

EMERGENCE DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE : l'engagement et la compétence des professionnels comptables

EMERGENCE OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING: the commitment and competence of accounting professionals

MAYEGLE NGO NGUIDJOL Solange

Enseignante chercheure

Institut Universitaire de Technologie Université de Douala
Laboratoire de Management et Économie Appliquée (LAMEA)
CAMEROUN

solangemayegle@gmail.com

Date de soumission : 20/09/2023

Date d'acceptation : 07/11/2023

Pour citer cet article :

MAYEGLE NGO NGUIDJOL,S (2023) « EMERGENCE DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE : l'engagement et la compétence des professionnels comptables », Revue Française d'Économie et de Gestion « Volume 4 : Numéro 11 » pp : 102 - 119.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



Résumé

La comptabilité environnementale (CE) se présente comme un nouveau défi à relever par les professionnels comptables avec comme objectif, de compléter la comptabilité financière par la mise sur un pied d'égalité les performances environnementales et sociales de l'entreprise. C'est une vision d'innovation internationale, sujet polémique dont la base conceptuelle reste encore à définir et à normaliser. Le but de cet article est de relever l'implication des professionnels comptables dans le domaine de la CE, sur les moyens auxquelles ils ont recours pour construire une compétence, et sur leurs aptitudes à mobiliser des partenaires dans ce domaine.

Sur la base d'une étude qualitative à partir d'un échantillon de 16 entreprises, trois techniques de CE et deux formes d'engagement du professionnel comptable ont été identifiées. Il s'agit de la comptabilisation de l'emploi de l'énergie, de l'élaboration des budgets environnementaux, et de l'évaluation d'investissement environnemental. Concernant les formes d'engagement du professionnel comptable, nous avons identifié la divulgation des informations environnementales et, la comptabilisation des coûts environnementaux. Ainsi, une normalisation de la CE devrait contraindre les professionnels comptables à se soucier des activités reliées à la CE dans l'établissement des états financiers et tout autre modèle de rapport.

Mots clés : Comptabilité environnementale ; professionnels comptables ; normalisation ; systèmes comptables ; entreprise.

Abstract

Environmental accounting (EC) presents itself as a new challenge to be taken up by accounting professionals with the objective of completing financial accounting by putting the environmental and social performance of the company on an equal footing. It is a vision of international innovation, a controversial subject whose conceptual basis has yet to be defined and standardized. The purpose of this article is to highlight the involvement of accounting professionals in the field of EC, on the means they use to build a competence, and on their abilities to mobilize partners in this field.

On the basis of a qualitative study based on a sample of 16 companies, three EC techniques and two forms of engagement of the accounting professional have been identified. These include accounting for the use of energy, the development of environmental budgets, and the evaluation of environmental investment. Regarding the forms of commitment of the accounting professional, we have identified the disclosure of environmental information and the accounting of environmental costs. Thus, a standardization of the EC should force accounting professionals to worry about EC-related activities in the preparation of financial statements and any other reporting template.

Keywords: Environmental accounting; accounting professionals; standardization; accounting systems; business.

Introduction

La conservation de l'environnement est désormais une préoccupation face aux enjeux environnementaux de plus en plus importants du fait des découvertes scientifiques, ainsi que d'engagements politiques et sociaux. Des faits majeurs à travers le monde, dévoilent que les activités de certaines entreprises dégradent l'environnement et menacent la pérennité de l'Homme. Coralie (2011) souligne le cas de l'entreprise commerciale France Telecom, qui pratique une gestion managériale risquée pour la santé mentale de ses salariés. En effet, 59 salariés en France se sont suicidés dès 2008 suite aux pratiques managériales dépréciatives. Ces activités fatales des entreprises ne s'observent pas exclusivement au niveau social, mais elles englobent également l'aspect environnemental. Elles s'étendent aussi bien en occident qu'en Afrique et particulièrement au Cameroun d'après les statistiques du FODER (Forêts et Développement Rural), 83% des impacts de la SOCAPALM (Société Camerounaise de Palmeraies) sur le milieu écologique sont désastreux. Ainsi, chacun est tenu d'être responsable et d'implémenter des stratégies de manière à préserver l'intégrité des ressources pour le futur (Cormier et al., 2004). D'ailleurs d'après Gray (2010), une collaboration en équipe est indispensable, notamment de la part de ceux qui sont engagés dans les activités commerciales et industrielles des entreprises ayant un impact sur l'environnement. Sur ce point, une révision de la stratégie des entités est vitale en vue de retracer l'influence de leurs activités sur l'environnement.

D'après les travaux de Zimmerman (2015), la comptabilité est une fonction nécessaire dans les activités d'affaires de deux manières : à l'interne à travers des systèmes comptables de gestion et, à l'externe, en permettant aux parties intéressées de prendre des décisions. Cependant, la fonction comptable ne se limite pas seulement à présenter les faits économiques de l'activité de l'entreprise, elle est aussi appelée à prendre en considération les conséquences de l'activité de l'entreprise sur l'environnement, en présentant les impacts environnementaux de l'entreprise à l'aide de la CE (Ngantchou, 2015).

Cela étant, les professionnels comptables sont appelés à avoir une expertise dans l'aspect environnemental des entreprises à travers leurs compétences en matière de comptabilité de gestion, de reddition de comptes et de vérification. Habituellement, ils sont impliqués à produire des informations pour planifier, contrôler et prendre des décisions. Ces compétences sont nécessaires pour la comptabilité de gestion environnementale dans l'entreprise. Les

responsabilités et l'autorité que les professionnels comptables occupent dans l'entreprise doivent les conduire à être les chefs dans la conduite des affaires responsables.

Pourtant, la mesure et la divulgation de la performance environnementale de l'entreprise demeure un problème. D'après Feudjo et al., (2021), il est difficile de mesurer différents aspects environnementaux quantitativement, car les systèmes d'informations comptables de l'entreprise sont dépourvus des comptes reliés à l'environnement. Les normes comptables n'exigent pas la présentation distincte des éléments environnementaux dans les états financiers, ce qui limite la capacité d'évaluation des lecteurs. Selon Antheaume et Teller. (2001), les appels de la profession comptable se sont accrus pour les inciter à s'engager dans la question environnementale par le biais de la vérification et de la CE. Cette dernière étant appréhendée comme une pratique en croissance, des recherches se sont intéressées à l'implication du professionnel comptable dans la question environnementale (Altukhova, 2015 ; Bebbington et al., 2017 ; Deegan, 2017 ; et Wilmshurst et Frost, 2001), mais elles n'ont pas soulevé les facteurs et les acteurs qui interviennent dans la construction d'une compétence en matière de CE par le professionnel comptable.

Dans le cadre de cet article, nous allons explorer l'engagement des professionnels comptables dans le domaine de la CE ; d'où la question principale suivante : « **Dans quelle mesure les professionnels comptables sont-ils engagés dans le domaine de la comptabilité environnementale ?** »

Pour répondre à cette problématique, cet article est structuré ainsi qu'il suit : le premier point décrit la revue théorique relative à la CE, les aspects d'ordre méthodologiques occupent le deuxième point, et le troisième point expose la présentation des principaux résultats issus de l'analyse. Enfin, la conclusion et les commentaires sont proposés.

1. Revue de la littérature

La comptabilité traditionnelle a toujours été au service de l'être humain dans la gestion de ses moyens financiers afin de lui permettre de prendre les décisions indispensables pour sauvegarder et accroître sa richesse investie (Staubus, 2000). Toutefois, cet aspect financier de la comptabilité ne tient pas constamment compte des impacts environnementaux de l'activité de l'entité sur les autres parties prenantes de l'entreprise (Mathews, 2000). D'ailleurs, selon Gray et Bebbington (2001), l'information à caractère environnemental qui constitue davantage

un besoin indispensable pour toutes les parties intéressées pour leur permettre de connaître les incidences des projets exécutés par l'entreprise, a souvent été délaissée. Ainsi, les critiques à l'égard de la comptabilité traditionnelle sont largement documentées et très variées lorsqu'il est question de traitements des impacts environnementaux. D'après François et al. (2013), Antheaume et Christophe (2007), Christophe (1992a), ces critiques oscillent généralement autour de trois éléments à savoir la gestion des externalités, l'allocation inefficace des coûts et le traitement des obligations environnementales.

- **La gestion des externalités**

Cette gestion est introduite en 1890 pour décrire les différences entre l'intérêt privé et l'intérêt public. Pris sous un angle comptable, l'externalité est perçue comme l'absence de traitement d'un coût, souvent social, par le système comptable (Michaud, 2008). C'est le cas des émissions industrielles de gaz à effet de serre qui représentent un coût pour la société, mais ne sont généralement pas internalisées dans les résultats comptables des entreprises ; car depuis toujours exclue du système comptable traditionnel. La justification de cette exclusion est double tout d'abord, les fondements de la comptabilité financière corporative reposent sur le postulat de la personnalité de l'entreprise qui délimite les frontières de l'information comptable et exclue les coûts sociaux engagés par celle-ci ; ensuite, la difficulté d'établir une valeur monétaire aux coûts sociaux défavorise, et ce malgré de nombreuses méthodes d'évaluation développées, l'adoption de changements dans les normes comptables permettant la gestion des externalités liées à l'environnement.

- **L'allocation inefficace des coûts**

La comptabilité traditionnelle mobilise des instruments qui n'offrent pas une information adaptée aux besoins spécifiques liés aux enjeux environnementaux. De ce fait, l'information environnementale se retrouve très souvent noyée dans des agrégats de coûts et de revenus ; ce qui empêche de dégager des bénéfices et des pertes inhérents à ce domaine. Cette allocation inefficace des coûts altère le processus de prise de décision.

- **Le traitement des obligations environnementales**

De nombreux référentiels, à vocation internationale comme nationale, parfois sectorielle, suggèrent la divulgation d'information environnementale (McMahon et al, 2003). Cependant, la priorité accordée à certains thèmes dans la présentation des données, pose le problème d'une nécessaire harmonisation. D'après Tremblay et Rolland (2004), la comptabilisation des

obligations environnementales ne trouve pas leur fondement sur les concepts traditionnels de propriété privée et de reddition de comptes. Ainsi, du fait de leur nature incertaine et très complexe, les méthodes et les bases de mesure pour chiffrer les obligations et les risques environnementaux sont limités et reposent sur de nombreuses estimations, rendant difficile l'adoption de normes générales et applicables. Au vu des préoccupations grandissantes de la population à l'égard des problématiques environnementales, une image de nouveauté et un statut préoccupant sont attribués à la CE.

1.1. De la comptabilité traditionnelle à la comptabilité environnementale

Plusieurs auteurs ont essayé d'apporter une définition à la CE. Pour Mathews (2000), elle est perçue comme une publication volontaire d'informations qualitatives et quantitatives effectuée par les entreprises pour informer ou influencer un certain type de public. Cette divulgation quantitative pouvant être faite en termes financiers ou non financiers. Quant à Gray et Bebbington (2001), ils considèrent que la CE recouvre tous les domaines de la comptabilité qui peuvent être affectés par la réaction du monde des affaires aux sujets environnementaux, incluant les nouveaux domaines de l'éco-comptabilité. D'ailleurs, Gray (2010), précise qu'elle est la codification comptable des actions engagées par les entreprises en vue de réparer les dommages causés à l'environnement.

De toutes ces définitions, il apparaît que la CE reste un champ encore en construction, traversée par de nombreuses controverses. Les chercheurs qui essaient de la définir ne s'entendent pas sur la nature que doivent prendre les pratiques en matière de divulgation (Ali et Rizwan, 2013).

Pourtant classiquement, la comptabilité est scindée en deux disciplines, à savoir la comptabilité financière qui présente la situation financière de l'entreprise aux parties prenantes ; et la comptabilité de gestion destinée aux utilisateurs internes, visant à supporter les gestionnaires par la mesure et la communication d'informations d'aide à la décision. Pour sa part, la CE s'inspire à la fois des outils de la comptabilité de gestion et des règles de la comptabilité financière. Il n'en demeure pas moins qu'elle s'est approprié certaines notions et qu'elle s'est définie un cadre conceptuel propre à sa vocation.

Selon Thompson (2002), dans sa forme la plus large, la CE peut être présentée en trois niveaux : tout d'abord, il y a les systèmes internationaux, qui portent sur l'évaluation des valeurs du capital naturel et qui mesurent sur le plan mondial l'état de l'environnement et du bien-être.

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 (Aktouf et Yacine, 2004). Et finalement, il y a la CE corporative qui se pratique au niveau des entreprises. Le professionnel comptable se trouve donc au centre de cette pratique.

1.2. Les aptitudes du professionnel comptable en CE

En relevant les compétences détenues par les professionnels comptables, les chercheurs ont souligné le rôle important qu'ils peuvent remplir dans l'exercice de la CE. Ceci amène Lodhia (2003) à subdiviser les aptitudes professionnelles comptables environnementales en trois grandes catégories :

- La comptabilité de gestion environnementale qui implique des mesures financières telles que l'estimation des coûts et des responsabilités environnementales ;
- Le traitement comptable traditionnel qui se résume en la comptabilisation, la divulgation et la vérification des coûts et des obligations environnementaux
- La divulgation en matière d'environnement qui consiste à jouer un rôle vital dans la prestation d'informations pour la planification, le contrôle et la prise de décision.

Ainsi, les professionnels comptables pourraient détenir aussi bien des positions de responsabilité et de pouvoir dans son entreprise et, mais également être le leader dans les initiatives d'encouragement des pratiques d'affaires responsables (Lodhia, 2003).

Par ailleurs, Gray et Bebbington (2001) proposent six orientations des activités des professionnels comptables en matière d'environnement : ils doivent être en mesure de changer les systèmes comptables existants pour introduire la performance environnementale dans la divulgation de l'information de la gestion interne ; ils doivent pouvoir tour à tour identifier les dépenses reliées à l'environnement ; reformuler les incompatibilités dans les systèmes comptables (surtout en ce qui concerne l'évaluation de l'investissement) ; planifier les implications financières de la question environnementale (comme les projections des dépenses

de capital) ; insérer la performance environnementale dans les rapports externes (comme dans les rapports annuels), c'est-à-dire informer le public des actions environnementales entreprises par l'organisation et accroître l'intérêt des actionnaires pour la divulgation d'une information fiable quant aux risques auxquels elle fait face, en prenant compte des obligations éventuelles etc.. En définitive, les professionnels comptables doivent développer de nouveaux systèmes d'informations comptables pour tenir compte de l'environnement, qui sont de même statut que les systèmes comptables traditionnels (Degos et al. 2018).

Les chercheurs qui se sont intéressés aux activités concrètes des professionnels comptables dans l'optique d'aider l'entreprise à faire une bonne gestion environnementale ont abouti aux résultats selon lesquels bien que ceux-ci soient conscients de l'importance de ce sujet, leur degré d'implication n'est pas élevé (Bebbington et al., 1994 ; Wilmshurst et Frost, 2001). Ils ont également conclu que les attitudes des professionnels comptables à l'égard de la question environnementale étaient largement homogènes, en dépit des divergences de tailles, de secteurs industriels, de lieux d'incorporation et de lieux d'affaires, mais aussi malgré la différence d'âge, de qualifications et d'adhésions des répondants aux ordres professionnels. Après avoir passé en revue les aspects empiriques de la CE, nous allons aborder à présent l'aspect méthodologique pour répondre à notre objectif de recherche dans la deuxième partie.

2. Méthodologie mobilisée : l'approche qualitative

Nonobstant la rareté des études sur la CE, l'approche qualitative a été privilégiée dans le but de cerner l'engagement des professionnels comptables dans le domaine de la CE. Ainsi, nous avons étudié 16 cas arrêtés selon le principe de la saturation théorique. Il requiert de mentionner que les entités choisies comme unité d'analyse, opèrent dans divers secteurs d'activités à savoir l'industrie forestière l'agroalimentaire, l'industrie mécanique, et l'industrie pétrolière. Le mode d'accès à l'ensemble de ces entités a été direct. Les entretiens effectués sont de nature individuelle et semi-directive. Les caractéristiques des différents entretiens réalisés sont résumées dans le tableau ci-après.

Tableau N°1 : Echantillon de l'étude

Cas	Secteurs d'activité	Personnes interviewées	Durées des entretiens (minutes)	Lieu de L'entretien
Cas 1	Industrie agroalimentaire	Chef comptable	30	Bureau
Cas 2	Industrie agroalimentaire	Comptable	25	Bureau
Cas 3	Industrie plastique	DAF	45	Bureau
Cas 4	Industrie forestière	Chef comptable	45	Bureau
Cas 5	Industrie mécanique	DG	30	Bureau
Cas 6	Industrie agroalimentaire	DAF	30	Bureau
Cas 7	Industrie forestière	Comptable	45	Bureau
Cas 8	Exploitation forestière	Comptable	45	Bureau
Cas 9	Industrie pétrolière	DAF	25	Bureau
Cas 10	Industrie agroalimentaire	Financier	45	Bureau
Cas 11	Industrie plastique	Chef comptable	30	Bureau
Cas 12	Industrie pétrolière	DG	45	Bureau
Cas 13	Industrie forestière	Chef service financier	30	Bureau
Cas 14	Production d'eau minérale	DAF	30	Bureau
Cas 15	Industrie agroalimentaire	Comptable	45	Bureau
Cas 16	Exploitation forestière	Chef comptable	45	Bureau

Source : Auteurs

À la lecture de ce tableau, il se dégage au total seize entretiens individuels réalisés pour une durée totale de 590 minutes (soit 9h50 minutes). Ces entretiens se sont tenus dans les bureaux des interviewés.

La collecte de données s'est faite au moyen de guides d'entretien. L'analyse de contenu a été effectuée suivant une approche thématique, via le logiciel Atlas.ti. S'appuyant sur les travaux de Martin et Virginie (2005), l'analyse de contenu s'est basée sur 4 étapes :

- La retranscription, qui consiste en la mise sous forme écrite des propos des interviewés, afin d'obtenir le verbatim ;

- La construction de la grille d'analyse, qui est un tableau présentant l'ensemble des variables de l'étude, elle a été faite dans le logiciel à travers la construction des nœuds ;
- Le codage destiné à affecter à chaque nœud, les séquences du verbatim se rapportant (suivant la dualité des approches telles que dans l'étape précédente) ;
- L'interprétation, qui est l'étape ultime et a pour vocation de faire ressortir le contenu informationnel des propos des interviewés. Elle s'est faite via les graphiques générés du logiciel, couplé aux séquences du verbatim codé.

Cependant, afin d'assurer la validité de l'étude, Mile et Huberman (2003) préconisent un double codage car, c'est un processus rébarbatif et ayant des risques d'erreurs. Ainsi, pour remédier à ces risques nous avons construit une grille d'analyse. Ceci a exigé des échanges et conversations devant nous conduire à disposer d'une seule grille en une seule procédure ; pareil pour les codages réalisés. Ce choix de construction simultanée de la grille d'analyse et du codage fournit une certaine fiabilité aux résultats dégagés.

3. Les résultats de l'étude

Trois techniques de CE et deux formes d'engagement du professionnel comptable dans les activités liées à la CE émergent de l'analyse. Les résultats de la phase d'observation initiale seront d'abord présentés (3.1.). Ensuite, seront mises en évidence les techniques de CE identifiées (3.2.). Enfin, les formes d'engagement du professionnel comptable dans le domaine de la CE au sein des entreprises camerounaises seront présentées (3.3.).

3.1. Les enseignements de la phase d'observation initiale : la rareté des supports d'information de la CE

Elkington (1987) a souligné que, le fait de rendre publique une politique environnementale ou de développement durable était un signe annonciateur que l'entreprise est disposée à tenir compte des considérations environnementales dans sa stratégie de gestion. Malgré des discours sur l'engagement environnemental de ces entreprises, une lecture directe des états financiers des informations sur l'environnement ne sont pas très visibles. En revanche, des informations financières sur la valeur du capital, la masse des immobilisations corporelles ou incorporelles, les composantes du résultat des exercices (commercial, financier, ...), sont clairement identifiables.

3.2. Les techniques de comptabilité environnementale identifiées

Les entreprises de l'échantillon ont déjà mis en place des techniques de CE. Nous avons identifié 03 principales techniques généralement utilisées : la comptabilisation de l'utilisation de l'énergie, la préparation de budgets environnementaux, et l'évaluation d'investissement environnemental.

- ***La comptabilisation de l'utilisation de l'énergie***

Pour ces entreprises, comptabiliser l'emploi de l'énergie renvoie à l'usage des énergies comme le gaz, l'électricité, ou encore de l'eau. Dans ce cadre, les professionnels déclarent faire une distinction entre énergies stockables et énergies non stockables. Un chef comptable déclare : « les énergies telles que l'eau, l'électricité et le gaz ne peuvent généralement pas être stockées, c'est pour cela qu'on utilise des comptes appropriés pour les enregistrer ». Un autre affirme : « nous avons même la possibilité de créer des sous-comptes pour chacune des énergies afin de faciliter la comptabilisation. ». Toutefois, lorsqu'une entreprise s'engage dans la maîtrise de ses dépenses énergétiques et souhaite obtenir une production moins polluante, elle doit profiter des subventions de l'Etat.

- ***La préparation de budgets environnementaux***

La préparation des budgets environnementaux s'inscrit dans le cadre de nouveaux outils de budgétisation. Le suivi des dépenses environnementales doit permettre de réaliser des économies et d'arbitrer entre différents projets d'investissement. Un DAF souligne que « mon entreprise rend compte des dépenses et justifie des projets d'investissements dans le cadre de la procédure budgétaire ». Ce budget est sensé fournir des données financières visant à suivre des coûts liés à l'environnement, évaluation des investissements et budgétisation des dépenses environnementales.

- ***L'évaluation de l'investissement environnemental***

Il faut évaluer les coûts externes pour prendre en compte l'impact négatif des entreprises sur l'environnement et connaître le coût réel de leur production. D'ailleurs un DAF déclare que : « Les fonctions finance/comptabilité et environnement vont identifier les coûts externes environnementaux pour évaluer leur impact à LT sur l'équilibre financier, le développement et la pérennité des entreprises ». Un autre comptable ajoute que : « l'analyse de l'impact environnemental de toutes les activités des entreprises se fait souvent à l'aide d'indicateurs

financiers et de ratios ». Ces propos permettent de comprendre que les fonctions finance / comptabilité et environnement identifient les coûts externes environnementaux pour évaluer leur impact à LT sur l'équilibre financier, le développement et la pérennité des entreprises.

3.3. Les formes d'engagement du professionnel comptable

Bebbington et al (1994), suggèrent que le professionnel comptable est plus incité à agir pour bien s'adapter à la problématique environnementale en présence d'une législation obligeant les entreprises à tenir compte des considérations environnementales. Les formes d'engagement ressortis du verbatim sont : la divulgation environnementale (aux états financiers et dans tout autre type de rapport), la comptabilisation des coûts environnementaux.

❖ La divulgation environnementale

La CE est un champ de recherche ambiguë qui découle de la difficile qualification des travaux dans ce domaine. En effet, il n'existe pas de relation étroite entre l'environnement et la comptabilité. C'est ce qu'affirme un DAF : « la comptabilité n'est pas un outil approprié pour gérer l'environnement, ce qui rend très difficile un rapprochement entre la comptabilité et l'environnement. Je ne perçois pas trop ce lien ». Toutefois, la publication par les entreprises de rapports non financiers exposant l'information environnementale remonte au début des années 1990. Alors marginalisée, cette pratique a grandement évolué depuis, tant au niveau du contenu des rapports que du nombre d'entreprises l'ayant adoptée. Un comptable interrogé déclare que : « mon entreprise publie des rapports en promouvant le développement durable et en publiant l'information sur sa performance en matière de développement durable ». Cette motivation de divulguer facilite l'application d'une stratégie environnementale, apporte une meilleure connaissance de la vaste gamme de problématiques environnementales au sein de l'organisation et, apporte une image corporative positive, une identification des économies de coûts, une augmentation de l'efficacité, une amélioration des opportunités de développement d'affaires.

❖ La comptabilisation des coûts environnementaux

La principale difficulté relative aux traitements comptables des coûts environnementaux réside dans la classification du coût, à savoir s'il s'agit d'une charge ou d'un actif. Théoriquement, ces notions sont bien définies et ne font pas l'objet d'interprétations différentes dans le cas des coûts environnementaux. Un chef comptable précise que : « l'actif est considéré comme une

ressource susceptible de procurer à l'entreprise un avantage économique dans l'avenir ». Pourtant, dans la pratique, la notion d'avantage économique futur constitue une ambiguïté. Les praticiens doivent ainsi mettre à profit leur connaissance de l'environnement d'affaires ainsi que leur jugement professionnel pour catégoriser les coûts environnementaux. Selon McMahon et al (2003), les actifs environnementaux sont divisés en deux groupes à savoir les actifs tangibles (équipements, machineries, etc.) et les actifs intangibles (droits de récupération potentielle, crédits d'émissions et image corporative associée à la performance environnementale de l'entreprise).

La réévaluation d'actifs peut être nécessaire lorsque des aspects environnementaux font en sorte que la valeur comptable nette devient inférieure à la juste valeur. Cette situation s'applique dans le cas des inventaires ainsi que des immobilisations corporelles et incorporelles. La définition du passif environnemental quant à elle est moins sujette à discussion. Il s'agit d'une obligation pouvant entraîner des décaissements futurs pour l'entreprise suite à des événements passés ou pour compenser une tierce partie lésée par un dommage environnemental causé par l'entreprise (Rogers, 2005).

4. Discussions et recommandations

Nous présenterons ici la discussion des résultats obtenus, certaines recommandations, ainsi que la limite et les pistes futures de recherche.

4.1 Discussions des résultats

Les résultats obtenus permettent de constater le faible engagement du professionnel comptable dans les tâches liées à la CE. Ceci corrobore avec le rapport de recherche par l'ICCA (1997) selon lequel le manque d'implication pourrait s'expliquer par le faible recours à la documentation professionnelle (savoirs codifiés par les ordres professionnels comptable).

Nous avons également relevé un écart entre les attitudes du professionnel comptable et la sensibilisation de son entreprise à la gestion et la publication des informations sur l'environnement. Ainsi, en dépit de leur volonté de s'imprégner dans la problématique environnementale, il ne mobilise pas de formation, des compétences et expertises adéquates pour mettre en action sa pleine implication dans la CE. Ce résultat vient confirmer les travaux de Caron et al., (2007), pour qui malgré l'implication des ordres professionnels dans la

recherche et la promotion de la CE, les praticiens comptables sont en revanche, réticents à s'investir dans la pratique. De ce fait, même si leur attitude envers cette branche de la comptabilité est propice, un écart persiste entre les théories et les pratiques comptables.

En fait, plusieurs études démontrent que seuls les responsables financiers tels que les directeurs ou les vice-présidents sont activement engagés dans les activités de planification et de contrôle de la performance environnementale. Les cadres intermédiaires, comme les analystes financiers, les comptables ou les contrôleurs, sont fréquemment mis de côté dans ces processus, alors qu'ils doivent souvent traiter avec des aspects environnementaux dans leur pratique (Lafontaine, 2002). Un des facteurs explicatifs réside dans le caractère indéfini et flexible de la comptabilité environnementale qui s'éloigne du cadre formel et directif dans lequel les comptables professionnels sont habitués d'évoluer et qui définit des qualités fondamentales de la profession, telles que la pertinence, la fiabilité et la comparabilité (Caron et Gendron, 2007c). Aussi, en réaction à la croissance des enjeux portant sur l'environnement, les entreprises ont mis en poste, à différents niveaux, des responsables environnementaux. La culture des organisations fait en sorte que ces derniers sont devenus les principaux répondants de l'entreprise face aux questions environnementales (Lafontaine, 2006).

4.2 Recommandations

Nous préconisons aux comptables de prendre conscience des enjeux de la CE dans l'élaboration des états financiers afin d'avoir une image fidèle de l'entreprise et entamer vers le développement durable. Ainsi, ils peuvent utiliser la comptabilité analytique qui est un outil d'aide à la prise de décision pour évaluer certains coûts sociétaux et environnementaux (Ewané, 2018). Aux pays membres de l'OHADA, nous suggérons une autre révision de l'acte Uniforme OHADA dans le but de mettre sur pied les comptes spécifiques à la CE. Cela facilitera l'harmonisation dans tous les pays membres de l'OHADA. Concernant les responsables des programmes académiques, il faut songer à insérer la CE dans les différents programmes afin d'encourager une appropriation de ce concept et pratique (Lafontaine, 2006).

4.3 Limites et pistes de recherche futures

En tenant compte de la taille l'échantillon, notre étude présente quelques précautions à prendre en compte en vue d'une généralisation des résultats. Toutefois, la taille de l'échantillon utilisée est significative pour la méthodologie que nous avons adoptée. Cela étant, une taille élevée de

l'échantillon ne ferait qu'apporter plus de contenu et d'assurance aux résultats. Comme pistes futures de recherches, l'on pourrait poursuivre cette étude en utilisant conjointement les approches qualitatives et quantitatives (la triangulation). Celle-ci consisterait à recourir à un échantillon plus grand et bien représentatif. L'on pourrait également pousser la réflexion sur l'émergence des techniques de CE dans les entreprises camerounaises.

Conclusion

L'objectif principal de la présente étude était d'analyser l'engagement des professionnels comptables dans le domaine de la CE. Pour conduire cette étude, nous avons mené d'une étude qualitative sur un échantillon de 16 entreprises. A l'issue des entretiens auprès des professionnels comptables, trois techniques de CE et deux formes d'engagement du professionnel comptable dans les activités reliées à la CE ont été identifiées. Les professionnels comptables sont conscients des techniques de CE, mais, leur engagement est limité par le manque de recours aux ressources documentaires professionnelles leur permettant de bien adapter leurs connaissances au sujet environnemental.

Une formation ciblant l'acquisition d'une expertise et d'une compétence dans le domaine environnemental par les ordres professionnels ; une législation adéquate obligeant les entreprises à tenir compte des considérations environnementales pourraient encourager les professionnels comptables à bien s'adapter à la problématique environnementale.

Bibliographie

- Aktouf, O. et Yacine, M. O. (2004).** Management durable et comptabilité environnementale. Cahier de recherche no 04-09, Direction de la recherche, HEC, 41 p
- Ali, W. et Rizwan, M. (2013).** Facteurs influençant les pratiques de divulgation sociale et environnementale des entreprises (CSED) dans les pays en développement : une perspective théorique institutionnelle. *Revue internationale des sciences sociales asiatiques*, 3 (3), 590-609.
- Antheaume N. et Christophe B. (2007).** La Comptabilité Environnementale. Gualino Editeur
- Antheaume N. et Teller R. (2001).** Quel regard vers d'autres formes de comptabilité : comptabilité sociétale et environnementale. in *Faire de la recherche en comptabilité financière*, pp. 85-99
- Altukhova Y, (2015),** L'état de la comptabilité verte des entreprises : le cas du secteur agricole ; L'état des entreprises 2015, pp 63 à 72

Bebbington J, Russell S, Thomson I (2017), Perspectives critiques sur la comptabilité, Comptabilité et développement durable : Réflexions et propositions – Elsevier Tome 48, pages 21-34

Bebbington, J. Gray, R Thomson, I. et Walters, O. (1994). Accountants attitudes and environmentally-sensitive accounting, Accounting and business research, Vol. 24, No. 6, p. 109-120.

Caron, M.-A., Gendron, C. (2007c). Le responsable de la stratégie de communication en matière de développement durable : un gestionnaire calculateur ou un expert malléable ? Publication dans les actes du colloque Comptabilité et environnement, Potiers, France, 31 p

Caron, M.-A., Fortin, A., Nasreddine, M. (2007b). Les comptables et la RSE : une question de connaissance ou de compétences ? Revue Gestion, Montréal, Vol. 31, no. 2, p. 92-100.

Christophe, B (1992a), L'expert-comptable face à la comptabilité environnementale », Revue française de comptabilité, n° 235, juin, pp. 51-57.

Cormier, D. Magnan, M. et Van Velthoven, B. (2004). Environmental disclosure quality in large German companies: Economic incentives, public pressures or institutional conditions?, Working paper, École des sciences de la gestion, Université du Québec à Montréal.

Coralie P (2011). Les dotations en capital pour les jeunes : un jalon vers l'égalisation des chances et l'autonomie des jeunes ? Informations sociales, pp.80-87

Deegan C. (2017). Twenty-five years of social and environmental accounting research within Critical Perspectives of Accounting: Hits, misses and ways forward. Critical Perspectives on Accounting, Vol. 43, pp.65-87

Degos J.-G., Levant Y. et Touron P. (2018). The history of accounting standards in Frenchspeaking African countries since independence: The uneasy path toward IFRS. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol 32, n°1, pp 75-100

Elkington, J. et Burke, T. (1987). The green capitalists: industry's search for environmental excellence, London: Victor Gollancz. 258p.

Feudjo J R, Kueda Wamba B, Teupa Dongmo K, Kouam Tatchemo E E (2021), De la production à la diffusion des informations de couleur : une étude auprès des entreprises au Cameroun, Revue africaine de management - VOL.6 (3), (PP.207-225)

François P., Belet D. et Jacques de Saint Front (2013). Tentative d'une « comptabilité élargie » à la responsabilité sociétale de l'entreprise ou comment concilier business et intérêt général ? Recherches en Sciences de Gestion n°1, pp.29-51

- Gray, R. et Bebbington, J. (2001).** Accounting for the Environment, London, SAGE Publications, 359p.
- Gray R. (2010).** Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability and how would we know? An exploration of narratives of organizations and the planet. Accounting, organizations and society, Vol. 35, n°1, pp.47-62.
- ICCA (1997).** La comptabilisation du coût complet du point de vue de l'environnement. Rapport de recherche, Toronto, 122 p.
- Lafontaine, J.P. (2006).** L'introduction de l'environnement dans les formations en comptabilité contrôle audit : une adaptation à l'évolution du contrôle de gestion dans certaines organisations, Université de Tours, 17 p
- Lafontaine J.P. (2002).** Enseignement et management de l'information : Le cas de la comptabilité environnementale. Comptabilité, Audit et Contrôle.
- Lodhia, S. K. 2003.** "Accountants' responses to the environmental developing nation: An initial and exploratory study on Perspectives on Accounting, Vol. 14, p. 715-737.
- Martin et Virginie (2005).** Les Etudes Qualitatives. Revue Française de Marketing, n°204.
- Mathews, R. M. 2000.** The Development of Social and Environmental Accounting Research 1995-2000, Research paper.
- McMahon, D., Gosselin, J., Lacombe, N., Bilodeau, J., Durocher, S. (2003).** Comptabilité intermédiaire, analyse, théorie et pratique, Montréal, Les Éditions Chenelière Éducation, ISBN 2-89461-376-8, 1210 p.
- Michaud, M. O. (2008).** « L'émergence de la comptabilité environnementale : évaluation des pratiques et des perspectives » (Doctoral dissertation, éditeur non identifié).
- Miles et Huberman, (2003).** Analyse des données qualitatives. 2ème édition, Paris De Boeck.
- Ngantchou A (2015).** Rendre compte de l'engagement social et environnemental de l'entreprise par les comptes : contribution pour un cadre conceptuel de comptabilité sociale et environnementale. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, Toulouse, France.
- Rogers C.G. (2005).** Financial reporting of environmental liabilities and risks after Sarbanes-Oxley, Wiley publications, Norwalk, 378 p.
- Staubus, GJ (2000).** La théorie de l'utilité des décisions en comptabilité : une histoire limitée. Presse de psychologie.
- Thompson D. (2002).** Tools for environmental management, a practical introduction and guide, Gabriola Island, New Society Publishers, 452 p

Tremblay, D.-G., Rolland, D. (2004). Responsabilité sociale d'entreprise et finance responsable : quels enjeux ? Québec, Presses de l'Université du Québec, 225 p.

Wilmshurst, TD et Frost, GR (2001). Le rôle de la comptabilité et du comptable dans le système de gestion environnementale. Stratégie d'entreprise et environnement, 10 (3), 135-147.

Zimmerman J (2015), Le rôle de la comptabilité dans l'entreprise du XXIe siècle Comptabilité et recherche commerciale, vol. 45, numéro 4, 485-509