

Approche théorique de l'application de la comptabilité environnementale financière

Theoretical approach to the application of environmental financial accounting

MENDLI Salah Eddine¹, FELA Ayachi²

¹ Université abdelhamid ibn badis, Mostaganem, Algérie, s_mendli@yahoo.fr

² Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed, Algérie, f_ayachi@hotmail.com

Reçu le : 14/01/2020

Accepté le : 26/03/2020

Résumé

L'évolution de la prise de conscience des problèmes environnementaux, par les acteurs économique de l'entreprise, induit des changements de comportements réels de la part des entreprises et ses parties prenantes, dont elle a provoquée des actions protectrices à l'environnement. A cet effet, la mise en œuvre de ces actions dans le cadre du développement durable, génère des dépenses importantes, qui doivent être prises en compte par la comptabilité traditionnelle.

L'intervention des normalisateurs de la comptabilité est donc sollicitée pour promouvoir au sein des normes IAS/IFRS, des normes qui tiennent compte de ses aspects environnementales, afin d'aider les entreprises à évaluer leurs performances environnementales et d'informer les investisseurs sur le risque environnemental.

***Mots clés :** Innovation managériale, comptabilité environnementale financière, dépenses environnementales, normalisation comptable.*

***Code Jel :** G02, Q14, Q50, Q56, Q59.*

Abstract

The rising awareness of the company's economic players about the environmental problems is inducing to changes in the companies and their stakeholders' real behavior. This brings to adopt different actions protective of the environment. For this

¹ Auteur correspondant : M. MENDLI Salah Eddine, s_mendli@yahoo.fr.

purpose, the implementation of these actions in the sustainable development context, generates significant expenses which must be accounted by traditional accounting.

The intervention of accounting standard-setters is therefore required to promote, within IAS/IFRS, standards that take into account its environmental aspects, in order to help companies assess their environmental performance and inform investors about environmental risk.

Key words: *Managerial innovation, Financial environmental accounting, environmental expenses, Accounting Standards.*

Introduction

L'adoption du développement durable par les organisations est apparue actuellement comme un mélange de certaines valeurs éthique du management avec ce qui était imposé par la crise financière ainsi que les contraintes imposées par l'environnement naturel (pollution, raréfaction des ressources primaires, déclin de la biodiversité,...), l'environnement social et sociétal (droits humains fondamentaux, sante et sécurité au travail, ...), et l'environnement économique.

Cette nouvelle orientation stratégique de l'organisation moderne, se traduit selon (Piré-Lechalard, 2009) par des champs d'opportunités comme l'amélioration de la productivité, ou la valorisation de l'image de l'organisation. Il s'avère être, également, un vecteur solide d'innovations, en particulier par l'adoption d'une approche par les avantages. Cette nouvelle orientation organisationnelle induit des changements de comportements à tous les niveaux de l'organisation et impacte automatiquement la comptabilité, qui se trouve impliquée à cette évolution majeure des consciences, qui est, nulle doute, l'enjeu des années à venir.

Cette implication de la comptabilité aux questions environnementales, se traduit par le besoin d'une prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes (individuel, consolidés) des entreprises (remise en état des sites, perte de valeur des terrains, coûts de dépollution...).

Cet article, à travers une méthodologie de recherche descriptive, ce propose de mettre en évidence la portée des aspects environnementaux dans la gestion de l'entreprise qui

constitue un avantage organisationnel et qui doivent être intégré dans son système d'information en générale et la comptabilité en particulier.

Ce travail se présente en trois parties. La première, consiste à présenter l'importance de la comptabilité sociale et environnementale au niveau managérial du fait quelle présentent des avantages compétitifs vis-à-vis les parties prenantes extérieurs. La deuxième est dédiée à exposer l'évolution de la comptabilité sociale et environnementale, depuis les années 1970 à nos jours. En fin, la troisième qui met en exergue les domaines d'intervention directe des IAS/IFRS, afin d'aider les entreprises à atteindre leurs objectifs de développement durable et d'informer les parties prenantes sur le risque environnemental.

I. Pourquoi une comptabilité environnementale ?

1. Le développement durable et l'innovation managériale :

La littérature managériale révèle que le terme d'innovation est employé indifféremment pour désigner un processus de changement, que le résultat qui en découle, dont l'aboutissement est une réalisation originale qui comporte des attributs créateurs de valeur, la mise en application originale est porteuse de progrès d'une découverte, d'une invention ou simplement d'un concept.

Selon (Piré-Lechalard, 2009, p. 284), Hamel (2008) identifie quatre types d'innovations qu'il présente sous forme d'une pyramide. Chaque innovation apporte une contribution à la réussite de l'entreprise, certaines formes d'innovations révèlent, selon l'auteur, une aptitude supérieure dans l'obtention d'un avantage concurrentiel durable. A cet effet, Il a mit Au sommet de sa pyramide, l'innovation managériale est la plus à même de provoquer une rupture durable. Elle se distingue des autres formes d'innovation parce qu'elle repose sur une combinaison complexe de ressources et de savoir-faire particulièrement difficile à identifier et à dupliquer pour un concurrent.

Par ailleurs, selon (Lafontaine, 2003, p. 114), Godowski (2001) recommande que, la technique de gestion peut être assimilée à une innovation managériale si trois conditions sont respectées. Tout d'abord, cette technique doit être une idée nouvelle :

- a) Qui peut être soit une recombinaison d'idées anciennes, soit un schéma qui modifié l'ordre du présent, soit une formule ou une approche unique perçue comme nouvelle par les individus concernés.
- b) Ensuite, il faut que cette technique exerce un impact direct sur le mode de management.
- c) Enfin, il faut que cette technique contribue à augmenter le stock de connaissances dont disposent les acteurs.

L'étude menée par (Piré-Lechalard, 2009, pp. 285-296), confirme que le développement durable induit la création de nouveaux produits ou services qui, peuvent être à l'origine de l'obtention d'un avantage concurrentiel certain par leurs dimensions sociale et/ou environnementale, ou pour le moins, d'un positionnement souvent remarquable.

2. La comptabilité environnementale et l'innovation managériale :

Par ailleurs, la mise en œuvre d'une opération de dépollution dans le cadre du développement durable, consiste à adopter soit l'action corrective soit l'action préventive², dont elles génèrent des dépenses qui se correspondent à des flux³ dans la pratique de la gestion environnementale au sein de la gestion globale de l'entreprise. La comptabilisation de ces flux apparaît indispensable et pose à l'horizon la problématique de l'innovation comptable, que J-P Lafontaine, définit comme une innovation managériale qui a des caractéristiques supplémentaires. Ces dernières ont été déterminées par Godowski, en deux conditions, l'un portant sur le domaine d'application de la technique étudiée et l'autre sur les personnes responsables de la mise en œuvre de la technique :

- d) Une innovation managériale sera aussi une innovation comptable si elle est une composante des systèmes d'information comptable (SIC) des organisations ;
- e) et si les professionnels de la comptabilité, qu'ils soient comptables, contrôleurs de gestion, auditeurs financiers ou normalisateurs, la perçoivent comme une technique qui

² L'action corrective consiste à mettre des filtres ou mettre une station de dépollution en aval de l'installation. Quant à l'action préventive consiste à acheter des machines équipés par des filtres et d'équipement de dépollution en Amont de l'installation.

³ les flux correspondent aux flux monétaires, flux physiques et flux juridiques.

a modifié ou qui va modifier à terme le contenu de leurs missions, leurs pratiques et le périmètre de leur responsabilité.

L'auteur confirme, d'après son étude, que trois arguments permettent de dire que la Comptabilité Environnementales constitue une innovation managériale : elle regroupe un ensemble de techniques nouvelles, car les travaux menés dans ce sens classent les techniques en fonction de trois critères : la nature de l'information (financière, physique ou qualitative), l'utilisation de la technique (pour la communication, la gestion ou les deux) et son degré d'originalité par rapport aux pratiques habituelles ; elle a une influence directe sur les pratiques en management, elle intervient, ainsi, à chacune des étapes du fonctionnement des systèmes de management environnemental (SME) : évaluer les coûts et les gains des projets et des actions, démontrer l'influence de la performance environnementale sur le résultat et le bilan, identifier les réductions de coûts et les autres opportunités d'amélioration du résultat, prouver les gains futurs des investissements à long terme et évaluer l'éco-efficience et/ou la soutenabilité de l'activité ; à la fin elle augmente le stock de connaissances mis à la disposition des acteurs, elle permet de collectées, traitées et communiquées des données que la comptabilité traditionnelle ne prend pas en compte. Ces nouvelles données vont influencer le comportement des acteurs, car elles participent à donner du sens dans l'entreprise à travers les vocabulaires utilisés, les valeurs transportées et les informations produites.

A la fin, l'analyse des pratiques environnementales dans des organismes certifiés ISO 14001 a montré que seules quatre techniques de Comptabilité Environnementale pourraient être considérées comme des innovations comptables : la création de comptes verts, la création de rubriques vertes dans l'annexe du bilan, l'intégration d'informations vertes dans le rapport annuel et la mise en œuvre d'un système de budget/contrôle des dépenses vertes.

II. La naissance de la comptabilité environnementale

La naissance de la comptabilité sociale et environnementale remonte, selon (Michaud, 2008), à 1953 avec Bowen qui, a remis en question la mission exclusivement économique de l'entreprise et prend l'hypothèse qu'elle existe pour combler les besoins de la société, jetant ainsi les bases de la responsabilisation sociale des entreprises. Dès

lors, la demande pour l'information sociale grandit et émerge tant au niveau interne qu'externe à l'entreprise ; le développement de la comptabilité environnementale était résumée par le travail de (Rambaud, 2015) en trois périodes :

1. L'apparition de la comptabilité sociale :

La fin des années 1960 a été caractérisée par une politisation et une démocratisation de la question environnementale. Les acteurs s'intéressent plus aux questions concernant leurs conditions de vie (il s'agit bien de chercher la sécurité et la protection de la santé humaine, plutôt que des compromis salariales), dont était la naissance des courants économiques dits écologiques, qui connectent économie et qualité environnementale. La forte croissance des années 1970 avait donné naissance au rapport Halte à la croissance, qui constituait la première étude mettant en lumière les dangers environnementaux que cette croissance peut occasionner. Par ailleurs, une nouvelle vision avait provoqué la prégnance de la notion de qualité de vie, source d'intégration des éléments situés en dehors des cadres économiques institutionnalisés habituels en comptabilité privée. Ce qui a créé le besoin de remettre en cause certaines règles tenues pour assurer l'harmonie de la bonne marche de l'économie et les entreprises, qui ont donné naissance à la comptabilité sociale et environnementale. Elle possède les caractéristiques suivantes :

- ✓ Tout d'abord, elle se concentre sur le volet social plutôt qu'environnemental, à fin de fournir des évaluations quantifiées de la qualité des relations sociales à l'intérieur d'une entreprise. Cependant, les indicateurs sont ainsi répartis sur sept domaines : emploi, rémunérations et charges accessoires, santé et sécurité au travail, autres conditions de travail, telles que les conditions physiques de travail, comme la formation, relations professionnelles, autres conditions de vie relevant de l'entreprise, telles que les contributions au financement du comité d'entreprise et des comités d'établissement. Ce qui provoque l'extension de la comptabilité à des questions extra-financières (le bilan social).
- ✓ La seconde caractéristique de la Comptabilité Sociale et Environnementale des années 1970 est la prégnance d'expérimentations et de modèles normatifs. L'esprit de cette période, était caractérisé par l'exigence d'études, préalable, d'impacts sur l'environnement à la réalisation des projets, par

laquelle les modèles comptables extra-financiers auraient lieu en unités non-monnaïres émergent, parallèlement à d'autres propositions conservant le cadre monétaire classique.

2. Le capital naturel une nouvelle orientation de la comptabilité sociale :

Le début des années 1980 n'a pas connu une grande innovation dans le domaine de la comptabilité sociale et environnementale. Car, la fin de cette période est caractérisée par la naissance de l'agenda international du Développement Durable, suivie par la publication du rapport « Brundtland » de 1987, considéré comme le point de départ officiel du Développement Durable. Grâce à ce texte, la Comptabilité Sociale et Environnementale a dû se positionner par rapport à la question d'un développement socioéconomique durable.

Cette période est caractérisée par l'émergence des éléments d'évaluation du capital naturel, à savoir : la valeur économique totale : correspond à une typologie précise des différents types de valeurs économiques (néoclassiques) du capital naturel, incluant notamment les valeurs non révélées par le marché, comme la valeur d'existence⁴ ou la valeur de l'Option⁵. L'approche du développement durable par le capital, consiste quant à elle en une reformulation du Développement Durable en termes de maintenance de certains capitaux, à commencer par les capitaux manufacturés, humains et naturels⁶.

Par la suite Durant les années 1990, la notion de capital naturel, ainsi que l'approche du Développement Durable par le capital, se sont imposés dans le champ de l'économie de l'environnement. Alors que la notion du capital permettait une redéfinition du Développement Durable en termes économiques plus « opérationnels », le passage de cette formulation à la comptabilité fut assuré notamment par Daniel Rubenstein qui a désirait d'intégrer directement la notion de capital naturel dans le bilan de l'entreprise, et Robert Gray qui a expliqué que le capital naturel n'est pas homogène mais constitué de plusieurs variétés de « sous-capitaux » naturels, notamment les capitaux naturels renouvelables, non renouvelables et critiques, les derniers étant définis comme la partie de la biosphère. Leurs visions avaient été basées sur deux approches très

⁴- apparue dans les années 1960-1970, elle est définie comme le consentement à payer pour l'usage direct ou indirect du bien environnemental.

⁵ - Valeur accordés à la conservation d'un actif en vue d'un usage futur.

⁶ - Pearce, le définit comme un stock d'actifs naturels au service de fonctions économiques.

différentes de l'incorporation de la notion de capital naturel en comptabilité. Le premier s'orienta vers une vision plus financière et directement intégrative, tandis que le second se concentra surtout sur une conception du capital naturel en termes physiques et matériels, et cela, en dehors du bilan. Ces avancées conceptuelles ont provoquées une modification substantielle de la comptabilité Sociale et Environnementale dans les années 1990, par la transformation du rapport environnement⁷ au rapport « Développement Durable ». Ces rapports, non soumis à une réelle normalisation officielle, deviennent pour les grandes entreprises des années 1990 un enjeu important. A près la naissance du système d'Audit et de management environnementale (EMAS) en 1993 au CEE⁸, avait amené l'ordre des experts comptables de s'intéresser par l'information environnementale en publiant un rapport sur l'information financière et environnementale. En France, le Conseil National de la Comptabilité avait proposé d'isoler, dans des numéros de comptes spéciaux, les investissements liés à l'environnement (ex : dépollution) ou encore d'identifier quelle part d'impôts et taxes est imputable à l'environnement.

3. L'institutionnalisation de la Comptabilité Sociale et Environnementale :

Cette institutionnalisation de la Comptabilité Sociale et Environnementale se confirme en ce début de 21eme siècle. Par ailleurs, la Commission Européenne adopte la recommandation concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes et rapports annuels des sociétés : inscription comptable, évaluation et publication d'informations, par laquelle elle clarifiait les différentes règles comptables en matière d'information environnementale. Elle définit, notamment, les dépenses, actifs et passifs environnementaux, tout en donnant un certain nombre de précisions concernant leur évaluation et leur traitement comptables. Cette volonté de définir les passifs environnementaux était déjà présente dans la normalisation comptable internationale de « l'International Accounting Standards Board » (IASB) par la naissance de la norme IAS 37 (International Accounting Standards), relative aux provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, publiée en 1998. A la fin des années

⁷ - Nés à la fin des années 1980 d'un besoin de justifier les activités de secteurs fortement polluants comme l'industrie chimique.

⁸ - Au début était adopté volontairement par les entreprises industrielles puis, par la suite de toute entreprise ayant un impact environnemental.

1990, l'IASB avait pris en compte des questions environnementales dans la comptabilité. Ce qui avait mobilisé les normes IAS/IFRS (International Financial Reporting Standards).

L'intégration du reporting du Conseil international de reporting intégré, illustre deux autres grandes tendances de la Comptabilité Sociale et Environnementale : la focalisation sur la notion de capital, en particulier naturel, ainsi que le passage au reporting intégratif liant financier et extra-financier, qui se base sur une communication autour de six capitaux (financier, manufacturé, intellectuel, humain, social et naturel), ce qui met en évidence l'importance croissante du capital naturel comme préoccupation de l'entreprise et des utilisateurs des états financiers.

J. Richard souligne, que la recommandation européenne du 30/05/2001 « sur la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes et rapports annuels des sociétés » définissait les modalités de l'inscription comptable, de l'évaluation et de la publication d'informations environnementales. Elle prévoyait notamment la publication dans les annexes des comptes d'informations sur les dépenses de l'entreprise liés à l'environnement, si possible par domaine (déchets, eau, sols...), les dépenses capitalisées, les provisions, les aides reçues...Au niveau communautaire, la recommandation 1653 de l'assemblée parlementaire européenne du 02/03/2004 intitulée « La comptabilité environnementale en tant qu'instrument pour le Développement Durable » définit la comptabilité environnementale comme « un système qui permet de répertorier, d'organiser, de gérer et de fournir des données et des informations sur l'environnement, en unités physiques ou monétaires ». Elle précise que « comme tous les systèmes comptables, la comptabilité environnementale fournit des données objectives sur l'état et les variations du patrimoine naturel, les interactions entre économie et environnement, les dépenses relatives à la prévention des dommages à l'environnement, à sa protection, ainsi qu'à la réparation des dégâts qui lui seraient causés ».

III. Le cadre conceptuel de la comptabilité sociale et environnementale

1. Définition de la comptabilité sociale et environnementale

La comptabilité environnementale peut être présentée, d'après (FERCHICHI, 2006), dans sa forme la plus large, en trois niveaux. Tout d'abord, il y a les systèmes internationaux, qui portent sur l'évaluation des valeurs du capital naturel et qui évalue

l'état de l'environnement et du bien-être au niveau mondial. Ensuite, il y a la comptabilité nationale qui couvre l'intégration des composantes environnementales dans la mesure du produit intérieur brut, l'internalisation des externalités négatives, l'évaluation des variations de l'environnement naturel et des impacts des activités anthropiques ainsi que la comptabilisation des flux monétaires et financiers relatifs à l'utilisation des ressources naturelles. Finalement, il y a la comptabilité environnementale corporative qui se pratique au niveau des entreprises. Selon Environnement Canada et l'Ordre des comptables agréés du Québec, la comptabilité environnementale est : « ...la partie de la comptabilité qui, même si elle ne peut être dissociée de la comptabilité financière et de la comptabilité de gestion, traite plus spécifiquement des préoccupations environnementales, c'est-à-dire cette partie du système d'information qui permet la collecte et l'analyse de données, le suivi de la performance, la prise de décisions et la reddition de comptes en matière de gestion des coûts et des risques environnementaux. »

Les mécanismes de la divulgation de l'information quantitative environnementale, visent à mettre en évidence les différents coûts environnementaux des produits, des procédés et des activités de l'entreprise, afin d'évaluer l'impact de l'activité de l'entreprise sur l'environnement. Ces coûts présentent des informations qui doivent être rassemblées en vue d'évaluer les risques environnementaux et notamment estimer ce que coûte l'internalisation de certaines externalités, car les pressions extérieures (les parties prenantes) amènent l'entreprise à engager ces dépenses, qu'on va les trouver tant au bilan que dans le compte de résultat, comme il est indiqué dans la norme IAS1 dédiée à la présentation des états financiers, notamment leur présentation, leur structure et les dispositions minimales en matière de contenu ; à l'occurrence l'objectif des états financiers est de donner une image fidèle de la situation patrimoniale, de la performance et des flux de trésorerie de l'entité, ils doivent présenter également les impacts environnementaux de l'activité de l'entreprise. La présentation de ces éléments reste optionnelle, car il n'y a ni état financier qui présente les impacts environnementaux, ni de précisions minimales à fournir dans les documents annuels concernant l'environnement.

2. Les dépenses environnementales comptabilisées dans les comptes des entreprises :

Ces coûts sont liés, entre autres :

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

➤ **Les immobilisations corporelles :**

Il convient, de distinguer les dépenses qui ont une nature d'investissement de celles qui ont une nature de charge. Sur ce point, (SÉGURET, 2008), révèle que l'avis du Comité d'Urgence du CNC (2005) avait défini clairement les dépenses environnementales qui peuvent être comptabilisées à l'actif. Ces dépenses doivent répondre à trois conditions (cumulatives) ; elles doivent être :

- engagées pour des raisons, soit de sécurité des personnes, soit environnementales ;
- imposées par des obligations légales ;
- par ailleurs, leur non-réalisation entraînerait l'arrêt de l'activité (voire de l'installation) de l'entreprise..

Ces dépenses sont considérées, comme des actifs, car elles sont susceptibles d'apporter un avantage économique futur à l'entrepris. Comme il est présenté dans la norme IAS 16 Immobilisations corporelles : La norme stipule que le coût d'une immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif s'il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet élément iront à l'entité et si le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable. Quant aux éléments de protection de l'environnement acquis pour le correct fonctionnement d'autres immobilisations, d'exploitation peuvent être comptabilisés à l'actif, même en absence d'avantages économiques futurs directs, car ils sont considérés comme des accessoires de l'actif principal, qui permettent à l'entreprise de se conformer aux obligations actuelles légales et d'être compétitive au marché.

➤ **Les immobilisations incorporelles :**

Par ailleurs, la gestion de la réduction des émissions de gaz à effet de serre est effectuée sur la base des cotas⁹ d'émissions, inspirer de la théorie des brevets vert. Son acquisition doit être comptabilisée aux actifs incorporels comme le préconise IAS 38 Immobilisations incorporelles, dont elle le définit, d'après (C.Maillet-Baudrier, 2007), comme un actif non monétaire identifiable sans substance physique. Un actif est une ressource : a) contrôlé par l'entreprise du fait d'événements passés ; et b) dont des avantages économiques futures sont attendus par l'entreprise. Cependant, elle précise le traitement d'actifs environnementaux tels que les frais de développement ou les droits d'émission des gaz à effet de serre, reçus gratuitement ou acquis sur le marché.

➤ **Les stocks :**

En revanche, il convient de tenir compte de l'activité de certaines entreprises, pour lesquelles les dépenses dites 'environnementales' se distinguent difficilement des dépenses opérationnelles courantes (traitement des déchets, gestion de l'eau...). Cependant, l'activité de dépollution produit des résidus, qui devraient être stockés, comme la recommande la norme IAS 2 Stocks, selon (Elena M. Barbu, 2011), il est utilisé surtout dans les industries très polluantes (par exemple dans l'extraction minière) pour reconnaître les déchets comme des actifs avec une valeur résiduelle. La norme exige que le déchet soit reconnu comme stock seulement si des dépenses supplémentaires devraient être encourues pour la conversion des produits superflus en marchandises commercialisables.

1) Passifs environnementaux

➤ **Les provisions**

Les charges environnementales futures doivent être enregistrées dans le passif comme l'indique la norme IAS 37 "Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels" apporte des précisions sur les provisions pour les coûts de démantèlement ou d'enlèvement d'immobilisations et de remise en état de sites. La norme est plus particulièrement susceptible d'affecter les comportements des entreprises dans la mesure où elle impose de porter au passif du bilan une estimation chiffrée de « toute obligation actuelle,

⁹ Un quota est une unité de compte, représentative de l'émission d'une tonne de dioxyde de carbone, et faisant l'objet d'un titre émis par l'Etat et valable pour une période spécifiée.

juridique ou implicite, résultant d'un événement passé, s'il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre l'obligation, et si le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable ».

➤ **Le calcul de la provision environnementale**

La norme décrit dans l'annexe C onze événements qui font l'objet d'une comptabilisation des provisions, dont quatre concernent des dépenses ou risques environnementaux : les décontaminations de terrains, les forages pétroliers, les obligations liées à la mise en place d'infrastructures environnementales et les obligations de maintien en état ou d'amélioration d'équipements productifs. Cependant la norme impose aux entreprises de recenser toutes leurs obligations environnementales, de les évaluer et de les comptabiliser au passif. L'obligation environnementale peut être, soit d'origine légale ou contractuelle (quand l'entreprise a l'obligation légale de prévoir, réduire ou réparer les dommages environnementaux), soit implicite – c'est-à-dire découler de pratiques ou de politiques de l'entreprise qui la conduisent à prendre des décisions, attendues par les tiers, de comptabilisation de ces passif. La norme impose aussi de décrire la nature et de justifier les montants provisionnés, toutes ces informations devant être certifiées par un auditeur ou un commissaire aux comptes.

3. Les autres éléments de la comptabilité environnementale financière :

➤ **IAS 8 retraitements rétrospectifs**

Consiste, selon (A.Kaddouri, 2009), à corriger la comptabilisation, l'évaluation et la fourniture d'informations sur le montant d'éléments des états financiers comme si une erreur d'une période antérieure n'était jamais survenue. Elle s'occupe donc par, le traitement comptable relatif aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux corrections d'erreur. Tous ces aspects peuvent s'appliquer aussi aux éléments environnementaux. Par exemple, des changements d'estimations comptables peuvent apparaître pour les éléments suivants : les provisions de démantèlement des équipements de contrôle de la pollution, les provisions pour la réhabilitation des coûts des industries minières, les provisions pour

d'autres coûts environnementaux (pollution atmosphérique, nuisances sonores, gaz toxiques et déchets).

➤ **IAS 10 Evénements postérieurs à la date de clôture**

Elle consiste l'ajustement des états financiers de l'entreprise en fonction d'événements, favorables ou défavorables, qui se produisent entre la fin de la période de la clôture et la date de l'autorisation de publication des états financiers. Certains de ces événements peuvent avoir un impact environnemental et doivent être décrits en précisant les causes qui les avaient produits. En ce cas on constate deux types d'événements :

- ✓ ceux qui contribuent à confirmer des circonstances qui existaient à la date de clôture,
- ✓ ceux qui indiquent des circonstances apparues postérieurement à la date de clôture.

➤ **IAS 20 Comptabilisation des subventions publiques**

Cette norme contient une référence implicite à la distribution initiale de droits d'émission à effet de serre et à leur identification dans les états financiers.

➤ **Concernant le traitement des moyens financiers,**

Selon (Elena M. Barbu, 2011, p. 25), Les normes IAS 32 "Instruments financiers : présentation", IAS 39 "Instruments : comptabilisation et évaluation", IFRS 7 "Instruments financiers : informations à fournir" et IFRS 9 "Instruments financiers" (IFRS 9 est un projet de remplacement de la norme IAS 39) peuvent être utilisées pour informer sur les risques présents et futurs liés aux dérivées environnementales et le traitement d'autres éléments financiers du fait des impacts environnementaux. Ainsi que, ces normes précisent si un actif financier environnemental doit être évalué au coût amorti ou à sa juste valeur, en fonction de la façon dont l'entité gère ses instruments financiers et des caractéristiques des flux de trésorerie rattachés aux actifs financiers.

➤ **IAS 36 Dépréciation d'actifs**

Cette norme assure que l'entité veille que ses actifs sont comptabilisés pour une valeur qui n'excède pas leur valeur recouvrable. Cette norme peut être utilisée pour la dépréciation des actifs environnementaux d'une société suite à un incident de contamination, à un accident physique, à une résiliation de contrats ou à l'épuisement de ressources minérales.

➤ **IAS 41 Agriculture**

Est une norme sectorielle, elle définit l'actif biologique, comme étant un être vivant ayant une valeur en vertu de laquelle il est comptabilisable (animal ou plante). Donc, elle s'applique à la comptabilisation des actifs biologiques (plantes ou animaux vivants), des produits agricoles au moment de la récolte, ainsi qu'aux subventions publiques agricoles. L'entreprise doit communiquer les informations concernant la nature de ses activités pour chacun des groupes d'actifs biologiques et les évaluations ou estimations non financières de volume. La norme ne précise aucune information liée à l'environnement, mais vu la sensibilité d'utilisation de ces éléments, du point de vue environnemental, une information complémentaire peut être fournie.

➤ **IFRS 3 Regroupements d'entreprises**

Un regroupement d'entreprise est le rassemblement d'entités ou d'activités distinctement en une seule entité présentant les états financiers. Cette norme explique que les actifs et les dettes acquis dans un regroupement d'entreprises doivent être évalués à leur juste valeur, évaluation qui peut tenir compte de l'impact environnemental de ces éléments.

➤ **IFRS 6 Comptabilité des industries d'extraction**

Cette norme concerne les activités extractives, qui sont largement reconnues comme sensibles du point de vue environnemental. La norme est un guide pour la comptabilisation à l'actif des dépenses d'exploration et d'évaluation des ressources minérales. Elle prévoit aussi les critères de reconnaissance des obligations de démantèlement et de relocalisation suite à l'exploration de ressources minérales.

➤ **IFRS 8 Secteurs opérationnels**

Précise les éléments importants devant être fournis dans les rapports annuels des grands groupes. Les sociétés diversifiées possèdent parfois un segment d'exploitation ayant un rapport direct avec la protection de l'environnement, comme l'énergie renouvelable, les services urbains, les services de décontamination, les technologies vertes, le recyclage, etc.

Conclusion :

Cet article révèle, à la fin, que la Comptabilité Environnementales constitue une innovation managériale, car elle regroupe un ensemble de techniques nouvelles, qui exercent une influence directe sur les pratiques en management et qu'elles interviennent, à chacune étapes du fonctionnement du système de management environnemental (SME), en évaluent les coûts et les gains pour évaluer l'éco-efficience et/ou la soutenabilité de l'activité, démontrer l'influence de la performance environnementale sur le résultat et le bilan qui lui permettrait de prouver les gains futurs des investissements à long terme. Elle augmente, aussi, le stock de connaissances mis à la disposition des acteurs. A cet effet, elle s'intéresse par la collecte, traitement et la divulgation des données que la comptabilité traditionnelle ne prend pas en compte.

La naissance de la comptabilité environnementale, avait connaît le jour avec la mise en place du bilan sociale, dans les années 1970, qui révèle les conditions de travail du personnel. L'apparition du concept du développement durable, à la fin des années 1980, avait révélé la notion du capital naturel, afin de la considéré dans toutes action. Suivait par la mise en place d'un bilan extra financier, dans les années 1990, par lequel l'entreprise présente sa situation environnementale vis-à-vis la protection du capitale naturel, dite aussi le bilan environnemental ou l'éco-bilan. L'institutionnalisation de la comptabilité environnementale, était la plateforme dont son cadre conceptuel sera établi pour répondre sur la question de la comptabilité financière traditionnelle, concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes (individuels et consolidés), dans les années 2000. Cette nouvelle vision permettrait de s'occuper par la collecte des données liés aux

actions environnementales, les traités, les communiqués et produire des informations, qui facilitent l'évaluation de la performance environnementale, d'aider les entreprises à atteindre leurs objectifs de développement durable, pour mieux évaluer la performance environnementale et d'informer les parties prenantes sur le risque environnemental.

Références bibliographiques :

A.Kaddouri, A. (2009). *cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007*. Alger: ENAG.

C.Maillet-Baudrier, A. M. (2007). *normes comptables internationales IAS/IFRS*. Alger: Berti .

Elena M. Barbu, N. F. (2011, Février). Quelles normes IAS/IFRS utiliser pour le reporting environnemental ? *Revue Française de Comptabilité* , pp. 24-26.

FERCHICHI, M. N. (2006, septembre). La comptabilité environnementale: implication et compétence du professionnel comptable. mémoire présenté comme exigence partielle de la maîtrise en sciences comptables. Montréal, Québec, CANADA : Université du Québec à Montréal.

Lafontaine, J.-P. (2003, mars). LES TECHNIQUES DE COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE, ENTRE INNOVATIONS COMPTABLES ET INNOVATIONS. *Comptabilité - Contrôle - Audit* , pp. 111 - 127.

Michaud, M.-O. (2008, janvier), L'émergence de la comptabilité environnementale :évaluation des pratiques et des perspectives. Essai présenté au Centre Universitaire de Formation en Environnement en vue del'obtention du grade de maître en environnement (M.Env.). Montréal, Québec, CANADA : Centre Universitaire De Formation En Environnement Université De Sherbrooke.

Piré-Lechalard, A. A. (2009). Le développement durable : Une voie de rupture. *Management & Avenir* , pp. 280 - 299.

Rambaud. A, (2015, septembre 7), La valeur de l'existence en comptabilité. Thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion. Paris, FRANCE, Université Paris Dauphine école doctorale de dauphine.

SÉGURET, J.-P, (2008, avril). La comptabilité de l'environnement. *Responsabilité et Environnement*, pp. 35-41.