choix d'informations comptables permettant de mesurer les impacts de et/ou sur une entreprise. L'opposition entre simple matérialité et double matérialité constitue un autre facteur important de controverse. Elle est notamment caractéristique de l'opposition des visions comptables européenne et américaine, l'Europe (EFRAG) défendant la double matérialité.

En termes techniques, on distingue ici deux visions de l'environnement :

- 1) Vision extérieur-intérieur (Outside-In),** qui cherche à connaître les impacts de l'environnement⁷² (extérieur) sur l'entreprise (intérieur) tels que les réglementations et les normes officielles en vigueur, par exemple, ou l'impact du changement climatique sur le processus de création de la valeur (financière), et
- 2) Vision intérieur-extérieur (Inside-Out),** qui cherche à connaître tous les impacts de l'entreprise sur l'environnement, ou du moins le maximum d'entre eux.

La simple matérialité (qu'on appelle également la matérialité financière) ne considère que les

impacts de l'extérieur sur l'intérieur et intéresse principalement les investisseurs, alors que la double matérialité intègre également les impacts de l'entreprise sur l'environnement (c'est-à-dire qu'elle intègre également la matérialité socio-environnementale, ou « *impact materiality* »⁷³ qui intéresse les employés, les consommateurs, les citoyens, les partenaires commerciaux, la communauté, les ONG et d'autres parties prenantes, mais aussi de plus en plus les investisseurs)⁷⁴. Pour illustrer cette distinction dans le domaine agricole, nous pourrions dire que la simple matérialité impliquerait de ne considérer, par exemple, que les impacts que fait peser le changement climatique sur la production agricole (perte de rendement due à la sécheresse...) alors que la double matérialité intègre également les impacts de

l'agriculture sur l'environnement (pratiques agricoles qui affectent les écosystèmes...).

ii. Les outils de formalisation : comptabilités-matières annexes, comptabilité intégrée : faut-il tout monétariser ?

Au sein du champ de la comptabilité, ou plutôt des comptabilités socio-environnementales (CSE), on peut distinguer deux grandes familles d'outils :

- 1) des CSE dans le sens reporting (information des tiers à travers notamment des bilans, des comptes de résultat, annexes, et/ou des rapports annuels) ;
- 2) des CSE de gestion (à l'instar de la comptabilité analytique), basées sur des indicateurs (par exemple : analyse de cycle de vie, comptabilité-matières, etc.).

Bernard Christophe⁷⁵ a fait, en 2000, une comparaison entre la comptabilité traditionnelle et la comptabilité environnementale :

Comptabilité traditionnelle	Comptabilité environnementale
Comptabilité générale	Valeur ajoutée négative et valorisation des actions environnementales inscrites en comptabilité traditionnelle
Comptabilité analytique	Analyse de cycle de vie
Comptabilité sociale : collecte d'informations en données physiques (effectifs, statistiques d'accidents du travail...) et monétaires (évolution des salaires...) débouchant sur la présentation d'un bilan social.	Rapport-environnement : collecte d'informations en termes physiques (quantités de polluants émises...) et monétaires (coût des investissements environnementaux).

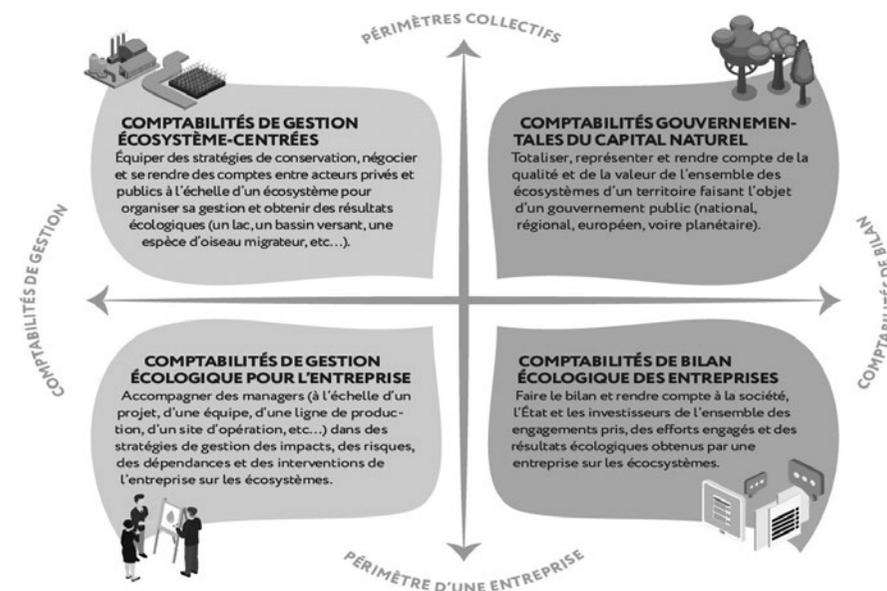
« Si l'on veut définir brièvement chacune de ces comptabilités, on dira que la première vise à évaluer le coût de la prévention ou de la réparation des dégâts causés à l'environnement, que la deuxième analyse les processus de production et leur impact sur l'environnement naturel, enfin, que la troisième mélange des informations en termes physiques et monétaires afin de donner à des tiers extérieurs à l'entreprise une information compréhensible et plus large que l'information classique »⁷⁶.

La comptabilité est riche de nombreux outils tantôt obligatoires pour toutes les organisations (bilans, compte de résultat, certaines annexes...)

tantôt facultatifs que chaque organisation peut développer à volonté selon ses besoins de pilotage.

Par ailleurs, on peut distinguer les CSE d'entreprise (périmètre d'une entreprise) des CSE nationales et territoriales (périmètres collectifs) (cf. Figure 3). Les acteurs scientifiques et professionnels de la comptabilité travaillent à harmoniser les cadres et les modes d'évaluation aux différents niveaux (par exemple, assurer la cohérence entre le modèle CARE, les comptabilités écosystème-centré et les comptabilités nationales). Le présent document s'intéresse uniquement au périmètre de l'entreprise.

Figure 3 : Typologie des CSE



Source : Clément FEGER et Laurent MERMET (2021). *Innovations comptables pour la biodiversité et les écosystèmes : une typologie axée sur l'exigence de résultat environnemental. Comptabilité – Contrôle – Audit, Tome 27, Vol. 1 : p. 21.*

Il est à noter que ce sont les propositions de réforme des comptabilités nationales datant des années 1970 et visant à tenir compte du bien-être économique⁷⁷ et de ses liens avec l'environnement⁷⁸ qui ont marqué le point de départ d'un développement des comptabilités socio-environnementales. De tels modèles visent à mieux savoir si une activité économique croît ou fait baisser la richesse nationale lorsqu'elle utilise des ressources naturelles, ou encore à prendre en compte des dégradations du capital humain (liées aux stress, temps perdu dans les transports, accidents, divorces, coût de l'insécurité croissante, etc.).

Quant aux comptabilités socio-environnementales d'entreprise⁷⁹, Jacques Richard (2012, p. 32)⁸⁰ considère comme pionnier le Suisse Müller-Wenk avec son essai *Ökologische Buchhaltung, eine Einführung* (Comptabilité écologique, une introduction), publié à St-Gall en 1972. Quant à la France, elle a été parmi les pionniers également, en rendant obligatoire la comptabilité sociale

dans les années 1970 sous forme d'un bilan social⁸¹. Ce dernier, dans sa forme générale⁸², prévoyait près de 140 indicateurs répartis en sept chapitres : emploi, rémunérations et charges accessoires, conditions d'hygiène et de sécurité, autres conditions de travail, formation, relations professionnelles, autres conditions de vie relevant de l'entreprise.

Le cadre actuel ayant laissé encore beaucoup de liberté dans les méthodes de définition des périmètres extra-financiers, cela a conduit à des publications totalement disparates ne permettant pas la comparabilité des entreprises entre elles. Le cadre juridique européen est donc en cours de changement pour éviter ces écueils.

Pour atteindre le plein objectif de comparabilité des documents comptables, l'un des enjeux est d'exiger les mêmes références de chaque entreprise. Il peut s'agir d'émissions de gaz à effet de serre (en équivalent CO₂ par exemple)

selon un même périmètre (Scope 1, 2 ou 3), la consommation de la ressource en eau, les impacts sur la biodiversité ou d'autres indicateurs sociaux ou territoriaux. Ces indicateurs très disparates et pouvant concerner de nombreux domaines peuvent être soit suivis en unités biophysiques (en tonnes, en litres...) ⁸³ soit en unités monétaires (en euros) soit les deux. Là encore, s'il y a conversion d'une unité biophysique en unité monétaire, le cadre réglementaire doit fixer les règles de conversion (par exemple, prix de référence d'une tonne de CO₂ émise ou évitée, ou (vs.) coût nécessaire pour la préservation des capitaux naturels et humains). De même, il existe des points de controverse quant à la tenue des comptes de la CSE : avec, d'une part, une distinction des différents résultats qui pourraient, ou pas obligatoirement, déboucher sur une performance globale (cf. par exemple, les propos de Laurent Didelot et ses coauteurs ⁸⁴, à la méthodologie de la Comptabilité universelle ⁸⁵), et d'autre part, la restructuration complète des comptes (cf. par exemple, méthode CARE ⁸⁶ et proposition pour une « déclaration de performance intégrée » ⁸⁷).

Tous ces points de controverse n'ont pas été tranchés juridiquement.

Un autre sujet transversal qui est posé est celui de la temporalité, à savoir celui qui oppose l'approche comptable annuelle à une approche pluriannuelle ⁸⁸. Même si l'approche annuelle prévaut en comptabilité, un suivi pluriannuel est toujours possible.

CHAPITRE 2 : LES DIFFÉRENTS OUTILS DE COMPTABILITÉ SOCIO-ENVIRONNEMENTALE APPLICABLES À L'AGRICULTURE

Aujourd'hui, il n'existe pas encore de modèle, ni de normes universellement admises en ce qui concerne la comptabilité socio-environnementale des organisations en général, ni pour le secteur agroalimentaire en particulier ⁸⁹.

On peut constater un foisonnement d'approches avec une grande variété de significations auprès de multiples auteurs et de groupes d'utilisateurs. Dans la plupart des cas, on assiste au rapprochement de la comptabilité avec d'autres processus de gestion (l'analyse systémique, l'évaluation de l'activité, prévisions, etc.), avec élaboration et utilisation des indicateurs, spécifiques ou systémiques, pour mesurer la durabilité et favoriser la prise de décision (cf. par exemple, la méthode IDEA version 4, plus de précisions ci-dessous).

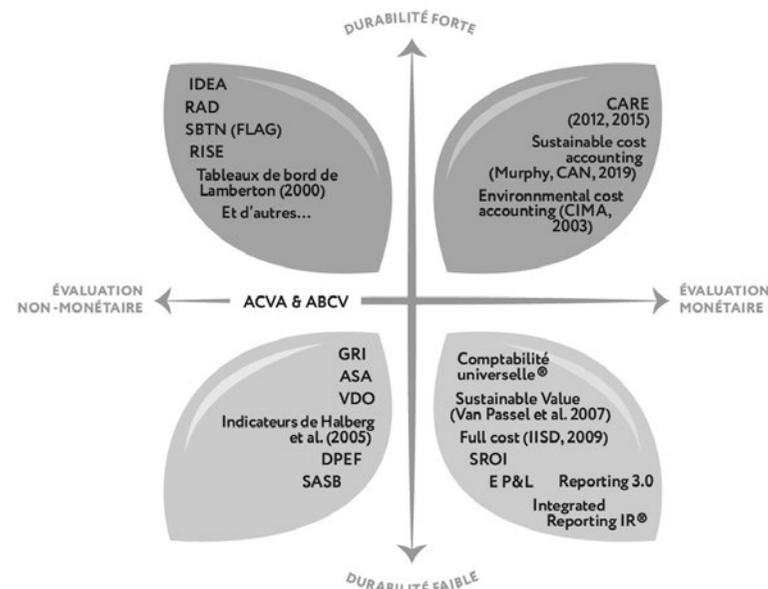
Plusieurs méthodes sont en cours de développement, avec des expérimentations d'application aux « études de cas », dont certaines issues du secteur agro-alimentaire, accompagnées par des chercheurs et des experts-comptables (cf. le Livre Blanc de la DFCG interne à la profession publié en mars 2021, la cartographie des enjeux, des acteurs et des controverses d'une comptabilité multi-capitaux pour l'anthropocène publiée par TEK4Life et Alliance ComptaRegeneration, ainsi que le guide publié par le C3D, l'association ORÉE et l'ORSE) ⁹⁰.

I. Typologie des comptabilités socio-environnementales (CSE) pour l'agriculture

Comme dans le champ des CSE en général, on peut distinguer parmi les propositions qui ont été spécialement développées pour le secteur agricole, celles qui relèvent de la durabilité faible avec l'accent mis sur la création de valeur, cette dernière étant évaluée sur la base des flux futurs de trésorerie, ou des consentements à payer/à recevoir, et celles qui relèvent de la durabilité forte avec l'enjeu de préservation des capitaux naturel et humain en plus du capital financier, en se basant sur les connaissances scientifiques et si besoin les choix collectifs (*safe minimum standard*).

On peut illustrer cette diversité d'approches de CSE, qu'elles soient développées spécialement pour l'agriculture ou pas mais qui peuvent être utilisées, par le schéma suivant (cf. Figure 4).

Figure 4 : Typologie des comptabilités socio-environnementales pour l'agriculture



Source : Altukhova-Nys Y., 2021. Quelle comptabilité socio-environnementale pour l'agriculture ? Working paper. Université de Reims Champagne-Ardenne.

Comme on le voit dans ce schéma, l'accent est souvent mis sur l'évaluation non monétaire basée sur la construction des systèmes d'indicateurs (donc une sorte de comptabilité de gestion, utilisant des indicateurs physiques notamment), qui permettent de faciliter la compréhension d'un système complexe et de prendre des décisions appropriées. D'ailleurs, une grande partie des systèmes comptables socio-environnementaux développés spécialement pour le secteur agricole se base sur des systèmes d'indicateurs ⁹¹ reflétant l'approche de durabilité forte, mais sans aller jusqu'à l'évaluation monétaire.

Avoir conscience des impacts négatifs et positifs de son activité sur les écosystèmes est un préalable nécessaire pour éclairer les décisions du dirigeant d'entreprise agricole. L'objectif est de les évaluer au mieux pour bien appréhender son potentiel d'action et définir

ses priorités. Le choix des indicateurs et les méthodes de mesure sont encore instables et sont fonction des connaissances scientifiques et des capacités techniques actuelles. Mesurer ces impacts demande de mobiliser des outils *ad hoc*.

Sans prétendre à l'exhaustivité, les travaux d'AgriDées ont permis d'étudier au moins trois méthodes qui peuvent s'appliquer aux entreprises agricoles : CAP2'ER (cf. encadré 1, p. 30), élaborée par l'interprofession des filières d'élevage, l'Indice de Régénération ⁹² (cf. encadré 2, p. 30), élaborée par l'association Pour une Agriculture du Vivant et la méthode IDEA version 4 ⁹³ (*Indicateurs de Durabilité des Exploitations Agricoles*, cf. encadré 3, p. 31), élaborée par un comité scientifique et coordonné par INRAE. Parmi les nombreuses méthodes existantes, le choix de celles étudiées a été fait sur la base de la largeur de leur spectre d'indicateurs, leur coconstruction

scientifique et professionnelle, leur maturité et leur mise en œuvre opérationnelle. Elles sont en évolution permanente et sont soit contrôlées par des organismes tiers indépendants (OTI)

qui renforcent leur robustesse et leur reconnaissance, soit contrôlées par un comité scientifique et publiées dans des revues internationales (pour IDEA).

Encadré 1

L'outil CAP 2'ER

L'outil CAP 2'ER s'inscrit dans la politique de RSE de l'interprofession laitière France Terre de Lait qui a pour objectif d'identifier différents leviers pour réduire les impacts environnementaux de l'élevage (émissions de gaz à effet de serre, par exemple). La filière lait a mis en place un programme spécifique « Ferme laitière bas carbone » dès 2015 qui concerne tous les éleveurs français. Ce programme consiste à évaluer les émissions de gaz à effet de serre sur toute la chaîne de production par la réalisation d'une analyse de cycle de vie (ACV) qui est une méthodologie reconnue au niveau international. Le programme intègre également un volet bien-être animal. CAP2ER repose sur des critères de qualité de l'amont à l'aval des filières animales (lait et viande). Les critères mesurés ont vocation à s'élargir encore plus au fil du temps pour intégrer les différentes demandes sociétales et réglementaires. Ils mesurent à la fois des impacts négatifs et positifs. L'outil et la méthodologie sont contrôlés par Bureau Veritas (OTI).

Sur un plan fonctionnel, les données sont collectées par des techniciens, formés à cet effet, avant d'engager un processus d'échange avec le chef d'entreprise sur les leviers à actionner pour améliorer les performances. En 2021, près de 15 000 élevages se sont déjà engagés dans la démarche. À l'échelle de l'entreprise agricole, des marges de progrès des pratiques agricoles sont identifiées, ainsi que des liens positifs entre impacts environnementaux et impacts économiques, c'est-à-dire que les entreprises les plus performantes le sont sur les deux volets à la fois. La gouvernance de l'outil a été élargie ces dernières années et implique de nombreuses structures de la profession agricole. La méthodologie globale, certifiée, permet d'impliquer l'ensemble des acteurs de la filière et de favoriser une communication homogène.

Encadré 2

L'Indice de Régénération

L'Indice de régénération (IR) a été créé par l'association Pour une Agriculture du Vivant en 2021. C'est un outil de mesure simple et rapide du score agro-écologique d'un système de production, à l'échelle de l'exploitation et accessible gratuitement en *open source*. Il calcule un score sur 100 des performances agro-écologiques et donne des indications pour améliorer les performances pour chaque dimension. L'IR repose sur cinq grands axes agronomiques de mesure de résultats : travail et couverture du sol ; cycles du carbone et de l'azote ; gestion phytosanitaire ; biodiversité non cultivée et agroforesterie et partage d'expérience et formation. Il vise un triple objectif : fertilité du sol, nutrition des plantes et protection des cultures. Cet outil ne s'applique à ce jour qu'aux productions végétales (grandes cultures, arboriculture et viticulture). D'autres versions sont en cours de développement.

Sur un plan opérationnel, l'agriculteur peut réaliser une simulation allégée en ligne en saisissant des données relatives à son système de production ou faire appel à un technicien pour une étude plus poussée. L'IR est une méthode de valorisation des bonnes pratiques qui pourrait être prise en compte dans la rémunération (primes associées au sein des coopératives, avec des seuils à atteindre).

Encadré 3

La méthode IDEA

La méthode IDEA (Indicateurs de Durabilité des Exploitations Agricoles)⁹⁴ est une grille d'analyse multicritères de la durabilité des exploitations agricoles alliant des indicateurs agro écologiques, économiques et socio-territoriaux. L'élaboration de la méthode IDEA a commencé dès 1995 pour sa première version. Sa quatrième version est en cours de finalisation. Elle sera mise à disposition à l'été 2022 pour tous les utilisateurs en accès libre et gratuit. Elle a été développée par un Comité Scientifique avec le soutien du ministère chargé de l'Agriculture et associe notamment l'INRAE, des écoles supérieures d'agronomie, des instituts techniques agricoles, l'enseignement technique agricole et des associations de la société civile. Les usages de la méthode IDEA v4 ont évolué au fil du temps, de l'enseignement au pilotage et au conseil des entreprises et également au suivi et évaluation de politiques publiques agro-environnementales. Elle est aussi utilisée comme un outil de dialogue territorial. Dans des projets de recherche (passés et actuels), la méthode IDEA a été couplée à la méthode CARE de comptabilité socio-environnementale dans une logique de durabilité forte. La durabilité est évaluée avec deux grilles de lecture qui mobilisent les mêmes 53 indicateurs : les trois dimensions de la durabilité (agro-écologique, économique et socio-territoriale) et les cinq propriétés : responsabilité globale (impacts négatifs et positifs), robustesse (résilience, flexibilité, adaptabilité), autonomie, capacité productive et reproductive des biens et services et ancrage territorial. Chaque dimension est structurée en composantes qualifiant une série d'objectifs (préservation de la biodiversité, viabilité économique, etc.) et des indicateurs associés. Sur chaque dimension, l'exploitation se voit attribuer un nombre de points avec un maximum « théorique » de 100 points ou unités de durabilité. Cela permet de donner un visuel sur les potentiels d'amélioration possible pour le chef d'entreprise agricole sur les différents domaines. À ce jour, le modèle IDEAv4 a été valorisé par différents acteurs : recherche, enseignement, conseil et accompagnement à la transition des systèmes de production, animation de collectifs d'agriculteurs (GIEE, CIVAM, etc.) et action publique en lien avec des collectivités territoriales. Mais très peu d'agriculteurs la mobilisent directement par eux-mêmes car elle est proposée à l'usage par les conseillers.

Sur un plan opérationnel, la collecte et la saisie des données se font avec l'appui d'un conseiller. Il faut compter 3 heures d'enquêtes, une demi-journée de traitement de l'information au bureau et un temps de restitution à l'agriculteur en fonction de la disponibilité ou du service. Les données sont extraites de différents documents comptables, administratifs et techniques disponibles. Un calculateur automatique a été créé par l'INRAE sous Excel pour faciliter la saisie et la représentation des résultats. Une plateforme web⁹⁵ est disponible pour une sortie automatisée des résultats individuels ou des analyses de groupe lorsqu'il est intégré plusieurs calculateurs dans la plateforme.

De nombreux autres outils sont disponibles sur le marché ou sont en cours de développement. Ils peuvent être mobilisés sous forme de prestation payante ou accessible gratuitement sur internet. Les thématiques les plus développées concernent les émissions de gaz à effet de serre et les impacts sur la biodiversité ou s'inscrivent dans une approche multicritère.

Sur le volet carbone, le plus avancé, il existe des outils qui reposent sur des cadres méthodologiques internationaux ou nationaux⁹⁶. D'ailleurs, les méthodes ACV (analyse de cycle de vie) agricole et ABCV (Activity Based Costing + ACV⁹⁷) peuvent être caractérisées comme ayant une approche variable à la durabilité : si on les complète par des seuils écologiques, elles seront considérées comme relevant de la durabilité forte sur le plan environnemental.

Sur le volet biodiversité, les démarches sont plus récentes et en plein développement. Pour l'exemple, nous pouvons citer la démarche engagée par l'association Noé, qui a élaboré une grille de 14 indicateurs, mobilisables par les agriculteurs pour évaluer leur système de production : ils comprennent six indicateurs de pression et huit indicateurs d'état. Ils ont vocation à être opérationnels et mobilisables par l'ensemble des acteurs de la chaîne de valeur alimentaire⁹⁸.

Un autre exemple d'outil d'évaluation des impacts environnementaux, qui s'inscrit d'ailleurs dans l'optique de durabilité forte est celui développé dans le cadre de l'initiative *Science Based Targets for Nature* : des lignes directrices *Forests, Land and Agriculture*⁹⁹ sont en cours de développement au moment de la rédaction de ce document.

En outre, il existe des propositions pour une analyse de cycle de vie sociale, mais elles ne sont pas encore stabilisées. Sur ce volet des impacts sociaux et sociétaux, La Coopération Agricole a conduit des travaux de recherche pour définir des indicateurs d'impacts des coopératives agricoles sur les territoires. Dans le cadre du projet TRACE – Territoire & Ancrage des Coopératives, sous l'égide de La Coopération Agricole Nouvelle-Aquitaine, les acteurs ont identifié divers indicateurs d'impacts d'ancrage territorial qui pourraient être valorisés dans le cadre de politiques RSE des coopératives agricoles : impacts directs sur les activités des fournisseurs ou indirects et induits comme la consommation des salariés.

Dans une optique de pilotage de l'entreprise agricole, le dirigeant doit en premier lieu définir son besoin et ses objectifs. Il peut ensuite mobiliser différents outils sur une ou plusieurs thématiques pour avoir une première idée de ses impacts. Quels que soient le ou les outils retenus, l'important est de bien cerner leur potentiel et leurs limites. Ils donnent des premières indications qui peuvent ensuite être

approfondies par la mise en œuvre d'analyses plus poussées (analyse chimique des sols par exemple...). Ces diagnostics ont différents objectifs. Premièrement, ils ont vocation à collecter des données spécifiques sur les différents thèmes de la durabilité. Deuxièmement, ils doivent permettre au dirigeant d'entreprise de construire les bases d'une stratégie de progrès et d'un plan d'actions à mettre en œuvre. Ces éléments pourront ensuite être intégrés dans la mesure du possible dans le système comptable de l'entreprise.

Parmi les approches monétaires, on trouve des méthodologies qui ne sont pas spécialement conçues pour l'agriculture, mais peuvent y être appliquées.

Dans le *mainstream*, parmi les plus récentes on peut citer le r3.0 (*Reporting 3.0*, cf. encadré 4, ci-dessous) que ses auteurs nomment une approche multicapitaux à la création de valeur. D'autre part, on trouve des propositions qui vont dans le sens de la durabilité forte, comme le modèle CARE (*Comprehensive Accounting in Respect of Ecology*) (cf. encadré 5, ci-contre).

Encadré 4

r3.0 (Reporting 3.0)

L'accent est mis ici sur la différence entre la valeur comptable de l'entreprise (son total du bilan) et sa valeur de marché (c'est-à-dire la valeur de ses actions/parts du capital). C'est cette différence qui est censée refléter la valeur des actifs immatériels représentés par les capitaux naturel, humain, intellectuel et relationnel.

Ce modèle de comptabilité est conçu pour les sociétés faisant appel public à l'épargne. Il reflète l'approche de durabilité faible avec une vision de l'entreprise comme unité à revendre, donc appropriée pour les investisseurs qui cherchent à spéculer sur les marchés boursiers, en achetant des actions d'entreprises qui apportent le maximum de profit, et en se débarrassant des titres d'entreprises qui perdent en rentabilité.

Encadré 5

CARE

Le modèle CARE (*Comprehensive Accounting in Respect of Ecology*, anciennement Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement) est développé par Jacques Richard et Alexandre Rambaud¹⁰⁰. C'est un modèle en cours de développement et expérimentation, notamment dans le cadre de la Chaire Comptabilité écologique¹⁰¹ et du Lab Capital Naturel¹⁰². Il a été recommandé par le Conseil économique social et environnemental (dans ses 2 rapports dont un concerne l'agriculture¹⁰³), ainsi que par le rapport Notat-Sénard (2018, p. 62-63)¹⁰⁴ et mis en valeur par le rapport Rocher (2021)¹⁰⁵.

Au cœur de CARE est la préservation des écosystèmes « en eux-mêmes » et des êtres humains « en eux-mêmes ». C'est pourquoi, on définit ici le capital comme une chose (matérielle ou non), employée et consommée (par l'entreprise) dans son modèle d'affaires, indépendante de l'activité de l'entreprise, et reconnue comme devant être préservée. CARE préconise de prendre en compte, à poids égal dans la comptabilité des entreprises, l'amortissement des trois types de ressources qui concourent à leur activité : financières (ce qui est déjà le cas), humaines et naturelles.

Ainsi, les véritables « coûts de préservation » (renvoyant aussi aux concepts de « dette écologique ») se fondent à la fois sur les coûts d'actions réelles et sur la notion de préservation. Cette dernière exige de définir en amont un bon état écologique sur des bases scientifiques et collectives du type de ce que fait le GIEC pour définir une stabilité climatique. Ensuite, il s'agit de définir quelles sont les actions nécessaires pour assurer la préservation de ce bon état. Les actions peuvent être, selon les cas, de type ex-ante - il s'agira de prévention – ou ex-post – là, il s'agira de restauration.

La comptabilité socio-environnementale a vocation à intégrer une vision des impacts des pratiques agricoles sur les écosystèmes et les humains et les intégrer dans le calcul des performances globales de l'entreprise agricole. Pour s'engager dans une démarche de progrès, le chef d'entreprise agricole a besoin de bien connaître sa situation de départ. Les impacts environnementaux sont avant tout des impacts biophysiques : émissions de gaz à effet de serre, pressions sur les ressources en eau, impacts sur les sols et la biodiversité par exemple. Il n'est pas toujours facile de mesurer avec précision tous ces impacts. De nombreux acteurs ont élaboré leurs propres outils. Leur périmètre et leur robustesse sont très variables même si ceux-ci s'améliorent continuellement grâce aux retours d'expérience. Ces aspects seront progressivement tranchés dans un souci de standardisation. Au-delà des analyses d'impacts initiaux, les changements de pratiques agricoles vers des pratiques considérées comme vertueuses vont nécessiter à la fois de suivre les moyens financiers engagés mais aussi leurs résultats. La comptabilité socio-environnementale constitue un outil de mise en valeur et de pilotage de l'entreprise en lien avec ses parties prenantes.

II. Présentation succincte de quelques méthodes/modèles de CSE et leur comparaison

Comparons quelques-unes de ces méthodologies/modèles de comptabilités socio-environnementales qui sont les suivantes :

- ACV (LCA) : Analyse de cycle de vie,
- CARE : Comprehensive Accounting in Respect of Ecology,
- DPEF : Déclaration de Performance Extra-Financière,
- GRI : Global Reporting Initiative,
- IDEA V4 : Indicateurs de durabilité des exploitations agricole (version 4),
- IR de PADV : Indice de régénération, porté par l'association Pour une Agriculture du Vivant,
- r3.0 : Reporting 3.0,
- SBTN : Science Based Targets for Nature.

Cette sélection de modèles de CSE permet d'illustrer la grande diversité des méthodes et d'en présenter notamment les plus connues à ce jour.

Afin de les comparer, utilisons, en plus des critères de durabilité (faible ou forte) et de mode d'évaluation ou restitution (présentation

sous forme d'indicateurs, de comptabilité intégrée, ou leur combinaison) présentés ci-dessus, des critères complémentaires suivants : type de matérialité (financière ou simple ; (socio)-environnementale ; ou double (financière + socio-environnementale), et caractère d'application (obligatoire (à partir d'un certain seuil*) ou facultative).

Méthodes	Durabilité	Mode d'évaluation	Matérialité	Application
ACV (LCA)	variable	indicateurs	environnementale, ou sociale (ACVs)	obligatoire*
CARE	forte	indicateurs et comptabilité monétaire intégrée	double	facultative
DPEF	faible	indicateurs	socio-environnementale	obligatoire**
GRI	variable	indicateurs	double	facultative
IDEA V4	forte	indicateurs	double	facultative
Ir de PADV	forte	indicateurs	environnementale	facultative
r3.0	faible	comptabilité monétaire	financière	facultative
SBTN	forte	indicateurs	socio-environnementale	facultative

* Le bilan des émissions de gaz à effet de serre (GES) faisant partie des dispositifs de l'ACV environnementale, est obligatoire pour toutes les entreprises de plus de 50 salariés, les personnes morales de droit public de plus de 250 personnes, et les collectivités territoriales de plus de 50 000 habitants et l'État (cf. chapitre 2 de la Partie 1).

** La DPEF est obligatoire pour toutes les entreprises de plus de 500 salariés (cf. chapitre 2 de la Partie 1).

Parmi les méthodes étudiées ici, quatre reflètent l'approche de durabilité forte (CARE, IDEA V4, IR de PADV et SBTN) ; deux d'entre elles (CARE et IDEA V4) ont une approche de double matérialité comprenant ses composantes financière et socio-environnementale. Le modèle CARE permet par ailleurs une évaluation monétaire

basée sur le coût des actions à engager pour préserver les différents capitaux (financiers, naturels et humains). Il est à noter que pour ce dernier, on peut envisager l'utilisation des indicateurs (comme cela est expérimenté en ce moment, par exemple, par Lab Capital Naturel, réseau Fermes d'Avenir, FN CUMA - cf. plus haut).

PARTIE 4 : FACTEURS CLÉS DE RÉUSSITE ET RECOMMANDATIONS

CHAPITRE 1 : LES FACTEURS CLÉS DE RÉUSSITE D'UNE MISE EN ŒUVRE DES MÉTHODES DE CSE POUR LES ENTREPRISES AGRICOLES

I. Le choix de la méthode de CSE

Comme évoqué, il existe une multitude de méthodes en développement. Les méthodes de CSE ont vocation à s'appliquer à l'ensemble des entreprises. Comme proposé par l'EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) dans le cadre de l'élaboration de la directive CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), l'objectif est de construire un socle d'indicateurs de durabilité applicable à toutes les entreprises puis de définir des compléments libres adaptés à chaque secteur.

Sur la base des sujets de controverse actuels évoqués plus haut, il peut être préférable de retenir les méthodes dites de « durabilité forte » et intégrant la double matérialité. Cela implique une transformation radicale et profonde des modèles et des conventions comptables actuels. Cette position doit être portée à l'échelle européenne pour mettre en cohérence le projet politique du *Green Deal* et les cadres comptables et financiers des entreprises. D'ailleurs, l'approche de double matérialité est déjà portée au niveau européen par l'EFRAG et la Commission européenne¹⁰⁶. C'est un sujet de pouvoir et d'influence de l'Union européenne au niveau géopolitique mondial. Les documents comptables publiés doivent permettre de répondre au maximum de besoins pour réduire la multiplication des supports. Les données utilisées pourront être à la fois valorisées dans des logiques de bilan (stocks) et de compte de résultat (flux).

Les entreprises agricoles étant très majoritairement des entreprises de petite taille (TPE), le dirigeant est souvent seul pour piloter son entreprise ou peut être accompagné par quelques conseils (comptable, conseiller de gestion...). La mise en œuvre d'une CSE se fera avec l'appui

de ses conseillers. La démarche étant encore volontaire pour les entreprises agricoles au regard du droit, l'enjeu est de permettre au dirigeant agricole intéressé de choisir une méthode robuste et de s'en imprégner progressivement. Certaines méthodes, comme la méthode CARE couplée avec la méthode IDEAv4, sont aujourd'hui expérimentées par des réseaux agricoles comme Fermes d'Avenir ou la FN CUMA, ainsi que certaines exploitations et entreprises agricoles (cf. thèses en cours dans le cadre de la Chaire Comptabilité Écologique). Ces travaux de recherche contribueront probablement à faire des recommandations pour leur application dans les entreprises agricoles.

À défaut de s'inscrire dans une expérimentation globale, le dirigeant agricole, au regard de ses objectifs personnels de pilotage, pourra dans un premier temps réaliser quelques diagnostics d'impacts (Bilan GES, Bilan Carbone, analyses de sols, analyse biodiversité...) et pourra ensuite opter pour quelques indicateurs clés pour s'engager dans une démarche de progrès. Ces services sont en cours de développement dans certaines coopératives¹⁰⁷. Cette dynamique d'apprentissage progressive est importante. L'objectif est d'anticiper les attentes de l'environnement et notamment l'évolution du cadre réglementaire pour ne pas le subir.

II. La nécessaire implication de l'ensemble des acteurs de la chaîne de valeur alimentaire

Plus qu'un outil technique et financier, la comptabilité est aussi un outil de dialogue entre différents partenaires que ce soit verticalement (intrafilière) ou horizontalement (au sein du territoire de manière transversale) et ce jusqu'au consommateur. Aussi, il apparaît judicieux de faire adhérer l'ensemble de la chaîne de valeur agricole et alimentaire pour créer une dynamique collective. Les entreprises agroalimentaires doivent être parties prenantes de ces nouvelles démarches d'innovation avec les entreprises agricoles pour parler un même langage et s'appuyer sur les mêmes indicateurs pour

élaborer leurs relations contractuelles. Dans cette phase d'expérimentation, des projets en commun peuvent être structurés avec l'appui de partenaires comptables et scientifiques.

III. L'importance du choix des indicateurs

Le choix des indicateurs n'est pas neutre. Il correspond au modèle que l'on souhaite voir se développer. Les indicateurs doivent parler au plus grand nombre d'acteurs. Ils doivent être simples, faciles à mesurer et clairs quitte à ce qu'ils soient imparfaits du point de vue des spécialistes. Un premier socle d'indicateurs couvrant différents domaines (économiques, environnementaux, sociaux, territoriaux...) peut être défini d'un commun accord entre les parties prenantes et validé par les instances de normalisation comptable.

Ces indicateurs pourront être enrichis au fil du temps, en fonction des enjeux identifiés et des outils de mesure disponibles. Dans la mesure du possible, il pourrait être judicieux de valoriser au maximum les données déjà collectées par les pouvoirs publics auprès des entreprises agricoles dans le cadre des déclarations PAC par exemple ou d'autres réglementations thématiques puis les compléter au besoin. Les outils, démarches, labels, ou autres cahiers des charges des filières... précédemment développés sont autant de connaissances sur lesquelles capitaliser avec un effort de « neutralisation » c'est-à-dire de positionner chaque pratique, mesure, initiative de la manière permettant le consensus de l'ensemble des intérêts des différentes parties prenantes vis-à-vis des enjeux précités (eau, sol, air, biodiversité).

Dans un premier temps, les indicateurs d'impacts environnementaux peuvent être priorisés tout en gardant un intérêt fort pour les indicateurs d'impacts socio-territoriaux (cf. modèle IDEAv4). De manière plus large, les impacts sociaux devraient être également pris en compte : création ou maintien d'emploi en zone rurale ou politique de mécénat envers les acteurs locaux pas forcément agricoles.

Ces indicateurs se rendraient utiles à la fois au pilotage des activités des entreprises et aux politiques publiques sur les territoires.

IV. L'apport des technologies numériques

L'utilisation de technologies numériques peut contribuer à l'efficacité du système d'information comptable et notamment de la collecte et du traitement des données.

Il est convenu que les données collectées sur la base du déclaratif sont par nature sujettes à critique et leur robustesse peut être remise en cause par les parties prenantes. Tout en veillant à maîtriser leurs coûts de mise en œuvre, il est probable qu'à l'avenir les outils numériques (ceux installés sur les matériels agricoles, les images satellitaires...) mais aussi les outils d'intelligence artificielle permettant le traitement des factures comptables pourront être mobilisés pour industrialiser les processus de collecte et de traitement. À défaut d'avoir une vision en temps réel, certaines données pourront être complétées à intervalle régulier par des analyses terrain (physique, chimique ou biologique). Si les outils numériques permettent de mesurer les impacts, ils peuvent être un moyen pour passer à des approches centrées sur l'obligation de résultats (bienfaits en matière de protection des sols, de l'eau, de stockage de carbone, de préservation de la biodiversité) qui trouveraient une valorisation à la fois par des aides publiques mieux légitimées ou par les marchés.

V. Le cadre réglementaire : du volontariat à l'obligation normative

Dans un souci d'équité et de comparabilité, il serait judicieux que les entreprises agricoles appliquent la même base que les autres secteurs d'activité. Des dimensions sectorielles peuvent venir compléter le socle pour répondre aux spécificités afin que toutes les entreprises parlent le même langage et que cela facilite les comparaisons entre elles. Pour cela, un minimum de base contraignant semble nécessaire. Les entreprises souhaitant aller plus loin peuvent le faire à travers des outils volontaires ou non réglementés.

Comme évoqué plus haut, le corpus juridique relatif à la publication de données extra-financières va se durcir fortement après avoir laissé une grande liberté aux entreprises au début de son élaboration et dont les limites ont été identifiées.

CHAPITRE 2 : LES RECOMMANDATIONS CIBLÉES

L'objectif principal de ces recommandations est de favoriser et accélérer la transition durable des entreprises agricoles. Elles visent à ce que la comptabilité socio-environnementale devienne un outil structurant pour orienter les démarches de progrès et de valorisation des activités agricoles vertueuses.

Le choix a été fait de partir de l'entreprise agricole comme base des propositions. Puis progressivement, nous les avons élargies aux acteurs économiques et politiques qui gravitent autour d'elle. Différents niveaux d'acteurs doivent être impliqués pour créer une dynamique collective sur l'ensemble de la chaîne de valeur alimentaire en impliquant également les acteurs publics et institutionnels pour qu'ils puissent contribuer à créer un cadre robuste, reconnu par l'ensemble des parties prenantes et pouvant servir de socle de base à la mise en œuvre de politiques publiques renouvelées au service d'une transition agricole et alimentaire réussie.

I. Impliquer les entreprises agricoles, agroalimentaires et les cabinets d'expertise comptable dans les processus d'élaboration des normes et des méthodes de comptabilité socio-environnementale

i. Soutenir un outil comptable, respectant les principes de la durabilité forte, avec un système de normes et d'indicateurs d'impact et de gestion harmonisés.

Le modèle souhaitable serait constitué d'un socle commun applicable à toutes les entreprises, avec la possibilité d'élaborer des spécificités sectorielles comme pour les filières agricoles et alimentaires afin de faciliter la comparabilité des

entreprises entre elles. Dans l'attente d'un éventuel système comptable totalement intégré, combinant les domaines financier, environnemental et social, une première étape pourrait être de définir un socle d'indicateurs extra-financiers normalisés avec des modalités de calcul précises.

ii. Mettre en place des instances de concertation multi-acteurs pour définir les indicateurs et leur mesure applicables au secteur agricole.

Le choix des indicateurs est un sujet central. Leur choix doit être en cohérence avec le modèle de transition recherché. En raison de la multitude des controverses et des grilles existantes proposées par de nombreux réseaux techniques et scientifiques, il est proposé de créer une instance de gouvernance transdisciplinaire associant à la fois des représentants de la profession agricole, des acteurs scientifiques et techniques, des associations environnementales, des représentants des consommateurs¹⁰⁸ et les pouvoirs publics, afin de faire des choix d'indicateurs de référence qui parlent au plus grand nombre, faciles à mesurer et peu coûteux à mettre en œuvre. Les indicateurs retenus doivent pouvoir être robustes, mobilisables dans le pilotage de l'entreprise agricole, faciliter la comparaison avec les autres secteurs de l'économie et servir de base à la mise en œuvre des politiques publiques notamment les politiques fiscales et les dispositifs de soutien aux entreprises.

iii. Soutenir le développement de diagnostics d'impact à l'échelle des entreprises avec des référentiels harmonisés (bilans carbone, gaz à effet de serre, biodiversité, durabilité...) et encourager leur mise en œuvre à intervalle régulier pour suivre les évolutions dans le temps.

iv. S'inscrire dans des projets d'expérimentation concrète impliquant notamment des entreprises agricoles, des coopératives, des entreprises de l'aval de la chaîne alimentaire, des experts-comptables, des enseignants-chercheurs en sciences de gestion et des sciences de l'environnement ou encore des

associations environnementales pour tester différentes méthodes de comptabilité socio-environnementale.

L'expérimentation de terrain est une phase importante des processus d'innovation et favorise leur appropriation. Elles permettent de faire le lien entre la théorie et la pratique et d'ajuster les modèles en permanence. L'expérimentation donne plus de légitimité aux recommandations normatives faites par les acteurs aux instances de décision. Ces expérimentations favoriseront également l'essaimage des méthodes de CSE.

v. Conduire des démarches à l'échelle des territoires ou de bassin de production de manière à impliquer des acteurs économiques (coopératives agricoles, négoce, entreprises de transformation alimentaire...) de l'amont à l'aval et les collectivités territoriales.

vi. S'impliquer dans les instances du CSOEC au niveau régional et national, auprès de l'Autorité de normalisation comptable (ANC) et au niveau européen (EFRAG) pour faire valoir les spécificités des entreprises du monde agricole et alimentaire.

vii. S'impliquer dans des réseaux d'entreprises pour être proactifs et ne pas subir les évolutions de ce domaine en pleine construction.

Comme évoqué, les instances qui élaborent ces nouvelles méthodes de CSE sont la plupart du temps collaboratives (au niveau européen ou national) et associent les différentes parties prenantes sur des processus longs.

viii. S'impliquer dans les chaires universitaires.

Les CSE font l'objet de recherche permanente au sein des laboratoires universitaires spécialisés ou de chaires cofinancées par des entreprises privées, des ONG et d'autres acteurs intéressés par le sujet.

Ces chaires contribuent à la construction des modèles de base qui à plus ou moins long terme servent de références communes et sont

intégrées dans le droit contraignant. Les acteurs du monde agricole au sens large doivent encore plus s'impliquer dans ces réseaux scientifiques sur le long terme pour en être acteur et ne pas subir.

ix. Sensibiliser et former les professionnels (comptables, conseillers de gestion...) en relation avec les agriculteurs à ces nouvelles approches comptables en lien avec le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables (CSOEC).

Au niveau interne, chaque prestataire comptable pourrait nommer un ou des référents internes sur le sujet en vue de communiquer auprès des autres collaborateurs (formations, articles internes...) et provoquer un processus de formation progressive.

x. Identifier et impliquer des clients pionniers, ouverts à ces sujets d'innovation.

De plus en plus d'entreprises soucieuses de leurs impacts, ont la volonté de communiquer auprès de leurs clients. Elles peuvent jouer le rôle de pionnières auprès de leurs cabinets de conseil et servir de point de départ d'une dynamique auprès des autres entreprises. Les cabinets de conseil peuvent créer des groupes d'expérimentation auprès d'un panel de clients pour tester les CSE.

xi. Saisir ces opportunités et développer des offres de services globales pour les entreprises clientes.

Pour créer ces nouvelles offres de services de CSE, les centres de gestion ou cabinets de conseil pourront être amenés à créer des partenariats avec des acteurs externes (techniques, environnementaux, scientifiques...) ou décider d'internaliser de nouvelles compétences pour offrir à leurs clients une offre de service globale.

II. Mobiliser les pouvoirs publics pour accélérer l'institutionnalisation des méthodes de CSE et repenser les modalités de mise en œuvre des politiques publiques à l'intention des entreprises agricoles

xii. Encourager la mise en place, le déploiement et l'utilisation des nouvelles méthodes comptables dans les politiques de subventions publiques.

Afin de favoriser le déploiement de politiques publiques basées davantage sur les résultats que sur les moyens, renforçant ainsi leur légitimité à la fois pour les financeurs publics et les bénéficiaires, les outils de comptabilité environnementale pourraient servir de base à l'octroi des aides publiques. Les CSE permettent de définir des points de situation de départ d'état de la durabilité des entreprises agricoles et un objectif cible à atteindre en concertation avec le financeur public. Les acteurs publics doivent favoriser la massification de la réalisation d'audits d'impacts des entreprises agricoles sur les socio-écosystèmes, afin de faciliter la prise de conscience des agriculteurs, préalable nécessaire à l'engagement de démarches de progrès en leur laissant le choix des actions à mettre en place pour atteindre les résultats visés.

Pour encourager cette mise en œuvre, les institutions publiques pourraient encourager le déploiement de tels outils, par exemple, par l'instauration de bonus de financement dans les dispositifs d'aides pour favoriser la transition agroécologique des entreprises, la mise en œuvre d'une CSE ou créer un crédit d'impôt dédié sur le même principe que ceux qui existent pour l'agriculture biologique, la HVE ou la sortie du glyphosate. Cela pourrait aussi prendre la forme d'un crédit d'impôt recherche pour appuyer le statut de paysan-chercheur en cours de réflexion.

xiii. Mobiliser la fiscalité environnementale comme outil d'amplification.

La fiscalité environnementale mériterait une étude à part entière pour bien cibler les dispositifs et leurs modalités de mise en œuvre efficace en agriculture.

Le lien entre la comptabilité et la fiscalité est fondamental et en explorer les interactions et les conséquences est essentiel. La comptabilité des entreprises est une base de détermination des prélèvements obligatoires, de leur nature et de leur niveau. À ce titre, pour amplifier les effets bénéfiques entre les deux systèmes dans le but d'accélérer les transitions agricole et alimentaire, la fiscalité environnementale doit pouvoir être plus développée en France pour constituer un effet de levier à l'octroi de subventions directes favorisant les investissements (matériels et humains) en faveur des transitions agricoles. Dans une logique dynamique, la fiscalité doit pouvoir jouer son rôle en premier lieu d'encouragement positif à la mise en œuvre de bonnes pratiques agricoles avec des niveaux de barèmes suffisamment incitatifs pour provoquer le changement. De tels dispositifs renforceraient l'équité entre les agriculteurs.

Les indicateurs de référence doivent être en cohérence avec ceux retenus en comptabilité environnementale ou du moins, dans un premier temps, sur la base des différents diagnostics d'impacts réalisés. Pour des raisons d'efficacité et d'entraînement, la fiscalité environnementale doit pouvoir s'appliquer sur des assiettes déterminées à l'échelle de l'entreprise agricole.

Pour renforcer la légitimité des outils de fiscalité environnementale auprès des acteurs agricoles, il est souhaité que l'affectation des fonds puisse être tracée ou au moins orientée vers le financement des investissements dédiés à la transition agro-écologique des entreprises agricoles.

xiv. Mobiliser les pouvoirs publics français pour lever, au niveau européen, les freins juridiques à la mise en place de prestations pour services environnementaux (PSE) qui permet les financements publics au-delà des coûts réels des pratiques et assure une pleine rémunération du service rendu.

Comme évoqué dans le corps du présent document, le financement de prestations pour services environnementaux (PSE) par des fonds publics est aujourd'hui contraint par la réglementation en

vigueur au niveau européen et international (règles définies à l'Organisation mondiale du commerce qui excluent les PSE de la « Boîte verte »). Dans la dynamique d'accompagnement

des transitions durables de l'agriculture, ce type de dispositifs a toute sa pertinence pour rassembler autour d'un objectif commun à la fois le bénéficiaire et le financeur.

CONCLUSION

Les méthodes de comptabilité socio-environnementale présentent potentiellement de nombreux atouts pour accompagner les transitions des entreprises. Toutefois, malgré une longue antériorité de recherche et de développement, elles sont encore, à ce stade, loin d'être normalisées au niveau national ou européen. Les nombreuses controverses (durabilité forte/faible, matérialité simple/double...) doivent pouvoir être tranchées réglementairement à la plus brève échéance pour apporter de la lisibilité aux acteurs professionnels. Dans une logique d'équité de traitement entre les secteurs économiques et entre les pays (à l'échelle européenne notamment) et au niveau international, il semble essentiel de bâtir *a minima* un socle commun (périmètre technique, indicateurs de référence et leur mesure et/ou leur méthode de monétarisation éventuelle...). Plus qu'un sujet technique, les débats en cours montrent que la comptabilité est un enjeu géopolitique fort, et assurer le leadership dans l'élaboration des normes de durabilité est un facteur de pouvoir entre les puissances économiques mondiales. L'Union européenne en a fait un objectif politique structurel de sa stratégie du *Green Deal*.

Au-delà de la comptabilité, accompagner la transition durable de l'agriculture et de l'alimentation est un projet structurel ambitieux mais nécessaire. Au regard des enjeux climatiques et environnementaux des 30 prochaines années, l'agriculture et l'alimentation ont à prendre leur part de responsabilité dans les changements systémiques des activités humaines qu'il faut réaliser. C'est tout le système économique, social et politique qui doit être reconfiguré. Ces évolutions doivent d'autant plus se réaliser dans un environnement incertain, ce qui génère des craintes et des résistances légitimes. Il est admis que le *statu quo* n'est pas soutenable et l'inaction pourrait générer

des conséquences bien plus difficiles à gérer. Dans ce contexte, la conduite du changement est un enjeu important. L'objectif est de créer une dynamique collective forte autour d'un ou de plusieurs objectifs concrets à atteindre. Ces objectifs constitueront la structure de la feuille de route à suivre et légitimeront les moyens à mettre en œuvre au niveau national ou communautaire. Les États doivent pleinement jouer leur rôle de stratège, en créant un nouveau cadre propice à la réalisation des transitions pour permettre la prise de risque et produire de la confiance en l'avenir. Le modèle comptable est une résultante d'un modèle de société. Déterminer ce qui compte guide les modes de vie et l'économie des entreprises. C'est ce qui donne du poids à la notion d'un « Nouveau Contrat Social entre agriculture et société » que Bertrand Hervieu définit comme suit : « Un contrat qui apaiserait les peurs alimentaires et contribuerait à réconcilier nos concitoyens avec leur alimentation. Un contrat qui ouvrirait également de nouveaux horizons aux agriculteurs et leur donnerait toute la place qu'ils méritent dans la société. Un contrat qui, enfin, garantirait la préservation des ressources naturelles, les équilibres sociaux et le développement de nouveaux débouchés. Bref, un contrat qui assurerait l'épanouissement d'une agriculture et d'un système alimentaire durables » (Hervieu 2002).

Le cercle des partenaires de ce « Nouveau Contrat Social » dépasse la seule relation « Profession agricole – Pouvoirs publics » qui a prévalu jusqu'à présent et a été la base du système agricole actuel cogéré Profession – Administration. S'engager concrètement et massivement dans la transition écologique des modes de production est à la fois une nécessité pour les agriculteurs et les industries de

transformation alimentaire mais aussi pour les consommateurs et plus largement les citoyens. Il s'agit d'écrire un nouveau récit pour l'agriculture. Comme tout contrat, il amène à définir des objectifs, des moyens à mettre en œuvre, des résultats attendus et des signataires. Élargir le spectre des parties prenantes au-delà du monde agricole est essentiel pour légitimer les actions à mettre en œuvre pour engager les transitions nécessaires avec un soutien public fort. À l'échelle des acteurs économiques, les entreprises des secteurs agricole et alimentaire ont leur part de responsabilité à assumer. Les modèles économiques doivent évoluer pour répondre à plusieurs enjeux à la fois. Mais elles ne le feront pas seules. L'ensemble du système économique, commercial et financier doit aussi opérer sa mue et agir de concert. Intégrer une vision plus large que la seule rentabilité économique est essentielle. C'est tout le « logiciel » actuel qui doit être changé.

En tant qu'outil de pilotage de l'action et de dialogue avec les parties prenantes de l'entreprise, la comptabilité socio-environnementale apparaît comme un outil pertinent pour la conduite du changement. Il peut contribuer à repenser les modalités de mise en œuvre des politiques publiques de soutien à l'agriculture et à l'alimentation. L'enjeu climatique et environnemental est suffisamment puissant pour légitimer une refondation du système actuel. Bien que changer de modèle ne se fasse pas d'un claquement de doigts, ces changements vont devoir se réaliser dans un espace-temps très serré. Les principaux freins à lever semblent plus humains que techniques. Bien que les attentes exprimées par les jeunes générations soient de plus en plus fortes et résonnantes, c'est l'ensemble de la population qui doit être mobilisée pour que les actions engagées soient à la hauteur des enjeux.

ANNEXES

ANNEXE 1 : Objectifs du développement durable définis par l'Organisation des Nations unies en 2015 dans le cadre de son Agenda 2030.

ANNEXE 2 : Schéma représentatif de la stratégie du *Green Deal*/Pacte vert pour l'Europe.

ANNEXE 3 : 10 axes stratégiques du plan d'action européen pour la finance durable.

ANNEXE 4 : Propositions du Cercle de Giverny 2021 dans le cadre du groupe de travail Compter en multicapitaux – Agridées a contribué aux réflexions collectives.

ANNEXE 5 : Recommandations des réseaux OREE-ORSE-C3D – Rapport Comptabilité intégrée - novembre 2021.

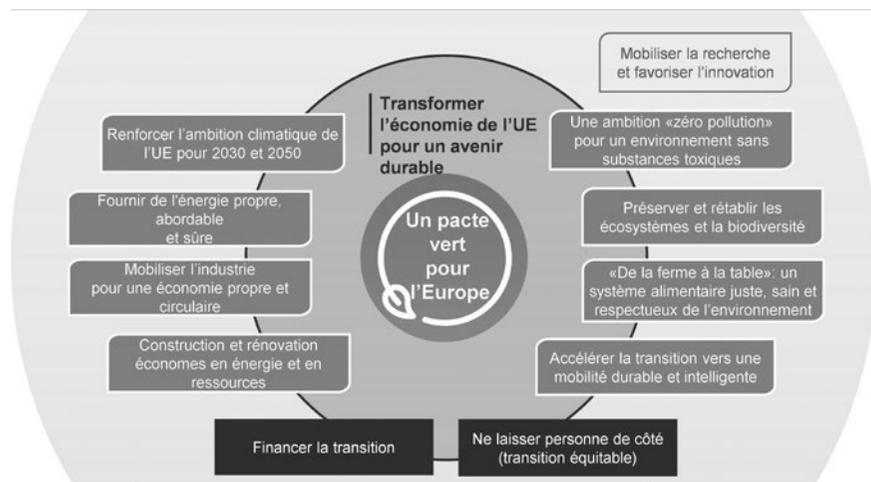
ANNEXE 6 : Liste des contributeurs au groupe de travail : participants internes et intervenants externes.

ANNEXE 1 : Objectifs du développement durable définis par l'Organisation des Nations unies en 2015 dans le cadre de son Agenda 2030



Source : Organisation des Nations unies, 2021.

ANNEXE 2 : Schéma représentatif de la stratégie du Green Deal/Pacte vert pour l'Europe



Source : Commission européenne, 2019.

ANNEXE 3 : 10 axes stratégiques du plan d'action européen pour la finance durable

10 AXES STRATÉGIQUES DU PLAN D'ACTION EUROPÉEN POUR LA FINANCE DURABLE :

1 ÉTABLIR UNE TAXONOMIE DES ACTIFS DURABLES (RAPPORT DU TEG EN JUIN 2019)	2 CRÉER DES STANDARDS ET DES LABELS POUR LES PRODUITS FINANCIERS (EN COURS : GREEN BOND STANDARD ; EU ECOLABEL)	3 ENCOURAGER L'INVESTISSEMENT DANS DES INFRASTRUCTURES DURABLES	4 INTÉGRER LA DURABILITÉ DANS LE CONSEIL FINANCIER	5 DÉVELOPPER LES INDICES FINANCIERS DURABLES (RAPPORT DU TEG EN JUIN 2019)
6 INTÉGRER LA DURABILITÉ DANS LES NOTATIONS ET ÉTUDES DE MARCHÉ	7 CLARIFIER LES OBLIGATIONS POUR LES INVESTISSEURS	8 INTÉGRER LA DURABILITÉ DANS LES EXIGENCES PRUDENTIELLES	9 RENFORCER LA TRANSPARENCE EN AMÉLIORANT LES RÈGLES COMPTABLES	10 ENCOURAGER UNE GOUVERNANCE DURABLE ET ATTÉNUER LE COURT-TERMISME

Source : Finance For Tomorrow.

ANNEXE 4 : Propositions du Cercle de Giverny 2021 dans le cadre du groupe de travail Compter en multicapitaux – Agridées a contribué aux réflexions collectives

Objectifs stratégiques	Objectifs opérationnels
<p>1. Rendre attractive et compréhensible la comptabilité multicapitaux auprès des entreprises pour les encourager à la mettre en place.</p> <p>Améliorer la communication sur les méthodes de comptabilité multicapitaux, ainsi que les potentiels coûts-bénéfices de leur mise en œuvre pour les entreprises.</p>	<p>Développer des contenus média explicatifs simples permettant de présenter les principes clefs des méthodes de comptabilité socio-environnementale à soutenabilité forte.</p> <p>Communiquer largement sur les raisons et avantages qui doivent encourager cette démarche auprès des acteurs amenés à la mettre en place.</p> <p>Sensibiliser les acteurs au sein des organisations, en partant de l'unité monétaire, rendue commune à chacun des enjeux par la comptabilité multicapitaux.</p> <p>Parler, dans la communication, de budget à dépenser pour atteindre un objectif de coût de préservation.</p> <p>Cibler en priorité les dirigeants des entreprises qui pourront alors nommer des référents comptabilité multicapitaux. La pédagogie doit également s'étendre aux directeurs achats qui doivent s'approprier le sujet et le comprendre afin d'agir.</p>
<p>2. Faire évoluer les formations continues aux métiers d'expertise comptable, de management.</p> <p>Intégrer l'enseignement de la comptabilité triple capital à toutes les filières de formations, au-delà des filières de gestion/comptabilité/finance.</p>	<p>Enseigner en priorité la comptabilité multicapitaux dans les formations d'experts-comptables et de finance. Il s'agit de faire comprendre à ces acteurs que désormais, l'exigence de rentabilité économique ne peut plus être prise en considération isolément, mais doit être examinée conjointement avec l'exigence d'impact réel.</p> <p>Inclure un module de comptabilité multicapitaux dans le tronc commun des écoles de management en valorisant l'engagement universitaire pour ces questions. Inclure la comptabilité multicapitaux dans les programmes officiels de l'Éducation nationale.</p>

3. Faciliter l'implémentation opérationnelle de la comptabilité multicapitaux dans les entreprises via une démarche pédagogique.

Établir et proposer aux entreprises volontaires un guide méthodologique d'expérimentation, adapté aux TPE/PME/ETI, qui s'appuie sur un référentiel sectoriel.

Enclencher un travail collaboratif entre le monde académique et les fédérations professionnelles, en impliquant des acteurs publics comme l'ADEME dans la conception, le financement ou la diffusion du guide.

Définir le périmètre du guide autour de la comptabilité à soutenabilité forte, selon laquelle la dégradation du capital écologique ne peut être compensée par une augmentation du capital social ou économique, mais uniquement par une régénération du capital environnemental dégradé.

Envisager dans ce guide la mise en place de la comptabilité multicapitaux comme une démarche en plusieurs étapes :

- identification des enjeux ;
- design des comptes avec les moyens techniques disponibles ;
- refonte plus ambitieuse des systèmes d'information afin de produire des données au format requis.

Veiller à ce que le guide parle concrètement aux directions comptables en simplifiant les notions, en apportant des avis opérationnels et des avis d'experts, afin de standardiser la démarche et de la simplifier.

Mettre en place des expérimentations de la comptabilité multicapitaux au niveau national auxquelles s'associent volontairement les fédérations du secteur.

Développer à l'aide de ces expérimentations un référentiel sectoriel de bonnes pratiques en matière d'états écologiques, permettant aux entreprises de comparer leurs résultats au sein d'écosystèmes d'entreprises, et de les communiquer relativement à leur environnement ou à leur secteur.

Promouvoir via les experts-comptables un outil simplifié pour mesurer la transition et aider au financement des TPE/PME/ETI en transition.

4. Favoriser l'institutionnalisation de la comptabilité multicapitaux pour permettre l'identification des projets à impact par les investisseurs.

Développer un cadre structuré d'informations extra-financières qui soit pris en main par les experts-comptables, pour faciliter leur lien avec les investisseurs.

Prolonger les obligations actuelles de la DPEF au sein d'une DPI (Déclaration de performance intégrée) qui classe et structure les impacts environnementaux de l'entreprise, afin de l'aider à structurer les dépenses qu'elle doit engager pour les réduire, et lui permettre de communiquer ses actions et dépenses de réduction dans son bilan.

Inclure dans la DPI une incitation à mentionner l'objectif à atteindre sur certains capitaux environnementaux ou sociaux, afin que les entreprises puissent communiquer sur la capacité de la direction à atteindre ces objectifs.

Dans le cadre de la taxonomie européenne, pousser au niveau européen une intégration de la logique de durabilité forte dans l'évaluation des projets, en axant cette exigence sur une obligation de résultats et non plus seulement de moyens.

Permettre à la DPI de servir de base à la mise en œuvre d'une fiscalité écologique efficace.

En tant que normalisateur comptable, l'ANC pourra ensuite prendre en charge l'institutionnalisation de la nouvelle méthode comptable.

5. Donner aux sociétés à mission les outils pour prouver effectivement leur impact et ainsi obtenir des subventions fléchées.

Articuler l'adoption de la comptabilité multicapitaux aux nouveaux modèles de gouvernance de l'entreprise.

Inciter les sociétés à mission à expérimenter une comptabilité multicapitaux pour en faire un instrument central de pilotage, de gouvernance et de communication.

Ajuster la gouvernance des entreprises à l'aune d'un nouvel équilibre des pouvoirs entre les 3 capitaux : comment opérer un changement de l'exercice du pouvoir d'un capital jusqu'alors vers une nouvelle répartition tripartite ? Peut-on faire émerger un indice de notation des entreprises qui l'intègre (à l'instar de l'initiative récente du CAC 40 ESG).

Proposer à Bris Rocher (dans le cadre de sa mission confiée par le ministère de l'Économie, des Finances et de la Relance) de créer des instances de discussion entre directeur financier, DRH, RSE et Achats.

Plus d'informations sur :

https://www.forum-giverny.fr/wp-content/uploads/2021/09/30propositions_digital_New.pdf

ANNEXE 5 : Recommandations des réseaux OREE-ORSE-C3D – Rapport Comptabilité intégrée – novembre 2021

Recommandations à l'attention des entreprises désireuses de mettre en place une comptabilité socio-environnementale

Recommandations	Contenu
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.
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.
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.

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.
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.

Source : http://www.oree.org/source/_Comptabilite_Integree.pdf

ANNEXE 6 : Liste des contributeurs au groupe de travail : participants internes et intervenants externes

NB : Les propos tenus dans le présent rapport n'engagent ni les personnes ci-après citées ni les structures auxquelles elles sont rattachées.

1) Liste des personnes membres du groupe de travail

- **ALTUKHOVA-NYS Yulia**, Maître de conférences en Sciences de Gestion, Université Reims Champagne-Ardenne, Laboratoire de Recherche en Économie, Gestion, AgroRessources, Durabilité, Santé (REGARDS) – EA 6292, Membre du Conseil scientifique de la Chaire Comptabilité écologique (en partenariat avec l'Université Paris-Dauphine et AgroParisTech)
- **BARDY Jennifer**, Maître de conférences en Droit privé, Université Côte d'Azur
- **BASCOURRET Jean-Marc**, Maître de Conférences en Sciences de Gestion, Université Reims Champagne-Ardenne Laboratoire de Recherche en Économie, Gestion, AgroRessources, Durabilité, Santé (REGARDS) – EA 6292
- **BOLLAERT Claire**, Service QSE International, Groupe Soufflet
- **BOUCHARDEAU Théo**, Responsable RSE, Association générale des producteurs de blé (AGPB)
- **BOULEAU Gabrielle**, Enseignante-chercheure, Laboratoire LISIS, INRAE, membre de l'Académie d'agriculture de France
- **BOUR POITRINAL Emmanuelle**, membre du Conseil général de l'alimentation, de l'agriculture et des espaces ruraux (CGAAER)
- **BOUSSEMART Jean-Philippe**, Enseignant Sciences économiques à l'Université de Lille, Membre de l'Académie d'agriculture de France
- **BUSNEL Jérôme**, Animateur, Association Française d'Agronomie
- **CARLOTTI Bénédicte**, Chargée d'études économiques, Pluriagri
- **CAVALLI Gilles**, Consultant en RSE, Agrifind
- **CHANDELLIER Jean-Louis**, Directeur adjoint FNSEA
- **CHOMEL Chantal**, Membre de l'Académie d'agriculture de France
- **CORMIER Pierre**, Service Coordination, Association des producteurs de lait Bel de l'Ouest
- **DAMBRINE Richard**, Consultant indépendant en RSE Environnement et Agronomie
- **DECONIHOUT Gauthier**, Conseiller QHSE, Cerfrance Seine Normandie

- **DE SAINT VICTOR Agathe**, Spécialiste Légumes d'industrie, Association Pour une Agriculture du Vivant
- **DELAY Justine**, Conseillère entreprise, Cabinet Fiteco Région Centre, réseau AGIRAGRI
- **DIDELLOT Laurent**, Enseignant, Université de Bourgogne et groupe Burgundy School of Business, diplômé d'expertise comptable
- **DUROS Thomas**, Responsable Service QHSE, Cerfrance Normandie
- **GAUTRIN Éric**, Directeur Conseil et Métier, Cerfrance Champagne Nord-Est Île-de-France
- **GUILLOT Vincent**, juriste-fiscaliste, FNSEA
- **HERAL Vincent**, Chargé de mission Responsabilité sociétale des entreprises/impact environnemental, SNIA Nutrition animale
- **JULLIEN Martine**, Responsable Économie et Prospective, Association générale des producteurs de blé (AGPB)
- **LEFEVRE Jean**, chef d'entreprise agricole, membre de plusieurs GIEE (Groupement d'intérêt économique et écologique)
- **LEJOSNE Marcel**, chef d'entreprise agricole, Administrateur Agridées
- **MILLARD Jean-Baptiste**, Délégué général, Agridées
- **NEVEUX Sébastien**, Chef d'entreprise agricole, Président SN Conseil
- **ORY Jean-François**, Maître de Conférences en Sciences de Gestion, Université Reims Champagne-Ardenne, Laboratoire de Recherche en Économie, Gestion, AgroRessources, Durabilité, Santé (REGARDS) - EA 6292
- **PEREZ Roland**, Membre de l'Académie d'agriculture de France,
- **PETITJEAN Jean-Luc**, Maître de conférences en Sciences de Gestion, Université Reims Champagne-Ardenne, Laboratoire de Recherche en Économie, Gestion, AgroRessources, Durabilité, Santé (REGARDS) – EA 6292
- **PEYRON Jean-Luc**, IGPEF, Membre de l'Académie d'agriculture de France
- **PIERRE-GUY Jean-Marie**, Membre de l'Académie d'agriculture de France
- **PION Dominique**, Directeur RSE, Qualité et Projets, Cerfrance Normandie
- **PRIN Sébastien**, Directeur de la Fédération du Crédit Mutuel Agricole et Rural (CMAR), Membre de l'Académie d'agriculture de France
- **RIOUALEC Anne-Laure**, Chargée de missions Agroécologie, Association Pour une Agriculture du Vivant (PADV)
- **RUIZ José**, Membre du Conseil général de l'alimentation, de l'agriculture et des espaces ruraux (CGAAER)
- **SERONIE Jean-Marie**, Président Champs d'Avenir, Administrateur Agridées, Membre de l'Académie d'agriculture de France
- **THEURET Jean-Luc**, Chef d'entreprise viticole, Président Fédération des Centres de Gestion Agrées Agricoles (FCGAA)
- **THIBAUT Estelle**, Directrice générale, coopérative agricole SCARA
- **TICHADOU Christophe**, Expert-Comptable, Président-directeur général, Cabinet Alliance Expert Arc Méditerranéen, réseau AGIRAGRI
- **TRUCHON Françoise**, cheffe d'entreprise agricole, Administratrice Agridées
- **VALIORGUE Bertrand**, Professeur de stratégie et gouvernance des entreprises, emlyon business school
- **VANDAMME Patrick**, Directeur, AS 76, cabinet de conseil et d'expertise comptable
- **ZAHM Frédéric**, Agro-économiste, INRAE Centre Nouvelle-Aquitaine – unité ETTIS

2) Liste des thèmes abordés et des personnes auditionnées

THÈME ABORDÉ	PERSONNES AUDITIONNÉES
Panorama des concepts, méthodes et techniques de Comptabilité socio-environnementale (CSE) applicables à l'agriculture	Yulia ALTUKHOVA-NYS , Maître de conférences en Sciences de Gestion à l'Université de Reims Champagne-Ardenne et Membre du Conseil scientifique de la Chaire Comptabilité écologique Laurent DIDELOT , Enseignant à l'Université de Bourgogne et au groupe BSB, diplômé d'expertise comptable Hervé GBEGO , associé Cabinet Endrix (ex-Compta Durable), Groupe SFC, membre du Conseil national de l'ordre des experts-comptables
Retours d'expérimentations de mise en œuvre de méthodes de CSE sur des exploitations agricoles : focus sur le modèle CARE	Dominique IOOS , expert CARE TDL, réseau Fermes d'Avenir, bénévole au CERCES (Cercle des comptables environnementaux et sociaux) Michel LEMONNIER , agriculteur, réseau FN CUMA et Coop des Communs Quentin DUPETIT , Chargé de mission Agroécologie, FN CUMA
Finance durable, reporting extra-financier et taxonomie européenne	Charlotte GARDES , Adjointe au chef du bureau Finance durable, Droit des sociétés, Comptabilité et Gouvernance des entreprises, Direction générale du Trésor, ministère de l'Économie, des Finances et de la Relance Claude SOUDE , Directeur adjoint Fédération des producteurs d'oléo-protéagineux (FOP), réseau FNSEA, représentant au COPA-COGECA à Bruxelles Vincent LEMAITRE et Sophie CARON-JOURDAIN , Direction Responsable Sociale des Entreprises, Groupe Crédit Agricole SA
Outils et méthodes d'analyse de la durabilité des exploitations agricoles	Jennifer HUET , Centre national interprofessionnel de l'économie laitière (CNIEL), Service Environnement Léa LUGASSY , Coordinatrice scientifique, Association Pour une Agriculture du Vivant (PADV) Frédéric ZAHM , Agro-économiste, INRAE (Centre Nouvelle-Aquitaine – unité ETTIS)
Fiscalité environnementale et synergies possibles avec la Comptabilité socio-environnementale	Gabrielle BOULEAU , Enseignante-chercheuse, Laboratoire LISIS, INRAE, membre de l'Académie d'agriculture de France Guillaume SAINTENY , Enseignant à AgroParisTech, Président du Plan Bleu, membre de l'Académie d'agriculture de France Christophe TICHADOU , Expert-comptable, Président-directeur général Cabinet Alliance Expert Arc Méditerranéen, réseau AGIRAGRI
Partages d'expérience et prospectives sur le déploiement de la CSE dans les entreprises agricoles et les filières alimentaires	Dorothée BROWAEYS , Présidente TEK4Life et Alliance ComptaRegeneration Éléonore DISSE , Doctorante en sciences de gestion & Chargée de mission performance globale des TPE, Conseil National du Réseau Cerfrance Philippe BOULLET , Directeur du Pôle Performance et Prospective, Conseil National du Réseau Cerfrance

BIBLIOGRAPHIE (POUR ALLER PLUS LOIN)

RAPPORTS ET OUVRAGES

- Avise, juin 2020, « Étude de cas – Évaluation de l'impact social – Fermes d'avenir et la ferme de Cagnolle ».
- Capitals Coalition, avril 2020, « Improving nature's visibility in financial accounting – A Primer for Business ».
- Capitals Coalition, avril 2020, « Improving nature's visibility in financial accounting – Full Report ».
- Centre d'études et de prospectives, juin 2020, « Les paiements pour services environnementaux en agriculture : pourquoi s'y intéresser et comment les déployer ? ».
- Chaire de comptabilité écologique, mars 2021, « Rapport d'étude sur la mise en œuvre du tableau de bord ESGAP en Nouvelle-Calédonie ».
- Chaire de comptabilité écologique, mars 2021, « Résumé exécutif – Mise en œuvre du tableau de bord ESGAP en Nouvelle-Calédonie ».
- Commissariat général à la stratégie et à la prospective, octobre 2013, « Vers des agricultures à hautes performances La ferme France dans 10 ans ».
- CSOEC, décembre 2015, « La comptabilité face aux défis climatiques : enjeux et perspectives ».
- DGFC, mars 2021, Livre blanc, « Intégration financière et comptabilités socio-environnementales ».
- Inspection générale des finances, décembre 2020, « Bilan et perspectives du label « investissement socialement responsable » (ISR) ».
- France Stratégie, février 2021, « Labels RSE Propositions pour des labels RSE sectoriels destinés aux TPE, PME et ETI ».
- France Stratégie, août 2020, « Les performances économiques et environnementales de l'agroécologie – La note d'analyse ».
- France Stratégie, août 2020, « Les performances économiques et environnementales de l'agroécologie – Dossier de présentation ».
- France Stratégie, août 2020, « Améliorer les performances économiques et environnementales de l'agriculture : les coûts et bénéfices de l'agroécologie – Document de travail ».
- France Stratégie, octobre 2019, « Faire de la PAC un levier de la transition agroécologique – Rapport ».
- France Stratégie, octobre 2019, « Faire de la PAC un levier de la transition agroécologique – Dossier de présentation ».
- France Stratégie, octobre 2019, « Faire de la PAC un levier de la transition agroécologique – Synthèse ».
- France Stratégie, « Quels indicateurs pour mesurer les (in)soutenabilités ? – Livret interactif ».
- Institut du capitalisme responsable, mars 2021, « Le nouveau partage de la valeur ».
- Institut IDEAS, « Le Guide des Bonnes Pratiques de l'Institut IDEAS – Associations, fondations, fonds de dotation ».
- I4CE, 2020, « Panorama des financements climat – Édition 2020 ».
- Jean-Paul Chapron, Carole Dubost et Fella Imalhayene, novembre 2020, « Labels RSE – Accompagner les entreprises et donner confiance à leurs parties prenantes ».
- La Coop des Communs, décembre 2020, « Comptabilité et communs – l'apport de la méthode CARE – Un point d'étape ».
- Mava Foundation, novembre 2019, « Natural capital visibility in financial accounting – Method 3 – Extended Version ».
- Metabolic, « Setting science-based targets for nature: A pilot to assess planetary boundaries for water, land, nutrients and biodiversity in Alpro's soy and almond value chains ».
- Ministère de l'Agriculture, de l'Agroalimentaire et de la Forêt, « 12 clés pour comprendre l'agro-écologie ».
- Ministère de l'Économie, des Finances et de la Relance, Sandra Bernard Colinet, décembre 2020, « Investir pour transformer durablement ».
- Nicole Notat et Jean-Dominique Senart, mars 2018, Rapport aux ministres de la Transition écologique et solidaire, de la Justice, de l'Économie et des Finances du Travail, « L'entreprise, objet d'intérêt collectif ».
- Patrick de Cambourg, président de l'Autorité des normes comptables, mai 2019, Rapport présenté au ministre de l'Économie et des Finances, « Garantir la pertinence et la qualité de l'information extra-financière des entreprises : une ambition et un atout pour une Europe durable ».
- SEEA, 2014, Note de synthèse, « Un Cadre pour la mesure du Développement Durable et des Politiques d'Économie Verte ».
- Science Based Targets Network, septembre 2020, Rapport, « Science-based targets for nature Initial Guidance for Business ».
- Science Based Targets Network, septembre 2020, « Résumé exécutif – Science-based targets pour la nature – Guide préliminaire à destination des entreprises ».
- Rapport SIGMA Project, septembre 2003, « The sigma guidelines toolkit contributif – Sustainability accounting guide ».
- TEK4Life, mars 2021, « Cartographie des enjeux, des acteurs et des controverses d'une comptabilité multicapitaux pour l'anthropocène ».
- Valiorgue, B., Refonder l'Agriculture à l'heure de l'Anthropocène, Éditions Le Bord de l'Eau, 2021.
- Wainstain, J., L'équation alimentaire, nourrir le monde sans pétrole en réparant la nature et le climat, Éditions France Agricole, 2022.
- WWF, 2019, « Into the wild – Intégrer la nature dans les stratégies d'investissement ».
- WWF, 2019, « Capital naturel et stratégies des organisations : une visite guidée des outils ».

ARTICLES

- Altukhova-Nys Y. et al., 2017. « Mesurer la compétitivité des exploitations agricoles en transition vers l'agro-écologie : un état des lieux des problématiques comptables », La Revue des Sciences de Gestion 2017/3 (n° 285-286), p. 41-50.
- Altukhova Y., 2015. « L'état de la comptabilité verte des entreprises : le cas du secteur agricole. », État des entreprises 2015, La Découverte, collection Repères n° 648, p. 63-72.
- Ambec S., Lanoie P., 2009, « Performance environnementale et économique de l'entreprise », La Documentation française, « Économie & prévision », 2009/4, n° 190-191, p. 71-94.
- Borris P., 2011, « Proposition de comptabilité environnementale concrète », Ouverture n° 86, septembre 2011, p. 50-51.
- Charriot C., Vidal O., 2020, « La prise en compte des enjeux environnementaux dans la comptabilité agricole : utopie ou nécessité ? », ACCRA, 2020/2, n° 8, mai 2020.
- Comte A., 2020, *Ecosystem accounting in support of the transition to sustainable societies – the case for a parsimonious and inclusive measurement of ecosystem condition*, CIRED Working Paper, n° 2020-76, janvier 2020.
- Desbois D., 2009, « Statistiques agricoles : pour des indicateurs de durabilité au niveau de l'exploitation », L'Harmattan, « Marché et organisations », 2009/1, n° 8, p. 149-172.
- Desjeux Y. et Latruffe L., 2018, « Projet de recherche "FLINT" sur les indicateurs de durabilité des exploitations agricoles de l'Union européenne : Quelques résultats », INRA, UMR SMART-LERECO, Rennes, septembre 2018 Dubois M. J. F., « La dynamique instituante des agricultures », ERES, Nouvelle revue de psychosociologie, 2019, n° 28, pages 97 à 110
- Girardeau Martin, 2017, *The farm as an accounting laboratory – An Essay on the History of Accounting and Agriculture*.
- Gray R., 2010, *Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet*, Accounting, Organizations and Society, 2010, n° 35, p. 47-62.
- Hoffmann G., 2009, « Quand la RSE revisite la chaîne de valeur », Management Prospective Éd., « Management & Avenir », 2009/8, n° 28, p. 37-55.
- Icher L., 2017, « La dépense publique en matière environnementale : l'exemple de la protection des sols », Institut des Études Juridiques de l'Urbanisme, de la Construction et de l'Environnement, « Droit et Ville », 2017/2, n° 84, p. 171-200.
- Joly N. et al., 2017, « L'entreprise agricole et sa gestion : éthos, structures et instruments (XIX^e-XX^e siècle) », ESKA, « Entreprises et histoire », 2017/3, n° 88, p. 6-20.
- Feger C., Mermet L., 2021, « Innovations comptables pour la biodiversité et les écosystèmes : une typologie axée sur l'exigence de résultat environnemental », Comptabilité – Contrôle – Audit/Tome 27, Volume 1, janvier 2021.
- Lafontaine J.-P., 2011, « Normalisation et mondialisation : le cas de la prise en compte de l'environnement naturel par les entreprises », Normes et Mondialisation, mai 2004.
- Lafontaine J.-P., 2003, « Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales », Comptabilité – Contrôle – Audit/Numéro spécial, mai 2003, p. 111-127.
- Lambertson G., 2000, *Accounting for sustainable Development – a case study of city Farm*, Critical Perspectives on Accounting, 2000, n° 11, p. 583-605.
- Lemarchand, Y. et al., 2017, « Schisme à grignon » autour de la comptabilité agricole, durant les années 1870 », ESKA, « Entreprises et histoire », 2017/3, n° 88, p. 37-52.
- Levrel A., 2008, « Les indicateurs de développement durable : proposition de critères d'évaluation au regard d'une approche évolutionniste de la décision », Revue Française de Socio-Économie, 2008/2, n° 2, p. 199-222.
- Petit F. et al., 2013, « Tentative d'une « comptabilité élargie » à la responsabilité sociétale de l'entreprise ou comment concilier business et intérêt général ? », ISEOR, « Recherches en Sciences de Gestion », 2013/1, n° 94, p. 29-51.
- Rambaud A. et Chenet H., 2020, *How to re-conceptualise and re-integrate climate finance into society through ecological accounting?*, 15 octobre 2020, disponible sur SSRN : <https://ssrn.com/abstract=3725538> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3725538>.
- Rambaud A. et Richard J., 2016, *The "Triple Depreciation Line" Accounting Model and Its Application to the Human Capital, Finance and Economy for Society: Integrating Sustainability (Critical Studies on Corporate Responsibility, Governance and Sustainability, Vol. 11)*, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, p. 225-252.
- Rambaud A. et Richard J., 2015, *The "Triple Depreciation Line" instead of the "Triple Bottom Line": Towards a genuine integrated reporting*, *Critical Perspectives on Accounting*, 2015, n° 33, p. 92-116.
- Richard J., 2013, « La nature n'a pas de prix... – Mais sa maintenance a un coût », C.E.R.A.S., « Revue Projet », 2013/1, n° 332, p. 81-87.
- Schaltegger S. et Burritt R. L., 2010, *Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?*, *Journal of World Business*, Volume 45, Issue 4, October 2010, p. 375-384.
- Trébucq S., 2017, « Mise en place d'une comptabilité carbone à l'échelle des Produits : le cas d'une PME de la filière bois », ISEOR, « Recherches en Sciences de Gestion », 2017/1, n° 118, p. 65-96.
- Zahm F. et al., 2019, « Évaluer la durabilité des exploitations agricoles. La méthode IDEA v4, un cadre conceptuel combinant dimensions et propriétés de la durabilité », Cahiers Agricultures, Volume 28, 2019, n° 5.
- Zahm F., Mouchet C., 2012, « De la Responsabilité Sociétale d'une exploitation agricole à la mesure de sa Performance Globale », Revue de la littérature et application avec la méthode IDEA, Économie et Institutions, n° 18 19, p. 85-119.

ARTICLES DE PRESSE

- « La RSE peut matcher avec un projet entrepreneurial », mars 2021, *VITI LEADERS*.
- Le banquier et l'agroécologie, *Graines de Mane*, 14 février 2021.
- L'apport de la comptabilité écologique aux PSE, *Travaux & Innovations*, janvier 2021 n° 274, p. 14.
- « Une révolution comptable pour rendre compte d'un nouveau contrat avec la nature », *Le Monde*, 19 juillet 2020.
- « Transformer nos systèmes comptables pour se réorganiser avec ce qui compte (vraiment) », *The Conversation*, 18 juin 2020.
- Hélène Le Teno : « Réussir une transition agricole et alimentaire compatible avec les limites écologiques », *Graines de Mane*, 5 avril 2020.
- Quand les normes comptables se mettent au « vert », *Les Echos Executives*, 13 décembre 2019.
- Pas de transition écologique sans transformation comptable ! *UP Magazine*, 6 février 2019.
- Ouvrons le Crédit d'Impôt Recherche aux agriculteurs, *Graines de Mane*, 10 juin 2018.
- Comptabilité environnementale : Kering partage sa méthodologie, *Novethic*, 20 mai 2015.
- Défendons le statut de paysan-chercheur, *Graines de Mane*, 30 mars 2017.
- La Commission prend des mesures pour renforcer la transparence des sociétés en matière sociale et environnementale, Commission européenne, communiqué de presse, 16 avril 2013.

SÉMINAIRES

- La finance à impact : effet de mode ou tendance de fond de la finance durable ? Webinaire co-organisé par secrétariat d'État chargé de l'Économie sociale, solidaire et responsable et Finance for Tomorrow, 25 mars 2021.
- Comment la comptabilité écologique peut valoriser les « investissements verts », webinaires comptabilité écologique, TEK4Life, 11 mars 2021.
- Pilote sa transition : le rôle déterminant d'une information comptable multidimensionnelle, webinaires comptabilité écologique, TEK4Life, 10 mars 2021.
- Series of webinars on EU Taxonomy, Discussion on future developments with the Platform on Sustainable Finance, European Commission, 24 and 26 February 2021.
- State of Play on the Delegated Act for Sustainable Finance Taxonomy, József Iván, Civil Dialogue Group Rural Development, 11 February 2021.
- « Face à la crise, quelles politiques d'investissement soutenables ? », Séminaire « Soutenabilités », France Stratégie, 19 mai 2020.

RÉSEAUX DE RECHERCHE

- Chaire *Comptabilité écologique d'AgroParisTech, Université Paris-Dauphine, Université de Reims Champagne-Ardenne*.

GROUPES DE TRAVAIL

- La conciliation des court et long termes pour les investisseurs et les entreprises, Groupe de travail du Collège des Experts et Expertes, Institut de recherche appliquée à l'entreprise, aux investisseurs, aux gestionnaires d'actifs, aux pouvoirs publics et aux parties prenantes, janvier 2020.
- Comptabilité intégrée, groupe de travail commun aux réseaux OREE, ORSE et C3D, conduit en 2021.

NOTES DE BAS DE PAGE

- 1 Voir annexe 6 – Liste des participants et contributeurs au groupe de travail.
- 2 Pour une vision panoramique des enjeux, voir les ouvrages de Gilles Cavalli, *Manager une entreprise agricole durable* (2019), Éditions France Agricole, d'Eddy Fougier, *Malaise à la ferme, enquête sur l'agribashing* (2020), ainsi que celui de Bertrand Valiorgue *Refonder l'agriculture à l'heure de l'anthropocène* (2020), Éditions le Bord de l'Eau.
- 3 Le GIEC, créé en 1988, est le Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat. Sa mission est d'évaluer l'état des connaissances sur l'évolution du climat, ses causes, ses impacts. L'IPBES, organe intergouvernemental créé en 2012, est la Plateforme intergouvernementale scientifique et politique sur la biodiversité et les services écosystémiques. Sa mission est de fournir des connaissances sur la biodiversité de la planète, les écosystèmes et leurs bénéfices pour les individus.
- 4 Paul J. Crutzen a reçu le prix Nobel de Chimie en 2000 pour ses travaux sur la constitution chimique de l'atmosphère. Il est l'inventeur du concept Anthropocène, qui, selon lui, traduit une nouvelle ère géologique où les activités humaines ont un impact irrémédiable sur la biosphère. Ce terme fait débat au sein de la communauté scientifique, notamment les géologues. Ce thème présente le mérite d'être repris dans de nombreuses disciplines et d'amener des visions différentes.
- 5 Valiorgue Bertrand, *Refonder l'Agriculture à l'heure de l'Anthropocène*, Éditions le Bord de l'Eau, 2020.
- 6 Dénigrement du monde agricole et plus particulièrement du modèle de production intensif.
- 7 Écoblanchiment ou blanchiment écologique qui consiste pour une entité à abuser ou à utiliser à mauvais escient des arguments écologiques pour valoriser son image.

8 CITEPA, rapport Secten 2020.

9 Le méthane principalement émis par les élevages de ruminants a un pouvoir de réchauffement global (PRG) 25 fois supérieur au dioxyde de carbone et le protoxyde d'azote (du fait de l'utilisation d'engrais azotés), près de 260 fois le PRG du dioxyde de carbone.

10 Cécile Détang-Dessendre, Hervé Guyomard, coord., *Quelle politique agricole commune demain ?* Éditions Quae, 2019, page 127.

11 Étude Théma, *Fiscalité environnementale, un état des lieux*, ministère de l'Environnement, 2017, p. 63.

12 Selon Bruno Molle, Responsable Inrae du laboratoire de recherche sur les technologies de l'irrigation, cité par Agrafil du 18 novembre 2021.

13 Étude du CEP, *Politique des Sols : dynamiques européennes et françaises*, n° 169, novembre 2021.

14 COM (2021) 699 final, Stratégie de l'UE pour la protection des sols à l'horizon 2030, Récolter les fruits de sols en bonne santé pour les êtres humains, l'alimentation, la nature et le climat.

15 75 % des populations d'insectes auraient disparu en Allemagne en 30 ans ; Caspar Hallman, PLOS ONE, 2017 <https://journals.plos.org/plosone/article?id=10.1371/journal.pone.0185809> ; Note n° 30 de l'Office Parlementaire d'Évaluation des Choix Scientifiques et Technologiques (OPECST), décembre 2021.

16 Rapport IPBES, mai 2019 ; étude STOC coordonnée par le Muséum national d'histoire naturelle depuis 2001 ; Olivier Billaud, *Journal of applied ecology*, 7 juillet 2020.

17 Rapport *L'état de la biodiversité pour l'alimentation et l'agriculture dans le monde*, Commission des ressources génétiques pour l'alimentation et l'agriculture de la FAO, Évaluations 2019.

18 Source : Déforestation importée, WWF, 2018.

19 Ademe, Empreintes sol, énergie et carbone de l'alimentation, Parties 1, 2 et synthèse, décembre 2020.

20 Cour des comptes européenne, Rapport spécial n° 21/2017.

21 Avis de l'Autorité environnementale Ae 2021-78 du 20 octobre 2021 ; Tribune d'étudiants de six grandes écoles du 20 décembre 2021 : <https://tribunepourunmeilleurlorsps.wordpress.com/>

22 Sur la durabilité du système alimentaire français, il est souvent évoqué le classement annuel publié par le magazine *The Economist* qui a placé la France à la première place de 2018 à 2020 (en 2021 la France est classée 5^e sur 19 pays) sur la base d'un indice composite (gaspillage alimentaire, agriculture durable et nutrition), le *Food Sustainability Index*, créé par The Economist Intelligence Unit (EIU) et le Barilla Center for Food & Nutrition Foundation (BCFN). Sur la base des trois volets, le volet « nutrition » contribue le plus positivement (la France est deuxième derrière le Japon) à la note globale de la France alors que les volets « gaspillage alimentaire » et « agriculture durable » contribuent à la dégrader (10^e pour les émissions de GES, 15^e pour l'utilisation de pesticides et 15^e pour l'utilisation d'engrais de synthèse). L'analyse détaillée des résultats amène à relativiser le résultat global. Voir site <https://foodsustainability.eiu.com/> (consulté le 22 décembre 2021). Le FSI est calculé sur la base de 38 indicateurs de durabilité.

23 Note de la Fondation pour la Recherche sur la Biodiversité, *le paradoxe de la productivité : la productivité agricole favorise l'inefficacité du système alimentaire*, décembre 2021.

24 Rockström, J. ; W. Steffen, K. Noone ; A. Persson ; F. S. Chapin, III ; E. Lambin et al, Planetary Boundaries : Exploring the Safe Operating Space for Humanity, Ecology and Society, 2009.

25 L'origine du terme est attribuée à Robert Rodale (1930-1990), auteur de nombreux articles sur une approche holistique de l'agriculture et du jardinage, impliqué dans le mouvement mondial de l'agriculture biologique IFOAM. Terme proche et influencé de la permaculture développée par l'agriculteur japonais Masanobu Fukuoka (1913-2008).

26 Terme employé dès 1928 par Basil Bensin, un agronome américain d'origine russe, pour qualifier les pratiques visant à produire mieux tout en étant respectueux des écosystèmes et de la nature. Ce terme commencera à être institutionnalisé à partir des années 1970, extrait du Rapport Politique RSE des entreprises et Transition agroécologique, CGAAER, septembre 2021, p. 11 et Ouvrage collectif de l'Académie d'agriculture, La Transition agroécologique, *Quelles perspectives en France et ailleurs dans le monde*, Tome 1, page 35.

27 Voir le site de l'OP2B (One Planet Business for Biodiversity) : www.op2b.org (consulté le 22 décembre 2022).

28 Plateforme SAI : <http://www.saiplatform.org/> initiée en 2002 par Danone, Nestlé et Unilever.

29 <https://4p1000.org/fr>

30 Sources d'après l'association Noé pour la biodiversité : Billeter et al. 2008 ; Albrecht et al. 2020 ; Rhoné 2016, Pywell, 2017 ; Perrot 2018 ; Wintermantel, 2019.

31 Papanikolaou et al. 2016 ; Le Roux, 2006 ; Duelli, 1990.

32 <https://bleu-blanc-coeur.org/actualites/pour-la-sante-de-la-terre-des-animaux-et-des-hommes/moins-mais-mieux-l-elevage-come-levier-d-une-meilleure-sante-sur-terre/> (consulté le 22 décembre 2022).

33 Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État, PLF 2022, Volet Agriculture et Alimentation, pages 24-26, septembre 2021.

34 <http://www.green10.org>

35 Règlement (UE) 2020/852 dit « taxonomie » adopté par le Parlement européen et le Conseil le 18 juin 2020 et entré en vigueur le 12 juillet 2020. Une série d'actes délégués vont être adoptés pour préciser les conditions de mise en œuvre de ce règlement. Six objectifs ont été définis : Atténuation du changement climatique, adaptation au changement climatique, gestion et utilisation durables des ressources marines et halieutiques, économie circulaire et prévention des risques, réduction des pollutions (eau, air, sol), biodiversité et usage des sols.

36 On parle ici des Critères ESG (Environnement, Social et Gouvernance) du reporting extra-financier. La Commission envisage de créer une base de données européenne sur les données ESG des entreprises appelée ESAP (European Single Access Point).

37 Ce qui est demandé n'est pas le véritable Bilan carbone de l'ADEME, mais le "bilan GES réglementaire", c'est-à-dire un bilan quelque peu simplifié. En effet, le Bilan carbone obligatoire ne porte que sur les 2 premiers champs (scope 1 et 2^e) d'une classification qui en comprend 3 :

Scope 1 : émissions directes (combustibles d'énergie des sources fixes et mobiles),

Scope 2 : émissions indirectes associées à l'énergie,

Scope 3 : émissions indirectes contenues dans les achats, les immobilisations, le fret amont, les déplacements domicile-travail des salariés, les déchets. ...

38 Pour les PME et PMI, il s'agit, pour l'instant, de divulguer sur le Scope 1 uniquement.

39 <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000043956924>.

40 Étude Politique de RSE et transition agroécologique, CGAAER, septembre 2021.

41 Il s'agit d'un produit auquel on attribue une qualité ou un service supérieur par rapport à un produit de consommation de masse et qui justifie d'être payé plus cher.

42 Note Paiements pour Services Environnementaux en agriculture, Agridées, Carole Hernandez-Zakine, 2014.

43 *Bulletin de la Banque de France 237/7, Perte de biodiversité et stabilité financière : une nouvelle frontière pour les banques centrales et superviseurs financiers ?* Septembre-Octobre 2021 ; Étude *Évaluations économiques des services rendus par la biodiversité*, Trésor-Eco n° 294, décembre 2021, Direction générale du Trésor.

44 Étude Trésor-Eco, Évaluations économiques des services rendus par la biodiversité, Direction générale du Trésor, n° 294, décembre 2021.

45 Les services écosystémiques rendus par les écosystèmes agricoles, contribution au programme EFES (Évaluation française des écosystèmes et des services écosystémiques), résumé de l'étude réalisée par l'INRA, novembre 2017. Ce programme vise à intégrer les valeurs de la biodiversité dans la comptabilité nationale.

46 Accord OMC de 1995, Article 12 de l'annexe 2. Les règlements PAC 1307/2013 et 1305/2013 ont repris la notion de service environnemental.

47 <https://www.ecologie.gouv.fr/label-bas-carbone>

48 Synthèse de l'étude Ademe *Analyse des démarches mises en place par les acteurs des filières agro-alimentaires en vue de réduire l'impact environnemental de la production agricole*, 2014.

49 <https://www.carrefour.fr/engagements/act-for-food>

50 *Comprehensive Accounting in Respect of Ecology* (anciennement Comptabilité adaptée au renouvellement de l'environnement) est un modèle de comptabilité socio-environnementale développé par Jacques Richard et Alexandre Rambaud.

51 <https://www.danone.com/fr/impact/planet/regenerative-agriculture.html> (consulté le 5 janvier 2022).

52 <https://www.saipol.com/actualites/un-an-doleoze-le-role-des-agriculteurs-pour-le-stockage-du-carbone-enfin-remunere/> (consulté le 5 janvier 2021).

53 <https://www.lu.fr/engagement/la-charte-lu-harmony> (consulté le 5 janvier 2022).

54 <https://carrieres.mcdonalds.fr/accompagner-les-agriculteurs-et-producteurs-pour-grandir-ensemble/> (consulté le 5 janvier 2021).

55 <https://www.nestle.com/sites/default/files/2021-09/pr-support-transition-regenerative-food-system-fr.pdf>

56 Viton, R., *Investment funds in the food and agriculture sector : a fertile ground for investors*, Demeter 2022, sous la direction de Sébastien Abis et Matthieu Brun, pages 301-318. Sur les fonds à impact plus spécifiquement, parmi les acteurs français les plus avancés, nous pouvons citer les sociétés de gestion Mirova, Tikehaou capital, Lita.co ou encore la Fondation Avril.

57 https://www.creditagricole.info/fnca/ca11_1328967/le-projet-societal-du-groupe-credit-agricole-un-plan-programme-en-10-engagements-au-coeur-de-toutes-nos-activites (consulté le 5 janvier).

58 Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État, PLF 2022, septembre 2021, pages 24-25.

59 Cécile Détang-Dessendre, Hervé Guyomard, coord., *Quelle politique agricole commune demain ?* éditions Quae, 2019, pages 159 à 165.

60 Inspiré des écrits d'Alexandre Rambaud et du rapport TEK4Life « Cartographie » mars 2021.

61 Giraudeau Martin (2017). *The farm as an accounting laboratory. An Essay on the History of Accounting and Agriculture. Working Paper. London School of Economics and Political Science.*

62 Richard Jacques, Bensadon Didier, Rambaud Alexandre, Comptabilité financière (2018), chapitre 4 *Les principes comptables et l'image fidèle*, pages 51 à 81.

63 Richard Jacques, Rambaud Alexandre (2020), Révolution comptable : Pour une entreprise écologique et sociale. Les éditions de l'Atelier.

64 Par exemple, amortissement, comme le proposent Rambaud et Richard, Op.cit.

65 Schaltegger S., Burritt R. L., 2010. Sustainability accounting for companies : Catchphrase or decision support for business leaders? *Journal of World Business* 45 (4) : 375-384.

66 Cf. par exemple, Mathieu de Dombasle, C.J.A. (1824). *Annales agricoles de Roville, ou mélange d'agriculture, d'économie rurale et de législation agricole*. 1^{re} livraison. 4^e édition. Paris : Huzard.

67 Christophe, B. (2017). La décroissance écologique transforme l'entreprise. L'Harmattan.

68 Inspiré des écrits de Yulia Altkhova et Alexandre Rambaud.

- 69 Gudmundsson H., Hojer M., 1996. *Sustainable Development Principles and Their Implications for Transport. Ecological Economics* 19 : 269-282.
- 70 Schaltegger S., Müller K. and Hindrichsen H., 1996. *Corporate Environmental Accounting*. Chichester.
- 71 La norme comptable internationale IAS 41 « Agriculture » a été approuvée par le conseil de l'IASB (devenu IASB) en décembre 2000 et est entrée en vigueur pour les états financiers consolidés à compter du 1^{er} janvier 2003. Elle a été revue en 2014. En Europe, c'est le Règlement (CE) n° 1606/2002 qui a obligé les sociétés cotées européennes de préparer leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales adoptées par l'UE (dont l'IAS 41) à partir du 1^{er} janvier 2005. IAS 41 traite de la comptabilisation des éléments suivants liés à une activité agricole : actifs biologiques, produit agricole au moment de la récolte et subventions publiques, mais elle ne s'applique pas aux terrains liés à une activité agricole et aux immobilisations incorporelles liées à une activité agricole. Cf. http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_41_agriculture ainsi que <http://revuefrancaisedecomptabilite.fr/evolution-de-la-norme-ias-41-sur-lagriculture/>
- 72 L'environnement ici dans le sens large : économique, social, naturel.
- 73 En termes de reporting extra-financier, la DPEF, la GRI et demain CSRD, sont des initiatives des plus avancées au niveau de la double matérialité avec non seulement une création de valeur financière mais aussi la mesure de l'impact social et environnemental. Il convient absolument de les compléter par une intégration des éléments financiers et non financiers. On ne peut plus séparer ces informations. Il convient de faire évoluer la DPEF vers une Déclaration de performance intégrée. C'est un projet porté par de nombreux acteurs dont Compta durable (faisant désormais partie du Groupe Endrix) et Orée.
- 74 Pour plus d'explications sur le concept de double matérialité, lire le post LinkedIn d'Alexandre Rambaud *Suite à la nomination d'Emmanuel Faber à la présidence de l'ISB en décembre 2021* : <https://www.linkedin.com/pulse/suite-%C3%A0-la-nomination-de-faber-lissb-ou-n%C3%A9cessit%C3%A9-dune-rambaud-1e/?published-t>
- 75 Christophe Bernard, 2000, « Environnement naturel et comptabilité » / Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit/sous la direction de Bernard Colasse. Paris : Economica, 1 vol., p. 657.
- 76 Op.cit., p. 657-658.
- 77 On peut citer par exemple la Mesure soutenable du bien-être économique (en anglais – SMEW, Sustainable Measure of Economic Welfare) proposée par des Américains Nordhaus et Tobin dans leur publication *Is growth obsolete ? (La croissance est-elle obsolète ?)* (Nordhaus V., Tobin J., 1973. *Is growth obsolete ? In The Measurement of Economic and Social Performance, Studies in Income and Wealth, National Bureau of Economic Research, vol. 38*).
- Une autre proposition de réforme du PIB a été développée par Clifford Cobb et ses coauteurs - il s'agit de l'Indicateur de progrès véritable (IPV, ou en anglais - Genuine progress indicator, GPI).
- Enfin, la Banque mondiale a développé le modèle d'Épargne véritable (en anglais, Genuine savings).
- 78 On peut citer à cet effet les travaux de Jean-Louis Weber (1987) et de l'ONU (1993), où est proposé le système comptable intégré pour les comptes nationaux (en anglais – *a System for Integrated Environmental and Economic Accounting, SEEA*). (Weber J.-L., 1987. *Écologie et statistique : les comptes du patrimoine naturel. Journal de la société statistique de Paris, tome 128 (1987)*, p. 137-162 ; *United Nations, 1993. Integrated environmental and economic accounting. Handbook of National Accounting, Studies in Methods*, n° 61).
- 79 Basé sur Altukhova Y., 2013. *Comptabilité agricole et développement durable : étude comparative de la Russie et de la France. Thèse de doctorat en sciences de gestion, sous la direction de prof. Jacques Richard, Paris : Université Paris-Dauphine.*
- 80 Richard J., 2012. *Comptabilité et développement durable*. Paris : Economica.
- 81 Le bilan social a été rendu obligatoire par la loi du 12 juillet 1977 pour les entreprises et les établissements de plus de trois cents salariés soumis à la législation sur les comités d'entreprise (Capron M., 2000. *Bilan social. In Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Éd. Colasse B.). Paris : Economica, vol. 1, 77-83).
- 82 De légères différences existaient en fonction du secteur d'activité (entreprises industrielles et agricoles, commerce et services, bâtiment et travaux publics, transports terrestre et aérien, armement maritime).
- 83 Ce que certains auteurs appellent comptabilité-matières. Cf, par exemple, Pierre Borie, 2011. *Proposition de comptabilité environnementale concrète. OUVERTURE* n° 86, septembre 2011, p. 50-51.
- 84 Didelot Laurent, Theuret Jean-Luc, 2019. *La comptabilité environnementale : pistes de réflexion. INFO AGRICOLE*, septembre 2019, n° 158, p. 8-10.
- 85 De Saint Front J., de Saint Front P., Schoun G., Veillard M., 2012. *Manifeste pour une comptabilité universelle*. Paris : Éditions l'Harmattan.
- 86 Cf. le chapitre 3 pour plus de détails.
- 87 Portée par un collectif d'associations professionnelles, d'entreprises, d'institutions et d'ONG dont la Chaire Comptabilité Écologique, Compta Durable (faisant désormais partie du groupe Endrix), ORÉE, WWF-France, et Carrefour. http://www.oree.org/source/_327.pdf
- 88 Cf. à ce propos, p.ex., Altukhova-Nys Y., Bascourret J.-M., Ory J.-F., Petitjean J.-L. (2017), *Mesurer la compétitivité des exploitations agricoles en transition vers l'agro-écologie : un état des lieux des problématiques comptables. RSG (La Revue des Sciences de Gestion)* 3 n° 285-286 : p. 41-50.
- 89 Basé sur les écrits de Yulia Altukhova.

- 90 https://www.experts-comptables.fr/sites/default/files/assets/files/Livre_blanco_RSE-DFCG-OEC-17mars2021.pdf, <https://www.cddd.fr/guide-comptabilite-integree-c3d-orse-oree/> et <https://tek4life.eu/index.php/comptabilite-ecologique/telechargez-la-cartographie>
- 91 Juliette Lairez, Pauline Feschet, Joël Aubin, Christian Bockstaller et Isabelle Bouvarel (sous la coordination de), 2015. *Agriculture et développement durable - Guide pour l'évaluation multicritère*. Educagri éditions/Éditions Quæ.
- 92 <https://agricultureduvivant.org/indice-de-regeneration/>
- 93 Zahm F., Alonso Ugaglia A., Boureau H., Del'homme B., Barbier J.M., Gasselín P., Gafsi M., Girard S., Guichard L., Loyce C., Manneville V., Menet A., Redlingshofer B., 2019. *Évaluer la durabilité des exploitations agricoles. La méthode IDEA v4, un cadre conceptuel mobilisant dimensions et propriétés de la durabilité, Cahiers Agricultures*, 28, 5, <https://doi.org/10.1051/cagri/2019004>
- 94 Zahm F., Alonso Ugaglia A., Barbier J.M., Boureau H., Del'homme B., Gafsi M., Gasselín P., Girard S., Guichard L., Loyce C., Manneville V., Menet A., Redlingshofer B. (2019). *Évaluer la durabilité des exploitations agricoles. La méthode IDEA v4, un cadre conceptuel combinant dimensions et propriétés de la durabilité. Cahiers Agriculture* 28, 5 : 10 p.
- 95 <https://idea4.agro-bordeaux.fr/>
- 96 Note Agridées « L'agriculture du carbone se construit » : <https://www.agrideas.com/analyses/lagriculture-du-carbone-se-construit/> décembre 2021.
- 97 Marc Jourdain, Philippe Loubet, Guido Sonnemann, Stéphane Trébuq (2021). *The ABC-LCA method for the integration of activity-based costing and life cycle assessment. Business Strategy and Environment*, 2021, 30 : p. 1735 –1750.
- 98 <https://noe.org/media/fiches-biodiv-05-02-forte-compression.pdf>
- 99 <https://sciencebasedtargets.org/sectors/forest-land-and-agriculture>
- 100 Richard J. (2012). *Comptabilité et développement durable, Economica*.
- Rambaud A., Richard J. (2015). *The "Triple Depreciation Line" instead of the "Triple Bottom Line" : Towards a genuine integrated reporting. Critical Perspectives on Accounting*, 33 : p. 92-116.
- Richard Jacques, Rambaud Alexandre (2020), *Révolution comptable : Pour une entreprise écologique et sociale. Les éditions de l'Atelier*.
- Rambaud A., Feger C. (2020). *Extended version of the Method 3 (CARE). In Improving nature's visibility in financial accounting full report, Natural Capital Coalition, April 2020*. <https://www.chaire-comptabilite-ecologique.fr/Natural-capital-visibility-in-financial-accounting-Method-3-Extended-Version?lang=fr>
- 101 Cette Chaire partenariale s'inscrit dans une vision de durabilité forte et vise à travailler simultanément sur la comptabilité des organisations (notamment des entreprises), la comptabilité écosystémique et la comptabilité nationale, permettant une articulation entre ces niveaux et approches différents, ainsi qu'un dialogue entre différentes disciplines (comptabilité, économie, gestion des écosystèmes, etc.) Cf. pour plus de détails : <https://www.chaire-comptabilite-ecologique.fr>
- 102 La Chaire Comptabilité écologique et WWF France ont fondé le Lab Capital Naturel afin de fédérer les acteurs engagés pour la durabilité forte et favoriser l'émergence et l'adoption de nouveaux outils de gestion – financiers et extra-financiers – orientés vers une conservation rigoureuse du capital naturel. Cf. https://www.wwf.fr/projets/lab-capital-naturel?gclid=CjwKCAiAo40QbHBBEiwASKWu_CKRcRliDsczLy4ytxnMGXzq4PF2upEtE6Xv3C-heZCYLl-QQveBoCcGKQAvD_BwE
- 103 Jacques Pasquier (rapporteur), Conseil économique, social et environnemental (CESE) (2018). *Quels leviers pour renforcer la compétitivité de l'agriculture et de l'agroalimentaire français ? Avis du CESE 2018-03, 114 p., janvier 2018. Disponible sur :* https://www.lecese.fr/sites/default/files/pdf/Avis/2018/2018_03_agriculture_leviers.pdf (consulté le 14/05/2021)
- 104 <https://www.economie.gouv.fr/mission-entreprise-et-interet-general-rapport-jean-dominique-senard-nicole-notat>
- 105 https://www.economie.gouv.fr/files/files/2021/RAPPORT_ROCHER_EXE_PL.pdf
- 106 European Commission (2019). *Guidelines on reporting climate-related information* https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en.pdf
- 107 La coopérative Vivescia et la start-up MyEasyFarm, référente en Agriculture de précision et Agriculture Bas Carbone ont annoncé le 24 février 2022 un partenariat pour la réalisation d'un Diagnostic Carbone simplifié en Grandes Cultures, service généralisé à tous les coopérateurs.
- 108 À ce propos, voir par exemple la thèse de Clarence Bluntz <http://www.theses.fr/2020UPSLD008> et sa publication <https://www.cairn.info/l-etat-du-management-2020--9782348059025-page-18.htm>

Académie d'agriculture de France

Depuis 1761, « une passion connaître, une ambition transmettre » !

Établissement reconnu d'utilité publique par l'article 16 du décret présidentiel du 23 août 1878, la Compagnie a pour mission de : **RÉFLÉCHIR** sur le progrès dans les domaines de l'agriculture, de l'alimentation et de l'environnement ;

EXPLIQUER les enjeux techniques, économiques, sociaux et environnementaux ; **ÉCLAIRER** la société et les décideurs.

Ses travaux sont rendus publics lors de ses séances hebdomadaires du mercredi, sur son site Internet, dans son Mensuel et sur ses pages sur les Réseaux sociaux.

L'Académie participe, par ailleurs, à la conservation de documents qui témoignent de l'évolution de l'agriculture et du milieu rural.

Enfin, elle attribue des bourses et des récompenses, notamment à l'attention des jeunes doctorants.

Le Président de la République est son protecteur.

Le ministre en charge de l'Agriculture en est le Président d'honneur.



Académie d'agriculture de France
18 rue de Bellechasse
75007 Paris
+33 (0)1 47 05 10 37

www.academie-agriculture.fr



Agridées

Think tank de l'entreprise agricole, association reconnue d'utilité publique, Agridées est depuis sa création en 1867 un lieu unique de questionnements, de débats et d'expertises qui réunit les acteurs des secteurs agricole, agroalimentaire et agro-industriel.

Apolitique et indépendant, porté par ses valeurs d'humanisme et de progrès, Agridées facilite les rencontres entre personnes de divers horizons et s'appuie sur l'intelligence collective de ce réseau pour faire émerger des idées innovantes et construire de solides collaborations.

Tout au long de l'année, Agridées organise différents formats d'évènements et groupes de travail transversaux destinés à produire des études et des articles au service des décideurs économiques et politiques, et répondre aux défis et attentes sociétales du 21^e siècle.



Agridées
8 rue d'Athènes
75009 Paris
+33 (0)1 44 53 15 15
contact@agridees.com

www.agridees.com

