

# Les défis

# d'une redirection écologique

# de la comptabilité

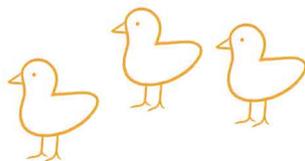
#RedirectionÉcologique  
#Comptabilité  
#Quantification  
#MesureD'Impact  
#Communalité

**Pierre Musseau-Milesi,**

Doctorant en science politique, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne.  
Centre européen de sociologie et de science politique (CESSP-CNRS).

## Résumé

Un très vaste champ de recherche questionne la comptabilité pour prendre en compte les limites planétaires dans les activités humaines. Des normes et des réglementations comme la directive européenne CSRD conduisent les organisations à s'en emparer pour répondre à de nouvelles obligations. Néanmoins, les approches mobilisées s'apparentent encore largement à une gouvernance par les nombres qui fournit au capitalisme un moteur pour son propre dépassement en transformant les limites en de nouvelles opportunités de profit. Hériter de la comptabilité, au sens de l'héritage qu'en proposent Bonnet, Landivar et Monnin (2021), pour conduire la redirection écologique, peut alors signifier un renoncement à la logique de la mesure d'impact. L'alternative abordée dans cet article est de rediriger la comptabilité dans une approche de communalité, selon une définition juridique cohérente avec la gouvernance adaptative et inclusive attendue pour répondre à la crise de la biodiversité et aux défis socio-environnementaux qui y sont intrinsèquement associés.



## Introduction

---

**A**u cours des dernières décennies, de nombreux travaux de recherche ont été menés pour repenser la comptabilité afin d'apporter des réponses aux enjeux de l'Anthropocène. Il s'agit non seulement d'inventer de nouvelles conventions de calcul pour mesurer les impacts et les efforts en matière de durabilité, mais aussi de penser de nouveaux modes de redevabilité dans les décisions des entreprises et dans les politiques publiques. Plus récemment, d'importants travaux sont conduits également pour appliquer la notion de limites planétaires telle que définie par Rockström *et al.* (2009) à la comptabilité des organisations et des territoires (Bai *et al.*, 2023).

Ces recherches, les expérimentations qu'elles permettent et les politiques publiques qui ont pu s'en inspirer semblent témoigner d'une redirection écologique en action en sens qu'en donne, Alexandre Monnin, Diego Landivar et Emmanuel Bonnet, comme « cadre, à la fois conceptuel et opérationnel, destiné à faire tenir les organisations publiques et privées, ainsi que les infrastructures et instruments de gestion qui les soutiennent dans les limites planétaires » (Monnin *et al.*, 2021, p.2). Toutefois, si les techniques comptables sont repensées pour les réorienter au service de la soutenabilité, il reste difficile d'identifier ce qu'elles permettent de fermer. Ainsi, la finance durable a émergé en mobilisant des techniques de comptabilité environnementale mais comme le souligne Chiappello (2020), cela ne suffit pas à inverser la progression de la finance brune qui continue à soutenir le développement d'infrastructures polluantes et d'activités destructrices de biodiversité.

Comme l'ont souligné Monnin *et al.* (2021), l'idée que les problèmes écologiques peuvent être pilotés relève d'un implicite problématique : c'est une vision réductionniste qui pose des problèmes politiques et démocratiques. Les techniques de comptabilité mobilisées sur les questions de soutenabilité sont pourtant souvent réorientées vers cette logique de pilotage par les indicateurs. Nous approfondissons dans cet article les problèmes que pose cette approche qu'on peut aussi appeler « gestion axée sur les résultats », « théorie du changement » ou encore « mesure d'impact ». Nous définirons plus précisément cette approche en y appliquant le protocole de renoncement décrit par Bonnet *et al.* (2021) qui doit nous conduire à considérer nos attachements collectifs aux nombres et à leur rôle essentiel dans la coordination des activités humaines. Nous amorçons ainsi une enquête de redirection écologique qui suppose d'identifier comment « hériter » de techniques comptables pour déterminer celles qui doivent être abandonnées, redéfinies, voire démantelées.

L'analyse sera conduite en deux temps. D'abord, nous approfondirons l'héritage de la comptabilité pour la mettre en relation avec une approche de « communalité » que nous définirons à partir du droit. Nous poursuivrons ensuite cette enquête dans différents domaines de la comptabilité, de la comptabilité nationale à la comptabilité de gestion collective en passant par les comptabilités d'organisation afin d'éclairer comment cet héritage mobilise de multiples arènes de la transformation comptable.

---

### 1. Comment hériter de la comptabilité ?

#### a. La comptabilité : un commun négatif

De multiples arguments peuvent nous faire voir de nombreuses techniques comptables comme des « communs négatifs » au sens que lui en donne Monnin (2021), c'est-à-dire « associés à un enjeu politique de lutte pour leur identification, afin de limiter la ruine dont ils sont porteurs » (p.68). Dans cette perspective, la comptabilité peut être abordée selon une acception élargie et recouvrir une diversité de techniques d'information mobilisées dans l'ensemble de l'économie. Les techniques comptables considérées comme communs négatifs seraient alors celles qui contribuent à subordonner les décisions collectives aux impératifs du profit financier et de la croissance sans tenir compte des enjeux de durabilité. Pour préciser cette critique de la comptabilité, nous proposons de mobiliser ici divers travaux issus des sciences sociales, de l'anthropologie à la sociologie historique.

David Graeber (2000), qui inscrit son travail dans l'anthropologie anarchiste, un courant qui étudie les institutions et les pratiques en portant l'attention sur

les mécanismes de résistance au pouvoir, a retracé une histoire longue de la comptabilité. Il montre que depuis les premières civilisations qui ont émergé il y a 5000 ans, la construction comptable de dettes impersonnelles et transférables est au cœur de relations fondées sur la violence. Elle est le support de différentes formes de mise en esclavage jusqu'à la prolétarianisation du travail salarié – c'est-à-dire l'obligation de vendre sa force de travail dans le cadre d'un contrat asymétrique. Ces dettes et leur criminalisation sont aussi selon Graeber à l'origine de la destruction du « communisme quotidien » (Graeber, ch.5), de l'entraide au sein des communautés et de l'appropriation (enclosure) des communaux.

Jason Moore (2024), qui a forgé la notion de capitalocène - néologisme visant à attribuer la crise environnementale au capitalisme depuis son émergence occidentale -, souligne pour sa part que le système comptable développé par l'économie coloniale participe à maximiser la productivité du travail par l'appropriation des natures biophysiques et humaines, citant les services rendus par la nature, le travail des femmes, des peuples colonisés, des esclaves, etc. Il rappelle que l'objectif de ce système est de s'approprier ce travail sans en payer les « coûts de

reproduction [qui] peuvent être dans une large mesure soustraits aux livres de comptes » (Moore, 2024, p.75). Comme le résume Paul Guilbert dans la préface du livre de Moore « la contradiction écologique du capitalisme provient du fait qu'il a besoin de Natures bon marché mais qu'il épuise en même temps la possibilité de les reproduire. » (Moore, 2024, p.24) Pour se maintenir le capitalisme doit donc inventer en permanence de nouveaux agencements afin d'accéder à des moyens de reproduction à bas coûts qui permettent de soutenir l'accumulation du capital.

Karl Polanyi avait très tôt identifié l'incapacité de la comptabilité capitaliste à prendre en compte les coûts sociaux réels et à assurer une distribution équitable des ressources : il pointait déjà qu'elle orientait les entreprises en donnant la primauté à la recherche du profit plutôt qu'à la réponse aux besoins humains. En 1922, Polanyi a rédigé des propositions pour une comptabilité socialiste qui rompt avec le paradigme économique néoclassique centré sur les profits. Il a tenté d'établir une comptabilité monétaire résolument socialiste, décentralisée et autoorganisée à même de traduire les besoins subjectifs dans l'économie.

Comme l'a montré Berger (2024), ces travaux ont influencé ceux de l'économiste écologiste Karl W. Kapp qui a développé des propositions comptables fondées sur une planification centralisée. En étudiant largement les coûts sociaux produits par les entreprises, et plus particulièrement les coûts liés aux pollutions et à l'exploitation des ressources, Kapp a aussi montré que les coûts non payés, nécessaires au profit capitaliste, étaient systémiques et issus de situation caractérisées par des asymétries de pouvoir (Kapp et Berger, 2015). Kapp refuse également d'attribuer à ces coûts sociaux une valeur d'échange et s'oppose en cela au théorème de Coase qui promeut la résolution des problèmes de coûts sociaux par la détermination de droit de propriété qui permettent une allocation efficace des ressources à travers les mécanismes de marché.

La comptabilité socialiste imaginée par Polanyi et Kapp n'a pas vu le jour et c'est au contraire une comptabilité toujours plus financiarisée qui s'est imposée. La sociologue Eve Chiapello (2005) a documenté comment les normes comptables IFRS (International Finance Reporting Standard) adoptées en Europe au début des années 2000 participent de la financiarisation du capitalisme. Elle montre également comment avec l'invention de notations extra-financières, s'est développée une finance verte par des acteurs convaincus qu'il suffisait de comptabiliser les impacts de la finance sur l'environnement pour faire émerger un capitalisme vert qui renversera la finance brune (Chiapello, 2020). Son travail conclut sur l'impasse de la finance verte dont les flux certes progressent mais n'inversent pas l'augmentation des pollutions.

Finalement, quel que soit l'horizon temporel dans lequel on inscrit l'Anthropocène, depuis les premières civilisations jusqu'au capitalisme néolibéral, on peut trouver à la lecture des auteur.rice.s précité.e.s une responsabilité associée aux techniques comptables mobilisées : elles ont structuré des pratiques économiques pour poursuivre l'exploitation des ressources, conduisant au dépassement des limites planétaires et aussi à de multiples formes d'asservissement du travail humain. Cette histoire mériterait d'être complétée en mobilisant plus largement la littérature dans ce domaine. Les sciences de gestion se sont d'ailleurs largement emparées de la recherche historique pour approfondir la critique de la comptabilité (par exemple Caron, 2014).

## **b. La comptabilité critique pour hériter des techniques comptables**

La recherche en comptabilité critique, une discipline centrale des sciences de gestion, se nourrit de l'histoire de la comptabilité et des enquêtes sur ce que produit la comptabilité dans les entreprises et plus largement dans la société. Dans le sens donné à la notion d'héritage par Bonnet et al. (2021), cette recherche hérite des techniques comptables : elle s'appuie sur l'analyse de la comptabilité sans en ignorer les ruines dont elle est porteuse et prend la responsabilité d'y apporter des réponses. La comptabilité critique s'est ainsi emparée de la notion d'Anthropocène pour proposer des cadres conceptuels adaptés à ces enjeux en s'appuyant sur des approches interdisciplinaires (Bebbington et al., 2020). Ces travaux nourrissent ainsi des propositions pour développer de nouvelles formes de gouvernance écologique où la comptabilité joue un rôle crucial (Bebbington et al., 2022). L'intégration des limites planétaires dans la transformation comptable fait l'objet de multiples enjeux relevés par Jabot (2023).

La Commission pour la Terre s'est saisie de ces questions pour explorer l'application des limites planétaires aux organisations et aux territoires (Bai et al. 2024). Ses propositions visent par exemple à associer le savoir scientifique à des principes d'équité et de justice dans la répartition des efforts ainsi qu'à la prise en compte des contextes locaux. Leur application suppose de sortir du monologisme de la comptabilité traditionnelle que pointait déjà Brown (2012) : en s'éloignant d'une approche technocratique, la comptabilité pourrait alors participer de l'émancipation collective. Cela suppose un dialogisme inclusif qui associe toutes les parties prenantes attachées aux enjeux qu'on cherche à prendre en compte (Caron, 2013).

Reprenant l'analyse de ces recherches en comptabilité critique, Bigoni et Mohammed (2023) affirment cependant que les tentatives de réforme comptable sont vouées à l'échec. En s'appuyant sur Deleuze et Guattari (1972) dans l'Anti-Œdipe, ils relèvent que le capitalisme intègre la critique comme moteur de son propre dépassement. Il transforme ainsi toute limite qu'on chercherait à prendre en compte en opportunité de profit, poursuivant ainsi l'externalisation systématiques des coûts environnementaux et sociaux qu'il produit.

Cette conclusion provocante de Bigoni et Mohammed a suscité plusieurs réponses au sein de la communauté de recherche en comptabilité critique (Husillos, 2023 ; Tweedie, 2023). Elle nous pousse à reprendre à nouveaux frais l'enquête de redirection écologique sur la comptabilité, pour préciser ce dont nous devons hériter et ce à quoi nous devons renoncer. Nous nous appuyerons pour cela sur le protocole du renoncement proposé par Bonnet et al. (2021), comme une stratégie visant à ouvrir la réflexion sur ce qu'il est possible d'ouvrir et de fermer pour réinscrire les activités humaines à l'intérieur des limites planétaires.

## **c. Renoncer à gouverner par les nombres mais pas à compter**

Avec les comptabilités alternatives, des voix s'élèvent dans différentes disciplines pour dénoncer une forme de « quantophrénie » (Jany-Catrice et Studer, 2023), un usage excessif du calcul, qui se généralise aux actions de responsabilité sociale des entreprises (RSE) et aux politiques de développement durable. Le juriste Alain Supiot dénonce le pilotage par les indicateurs en expliquant que nous

serions passés, depuis les années 1980, « au renversement du règne de la loi au profit de la gouvernance par les nombres. » (Supiot, 2015, intro.) Cette transformation est supportée à la fois par une fascination en fait très ancienne pour la rationalité de la quantification mais aussi par une extension massive et plus récente des techniques de gestion comptable des entreprises.

Pour ce qui concerne plus particulièrement les politiques environnementales, la philosophe Virginie Maris parle de la « tragédie du comptable » qui voudrait mettre un prix à la nature, en détruisant alors ce qui est au cœur de nos relations avec la nature<sup>1</sup>. Elle reprend dans cette image les travaux des expert.e.s de l'IPBES qui concluent à la nécessité de réduire la domination de valeurs instrumentales marchandes, à savoir les moyens d'atteindre un objectif souhaité qui peuvent être échangés sur les marchés, afin de mieux prendre en compte les valeurs incommensurables associées à nos relations avec la nature (Pascual *et al.*, 2017, 2023).

En revenant sur les travaux de Supiot et à travers une sociologie historique de la quantification, Martin (2020) énumère les nombreux attachements que nous avons aux chiffres et à la quantification. Ainsi, le statisticien et sociologue Alain Desrosières rappelait que les conventions autour de la quantification participent d'un langage commun dont le mérite serait de « contribuer à pacifier un monde ravagé par les effets du verbe et de la démagogie » (Desrosières, 2018, p.63).

Les rapports de l'IPBES ne rejettent d'ailleurs pas la quantification en tant que telle et soulignent dans leurs multiples recommandations aux décideurs le besoin de métriques pour nourrir l'évaluation des écosystèmes et en particulier pour promouvoir une approche adaptative et inclusive à même de faire face aux enjeux de préservation de la biodiversité ainsi qu'aux défis liés au climat, à l'alimentation, à l'eau et à la santé qui sont intrinsèquement liés (IPBES, 2024a). Il serait donc plus pertinent de renoncer à certaines facettes de la quantification, qu'à la quantification elle-même, car de multiples métriques sont nécessaires pour répondre aux enjeux de durabilité pour la gestion des organisations, des écosystèmes et plus largement pour les politiques publiques. Il faut donc préciser ce qui pose problème dans l'usage de cette quantification.

Nous voudrions ici nous appuyer sur l'idée d'un paradigme « risk and control » que Scoones (2024) détaille à partir d'exemples aussi divers que les salles de marché, le pastoralisme, les technologies émergentes ou les risques climatiques. Selon Scoones, ce paradigme qui met au centre le calcul du risque - défini à partir de la mesure de sa probabilité et de ses conséquences - repose sur un déterminisme causal linéaire ainsi que sur des preuves fondées sur la science ou dictées par des expert.e.s qui ne peuvent être questionnées. Ce paradigme apparaît au cœur de ce qu'on appelle aujourd'hui la mesure d'impact, qui avant de s'appliquer à l'écologie s'est diffusée dans l'évaluation des actions sociales.

Jany-Catrice (2020) a montré la montée en puissance de la mesure d'impact dans une diversité de services publics et dans l'économie sociale. Studer (2021) démontre ailleurs les impasses de cette mesure d'impact social pour l'économie sociale et solidaire (ESS). Besançon et Chochoy (2023) rappellent également que la mesure d'impact s'inscrit en général dans ce qui est appelé la « gestion axée sur les résultats » ou la « théorie du changement » : elle est fondée sur la mise en évidence

d'une relation causale entre les ressources investies et les résultats obtenus, qui modélise le changement souhaité et permet sa mesure. Celle (2023) qualifie cette approche de « mythe rationnel » adopté par les acteurs sans se questionner : les bénéfices de cette forme d'évaluation ne se perçoivent pas tant au regard de l'efficacité recherchée que de la légitimité qu'elle permet d'acquiescer ou de renforcer. Quand la méthode de calcul des indicateurs est définie indépendamment de la réalité du travail à faire, elle engendre une pression sur la production de chiffres dont la conséquence est surtout de réduire le temps nécessaire pour se consacrer à l'activité mesurée. Deram (2023) a détaillé ce mécanisme dans le cas de ressourceries associatives que les financeurs soumettent à l'injonction de calculer un "coût évité". Elle montre le mécanisme qui conduit à contrarier et à dévaloriser le travail associatif.

On voit aussi apparaître dans les politiques environnementales et elle prend une place centrale dans les normes mobilisées par la RSE, en particulier pour la publication de rapport de durabilité par les entreprises. Ainsi, la démarche SBTi (Science-Based Target Initiative), qui est aujourd'hui la principale méthode utilisée par les entreprises pour définir leurs objectifs de réduction de gaz à effet de serre, se revendique comme fondée sur la théorie du changement. Tilsted *et al.* (2023) en ont montré les limites pointant une vision étroite et linéaire de la science, masquant les choix politiques et les compromis impliqués dans la définition des objectifs. Selon l'auteur. rice.s, SBTi participe ainsi à légitimer une transition façonnée par certaines des plus grandes entreprises mondiales, leur permettant de maintenir leurs modèles économiques actuels tout en comptant sur des innovations technologiques futures incertaines.

La TNFD (Taskforce on Nature-related Financial disclosures) qui promeut pour le reporting des entreprises une évaluation fondée sur la mesure des impacts associés à la biodiversité est elle aussi sous le feu des critiques. Elle a été directement pointée à la veille de la COP16 de Cali dans une plainte<sup>2</sup> signée par plusieurs ONG et adressée au Programme des Nations Unies pour l'Environnement, considéré comme un « architecte clé » de la TNFD. Parmi les nombreux arguments mobilisés, les ONG déplorent notamment que la méthode soit centrée sur la réduction des risques financiers associés à la nature (nature-related risks) et qu'elle n'impose aucunement de rendre compte des violations de l'environnement et des droits humains, même si celles-ci ont été condamnées par la justice.

Ce paradigme « risk and control » est ainsi très présent dans les innovations comptables, de la comptabilité nationale jusqu'aux nouvelles normes au cœur des rapports de durabilité et des notations comptables extra-financières. C'est bien cette gouvernance par les nombres qu'il nous faut démêler pour remettre à sa place la quantification dans un système comptable qui ne s'y réduit pas.

#### **d. Rediriger à travers l'approche de communalité**

Alain Supiot regrette que la gouvernance par les nombres ait supplanté le gouvernement par le droit. Il ne semble cependant pas considérer l'importance du droit derrière les conventions de quantification, et en particulier le droit comptable que le juriste René Savatier, cité par Bardy (2021), proposait de mettre au service de l'homme, afin que « les valeurs comptables lui servent simplement à poursuivre une approche plus poussée du Bien commun. » (Savatier, 1969, p.135). Les innovations juridiques qui émergent participeraient de ce que Levrel et Missemmer

(2020) appellent une écologisation du droit qui peut nourrir une écologisation de l'économie en s'appuyant justement sur le droit comptable. Dans cette perspective, il nous paraît essentiel pour conduire l'enquête sur la redirection de la comptabilité de poursuivre cette incursion par le droit.

L'alternative que nous souhaitons caractériser est l'approche de communalité telle qu'elle a été définie par les juristes Judith Rochfeld, Marie Cornu et Gilles Martin. La notion de « communalité » renvoie à l'idée que

« des choses ou des biens sont marqués d'une dimension commune et qu'ils pourraient non seulement s'ouvrir à un usage partagé ou commun, sous des modalités multiples, mais également être protégés et conservés pour le présent et le futur, dans l'intérêt de tous, ou d'une communauté large (nationale, européenne ou mondiale) ou encore d'une communauté plus circonscrite (habitants d'une commune ou d'un quartier, communauté de création, communauté d'usagers, etc.) » (Rochfeld et al., 2021, p.24).

Leur rapport propose également des échelles de communalité qui se réfèrent « au degré plus ou moins ouvert du pouvoir de décider des usages de cette chose ; du pouvoir de bénéficier de ses utilités ; et du pouvoir de contrôler ces usages et utilités ». Cette échelle ne s'appuie pas sur une mesure quantitative mais juridique, et en particulier sur des principes d'inclusivité et d'alignement sur l'intérêt commun.

La notion de communalité dans ce rapport fait référence à la théorie des communs développée par Elinor Ostrom (1990) et l'élargit pour prendre en compte des biens communs comme le climat ou un fleuve qui ne peuvent être gérés par des communautés restreintes. Par ailleurs, le rapport s'appuie sur la décomposition de la propriété en faisceaux de droits (bundle of rights) aussi mobilisé dans les travaux d'Ostrom. Cela exprime une conception de la propriété comme ensemble de relations sociales et juridiques entre des personnes qui disposent de droits sur la chose (droits d'accès, de gestion, de contrôle) ou qui y ont un intérêt.

Ce regard juridique qui détourne l'acception usuelle de la propriété est aussi un enjeu de conception comptable du capital qui a été avancée par Richard et Rambaud (2021). En s'appuyant également sur Ostrom, les auteurs affirment que la soutenabilité du capitalisme ne doit pas être abordée comme un problème de type de propriété mais un problème de mode de gestion. La comptabilité financière doit selon eux être abordée comme un mode de gestion qui sert en priorité la conservation du capital financier - que celui-ci soit détenu par des entités privées ou publiques - au détriment de la conservation des moyens humains et naturels nécessaires à la reproduction du capital. C'est pourquoi pour établir une comptabilité alternative, Rambaud et Richard (2020) propose de définir le capital comme « une 'chose', matérielle ou non, offrant une potentialité d'usage, et reconnue comme devant être maintenue sur une certaine période de temps déterminée à l'avance. » (ch.3)

Le rapport de Rochfeld et al. (2021) fait des propositions dans le droit français pour appliquer l'approche de communalité à de multiples (biens) communs, à diverses préoccupations communes autour de l'environnement (biodiversité, eau, climat notamment) mais également dans d'autres domaines tels que les communs informationnels. La notion de communalité ouvre donc sur un champ

très large de « capitaux » à conserver, selon l'acception comptable retenue par Richard et Rambaud. Si l'approche de communalité s'appuie sur un principe d'inclusivité, celui-ci reste à préciser. Rochfeld et al. (2021) proposent de l'appliquer aussi bien au titre de l'usage d'une chose que du pouvoir de décider de ces usages ou des contrôles, tout en considérant une échelle de plus ou moins grande inclusion / exclusion.

C'est donc une définition très ouverte que d'aucun pourrait souhaiter préciser, par exemple en instituant des processus qui déterminent qui peut participer aux décisions prises dans ces communalités et comment. Les enseignements tirés par Loisel et Rio (2024) de multiples expériences de démocratie participative invitent cependant à la méfiance vis-à-vis d'une telle institutionnalisation en montrant qu'elle continue à exclure celles.ux dont la voix n'est jamais ou rarement entendue. Néanmoins, les auteurs.rice.s pointent aussi des exemples où cette inclusion fonctionne, par exemple à travers le dispositif de « croisement des savoirs et des pratiques » déployé par l'association ATD Quart Monde. Citant les travaux de Roy (2022), iels expliquent que la méthode permet une encapacitation des personnes en situation de pauvreté et en même temps un disempowerment des acteurs établis. Ceux-ci, en se mettant à l'écoute, perdent alors une partie de leur pouvoir sur autrui. Un autre exemple cité témoigne d'une réussite en matière d'inclusion : le Défenseur des droits. Loisel et Rio (2024) soulignent comment cette administration parvient à conjuguer subjectivité, à travers une écoute empathique des plaintes reçues, et objectivité dans le cadre de son travail de constitution d'un dossier juridique pour faire remonter ces plaintes.

Comme l'a aussi montré Caron (2013), conjuguer subjectivité et objectivité est un enjeu central pour une traduction comptable des règles définies collectivement. Nous traduirons ainsi cette problématique dans une approche de communalité : comment prendre en compte les paroles de la diversité des personnes attachées à un intérêt commun et en rendre compte dans un cadre qui assure une redevabilité des organisations et des politiques qui touchent à cet intérêt commun ?

#### **e. Le paradigme d'incertitude dans une gouvernance inclusive**

Pour comprendre en quoi l'approche de communalité peut participer au renoncement à la gouvernance par les nombres, nous proposons de revenir à Scoones (2024), qui s'appuie sur l'opposition déjà formulée par l'économiste Frank Knight entre le risque et l'incertitude (Knight, 1921), pour définir un paradigme *risk and control* d'un côté et un paradigme d'incertitude (*uncertainty paradigm*) de l'autre. L'incertitude ne doit pas être confondue avec l'ignorance : elle suppose de connaître les issues possibles mais contrairement à la notion de risque, il n'est pas possible d'en mesurer la probabilité d'occurrence. En enquêtant auprès des multiples terrains précités où cette incertitude prend une place majeure - incertitude sur l'issue d'une bulle financière, sur les conséquences d'une technologie ou encore sur l'occurrence d'un accident technologique ou d'une catastrophe naturelle - Scoones met en évidence que le paradigme de l'incertitude suppose à chaque fois d'ouvrir un débat élargi dans une approche décentralisée et flexible.

Ce paradigme rejoint l'approche de communalité dans sa dimension inclusive, en mettant l'accent sur les personnes directement concernées par les enjeux à discuter. L'intérêt commun n'est pas issu d'un savoir

d'experts descendant mais suppose que les personnes impliquées, incluant les professionnels en prise directe avec les enjeux de gestion, soient associées aux décisions, en les autorisant aussi à discuter des savoirs issus de la science ainsi que des normes et réglementations.

On retrouve des points communs aussi avec l'approche institutionnaliste proposée par Besançon et Chochoy (2019) en lieu et place de la mesure d'impact social. Il s'agit pour les auteurs de passer de l'impact isolé aux transformations collectives en s'appuyant sur une pluralité de modes d'évaluation. Cela rejoint également les propositions de Caron (2013) pour opérationnaliser la norme ISO 26000 en l'ouvrant à une évaluation plurielle de la rentabilité de l'entreprise responsable, de manière à en faire un instrument d'émancipation.

Ce paradigme recouvre aussi largement des recommandations de l'IPBES, notamment dans son dernier rapport sur les changements transformateurs (IPBES, 2024b). Les messages clés soulignent la nécessaire association des populations autochtones et des communautés locales dans une approche adaptative et inclusive pour la gestion durable des écosystèmes et des ressources naturelles dont elles dépendent.

Nous voudrions enfin rapprocher ces enjeux de travaux écoféministes qui relient les questions de domination des femmes et de la nature. Ainsi, Graeber et Wengrow (2022) montrent que la maîtrise de l'information est au cœur du pouvoir collectif et voient dans l'organisation comptable de nombre de civilisations les instruments de la domination politique masculine. Mais les auteurs rapportent aussi qu'il a existé des systèmes comptables dans des communautés égalitaires non patriarcales. Ils relèvent d'ailleurs que la comptabilité trouve ses origines dans les techniques de tissage ce qui laisse penser qu'elle n'a pas été partout et en tout lieu le pré carré de la domination masculine. De nombreux travaux écoféministes peuvent s'inscrire dans la perspective d'une réappropriation de la comptabilité pour rendre visibles les activités communautaires nécessaires à la subsistance du quotidien, majoritairement issu du travail des femmes et intrinsèquement liée à nos relations à la nature. Les économistes JK. Gibson-Graham (2006) invitent à repenser le rôle des indicateurs à partir des communautés. La sociologue Geneviève Pruvost (2022) reprend leur proposition pour témoigner à travers l'enquête d'ethnocomptabilité de la possibilité de mode de vie alternatif autour de ce qu'elle appelle « l'entre-subsistance ».

Mais passer de l'ethnocomptabilité à l'échelle d'une petite communauté à un système d'information macrosocial qui coordonne de multiples organisations et des politiques publiques à différentes échelles, n'a rien d'évident. C'est pourtant l'exercice que nous proposons dans la deuxième partie en appliquant l'enquête de redirection écologique à différents systèmes comptables.

## 2. Application aux différentes composantes d'un système comptable

### a. Les multiples arènes du changement comptable

Comme l'a montré Robson (1991), le processus de normalisation comptable mobilise des arènes multiples et l'adoption de nouvelles normes est le fruit d'une interaction complexe entre différentes sphères sociales, chacune avec ses propres enjeux et rationalités. Dans le cas étudié par

Robson, la normalisation comptable au Royaume-Uni, trois arènes ont été identifiées : la profession comptable, la finance et la politique industrielle. Les travaux portant sur les comptabilités écologiques mobilisent ces arènes et bien d'autres encore : ils touchent à plusieurs domaines d'expertises et de recherches environnementales, ils mobilisent au sein des organisations les équipes en charge de la RSE mais touchent aussi les autres directions, ils intéressent aussi les pouvoirs publics, tout particulièrement la déclinaison des politiques de planification écologique.

Pour poursuivre l'enquête sur la redirection écologique de la comptabilité, il paraît nécessaire de distinguer plusieurs domaines de la comptabilité. Nous proposons de mobiliser la typologie formalisée par Feger et Mermet (2021) qui distinguent d'un côté les comptabilités de bilan (qui visent à rendre compte à la société selon une échéance régulière une image globale normalisée) et les comptabilités de gestion (dont l'enjeu est d'aider la prise de décision, d'analyser, planifier et contrôler l'activité) ; de l'autre, les comptabilités collectives (à l'échelle d'un territoire, d'un écosystème et potentiellement aussi d'une filière ou sur d'autres périmètres non géographiques) et les comptabilités d'organisation. Le croisement de ces deux typologies permet de construire une matrice de quatre domaines différents de comptabilité, chacune associant des arènes différentes avec des débats et controverses sous-jacentes qui mobilisent aussi des domaines de recherche souvent séparés. Feger et Mermet soulignent les enjeux d'articulation entre ces différents domaines que nous reprendrons dans la suite de l'enquête. Alors que leur étude portait uniquement sur le capital naturel et plus spécifiquement sur la gestion écologique d'écosystème, nous tenterons ici de l'élargir à la diversité des « capitaux » qui peuvent faire l'objet d'une approche de communalité telle que définie dans la partie 1.

Notons ici que la typologie de Feger et Mermet a inspiré la proposition d'un système d'information écologique centralisé proposé par Durand et Keucheyan (2024). Les auteurs y proposent une hiérarchisation entre comptabilité de la nation, des écosystèmes et des organisations en distinguant aussi les comptabilités de bilan et de gestion. Ce calcul écologique est articulé avec une gouvernance par les besoins, un principe central dans leur proposition de bifurcation écologique de l'économie.

Nous aborderons les différents domaines successivement pour montrer la place prépondérante que joue dans chacun la gouvernance par les nombres et identifier des leviers de renoncement : non pas pour renoncer au calcul des indicateurs nécessaires à la mesure d'impact, mais pour en réduire leur importance dans la gouvernance et finalement en limiter le rôle à celui de traducteurs qui facilitent le dialogue entre les différentes arènes de la transformation comptable.

### b. La comptabilité nationale et la statistique publique

La prise en compte des enjeux de soutenabilité dans la comptabilité nationale fait l'objet en elle-même de plusieurs arènes. La plus médiatisée est celle qui tourne autour des indicateurs alternatifs au PIB (Produit intérieur brut). Pagnon (2022) a décrit la genèse des débats en France autour de ces questions qui ont fait l'objet en 2009 d'une commission présidée par Joseph Stiglitz, Amartya Sen et Jean-Paul Fitoussi et qui a débouché sur une loi, dite « loi Sas ». Celle-ci a permis la production d'un tableau de bord de 10 indicateurs qui fut présenté dans un rapport au

gouvernement de 2015 à 2017, mais abandonné depuis. L'INSEE (Institut national de la statistique et des études économiques) continue cependant à les calculer et à les publier sur son site<sup>3</sup>. Pagnon montre que c'est l'insuffisance dans la définition des objectifs poursuivis par ces nouveaux indicateurs qui explique le résultat décevant de cette loi.

L'intérêt pour les indicateurs alternatif au PIB n'a cependant pas décliné et il est aujourd'hui porté au niveau des Nations Unies : le Pacte pour l'avenir adopté en septembre 2024 y fait mention en confiant à un comité d'experts le soin d'identifier « un petit nombre d'indicateurs de développement durable modulables selon les pays et universellement applicables, qui viendront compléter le produit intérieur brut. » (Nations Unies, 2024) Une explication possible à l'engouement pour les indicateurs alternatif au PIB réside de manière paradoxale dans le pouvoir performatif que joue encore aujourd'hui l'indicateur de PIB depuis sa création après-guerre. En étudiant son mode de production en France au sein de l'INSEE, Dufour (2020) décrypte le processus complexe de production comptable, composé de règles à la fois administratives et scientifiques, qui vise à « chiffrer le global en garantissant une stabilité de la mesure nécessaire pour construire un récit sur la dynamique de l'économie ». Sortir d'une gouvernance guidée par le PIB nécessiterait alors de gouverner par d'autres indicateurs à condition qu'ils ne soient pas trop nombreux.

Une revue de 50 ans de littérature sur les mesures alternatives au PIB a montré la diversité des approches mobilisées dans cette perspective (Jansen *et al.*, 2024). Elles peuvent être regroupées en 5 écoles de pensée principales : bien-être subjectif, économie du bien-être, théorie des besoins, approche des capacités et approches écologiques. Cela témoigne de la pluralité des valeurs qui peuvent être traduites par ces indicateurs mais suggère aussi que n'en retenir qu'un « petit nombre » impose aussi de renoncer à cette pluralité. Dans son rapport sur la post-croissance, le Rapporteur spécial sur les droits de l'homme et l'extrême pauvreté, Olivier de Schutter, résume les lacunes des alternatives au PIB : elles sont perçues comme arbitraires, elles « ne tiennent pas compte de l'obligation de rendre des comptes » et finalement elles ne permettent pas de trouver des solutions pour dépasser l'hégémonie du « croissancisme » (de Schutter, 2024).

Les problèmes que pose l'idée d'un pilotage par des indicateurs alternatifs au PIB ne doivent pas occulter le rôle clé que joue la statistique nationale pour éclairer les enjeux et décliner à de multiples échelles ces chiffres afin d'apporter des informations dans les débats. Les statistiques territoriales nourrissent ainsi l'application de la planification écologique à différentes échelles géographiques. Elles peuvent aussi être produites à l'échelle de secteur de l'économie qui serviront de support de discussion et de négociation au sein de filières. Elles pourront par ailleurs s'enrichir des données publiées par les entreprises dans le cadre de leurs nouvelles obligations de reporting de durabilité et participer à les mettre en perspective.

### **c. la comptabilité de durabilité des organisations**

La directive européenne CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) adoptée en 2022 représente une avancée importante en matière de normalisation de la reddition de comptes dédiée aux enjeux de soutenabilité. Les grandes entreprises européennes ont à partir de 2025 l'obligation de publier des

rapports de durabilité respectant des normes dites ESRS (European Sustainability Reporting Standards) publiées par la Commission Européenne. Ce travail de normalisation se joue aussi à l'échelle internationale avec l'adoption en 2023 des premières normes dites IFRS Sustainability standards (IFRS-S) par l'ISSB (International Sustainability Standard board), établie par la fondation IFRS qui produit déjà les normes financières applicables aux entreprises cotées. L'interopérabilité souhaitée entre les deux normes impose déjà des conventions similaires, par exemple pour celles qui concernent les informations relatives aux émissions de gaz à effet de serre des entreprises et aux actions à mener pour répondre au changement climatique.

Le constat qu'avait fait Chiapello (2005) sur le poids des cabinets d'audit internationaux dans les travaux de normalisations financières IFRS peut être transposé à la normalisation des informations de durabilité comme l'ont montré Chaplais *et al.* (2024). Les auteurs soulignent que les grands cabinets américains (les Big 4) et leurs quelques concurrents européens ont les effectifs qui leur permettent d'être très présents dans les différentes instances de normalisation associées à la CSRD. Ces cabinets ont en effet développé des activités sur la durabilité de manière relativement séparée de leur activité d'audit financier et veillent à garder leurs positions dans ces nouveaux marchés, aussi bien pour l'accompagnement des grandes entreprises dans la production des rapports de durabilité que pour leur certification.

Il n'est donc pas étonnant de voir dans les normes ESRS comme IFRS-S des attentes largement centrées sur la publication de cibles et d'indicateurs quantifiés destinés à suivre les résultats obtenus. Ainsi, l'approche SBTi, dont les limites ont été rappelées dans la partie 1, est plébiscitée pour la publication des objectifs relatifs aux émissions de gaz à effet de serre. Ces informations sont souvent considérées comme indispensables pour informer les acteurs de la finance verte. Néanmoins, plusieurs voix s'élèvent pour rappeler que dans un contexte d'incertitude radicale sur le changement climatique (Chenet *et al.*, 2021 ; I4CE, 2024), l'information la plus utile devrait porter sur la robustesse des modèles économiques au regard d'une telle incertitude. Des méthodologies de type stress-test apparaissent alors plus pertinentes et supposent des informations plus larges que les seules trajectoires de décarbonation et pas seulement des données quantitatives.

Néanmoins, ces normes, et en particulier les ESRS, ne se limitent pas à des métriques et imposent également de publier de nombreuses informations qualitatives, certaines portant même sur la manière dont les enjeux de durabilité ont été portés à la discussion avec les différentes parties prenantes de l'entreprise. On peut donc relativiser l'importance de la quantification dans les rapports de durabilité et y voir aussi des outils de traduction d'enjeu dans une perspective dialogique. Il faudra encore attendre la réception des premiers rapports courant 2025 pour observer la teneur des débats qui en seront issus.

D'ores et déjà, le règlement « taxonomie verte » qui a précédé la directive CSRD offre déjà un premier retour d'expérience. Il définit une obligation de publication qui porte sur des parts d'activité alignées avec des enjeux de durabilité. Ces chiffres seront à partir de 2025 intégrés aux nouveaux rapports de durabilité mais déjà depuis 2022, les grandes entreprises publient les résultats obtenus de l'application de la taxonomie verte et partagent les difficultés méthodologiques rencontrées ainsi que les réponses apportées<sup>4</sup>. On voit alors se construire

progressivement un vocabulaire commun sur ce que signifie une activité alignée en fonction des différents enjeux environnementaux. Pour la juriste Jennifer Bardy ces réglementations ont le mérite de faire avancer le droit comptable puisque ce vocabulaire issu de la comptabilité privée comme publique va nourrir d'autres dispositifs du droit (Bardy, 2024).

C'est ce qui est attendu avec l'application de la directive européenne sur le devoir de vigilance adoptée en 2024 : ce texte impose à partir de 2027 aux très grandes entreprises de déclarer un plan de vigilance relatif à leurs actions climatiques et de démontrer les actions réalisées en la matière qu'elles devront décrire dans leur rapport de durabilité et quantifier en respectant les critères de la taxonomie. Cette directive représente un levier pour des actions pour préjudice climatique qui pourront donc s'appuyer sur ces informations. L'écologisation du droit qui se dessine avec ces textes européens peut donc s'éloigner d'une gouvernance par les nombres. Ce n'est pas tant l'indicateur d'avancement sur la trajectoire de décarbonation qui comptera, que la réalité des actions mises en place pour répondre effectivement aux obligations climatiques. Le rythme de réduction des émissions de gaz à effet de serre et le taux d'activité alignée sur les enjeux climatiques ne seront que des traducteurs parmi d'autres de cette réalité.

#### **d. La comptabilité de gestion des organisations**

Comme l'a souligné Supiot (2015), le pilotage par les indicateurs s'est d'abord structuré au sein du management privé avant de se diffuser dans les services publics. Jany-Catrice (2020) a également montré qu'il s'impose de plus en plus aux structures qui dépendent des subventions publiques ainsi que de la philanthropie, cette dernière étant elle aussi de plus en plus acquise à la mesure d'impact.

Les politiques de RSE ont multiplié le nombre d'indicateurs qui sont mobilisés dans le quotidien de la gestion des organisations, jusqu'à en faire des indices dans le calcul des primes des dirigeants.e.s – voire plus largement des collaborateurs.rice.s. Il n'est pas rare de lire dans les rapports RSE la présentation de cette politique de prime et les montants qui y sont associés. Les indicateurs de durabilité deviennent ainsi un outil central dans la gestion des organisations : on peut y voir une nouvelle composante de la comptabilité de gestion plus ou moins articulée avec la gestion financière classique.

Les travers du pilotage par les indicateurs dans le management – public comme privé – sont pourtant bien documentés. Par exemple, Detchessahar (2019) montre que ce pilotage des équipes par des indicateurs « depuis un cockpit » en fait une activité administrative en décalage avec le concret de l'activité ce qui éloigne les manager.euse.s de leurs équipes. Les auteurs prônent à l'opposé une implication directe des manager.euse.s de proximité dans des espaces de dialogue sur le travail où va pouvoir se discuter l'activité réelle et les conditions d'un travail bien fait.

Cela semble rejoindre l'esprit des normes ESRS dès lors qu'on ne les réduit pas à des calculs d'indicateurs. Ces normes demandent aux entreprises de mettre en place un processus de dialogue élargi à toutes les parties prenantes selon un principe de "double matérialité" : il s'agit non seulement de partager des informations sur les impacts de l'environnement sur la performance financière

de l'entreprise, mais aussi des impacts de l'entreprises qui concernent ses parties prenantes. Cela suppose d'organiser un dialogue avec les employé.e.s et plus largement les travailleur.euse.s de la chaîne de valeur dans laquelle l'entreprise inscrit son activité, incluant les fournisseurs mais aussi d'autres parties prenantes avec lesquelles l'entreprise entretient des relations économiques, jusqu'aux consommateur.rice.s en bout de chaîne. Ce dialogue est aussi recommandé avec les territoires où les entreprises déploient leurs activités. Ceux-ci peuvent être représentés par les élus des collectivités concernées mais aussi par d'autres porte-paroles des "communautés affectées" selon les terminologies utilisées dans les ESRS.

Si du point de vue de l'entreprise, c'est à elle d'organiser le processus de dialogue avec ses parties prenantes, on pourrait au contraire en s'appuyant sur l'approche de communalité, s'attendre à ce que ce soit l'entreprise qui participe aux espaces de dialogue indépendants de la hiérarchie de l'entreprise, qui peuvent être créés pour discuter d'intérêts communs qui ont une matérialité pour cette entreprise, au sens où son activité en dépend ou les impacte. Il s'agirait alors de faire entrer les entreprises concernées dans des dispositifs de gestion collective mis en place autour de chaque « capital » d'intérêt commun. Cette perspective ouvre de nombreux questionnements sur le quatrième domaine de comptabilité proposé par Feger et Mermet (2021).

#### **e. La comptabilité de gestion collective**

Mermet *et al.* (2005) abordaient de nombreux exemples de processus participatifs mis en place pour la gestion durable d'écosystème pour mettre en évidence les situations de statu quo et y apporter un remède à travers l'analyse stratégique de gestion environnementale (ASGE). D'une certaine manière, l'ASGE peut se rapprocher du protocole de renoncement : il s'agit d'exprimer clairement la préoccupation environnementale pour identifier collectivement les causes de sa dégradation et déterminer les conditions de l'arrêt de cette dégradation pour ensuite mettre en place les actions nécessaires pour permettre sa préservation ou sa restauration. C'est ce cadre d'analyse que Mermet et Feger (2021) ont cherché ensuite à la traduire en dispositif de comptabilité collective, intitulée comptabilité écosystème-centrée (CEC) afin de l'articuler avec la comptabilité des organisations concernées par l'écosystème à gérer collectivement.

Brown et Dillard (2012) soulignaient déjà les limites des approches délibératives qui visent le consensus et s'appuyaient sur la théorie politique de la démocratie agonistique développée notamment par Chantal Mouffe (2000) pour l'appliquer à la comptabilité. Il s'agit de reconnaître le caractère inévitable et même souhaitable des conflits d'interprétation, pour les transformer en confrontations légitimes entre « adversaires » plutôt qu'entre « ennemis ». Caron (2013) insiste dans cette même perspective pour intervenir sur les rapports de force afin d'en faire un réel instrument d'émancipation dans l'opérationnalisation de la comptabilité environnementale.

Selon Feger et Mermet (2021), la recherche sur la comptabilité de gestion collective reste émergente et les travaux de recherche menés autour de la mise en œuvre de la CEC témoignent des obstacles qui restent à lever. Dans sa thèse qui vise à appliquer la CEC à différents écosystèmes en Camargue, Vigo-Cogueto (2023) reconnaît la difficulté des parties prenantes à se saisir d'une approche qui renverse la logique classique des plans de gestion auxquelles elles

ont été associées<sup>5</sup>. Ceux-ci reposent souvent sur une gestion axée sur les résultats et sont formulés selon une logique causal-linéaire. Au contraire, l'application de la CEC met en évidence des interdépendances, des objectifs concurrentiels ainsi que des compromis possibles qui vont ensuite pouvoir se traduire dans des règles dont les effets seront mesurés dans le temps et adaptés en fonction. Un accompagnement pour se saisir de la complexité intrinsèque d'un écosystème apparaît alors incontournable. Des outils sont par exemple proposés dans le cadre du projet ComMod développé par le CIRAD pour accompagner sur une diversité d'enjeux mais toujours liés à la préservation d'écosystème avec les communautés locales concernées<sup>6</sup>.

L'application à d'autres type de (biens) communs soulève de nombreux défis qui ne peuvent être approfondis ici et seules quelques pistes sont esquissées. La montée en charge à des échelles très larges – par exemple celle d'un bassin hydrographique – peut s'appuyer sur une gouvernance polycentrique telle que l'a définie Ostrom (1990) en analysant la gestion d'un aquifère en Californie. La notion de gouvernance polycentrique est issue des travaux d'Ostrom *et al.* (1961) portant sur les services publics à l'échelle d'une zone métropolitaine, ce qui témoigne également de la plasticité du concept.

Il paraît aussi envisageable d'aborder cette approche de gestion collective à la maintenance d'infrastructures ou d'équipements. On notera ainsi que le « soin des choses », pour reprendre le titre de l'ouvrage de Denis et Pontille (2022) qui ont étudié les activités de maintenance dans différentes activités, est aussi un enjeu de comptabilisation d'activités trop souvent invisibilisées, qui peuvent tout à fait de se rapprocher du soin de la nature et s'aborder au titre de nos attachements collectifs au soin de ces choses. De la même manière, un élargissement à des communs informationnels – par exemple les besoins de maintenance de logiciel libre – est tout à fait concevable selon cette même approche de comptabilité de gestion collective.

On peut enfin voir dans ces multiples exemples l'enjeu de prendre en comptes différentes modalités de « travail durable » dont nous reprenons la définition proposée par Zimmerman et Engelbrecht (2024) : une activité productive ou reproductive, rémunérée ou non, qui n'a pas d'impacts négatifs sociaux ou environnementaux, localement ou globalement, qui développe les capacités essentielles au bien-être des êtres humains, de leurs communautés et des autres espèces vivantes, aujourd'hui et dans le futur, et qui implique les travailleurs dans la définition de ses caractéristiques concrètes. Pour les deux sociologues, le travail durable doit être repensé non seulement comme un moyen mais aussi comme une fin. Il s'agirait alors dans l'approche de communalité de questionner le système comptable qui équipe la gestion collective pour assurer les moyens nécessaires à ce travail durable autour de multiples enjeux d'intérêt commun.

### 3. Conclusion et ouverture

#### a. Boucler le système d'information comptable

L'argumentaire posé témoigne de nos difficultés collectives à renoncer à la gouvernance par les nombres aujourd'hui très présente dans différents domaines de la comptabilité. Elle souligne aussi l'opportunité d'une approche de communalité pour relier ces domaines comptables. Si les normes ESRS issues de la directive CSRD

sont comme les IFRS-S très marquées par la logique de la mesure d'impact, on peut cependant trouver dans les ESRS des fondements pour une approche de communalité dans laquelle peuvent s'inscrire les entreprises volontaires.

Renoncer à la gouvernance par les nombres au sein de la comptabilité publique peut être une opportunité pour mettre les statistiques publiques au service de cette approche, d'un côté pour alimenter les comptabilités de gestion collective à l'échelle d'écosystème mais aussi à l'échelle de secteurs. Une juste attribution des responsabilités entre entreprises d'une même filière et/ou sur un territoire donné reste un défi méthodologique, à la fois scientifique et éthique. L'approche juridique proposée pourrait alors être un support pour appeler d'autres innovations juridiques, par exemple celle étudiée par Demonsant *et al.* (2021) qui proposent de faire appel à un très ancien procédé – le mécanisme des avaries communes – afin de répartir les charges environnementales entre plusieurs entreprises soumises à des objectifs collectifs.

Renoncer à la mesure d'impact ne signifie pas d'abandonner le calcul d'indicateurs d'impact mais d'en relativiser l'importance et de ne les utiliser que comme des traducteurs dans des débats qui doivent permettre de les décrypter et aussi d'en critiquer les conventions de calcul associés. Ils peuvent apporter une rationalité objective mais ne devraient être mobilisés que comme une des composantes d'un dispositif de comptabilité aux côtés de dimensions expressives et évaluatives nécessaires à une appropriation effective des enjeux à prendre en compte (Caron, 2013), et essentielles aussi dans une approche de communalité visant à traduire des intérêts communs dans un sens comptable.

De nombreux défis méthodologiques subsistent pour articuler les conventions de calcul entre statistiques publiques, normes de reporting et évaluations des écosystèmes. Notre analyse souligne que les enjeux d'articulation se situent aussi dans la construction d'espaces de dialogue qui se nourrissent des informations publiques diffusées périodiquement (des statistiques et des rapports de durabilité des entreprises) qu'il faudrait insérer dans la gestion des organisations. Cette articulation apparaît pouvoir se construire à travers des dispositifs de gestion collective autour des multiples intérêts communs qui doivent être pris en compte dans ces nouvelles approches comptables.

#### b. Mobiliser la comptabilité pour réencastrier l'économie

Karl Polanyi appelait au réencastrement de l'économie, ce qui nécessitait selon lui de soustraire du marché trois éléments essentiels de la production : le travail, la terre et la monnaie. Dans leur *Que sais-je ?* sur Karl Polanyi, Postel et Sobel (2024) reviennent sur l'enjeu de la comptabilité et suggère que des propositions comme le modèle CARE développé par Richard et Rambaud (2020) pouvait s'inscrire dans l'approche polanyienne. Ce modèle de comptabilité alternative est fondé sur la conception du capital qui a été citée plus haut ainsi que sur l'adaptation de la comptabilité en partie double, technique généralisée dans la comptabilité financière, pour y intégrer des coûts de préservation d'autres capitaux naturels et humains. Richard et Rambaud se défendent de monétariser les externalités et s'inscrivent dans la critique de Kapp mais ils revendiquent dans le même temps l'utilisation de métriques monétaires pour le calcul d'indicateurs de performance intégrée, jugés selon eux essentiels pour réorienter les modèles d'affaire.

Si cette position ouvre sur des objections évidentes dès lors qu'on s'oppose à la gouvernance par les nombres, il nous paraît important de revenir sur la proposition centrale de Richard et Rambaud : remobiliser la technique de la partie double (qui impose d'inscrire pour chaque écriture comptable une contrepartie symétrique dans un autre compte) selon une conception comptable renouvelée du capital.

L'analyse que nous avons menée ici montre l'importance que prennent des données non monétaires, incluant de nombreuses informations qualitatives, dans des systèmes de reporting qui participent d'une comptabilité non-financière. Si l'on souhaite soustraire la monnaie du marché - ou « désencastrer la monnaie de la dette » comme le suggèrent Soubeyran et al (2023) -, il apparaît plus judicieux de chercher à réencastrer la monnaie dans un système de comptes qui reste essentiellement non-monétaire. À cet égard, les propositions d'insertion d'engagements et d'activités de préservation que proposent Richard et Rambaud pourraient aussi s'envisager dans une comptabilité unifiée qui garde la trace des engagements associés dans des termes plus littéraires que quantitatif, reposant sur des cadres contractuels et des instruments issus du droit. L'approche juridique de communalité peut permettre alors de mieux qualifier ce qui doit être inscrit dans les comptes sans chercher à le quantifier et, en particulier, sans subordonner ces inscriptions à l'évaluation de coûts associés.

La technique de la partie double pourrait être mise au service d'une meilleure auditabilité des données de durabilité dont le suivi serait amélioré par l'inscription de contreparties symétriques. De tels registres de comptes enrichis peuvent aussi permettre de repenser les dispositifs de financement et d'évaluation. Alors que les subventions publiques et philanthropiques sont de plus en plus assorties de conditions d'évaluation d'impact, une autre logique pourrait se fonder sur l'évaluation des financements accordés au titre des engagements pris auprès de différents (biens) communs. Une comptabilité unifiée qui renseigne en partie double et de manière qualitative les engagements et actions menées pourrait autoriser une telle évaluation directement à partir des comptes de l'organisation subventionnée.

Cette même approche pourra aussi être approfondie pour « rediriger » la finance durable afin qu'elle finance la robustesse autour d'intérêts communs face à l'incertitude qui caractérise les défis écologiques à venir plutôt que selon une mesure d'impact supposée objectivable. C'est aussi un levier pour penser par exemple les certificats de biodiversité qui tiennent compte des règles collectives plutôt que de mettre en place un marché de crédit de biodiversité fondés sur des critères exogènes aux écosystèmes concernés<sup>7</sup>. Il s'agit ainsi de penser la comptabilité pour réencastrer des dispositifs financiers dans des règles définies collectivement selon l'approche de communalité. Si ces règles parviennent à définir les moyens nécessaires à un travail durable, ce serait aussi un moyen de soustraire de la même manière ce travail du marché.

L'approche de communalité ouvre enfin sur des propositions juridiques pour associer à chaque parcelle foncière des obligations environnementales ou plus largement d'intérêt collectif, participant là aussi par un dispositif comptable cohérent avec l'objectif polanyien de dé-marchandisation de la terre. Ce serait alors un levier pour s'opposer à une financiarisation croissante des sols,

alors même que ce mouvement semble actuellement s'accroître sous l'effet des mesures d'impact aujourd'hui promues par la CSRD et qui permettent à des investisseurs d'anticiper des gains sur des impacts positifs supposés à venir<sup>8</sup>. Le capitalisme montre ici encore une fois sa capacité à s'approprier des innovations comptables pour poursuivre son extension. L'enquête de redirection écologique esquissée à travers cette analyse peut alors être vue comme un remède aux logiques de marchandisation et de financiarisation. •

---

## Annotations

<sup>1</sup> Intervention de Virginie Maris sur le thème « La valeur de la nature est-elle mesurable ? » le 11 mars 2024 à l'Institut d'études avancées de Paris – Rediffusion sur <https://www.youtube.com/watch?v=PQhEwbskcyU>

<sup>2</sup> La plainte signée par une dizaine d'ONG est accessible à ce lien : [https://www.banktrack.org/download/complaint\\_unep\\_backing\\_to\\_tnfd\\_has\\_undermined\\_and\\_worked\\_against\\_environmental\\_defenders\\_rights\\_holders\\_and\\_civil\\_society\\_groups/24oct2024\\_complaint\\_to\\_unep\\_on\\_tnfd.pdf](https://www.banktrack.org/download/complaint_unep_backing_to_tnfd_has_undermined_and_worked_against_environmental_defenders_rights_holders_and_civil_society_groups/24oct2024_complaint_to_unep_on_tnfd.pdf)

<sup>3</sup> Tableau de bord « Indicateurs de richesse nationale » publié par l'INSEE - <https://www.insee.fr/fr/statistiques/3281778>

<sup>4</sup> En France, l'Autorité des Marchés Financiers publie chaque année depuis 2022 un rapport sur le reporting taxonomie à partir des données publiques des grandes entreprises et en tire diverses recommandations méthodologiques visant à améliorer l'exercice l'année suivante.

<sup>5</sup> Intervention de Clément Feger et Caroline Vigo-Coguet Comment équiper la préservation en commun d'un écosystème ? Réflexions sur le potentiel de la comptabilité écosystème-centrée - <https://www.youtube.com/watch?v=pvSJCET-ROQ>

<sup>6</sup> ComMod : La modélisation comme outil d'accompagnement - <https://www.commod.org/>

<sup>7</sup> Voir par exemple la controverse décrite par Alain Karsenty « COP16 : crédits ou certificats biodiversité ? Derrière les mots, quels choix entre compensation et contribution ? » - <https://theconversation.com/cop16-credits-ou-certificats-biodiversite-derriere-les-mots-quels-choix-entre-compensation-et-contribution-242496>

<sup>8</sup> Cette observation est faite notamment par la sociologue Lise Cournilleau dans son enquête en cours sur la financiarisation des sols et présentée lors d'une communication intitulée « Le 'tournant environnemental' de la financiarisation des terres agricoles » en décembre 2024.

---

## Bibliographie

- Bai, X., Hasan, S., Andersen, L.S. et al. Translating Earth system boundaries for cities and businesses. *Nat Sustain* 7, 108–119 (2024). <https://doi.org/10.1038/s41893-023-01255-w>
- Bardy, J. (2024). Le droit comptable, clef de voûte de la transition écologique. *Archives de philosophie du droit*, Tome 65(1), 289-305. <https://doi.org/10.3917/apd.651.0289>.
- Bardy, J. (2021). La gouvernance d'entreprise soutenable : quels enjeux comptables ? *Revue internationale de droit économique*, XXXV, 207-218. <https://doi.org/10.3917/ride.352.0207>
- Bebbington, J., Österblom, H., Crona, B., Joulray, J. B., Larrinaga, C., Russell, S., et Scholtens, B. (2020). Accounting and accountability in the Anthropocene. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(1), 152-177. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2018-3745>
- Bebbington, J., et Rubin, A. (2022). Accounting in the Anthropocene: A roadmap for stewardship. *Accounting and Business Research*, 52(5), 582-596. <https://doi.org/10.1080/00014788.2022.2079780>
- Berger, S. (2024). Karl Polanyi's and K. William Kapp's arguments on social costs: is there a common "revolutionary" raison d'être? *Ecological Economics*, 219, 108131. <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2024.108131>
- Besaçon, E., et Chochoy, N. (2019). Mesurer l'impact de l'innovation sociale : quelles perspectives en dehors de la théorie du changement ? *RECMA*, 352, 42-57. <https://doi.org/10.3917/recma.352.0042>
- Bigoni, M., et Mohammed, S. (2023). Critique is unsustainable: A polemic. *Critical Perspectives on Accounting*, 97, 102555. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2023.102555>
- Bonnet, E., Landivar, et D., Monnin, A. (2021). Héritage et fermeture : une écologie du démantèlement. *Éditions Divergences*.
- Brown, J., et Dillard, J. (2013). Agonizing over engagement: SEA and the "death of environmentalism" debates. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(1), 1-18. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.09.001>
- Caron, M. (2013). 16 - Comptabilité : pour un dispositif pluriel de calcul de la rentabilité. Dans Gendron, C. & Girard, B. (dir.), *Repenser la responsabilité sociale de l'entreprise L'école de Montréal*. (p. 273 -288). Armand Colin. <https://doi.org/10.3917/arco.gend.2013.01.0273>.
- Caron, M.A., 2014. Revisiter la comptabilité pour refonder l'action collective, dans Segrestin, B., Roger, B., Vernac, S. (sous la dir.), *L'entreprise point aveugle du savoir*, Éditions Sciences Humaines – Colloque de Cerisy, p. 108-121.
- Caron, M. (2015). Pour une monétarisation plurielle des services rendus par les éco systèmes, dans Revéret J.P. Dupras J. (sous la dir.) *Nature et économie : un regard sur les écosystèmes du Québec*, Presses de l'Université du Québec, p. 209-220.
- Celle, S. (2023). L'évaluation d'impact social, un mythe rationnel révélateur des reconfigurations territoriales de l'ESS. 22èmes Rencontres du RIUESS, « Le développement territorial à la lumière de l'ESS », RIUESS, Mai 2023, Avignon, France.
- Chaplais-Chouvier, C., Marmorat, S., et Postaire, M. (2024). Quand l'institution comptable semble inébranlable face à l'Anthropocène Une enquête auprès des professionnels comptables français. *Revue française de gestion*, N° 315(2), 165-187. <https://doi.org/10.1684/rfg.2024.13>.
- Chenet, H., Ryan-Collins, J., et Van Leuven, F. (2021). Finance, Climate-Change and Radical Uncertainty: Towards a Precautionary Approach to Financial Policy. *Ecological Economics*. <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2021.106957>

- Chiapello, E. (2005). « Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005 ». *Sociologie du travail*, Vol. 47 - n° 3. DOI : <https://doi.org/10.4000/sdt.26750>
- Chiapello, E. (2020). La financiarisation de la politique climatique dans l'impasse. In Ève Chiapello, A. Missemer, et A. Pottier (éds.), *Faire l'économie de l'environnement (1-)*. Presses des Mines. <https://doi.org/10.4000/books.pressesmines.6465>
- Coupey-Soubeyran J., Delandre P., et Sersiron A. (2024). *Transformons la monnaie pour transformer la société, Les Liens qui libèrent*, 400 p.
- De Schutter O. (2024). Éliminer la pauvreté en regardant au-delà de la croissance. Rapport du Rapporteur spécial sur les droits de l'homme et l'extrême pauvreté, Olivier De Schutter. Assemblée Générale des Nations Unies. <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/g24/069/71/pdf/g2406971.pdf>
- Demonsant C., Levillain K., et Segrestin B. (2021). *Les avaries communes : étude d'une alternative plus équitable à la taxe carbone*. RIODD, Sep 2021, Montpellier, France.
- Deleuze G., et Guattari F. (1972). *Capitalisme et schizophrénie 1 : L'Anti-Œdipe*. Collection Critique, 496 pp.
- Denis K., et Pontille D. (2022). *Le soin des choses*. La Découverte, 376 p.
- Deram, J. (2023). Aux marges de la marchandisation du travail associatif. Positions critiques et limites des résistances dans les recycleries et ressourceries associatives. *Revue française des affaires sociales*, 234, 279-300.
- Desrosières A. (2008). *Gouverner par les nombres*. L'argument statistique II, Presses des Mines.
- Detchessahar M. (coord) (2019). *L'entreprise délibérée. Refonder le management par le dialogue*. Nouvelle cité, 296 p.
- Dufour Q. (2021). Arbitrer pour chiffrer. *Les comptables nationaux et l'énonciation de l'économie*. *Sociologie du Travail*, 2021, 63 (2),
- Durand C., et Keucheyan R. (2024). Comment bifurquer : les principes de la planification écologique. *Zones*.
- Feger, C., et Mermet, L. (2021). Innovations comptables pour la biodiversité et les écosystèmes : une typologie axée sur l'exigence de résultat environnemental. *Comptabilité Contrôle Audit*, 27, 13-50.
- Gibson-Graham, J.K. (2006). *A Postcapitalist Politics*. NED - New edition
- Graeber, D. (2016). Dette : 5000 ans d'histoire, Actes Sud, coll. « Babel », 667 p.
- Graeber, D., et Wengrow D. (2021). Au commencement était. Une nouvelle histoire de l'humanité, *Les liens qui libèrent*, 752 p.
- Husillos J. (2023). Is critique sustainable? A commentary on Bigoni and Mohammed. *Critical Perspectives on Accounting*, 97, 102603. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2023.102603>
- IPBES (2024a). Summary for policymakers of the thematic assessment of the interlinkages among biodiversity, water, food and health (nexus assessment) of the Intergovernmental Science-Policy Platform on Biodiversity and Ecosystem Services
- IPBES (2024b). Summary for policymakers of the thematic assessment of the underlying causes of biodiversity loss and the determinants of transformative change and options for achieving the 2050 Vision for Biodiversity (transformative change assessment)
- I4CE (2024). From Stranded Assets to Assets-at-Risk: Reframing the narrative for European private financial institutions, June 2024
- Jany-Catrice F., et Studer M. (2023). La mesure d'impact à son sommet, revue AOC, 14 mars 2023.
- Jany-Catrice (2020). Une économie politique des mesures d'impact social. CIRIEC No. 2020/14.
- Kapp, K. W., et Berger, S. (2015). *The Heterodox Theory of Social Costs*: By K. William Kapp. Routledge.
- Knight, F. H. (1921). *Risk, Uncertainty and Profit*. Boston, MA:Houghton Mifflin.
- Levrel, H., et Missemer, A. (2020). L'émergence d'un « monde écologique ». In Ève Chiapello, A. Missemer, & A. Pottier (éds.), *Faire l'économie de l'environnement (1-)*. Presses des Mines. <https://doi.org/10.4000/books.pressesmines.6530>
- Loisel M., et Rio N. (2024). *Pour en finir avec la démocratie participative*, Textuel, 192 p.
- Olivier Martin, *L'empire des chiffres. Une sociologie de la quantification*, Malakoff, Armand Colin, 2020.
- Mermet L., Billé, R., Leroy, M., Narcy, J.B., et Poux, X. (2005). L'analyse stratégique de la gestion environnementale : un cadre théorique pour penser l'efficacité en matière d'environnement. *Natures Sciences Société*, 13 (2), pp. 127-137. <https://hal.science/hal-01466591v1>
- Monnin, A. (2021). Les « communs négatifs » : Entre déchets et ruines. *Études*, 59-68. <https://doi.org/10.3917/etu.4285.0059>
- Monnin, A. (2023). Politiser le renoncement. *Divergences*.
- Monnin, A., Landivar, D., et Bonnet, E. (2021). Qu'est-ce que la redirection écologique ?, *Horizons publics*, Hors Série. Printemps 2021.
- Moore J. (2024). *L'écologie monde du capitalisme*, Amsterdam, 224p.
- Mouffe C. (2000). « For an Agonistic Model of Democracy », *The Democratic Paradox*, Londres, Verso, p. 80-107.
- Nation Unies. (2024). Le Pacte pour l'avenir : Résolution adoptée par l'Assemblée générale le 22 septembre 2024 - <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n24/272/23/pdf/n2427223.pdf>
- Ostrom, E. (1990). *Governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action*, Cambridge University Press.
- Ostrom, V., Tiebout, C. M., et Warren, R. (1961). The organization of government in metropolitan areas: a theoretical inquiry. *American political science review*, 55(4), 831-842.
- Pagnon, F. (2022). *Après la croissance : Controverses autour de la production et de l'usage des indicateurs alternatifs au PIB*. Thèse de doctorat en Sociologie, Université Paris sciences et lettres.
- Pascual, U., Balvanera, P., Diaz, S., Pataki, G., Roth, E., Stenseke, M., Watson, R. T., Başak Dessane, E., Islar, M., Kelemen, E., Maris, V., Quaa, M., Subramanian, S. M., Wittmer, H., Adlan, A., Ahn, S., Al-Hafedh, Y. S., Amankwah, E., Asah, S. T., ... Yagi, N. (2017). Valuing nature's contributions to people: the IPBES approach. *Current Opinion in Environmental Sustainability*, 26-27, 7-16. <https://doi.org/10.1016/j.cosust.2016.12.006>
- Pascual, U., Balvanera, P., Anderson, C.B. et al. (2023) Diverse values of nature for sustainability. *Nature* 620, 813–823 <https://doi.org/10.1038/s41586-023-06406-9>
- Pruvost G. (2024), La subsistance au quotidien – Conter ce qui compte, La Découverte, Paris, 492 p.
- Rambaud, A., et Richard, J. (2021). Philosophie d'une écologie anticapitaliste : Pour un nouveau modèle de gestion écologique. Presses de l'Université Laval.
- Richard, J., et Rambaud, A. (2020). *Révolution comptable : pour une entreprise écologique et sociale*. L'Atelier.
- Robson, K. (1991). "On the arenas of accounting change: the process of translation", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16 Nos 5/6, pp. 547-570, [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90041-C](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90041-C).
- Rochfeld J., Corun M., et Martin G. (2021). L'échelle de communalité. Rapport final de recherche n°17-34 <http://www.gip-recherche-justice.fr/publication/lechelle-de-communalite/>
- Rockström, J., Steffen, W., Noone, K., Persson, Å., Chapin, F.S., Lambin, E.F., Lenton, T.M., Scheffer, M., Folke, C., Schellnhuber, H.J., Nykvist, B., de Wit, C.A., Hughes, T., van der Leeuw, S., Rodhe, H., Sörlin, S., Snyder, P.K., Costanza, R., Svedin, U., Falkenmark, M., Karlberg, L., Corell, R.W., Fabry, V.J., Hansen, J., Walker, B., Liverman, D., Richardson, K., Crutzen, P., Foley, J.A., (2009). A safe operating space for humanity. *Nature* 461, 472–475.
- Roy, A. (2022). « La reconfiguration des rapports de pouvoir épistémique au cœur des processus d'apprentissage de la démocratie communicative », *Participations*, vol. 2, n° 33, p. 123-150. »
- Savatie, R. (1969), *Le droit comptable au service de l'homme*, Paris, Dalloz.
- Scoones, I. (2024). *Navigating Uncertainties: Radical Rethinking for a Turbulent World*. Wiley, 224 p.
- Supiot, A. (2015). *La gouvernance par les nombres* Cours au Collège de France (2012-2014). Fayard, 512 p.
- Studer, M. (2021). Évaluer l'économie sociale et solidaire : socioéconomie des conventions d'évaluation de l'ESS et du marché de l'évaluation d'impact social. Thèse de doctorat en économie et finances. Université de Lille
- Tweedie, J. (2023). If critique is unsustainable, what is Left? A commentary on Bigoni and Mohammed. *Critical Perspectives on Accounting*, 97, 102597, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2023.102597>.
- Vigo Coguet, C., et Feger C. (2023). Testing the potential of the "Ecosystem-Centred Accounting Framework" as a support for collective environmental commitments: insights from three case studies in Camargue. 7th French Conference on Social and Environmental Accounting Research (7th CSEAR France Conference), Center for Social and Environmental Accounting Research - CSEAR France, June 2023, Montpellier, France.
- Zimmermann, B., & Engelbrecht, S. (2024). Transforming work towards social-ecological sustainability: a capability perspective. *Transfer: European Review of Labour and Research*. <https://doi.org/10.1177/10242589241281014>

