



HAL
open science

La diffusion des informations environnementales par les entreprises camerounaises : Typologie des acteurs et des pratiques comptables

Jean Christian Ewane Missomba, Josiane Gaëlle Djeugou Ymele, Alexis Ngantchou

► To cite this version:

Jean Christian Ewane Missomba, Josiane Gaëlle Djeugou Ymele, Alexis Ngantchou. La diffusion des informations environnementales par les entreprises camerounaises : Typologie des acteurs et des pratiques comptables. 41ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Nov 2020, Angers, France, Association Francophone de Comptabilité, Nov 2020, Angers, France. halshs-03133686

HAL Id: halshs-03133686

<https://shs.hal.science/halshs-03133686>

Submitted on 1 Mar 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La diffusion des informations environnementales par les entreprises camerounaises : Typologie des acteurs et des pratiques comptables

Jean Christian EWANE MISSOMBA

Ph.D., Institut Universitaire Catholique Saint Jérôme de Douala

Alexis NGANTCHOU

Professeur Titulaire, Université de Douala

Josiane Gaëlle DJEUGOU YMELE

Ph.D., Institut Universitaire Catholique Saint Jérôme de Douala

41^{ème} Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC), Novembre 2020, Angers, France.

Résumé

Cette communication s'intéresse à la diffusion des Informations Environnementales (IE) par les entreprises camerounaises. Sur la base de données secondaires et primaires collectées sur un échantillon de 16 entreprises, trois principales options de traitement comptable des IE ont été identifiées : l'assimilation des IE aux informations financières ; la fiscalisation des dépenses engagées en faveur de l'environnement et le traitement par omission pure et simple. Ces résultats soulignent la nécessité d'un cadre comptable adressant de façon approfondie les problématiques liées à la comptabilité des « non humains ».

Mots clés : COMPTABILITE DES « NON HUMAINS » ; INFORMATIONS ENVIRONNEMENTALES (IE); PRATIQUES DE DIFFUSION.

Abstract

This communication is concerned with the dissemination of Environmental Information (EI) by Cameroonian companies. Based on secondary and primary data collected from a sample of 16 companies, three main options for accounting treatment of EIs were identified: equating EIs with financial information; the taxation of expenses incurred in favor of the environment and treatment by outright omission. These results underline the necessity of an accounting framework addressing in depth the issues related to the accounting of "non-humans".

Keywords: ACCOUNTING FOR "NON-HUMANS"; ENVIRONMENTAL INFORMATION (EI); DISSEMINATION PRACTICES.

Introduction

De nombreuses entreprises essaient de communiquer selon une perspective comptable stricto sensu, sur les actions « responsables » qu'elles réalisent (Alarussi et al., 2009 ; Cauvin et al., 2006 ; Arunima, 2020). L'absence d'un référentiel comptable dédié ou tenant explicitement compte des informations sociales ou environnementales rend cependant difficile cette volonté de traduire l'engagement sociétal des entreprises par les chiffres (Gray, 2001 ; Gray et al., 1995 ; Ramanathan, 1976 ; Wood, 1991 ; Rambaud, 2015).

Cette communication envisage donc d'étudier la question de la comptabilisation des opérations ayant trait à l'engagement des entreprises vis à vis de l'environnement. La communication s'inscrit ainsi dans le cadre de comptabilité environnementale (Antheaume et Teller, 2001 ; Christophe, 2003 ; Altukhova, 2015 ; Bebbington et al., 2017).

En lien avec l'intérêt croissant accordé ces dernières années au thème du développement durable, la comptabilité environnementale soulève de nombreuses préoccupations dont celles de l'absence d'un cadre théorique et d'un cadre conceptuel (Gray, 2010 ; Gray, 2005). De nombreux protocoles ont certes été proposés dans le sens de la diffusion des informations sociales et environnementales mais la question du passage d'une communication verbale ou essentiellement fondée sur des grandeurs physiques (à l'instar du bilan carbone), à une communication chiffrée ou en valeur monétaire demeure. Cette question est elle-même au cœur d'un débat nourri entre partisans d'un système comptable moniste d'une part pour qui, les préoccupations environnementales doivent être intégrées au modèle comptable standard et les défenseurs d'une approche dualiste (Deegan, 2017 ; Bebbington et Gray, 2001 ; Thornton, 2013).

L'étude empirique menée dans le cadre de ce travail était fondée sur la question centrale suivante : les entreprises camerounaises communiquent-elles leurs engagements en matière de préservation de l'environnement et si oui, quelles sont les approches de communications mobilisées à l'occasion ?

Au moins deux raisons ont été à la base de ce questionnement. En premier lieu, à dire d'experts, le bassin du Congo, espace géographique dont fait partie intégrante le Cameroun, est présenté comme l'un des « poumons écologiques » de notre planète. Il apparaît dès lors que l'implication environnementale des entreprises camerounaises mérite de notre point de vue d'être à la fois appréciée et évaluée. En deuxième lieu, la mise à disposition des fonds destinés à soutenir l'engagement dans la préservation de l'environnement, à l'instar du « fonds bleu »,

implique la nécessité de se doter d'indicateurs de performances environnementales. Nous postulons que le modèle comptable traditionnel constitue à cet effet un cadre de référence particulièrement indiqué. C'est en rapport avec ce postulat que la démarche considère le modèle comptable standard comme référentiel en matière de communication sur l'investissement éventuel des entreprises dans des opérations visant à protéger l'environnement. Notre contribution se situe dans le prolongement des travaux des auteurs pionniers comme Gray qui ont souligné les limites des modèles courants de diffusion des IE. En effet, ces modèles ont tendance à rendre compte sous la forme de narrations et de grandeurs non monétaires, qui éloignent des standards d'une véritable comptabilité (Point et Trébucq, 2015 ; Capron et Quairel, 2009 ; Li et al., 1997 ; Senn et Giordano-Spring, 2020)

Toutefois, contrairement aux travaux empiriques antérieurs généralement basés sur des données extra-comptables, notre étude s'appuie en même temps sur le discours des acteurs et sur les supports d'information comptable. Cette option en faveur d'une méthodologie de triangulation des données, nous a semblé plus à même de rendre palpable la prise en compte par les entreprises des questions relatives au développement durable.

Quant à la notion d'information environnementale (IE pour la suite), celle-ci a été préférée à l'expression plus large et plus courante d'information sociétale et environnementale. En effet, notre préoccupation a davantage trait à l'engagement des entreprises vis-à-vis des « non humains » (Rambaud, 2015) qu'au rapport entre l'entreprise et les parties prenantes. De notre point de vue, la question de la motivation qui sous-tend l'engagement en faveur des humains demeure problématique. On peut même soutenir que dans la plupart des cas, les actions menées en faveur des humains sous le couvert de la Responsabilité Sociétale ou présentées comme telles, relèvent de la stratégie ou de la politique managériale. Il s'agit donc d'actions intéressées au sens capitaliste. En revanche, l'engagement en faveur des « non humains » nous paraît moins politisé et plus étroitement lié à la question du développement durable.

La première section de la communication rappelle les fondements de la problématique de la diffusion comptables des IE. La deuxième section rappelle les considérations d'ordre méthodologique et les résultats sont présentés à la dernière section.

1. La problématique de la diffusion comptable des IE.

Dans cette section, nous rappelons la diversité des pratiques dominantes actuelles de diffusion des IE, pratiques elles-mêmes inspirées de la diversité des standards de publication existants (1.1). Nous précisons le concept de comptabilité environnementale (1.2) que nous présentons comme une perspective possible d'harmonisation des différentes pratiques.

1.1 Les pratiques de diffusion des IE : la nécessité d'une harmonisation

De nombreux référentiels, à vocation internationale comme nationale, voire parfois sectorielle, traitent de la problématique de diffusion des IE. En dépit de la notoriété acquise par certains de ces standards, la diversité des approches ou la priorité accordée à certains thèmes dans la présentation des données, pose le problème d'une nécessaire harmonisation. Bien plus, dans la plupart des cas, la référence à un standard découle d'une démarche volontariste, ce qui accroît la difficulté qu'il peut par exemple avoir, à comparer les acteurs du point de leur performance écologique.

Les normes de l'Organisation Internationale de Normalisation (ISO en anglais) sont régulièrement mentionnées pour traduire l'engagement des entreprises à s'inscrire dans une démarche responsable. Ainsi, la norme ISO 14000 suggère des orientations de mise en œuvre d'une gestion environnementale, tandis que la famille des normes ISO 14064 est exclusivement dédiée à la problématique des gaz à effet de serre. En dépit d'une forte consonance comptable, le « bilan carbone » suggéré par la norme ISO 14064-1 est en réalité une consolidation des sources d'émission des gaz à effet de serre, l'objectif étant d'évaluer la contribution des activités d'une entité donnée au réchauffement climatique. L'article 75 de la loi Grenelle en France rend obligatoire le « bilan GES réglementaire » ce qui marque une rupture avec l'option volontariste de diffusion des IE (Stechemesser et Guenther, 2012).

Les indicateurs du GRI (Global Reporting Initiative) ont pour leur part l'avantage de couvrir un grand nombre de thèmes sur la responsabilité sociétale et environnementale des entreprises. Mais, l'absence d'un format général de diffusion et la tendance narrative des informations rendent les comparaisons difficiles (Chauvey et al., 2015).

Le modèle de « comptabilité des ressources hydraulique » (notre traduction de *water accounting*), possède également une forte consonance comptable alors que le protocole est essentiellement narratif (Tello et al., 2016).

En règle générale, les modèles courants de diffusion des IE s'appuient sur un protocole peu formalisé relativement aux standards de la comptabilité traditionnelle. Cette caractéristique des modèles courants, que d'aucuns ont perçu comme une faiblesse, est sans doute l'une des raisons fondatrices des comptabilités environnementales.

1.2. Les comptabilités environnementales : alternative à la diversité des pratiques de diffusion des IE ?

Des auteurs comme Gray (2010) considèrent que la comptabilité environnementale est une réponse idéale aux problèmes induits par les enjeux du développement durable et l'évaluation du niveau d'implication effective des acteurs en faveur de ce débat. Cependant, si un relatif consensus semble établi sur ce que serait une donnée ou une information sociétale, on s'accorde encore très peu sur ce que serait une information environnementale. A l'évidence, l'étendue et la complexité de la notion même d'environnement expliquent l'absence de consensus.

L'environnement a d'abord été assimilé à ce qui relève du « non humain » (Rambaud, 2015). Vue sous cet angle, une comptabilité environnementale aurait dès lors pour but, la diffusion des données sur les engagements éventuels de l'entreprise en faveur des « non humains », ceci en rapport avec la problématique du développement durable. Comme il apparaît, les problématiques comptables diffèreraient fondamentalement en fonction de la catégorie d'objets considérés (animaux, plantes, fleuves, air, relief...). A titre d'exemple, autant il serait relativement aisé d'estimer la valeur comptable d'un éléphant tué, autant il reste difficile d'estimer le coût induit par l'abattage d'un arbre compte tenu notamment du rôle joué par ce « non humain » dans la préservation immédiate de la qualité de vie.

Très rapidement, des tentatives d'affinement, plutôt enrichissantes sont ensuite apparues. On admet que l'environnement est en lui-même une notion fourre-tout qu'il convient de circonscrire. La notion de « comptabilité verte » est ainsi apparue comme dominante dans un premier temps, pour démarquer la comptabilité environnementale de la comptabilité financière traditionnelle ou originelle. Dans un deuxième temps, la symbolique des couleurs a joué un rôle crucial parce que, à chaque couleur de référence, correspond une réalité, une dimension précise du « non humain ». Suivant cette nouvelle donne tournée vers la composante de l'environnement marquée par l'activité humaine, les comptabilités environnementales sont à la fois plurielles et variées.

Tableau 1 : Structuration des comptabilités environnementales

Composante de l'environnement impacté par l'activité humaine	Couleur de « l'empreinte » humaine	Type de comptabilité environnementale
Océans et mer	Empreinte bleue	Comptabilité bleue
Flore	Empreinte verte	Comptabilité verte
Globe terrestre	Empreinte rouge	Comptabilité rouge
Couche d'ozone	Empreinte grise	Comptabilité carbone ou grise

Source : A partir de Rambaud (2015)

Comme il apparaît, la comptabilité des « non humains » demeure un champ encore en construction, traversé par de nombreuses controverses (Ali et Rizwan, 2013 ; Azizul Islam et Deegan, 2008 ; Bebbington et Gray, 2001 ; Belal et Cooper, 2011 ; Belal et Momin, 2009 ; Gray, 2001 ; Gray, 2010 ; Gray et Milne, 2002 ; Haider, 2010). Il semble même que l'intérêt pour ce domaine de recherche contribue à rendre encore plus ambiguë sa compréhension, suscitant de fait des interrogations sur son devenir. Pour Gray (2005), la comptabilité environnementale n'est pas encore un champ de recherche organisé et cohérent. Il d'agit pour l'heure un domaine très vaste, mal organisé et hétérogène. A certains moments, il peut être contradictoire, confus et divergent. Parfois aussi on peut percevoir les problématiques comme étant soit triviales soit profondes, conservatrices ou radicales (Gray, 2005).

Cette synthèse sommaire de Gray, rédigée après plus de deux décennies de travaux consacrés à la construction d'un domaine de recherche, garde encore toute sa pertinence. Certains auteurs considèrent d'ailleurs que la comptabilité des « non humains » est l'une des principales sources de problème de l'organisation du 21^{ème} siècle (Burrirt et Schaltegger, 2010 ; Chung et Cho, 2018 ; Bebbington et Gray, 2001). Pour cause, les concepts de base restent mal définis (Imbs et Ramboarison-Lalao, 2013), et il n'existe pas toujours de cohérence théorique dans les recherches (Bebbington et Gray, 2001 ; Gray, 2010 ; Gray et Milne, 2002 ; Gray et al., 1996).

Au total, la difficulté à trouver un consensus quant au format de diffusion comptable des IE soulève des problématiques nouvelles autant pour la recherche académique que pour les acteurs confrontés à l'obligation de diffuser. Cette communication restituée à juste titre les

résultats en rapport avec le comportement des entreprises camerounaises face à ces problématiques.

2. La méthodologie de l'étude.

Les études antérieures sur la publication des IE se sont généralement basées sur l'analyse de contenu des rapports extra-comptables (Persais, 2004 ; Igalens, 2004 ; Damak Ayadi, 2006). Dans le cadre de ce travail, les données extra-comptables sur les IE (à l'instar du discours des acteurs en charges de la diffusion de ces données ou du contenu des rapports d'activité), ont été comparées aux contenus des supports d'information comptable.

Nous reproduisons d'abord les caractéristiques de l'échantillon (2.1) puis nous rappelons le protocole de collecte et d'analyse des données (2.2)

2.1 L'échantillon

Seize entreprises opérant dans des secteurs d'activités aussi variés que l'Agro-alimentaire, l'industrie mécanique, l'industrie pétrolière ou l'industrie Forestière, ont été mobilisés. Dans une certaine mesure, ces individus ont été sélectionnés sur une base raisonnée. Les déclarations et les discours figurés dans les sites internet des entreprises quant à leur engagement RSE, ont permis de constituer un premier groupe d'entreprises potentiellement compatibles à notre préoccupation de recherche. Ensuite, les réseaux relationnels des auteurs ont été déployés pour avoir accès aux archives et aux acteurs.

Trente-deux entretiens ont été menés. Il importe de commenter le rapport déséquilibré entre le nombre d'entreprises et le nombre d'entretiens réalisés. En effet, deux individus ont été interviewés pour chaque entreprise. D'une part, les responsables du top management et de préférence, les responsables en charge des questions d'hygiène et de sécurité environnementale ont été interrogés dans le but d'apprécier l'effectivité de l'engagement en matière de protection de l'environnement. D'autre part, les responsables du service comptable ont été impliqués à l'analyse. L'objectif visé par cette implication était d'accéder au traitement comptable éventuellement réservé aux opérations en rapport avec les IE.

Tableau 2: L'échantillon mobilisé et la source des données

Entreprises	Secteur d'activité	Source des données	Personnes rencontrées	Durée (minutes)	Lieux
SOCAPALM ¹	Industrie agro-alimentaire	Interviews	Responsable DD	20	Bureau
		Interviews	Directeur Général	18	Salle de conférence IARSE(GICAM)
SEMC ²	Production d'eau minérale embouteillée	Interviews	Responsable DD	20	Bureau
		Interviews	Directeur Général	18	Salle de conférence IARSE(GICAM)
SAFACAM ³	Industrie agro-alimentaire	Interviews	Responsable DD	20	Bureau
		Interviews	Directeur Général	18	Salle de conférence IARSE(GICAM)
MINEPDED ⁴	Etat (Public)	Interviews	Délégué régional	22	Bureau
		Archives	Chef service DD	62	Bureau
		Notes	Chef service Environnement	27	Bureau
SABC ⁵	Multinationale	Rapports	Auditeur interne	15	Bureau
		Entretien	Comptable	7	Bureau
		Internet			Site Internet SABC
BOCOM PETROLEUM	Distribution de produits pétroliers	Interviews	Directeur des RH	25	Bureau
		Images	Responsable DD	35	Bureau
		Audio/Vidéo	Chef Comptable	125	Bureau
		Stage	comptables (02)	120	Bureau
		Internet	Directeur (Actionnaire)	45	Bureau
BOCOM INTERNATIONAL	Recyclage	Interviews	Responsable DD	20	Bureau
		Interviews	Directeur Général	18	Salle de conférence IARSE(GICAM)
PLASTICAM	Industrie Plastique	Interviews	Chef Qualité	25	Bureau
		Internet	Chef HSE	17	Bureau
			Chef comptable	35	Bureau
			Comptables (03)	35	Bureau
UNILEVER	Multinationale	Audio	DG	11	Entretien télévisé (France 24)
Cabinet BERIOT	Cabinet d'expertise environnementale	Interviews	DG	20	Salle de conférence (locaux du cabinet)
IARSE ⁶	Cabinet d'expertise RSE	Interviews	DG	20	Restaurant IARSE(GICAM)
		Audio	Chefs d'entreprises (08)	160	Salle de conférence IARSE(GICAM)
DEE-PLAST	Industrie plastique	Interviews	DG	15	Salle de conférence IARSE(GICAM)
			Chef HSQE	25	Salle de conférence IARSE(GICAM)
	Industrie agro-alimentaire	Interviews	Chef Service Financier	56	Bureau

¹ Société Camerounaise de Palmeraies

² Société des eaux minérales du Cameroun

³ Société Africaine Forestière et Agricole du Cameroun

⁴ Ministère de l'Environnement, de la Protection de la nature, et du Développement Durable

⁵ Société Anonyme des Brasseries du Cameroun

⁶ Institut Afrique RSE

SAAGRY (HUIL'YOR)			Directeur des RH / Sous-Directeur	30	Salle de conférence (locaux de l'entreprise)
FAC (TAMPICO)	Industrie agro-alimentaire	Interviews	DRH	30	Bureau
			Auditeur interne	60	Bureau
SEFECAM	Exploitation forestière	Interviews	Chef HSQE	60	Bureau
			Rapports	Comptable	15
SIENCAM	Exploitation forestière	Interviews	Chef HSQE	60	Bureau
			Archives	Comptable	15

Source : par nos soins

2.2 La stratégie de collecte et de traitement des données

La collecte de données s'est faite au moyen de guides d'entretien. L'analyse des verbatim et des autres données (audio, vidéos, images, ...) s'est quant à elle faite suivant trois niveaux de codages : le codage ouvert, le codage axial et le codage sélectif.

Dans la phase de codage ouvert, il s'agit à la fois d'être ouvert aux matériaux de recherche, mais également d'avoir une certaine ouverture d'esprit. L'approche préconisée a consisté à casser, à défragmenter et à segmenter les données dans l'intention d'une analyse plus fine des détails

L'objectif dans la phase du codage axial a été de rassembler les codes mis au point dans la première étape. La logique diffère de celle du codage ouvert puisqu'il s'est agi dans cette deuxième phase de rassembler et d'étoffer les propriétés des codes. Ces codes ont été regroupés en catégories ou en sous-catégories. Dans cette phase, les concepts se dévoilent, et il est alors nécessaire d'établir des comparaisons systématiques entre les différentes catégories.

Le codage sélectif visait en fin de compte à rassembler les codes dans des catégories centrales.

Au regard de la nature des données, l'analyse a été réalisée avec logiciel ATLAS TI. Parmi d'autres, ce logiciel présente l'avantage d'une grande flexibilité dans la gestion des discours.

3. Les Résultats de l'étude

Quatre types d'IE et trois grandes pratiques en matière de comptabilisation de ces IE émergent de l'analyse. Les résultats de la phase d'observation initiale seront d'abord présentés (3.1.), puis seront mises en évidence les IE identifiées et les catégories déduites à l'issue de l'analyse des données (3.2.). Les pratiques en matière de comptabilisation des IE par les entreprises camerounaises sont présentées en dernier lieu (3.3.).

3.1. Les enseignements de la phase d'observation initiale : l'absence de transparence des supports d'information comptable

A partir des sites internet, des données en lien avec l'engagement sociétal et environnemental des entreprises de l'échantillon ont été mobilisées. Ces données ont par la suite été rapprochées du contenu des états financiers.

L'analyse des sites internet des entreprises a permis d'identifier divers types d'IE : les informations sur la protection de l'environnement (pollution, traitement des déchets, énergie, autres.) ; les informations sur les ressources humaines (hygiène et sécurité, formation, autres.) ; Les informations sur les produits (recherche et développement, qualité, autres.) ; les informations sur la société civile, les dons et les campagnes de sensibilisations sur les maladies.

Sur la période 2011-2017, une lecture directe des états financiers (SAFACAM, SEMC et SOCAPALM) montre que les IE ne sont pas lisibles, en dépit des discours sur l'engagement sociétal et environnemental de ces entreprises. Les informations financières à l'instar de la valeur du capital, la masse des immobilisations corporelles ou incorporelles, les composantes du résultat des exercices (commercial, financier, accidentel, ordinaire,...), sont en revanche aisément identifiables.

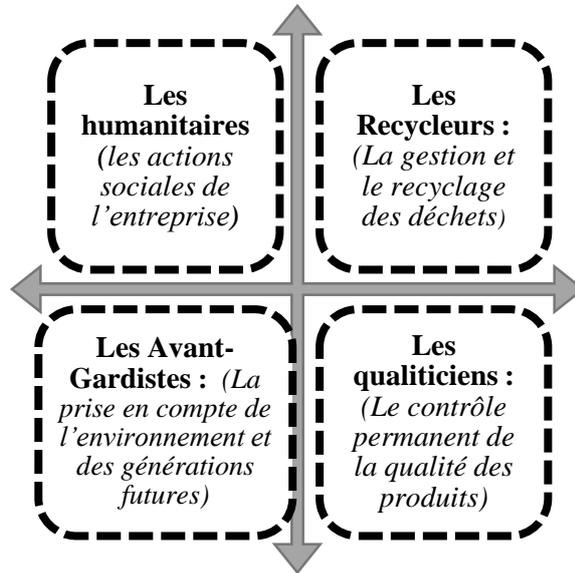
Dans l'ensemble les états financiers ne rendent pas compte de façon évidente des opérations relatives à l'engagement sociétal des entreprises. Une analyse approfondie a cependant permis d'identifier différentes perspectives de diffusion des IE.

3.2. Les perspectives de diffusion des IE identifiées

Les entreprises de l'échantillon engagent de nombreuses actions susceptibles d'être inscrites dans une démarche RSE. On distingue quatre principales perspectives d'engagement :

les humanitaires, les recycleurs, les avant-gardistes et les qualitiens (priorité sur le contrôle permanent de la qualité des produits).

Figure 1 : Les profils de diffuseurs d'ISE identifiées



Source : par nos soins

3.2.1. Les humanitaires : L'engagement en faveur des humains

Pour ces entreprises, participer au développement de sa région, faire des dons, former son personnel et lui proposer des couvertures sociales, sont des actions qui font partie de la mission sociale (voir tableau ci-dessous)

Tableau 3 : Les humanitaires (les actions sociales de l'entreprise)

IE	DESCRIPTION	VERBATIMS	ENTREPRISES CONCERNEES
Formation du personnel et promotion	Faire des séminaires de formation au personnel ; faciliter l'épanouissement personnel et professionnel.	« Mais nous qui partons peut être faire un séminaire ou à faire ceci ca entre dans le compte formation du personnel » (Chef Service Financier SAAGRI)	BOCOM, PLASTICAM, UNILEVER, SAAGRI
Assurance et prévoyance sociale	Respecter les conventions collectives de travail ; avoir une politique interne d'assurance pour les employés	Chez nous ça ne se passe pas comme ailleurs hein !![...] L'employé supporte toutes les charges et se fait rembourser par la suite à hauteur de 80%. (DRH de FAC SA)	FAC SA, UNILEVER, BOCOM,
Participation au développement rural	Participer au développement de sa zone d'implantation ; répondre aux besoins des communautés environnantes.	« La politique de la maison c'est que chaque fois ou on installe une section, si c'est dans les localités, et cette localité a peut-être des problèmes d'eau et d'électricité, il y a toujours et toujours un forage qui est accompagné. » (Chef Comptable BOCOM)	BOCOM, SEFECAM, SIENCAM
Dons et libéralités	faire des dons (hôpitaux, églises, écoles...). Le don peut être soit une libéralité, soit la réponse à une demande d'aide.	« ...l'union chrétienne des femmes. Il y a deux semaines ils ont sollicité qu'on leur aide à leur fête ; on leur a donné des palettes de jus TAMPICO » (DRH FAC)	BOCOM, FAC SA, SABC, SAAGRI

Source : par nos soins

3.2.2. Les recycleurs

La deuxième catégorie d'entreprises identifiées regroupe celles pour qui la gestion des déchets et les effluents constituent une priorité absolue.

Tableau 4 : Les recycleurs (la gestion et le recyclage des déchets)

IE	DESCRIPTION	VERBATIMS	ENTREPRISES CONCERNEES
Recyclage des huiles	Les huiles usées sont dédiées à d'autres usages.	« Les huiles qu'il faut retirer des moteurs (vidange). Donc ces huiles sont stockées dans un endroit dans des futs, ou dans des cuves de cinq mille litres environ. » (Chef Comptable BOCOM)	BOCOM PETROLEUM
Gestion des fumées et des nuisances sonores	Un dispositif est conçu pour traiter les fumées et contenir les bruits.	« Il y a tout un mouvement qui est fait en interne pour que cette fumée soit transformée en... cendre. Cette cendre est utilisée pour l'agriculture. » (Chef Service Financier SAGRI)	BOCOM INTERNATIONAL, SAGRI, SAAGRY
Gestion des déchets par sous-traitance	La gestion des déchets est confiée à une entreprise tierce.	« ...pour les ordures ménagères nous traitons avec SECA. Pour les déchets métalliques on a aussi des prestataires agréés comme LIPAS. » (Chef HSE PLASTICAM)	PLASTICAM, BOCOM, FAC SA
Gestion des gaz	Les gaz sont traités avant toute diffusion dans l'atmosphère	« Bon les déchets gazeux... je dirais plutôt qu'on a un peu de fumée. Dans le fonctionnement quotidien des chaudières il se dégage un peu de fumée. » (Chef HSE PLASTICAM)	PLASTICAM, BOCOM,
Recyclage des gâtes de production	Les gâtes de production sont utilisés pour fabriquer d'autres types de produits	« donc le produit s'il ne répond pas aux spécifications du client, nous le déchiquetons en interne, nous le ré-granulons, et nous le réutilisons. » (Chef HSE PLASTICAM)	PLASTICAM, DEE-PLAST

Source : par nos soins

3.2.3. Les Avant-gardistes : la nécessité de penser aux générations futures

Les entreprises inscrites dans cette catégorie sont avant tout préoccupées par leur empreinte environnementale de manière générale. Les actions menées visent à assainir l'environnement en cas de pollution accidentelle, et d'adopter des pratiques et des mesures qui garantissent la pérennité non seulement de l'entreprise, mais aussi celle des générations futures.

Tableau 5 : Les avant-gardistes

IE	DESCRIPTION	VERBATIMS	ENTREPRISES CONCERNEES
Protection de l'environnement	Engager des actions pour la protection de l'environnement	« ...c'est du biomasse et vous allez voir que nos cheminées ; nos chaudières ne renvoient pas assez de fumée... » (Chef Service Financier SAAGRI)	BOCOM PETROLEUM, SAAGRI
Réparation des dommages causés	Tout dommage causé par le fonctionnement de l'entreprise est réparé	C'est-à dire que peut être votre voiture consomme du gasoil, et vous 5000 gasoil, et il comprend super. Il pollue... On pousse tout simplement le véhicule et on le vidange complètement. Et on remet le produit sollicité. (Chef Comptable BOCOM).	BOCOM INTERNATIONAL, SAAGRY, PLASTICAM
L'utilisation des plastiques biodégradables	Les entreprises ayant opté pour l'usage des plastiques biodégradables	« il y a eu un problème de plastiques biodégradables. Et il fallait donc communiquer pour faire comprendre aux éventuels clients, que non seulement nous faisons du biodégradable, mais on avait aussi reçu le Ministre Pierre ELLE ici, et il a visité les installations. », (Chef Comptable PLASTICAM)	PLASTICAM, DEE-PLAST
La prise en compte de la génération future	Le respect du Développement Durable est intégré dans la charte de l'entreprise	« et en ce qui concerne donc les générations futures telle que je vous dis, il y a des actions naturellement, telle que nous sommes une entreprise citoyenne » (Chef Comptable BOCOM).	PLASTICAM, DEE-PLAST, BOCOM, UNILEVER

Source : par nos soins

3.2.4. Les qualitiens

Le contrôle de la qualité des produits intervient tout au long du processus de production des biens. Les entreprises à fort impact environnemental (pétrolières, forestières et industries plastique) sont les plus impliquées dans le contrôle permanent de la qualité de leurs produits. Les informations identifiées sont résumées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 6 : Les contrôleurs (le contrôle permanent de la qualité des produits)

IE	DESCRIPTION	Verbatim en rapport avec le traitement comptable	Entreprises Temoines
Le contrôle, test mécaniques	Le processus de production est ponctué par une batterie de tests	« ...Puisqu'au labo on a les appareils pour tester les cartons ... » (Responsable HSQE, PLASTICAM)	PLASTICAM, DEE-PLAST
Le Contrôle des matières premières	Les produits utilisés pour la production sont contrôlés chez le fournisseur, et en magasin	« Et en amont déjà avec la matière première, on fait un contrôle systématique... » (Responsable HSQE, PLASTICAM)	PLASTICAM, DEE-PLAST
Le contrôle de la qualité des matières non recyclées	Une attention particulière est portée sur l'usage des produits non recyclés, qui ne sont pas toujours de bonne qualité	« on fait des tests d'absorption en eau, et en col pour voir la qualité d'absorption en eau. Nous on travaille avec des fibres vierges pas avec des fibres recyclées. » (Chef Qualité PLASTICAM)	PLASTICAM, DEE-PLAST
Les outils de contrôle qualité	L'entreprise s'équipe en outils de contrôle qualité pour garantir la fiabilité de ses produits	« ...il y a par exemple le contrôle qualité, qui s'opère avec des outils comme le thermodensimètre ou bien l'éprouvette qui permettent de connaître la qualité et la quantité de produits au taquet. » (Chef Comptable BOCOM)	PLASTICAM, DEE-PLAST, BOCOM

Source : par nos soins

Une fois les perspectives d'engagement identifiées, une question pendante est celle de la traduction en langage comptable de ces opérations.

3.3. Les pratiques de comptabilisation des IE

En l'absence d'un cadre comptable précis sur les engagements en faveur de l'environnement, les entreprises ont développé des mécanismes comptables propres pour la comptabilisation des IE. En particulier, l'analyse révèle trois modes de traitement des IE en contexte OHADA : l'assimilation aux opérations d'investissement ; la fiscalisation des IE et le traitement par omissions pure et simple.

3.3.1. L'assimilation des IE aux opérations d'investissement

Les IE sont généralement classées dans des comptes de charge. Dans certains cas, elles ont été activées, c'est-à-dire comptabilisées parmi les immobilisations⁷. C'est le cas par exemple des forages et des points d'eau mis à la disposition des riverains ou des installations électriques en milieu rural. En l'absence de transfert de propriété, ces ouvrages ont ainsi été inscrits parmi les investissements ordinaires et ont fait l'objet de traitements comptables dédiés : entretiens, réparations, amortissements comme le suggèrent par exemple IAS 16 ou IAS 36.

Le tableau ci-après présente une synthèse des cas d'assimilation d'ISE aux informations financières.

Tableau 7 : Exemples-témoins d'assimilation des IE aux informations financières

IE	Description	Verbatim en rapport avec le traitement comptable
La construction d'un forage dédié aux populations (compte d'immobilisation classe 2)	Les entreprises procèdent souvent à des constructions dédiées à servir les populations riveraines. Sans être des dons, ces ouvrages restent à la charge de l'entreprise (entretiens, réparations, amortissements ...) et font partie de son actif immobilisé	<i>« Actuellement, un forage est en train d'être construit. La politique de la maison c'est que chaque fois ou on installe une section, si c'est dans les localités, et cette localité a peut-être des problèmes d'eau et d'électricité, il y a toujours et toujours un forage qui est accompagné. » (chef comptable BOCOM)</i>
L'installation électrique d'un transformateur en zone rurale (compte d'aménagement et installation classe 2)	Les postes transformateurs électriques sont souvent placés en zone rurale pour permettre aux populations de bénéficier de l'énergie électrique.	<i>« Sur le plan énergétique très souvent quand on arrive dans la localité et qu'elle n'est pas très éclairée, ce que nous faisons c'est que, pendant le temps de l'installation, on anticipe, parce qu'on sait qu'ENEO (compagnie de distribution de l'énergie électrique au Cameroun) actuellement n'arrive pas toujours partout. Ce que nous faisons c'est que nous anticipons sur la demande, et on installe directement les transformateurs, et sur ces transformateurs plusieurs personnes peuvent venir y faire le relais. » (chef comptable BOCOM)</i>

Source : par nos soins

⁷ Les nouvelles dispositions de l'acte uniforme n'autorise plus l'immobilisation des charges.

3.3.2. La fiscalisation des IE.

En contexte camerounais, la comptabilisation des IE se révèle parfois être un véritable défi pour les professionnels comptables. Là où les libellés indicatifs officiels des comptes sont clairement précisés par le référentiel comptable en vigueur (charges en faveur du personnel par exemple), on note une relative aisance pratique à « classer » les charges. Par contre, dans un contexte où les réflexes comptables sont davantage proches du « *book keeping* », l'absence d'indication ou de libellé de compte proche du thème ou de la nature de la charge, induit des comportements variés. Les classements comptables sont dès lors fonction de la nature et/ou de la destination des opérations identifiées.

En fonction de la culture comptable des uns et des autres, les choix de classement (en compte de résultat ou au bilan), diffèrent donc fondamentalement. Dans le contexte de l'étude, un lien étroit existe entre la comptabilité et la fiscalité, les supports d'informations comptables étant en priorité perçus comme des déclarations fiscales. Cette conception explique la tendance bien plus marquée à classer en charge des dépenses d'investissement dont le rapport à la création de richesses est pourtant évident (IAS 16, IAS 38). Pour un grand nombre de professionnels comptables, l'option du classement en charge est censée générer des économies d'impôt. En guise de rappel, IAS 16 et IAS 38 recommandent l'activation des dépenses dès lors que ces dernières concourent de manière directe ou indirecte à l'activité de production.

Tableau 8 : Exemple-témoin d'inscription des IE en charges (visée fiscale)

ISE	description	Comptes	Verbatim en rapport avec le traitement comptable
Les informations en rapport avec la qualité des produits	L'ensemble des dépenses relatives au contrôle de la qualité des produits est difficile à quantifier, et les comptables	frais de transport (61)	« Ces...ces couts ca entre dans heu...le compte études et recherche parce que c'est...ca constitue pour nous... les couts de la recherche qu'on fait pour standard...standardiser notre...nos produits et...c est...le compte de charge des 60 ...,61... ».
		Frais de recherche	
Les informations relatives au traitement des déchets	Le traitement des déchets étant souvent fait par des incinérateurs électriques, les opérations y relatives sont directement incorporées dans le coût de l'électricité	Frais électricité (605)	-ca entre dans le cout de production. Généralement les...le cout que ça supporte c'est l'électricité. C'est automatisé donc c'est c'est...et les moteurs étant associés ce n'est pas évident de mettre un compteur pour le traitement, pour avoir...pour affiner l'information. »

Source : par nos soins

3.3.3 Le traitement par omission pure et simple

Pour une dernière catégorie de professionnel, la problématique des dépenses relatives à l'engagement RSE n'est pas clairement traitée par le référentiel comptable en vigueur (voir tableau ci-dessous). Dès lors, l'engagement environnemental de l'entreprise connaît un défi du point de vue de la communication comptable. Comme l'option de classement ne constitue pas en réalité une dissimulation ou une omission volontaire d'écriture comptable, l'exhaustivité masque la pertinence des chiffres.

Cette « impasse » dans le traitement comptable des IE se justifie aussi par l'impossibilité qu'il peut y avoir à associer à un évènement, une valeur monétaire. On en conclut que dans certains cas, le principe du nominalisme monétaire rend difficile, voire impossible, la comptabilisation des IE.

Tableau 9 : L’omission pure et simple des ISE

Les ISE difficiles à enregistrer	Verbatim
Les produits environnementaux	<i>« comme dit tout à l’heure; nous respectons les prescriptions de l’acte uniforme hors ce dernier en ma connaissance ne fait aucune précision sur la manière dont les produits environnementaux doivent être valorisés et comptabilisés.... Raison pour laquelle ils ne figurent pas dans nos comptes»</i>
Les informations relatives au défaut du produit	<i>« Oui, généralement quand il y a défaut de qualité, ça ne va pas au contentieux. Quand le client retourne, si c’est non conforme, ça peut être pris comme déchet, ou on peut broyer et utiliser pour fabriquer un autre produit. Donc ça ne nous engage pas des frais... » (Chef Comptable PLASTICAM)</i>
Les informations sur la qualité des produits	<i>« Elles ne figurent pas dans les états financiers » (Chef Comptable PLASTICAM)</i>

Source : par nos soins

Conclusion

La diffusion des IE en contexte camerounais met en évidence une diversité de comportements imputables à la nature des données ou des événements, voire à l’absence d’un cadre de référence unique. Dans un contexte où tôt ou tard, la question de la performance écologique est censée être une variable décisive de la gouvernance des entreprises, cette communication pose en premier lieu la nécessité d’un référentiel commun proprement à la diffusion des investissements en matière de RSE.

L’analyse des pratiques comptables en matière de comptabilisation des IE renforce cette idée d’un référentiel commun. Car la diversité des approches de diffusion est elle-même due aux imprécisions du référentiel comptable, inscrit dans une perspective bien plus générale que celle de la prise en compte d’une catégorie singulière de charges. Les enjeux et les défis liés à la protection de l’écosystème terrestre dans la région du bassin du Congo en particulier, obligent pourtant à considérer que la problématique comptable des dépenses en rapport avec la responsabilité environnementale des entreprises doit être traitée de manière spécifique et précise. La prise en compte du traitement des provisions, passifs éventuels et actifs éventuels dans le périmètre de responsabilité des entreprises, montre certes l’intérêt que le référentiel

comptable en vigueur, le Système comptable de l'OHADA, accorde désormais aux questions sociales et environnementales, mais la divergence des pratiques mises en évidence dans le cadre de cette étude invite à une évaluation du comportement comptable des acteurs quant à un traitement comptable véritable et pertinent des IE.

Bibliographie

- Alarussi A.S., Hanefah M.M. et Selamat M.H. (2009). Internet financial and environmental disclosures by Malaysian companies. *Issues in Social and Environmental Accounting* 3 (1) : 3–25.
- Ali W. et Rizwan M. (2013). Factors influencing corporate social and environmental disclosure (CSED) practices in the developing countries: An institutional theoretical perspective. *International Journal of Asian Social Science* 3 (3) : 590–609.
- Altukhova Y. (2015). V. L'état de la comptabilité verte des entreprises: le cas du secteur agricole. *Repères* : 63–72.
- Antheaume N. et Teller R. (2001). Quel regard vers d'autres formes de comptabilité: comptabilité sociétale et environnementale. *Faire de la recherche en comptabilité financière* : 85–99.
- Arunima S.N. (2020). An Empirical Scrutiny of Environmental Accounting Reporting (EAR) and Vision 2021: A way of Environmental Protection. *International Journal of Science and Business* 4 (9) : 113–124.
- Azizul Islam M. et Deegan C. (2008). Motivations for an organisation within a developing country to report social responsibility information: Evidence from Bangladesh. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21 (6) : 850–874.
- Bebbington J. et Gray R. (2001). An account of sustainability: failure, success and a reconceptualization. *Critical perspectives on accounting* 12 (5) : 557–587.
- Bebbington J., Russell S. et Thomson I. (2017). Accounting and sustainable development: Reflections and propositions. *Critical Perspectives on Accounting* 48 : 21–34.
- Belal A.R. et Cooper S. (2011). The absence of corporate social responsibility reporting in Bangladesh. *Critical Perspectives on Accounting* 22 (7) : 654–667.
- Belal A.R. et Momin M. (2009). Corporate social reporting (CSR) in emerging economies: A review and future direction. *Research in accounting in emerging economies* 9 (1) : 119–143.
- Burritt R.L. et Schaltegger S. (2010). Sustainability accounting and reporting: fad or trend? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 23 (7) : 829–846.
- Capron M. et Quairel F. (2009). Le rapportage « développement durable » entre reddition et communication, entre volontariat et obligation. *Revue de l'organisation responsable* 4 (2) : 19.
- Cauvin É., Decock-Good C. et Bescos P.-L. (2006). La perception des entreprises françaises en matière de diffusion d'informations non financières : une enquête par questionnaire. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 12 (2) : 117.

- Chauvey J.-N., Naro G. et Seignour A. (2015). Rhetorique et mythe de la Performance Globale L'analyse des discours de la Global Reporting Initiative. *Critical Perspectives on Accounting* 33 : 79–91.
- Christophe B. (2003). La comptabilité verte ou comment mieux informer pour contribuer au Développement Durable. *Revue française de comptabilité* 356 : 35–38.
- Chung J. et Cho C.H. (2018). Current Trends within Social and Environmental Accounting Research: A Literature Review. *Accounting Perspectives* 17 (2) : 207–239.
- Damak Ayadi S. (2006). Analyse des facteurs explicatifs de la publication des rapports sociétaux en France. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 12 (2) : 93.
- 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* 43 : 65–87.
- Gray R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, organizations and society* 35 (1) : 47–62.
- Gray R. (2005). Taking a long view on what we now know about social and environmental accountability and reporting. *Electronic Journal of Radical Organisation Theory* 9 (1) : 6.
- Gray R. (2001). Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt? *Business ethics: A European review* 10 (1) : 9–15.
- Gray R., Kouhy R. et Lavers S. (1995). Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 8 (2) : 47–77.
- Gray R. et Milne M. (2002). Sustainability reporting: who's kidding whom? *Chartered Accountants Journal of New Zealand* 81 (6) : 66–70.
- Gray R., Owen D. et Adams C. (1996). *Accounting & accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall.
- Haider M.B. (2010). An overview of corporate social and environmental reporting (CSER) in developing countries. *Issues in Social and Environmental Accounting* 4 (1) : 3–17.
- Igalens J. (2004). Comment évaluer les rapports de développement durable? *Revue française de gestion* 30 (152) : 151-166.
- Imbs P. et Ramboarison-Lalao L. (2013). Opérationnaliser la RSE dans les PME: quelles pratiques de GRH socialement responsables? *Management & Avenir* (1) : 35–55.
- Li Y., Richardson G.D. et Thornton D.B. (1997). Corporate disclosure of environmental liability information: Theory and evidence. *Contemporary Accounting Research* 14 (3) : 435–474.
- Persais É. (2004). Les rapports sociétaux. Enjeux et limites. *Revue française de gestion* 30 (152) : 167-197.
- Point S. et Trébuq S. (2015). «Accountability» ou rendre des «contes». L'exemple des dirigeants du SBF 120. *Revue française de gestion* 41 (247) : 27-44.
- Ramanathan K.V. (1976). Toward a theory of corporate social accounting. *The Accounting Review* 51 (3) : 516–528.

- Rambaud A.P. (2015). *La valeur de l'existence en comptabilité: pourquoi et comment l'entreprise peut (p) rendre en compte des entités environnementales pour «elles-mêmes»?* PhD Thesis. Université Paris Dauphine-Paris IX.
- Senn J. et Giordano-Spring S. (2020). The limits of environmental accounting disclosure: enforcement of regulations, standards and interpretative strategies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Stechemesser K. et Guenther E. (2012). Carbon accounting: a systematic literature review. *Journal of Cleaner Production* 36 : 17–38.
- Tello E., Hazelton J. et Cummings L. (2016). Potential users' perceptions of general purpose water accounting reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 29 (1) : 80–110.
- Thornton D.B. (2013). Green accounting and green eyeshades twenty years later. *Critical Perspectives on Accounting* 24 (6) : 438–442.
- Wood D.J. (1991). Corporate social performance revisited. *Academy of management review* 16 (4) : 691–718.

Annexe 1 : Le guide d'entretien et collecte des données sur la gestion environnementale

A- ENVIRONNEMENT

1 – Pollution

Etudes d'impact environnementales

Audits environnementaux

2- Traitement des déchets

Récupération des déchets pour la production d'énergie

Incinération des déchets

3 – Energie

- utilisation optimale des ressources dans le processus de production

- lutte contre le gaspillage

4- Autres

- contribution à la protection de la nature

- recevoir un prix en raison de l'action en faveur de l'environnement (palme d'or RSE)

Source : Nos propres soins