



**Conférence  
des Nations Unies  
sur le commerce  
et le développement**

Distr.  
GENERALE

TD/B/ITNC/AC.1/5  
5 janvier 1995

FRANCAIS  
Original : ANGLAIS

CONSEIL DU COMMERCE ET DU DEVELOPPEMENT  
Groupe de travail intergouvernemental  
d'experts des normes internationales  
de comptabilité et de publication  
Treizième session  
Genève, 13 mars 1995  
Point 4 de l'ordre du jour provisoire

L'INTEGRATION DES INDICATEURS DE LA PERFORMANCE ENVIRONNEMENTALE A  
L'INFORMATION FINANCIERE DONNEE PAR LES SOCIETES TRANSNATIONALES

Rapport du secrétariat de la CNUCED \*/

RESUME

Ce rapport concerne une étude qui avait pour but d'examiner les possibilités d'intégrer la publication de l'information financière et celle des résultats obtenus en matière d'environnement. L'analyse est étayée par des études de cas sur six entreprises suédoises. Il en ressort que cette intégration est appelée à s'accroître, pour diverses raisons, mais ne consistera probablement pas à compléter les traditionnels rapports d'entreprise. Il s'agira d'affiner la présentation et la structure des rapports de performance, en général. Les entreprises nettement et consciemment dépendantes d'un site déterminé, peu exposées aux pressions à court terme des marchés financiers, disposant d'une gestion extrêmement intègre, de procédés de production matériellement viables et d'une clientèle soucieuse de qualité, seront les premières à se doter de nouveaux instruments de mesure des résultats. Les pratiques en matière de publication qui sous-tendent la gestion interne des entreprises sont une base solide pour développer la divulgation de l'information. Les administrations publiques devraient se préparer à aménager leurs politiques à l'égard des sociétés transnationales. Toutefois, comme les conditions du développement durable varient selon les entreprises, les branches d'activité, les pays et les régions du monde, les pouvoirs publics devraient adapter en conséquence leurs activités à l'appui du développement durable.

---

\*/ Ce rapport a été établi avec le concours de Sören Bergström, Bino Catasus, Maths Lundgren et Hans Rämö, tous de la Maison du développement durable de Stockholm.

## TABLE DES MATIERES

	<u>Paragraphe</u> s
INTRODUCTION . . . . .	1 - 6
I.    CADRE THEORIQUE . . . . .	7 - 13
II.   LE DEVELOPPEMENT DURABLE : UN PROBLEME DE GESTION . . .	14 - 17
III.  PUBLICATION DE RAPPORTS SUR L'ENVIRONNEMENT PAR LES SOCIETES . . . . .	18 - 27
IV.   ETUDES DE CAS . . . . .	28 - 30
V.    PRATIQUES CONSTATEES EN MATIERE DE PUBLICATION DANS LES ETUDES DE CAS . . . . .	31 - 55
A.  Environnement et gestion générale . . . . .	33 - 41
B.  Audits écologiques et rapports internes sur l'environnement . . . . .	42 - 46
C.  Publication de l'information sur l'environnement, vérification extérieure et autres questions . . . .	47 - 50
D.  Intégration de la mesure des résultats écologiques et de celle des résultats financiers . . . . .	51 - 55
VI.   POSSIBILITES D'INTEGRER L'INFORMATION ECONOMIQUE ET L'INFORMATION ECOLOGIQUE . . . . .	56 - 69
A.  Possibilité de concevoir des rapports écologiques en termes monétaires . . . . .	56
B.  Possibilité de concevoir des indicateurs holistiques de performance . . . . .	57 - 62
C.  Possibilité d'affiner la structure de l'information sur les résultats . . . . .	63 - 69
VII.  CONCLUSIONS . . . . .	70 - 79
A.  Différences entre branches . . . . .	70 - 71
B.  Importance des conditions du marché et de la législation . . . . .	72 - 76
C.  Ce qui pourrait ou non être fait dans l'avenir . .	77 - 79

Références

## INTRODUCTION

1. Le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication s'est déjà occupé de la publication de l'information relative à l'environnement par les sociétés transnationales. Les conclusions jusqu'ici laissent une impression générale d'inertie des milieux économiques face aux problèmes écologiques. Dans ces circonstances, le Groupe de travail a décidé d'étudier la question sous un autre angle : il ne s'agissait plus d'obtenir un relevé chiffré de certaines pratiques des entreprises, mais bien d'étudier quelques cas d'espèce qui serviraient de base à une analyse qualitative des possibilités dans ce domaine. Le présent rapport traite essentiellement des moyens d'insérer les indicateurs de performance environnementale dans un cadre de mesure générale des performances économiques.
2. Il convient d'abord de situer le problème. Quels sont les utilisateurs des rapports d'entreprise ? Quelles raisons justifieraient l'intégration de l'information financière et de l'information sur l'environnement ? Jusqu'à quel point des considérations de gestion interne devraient-elles influencer les normes de publication à l'extérieur (et vice versa) ? Dans l'ensemble, les indicateurs de résultats sur le plan de l'environnement peuvent servir à plusieurs fins, notamment d'instruments d'évaluation dans les systèmes internes de gestion écologique, de moyens d'informer les investisseurs et actionnaires potentiels, d'outils de dialogue et de négociation avec les autorités, ainsi qu'avec les fournisseurs et les clients, etc. Toutefois, il reste à savoir si ce genre d'information devrait devenir partie des rapports d'entreprise, s'il devrait être assimilé d'une quelque autre manière ou s'il est préférable que l'information soit communiquée séparément d'une manière ou d'une autre.
3. L'information financière des sociétés transnationales est importante pour les marchés financiers dans le monde entier. Les opérateurs sur ces marchés ont tendance à traiter toutes ces sociétés de la même manière, ce qui est l'une des raisons des exigences de rigueur dans les rapports d'entreprise ; les gens qui n'ont absolument aucune expérience de l'entreprise en tant qu'entité physique devraient s'en faire une idée exacte.
4. Les résultats obtenus sur le plan de l'environnement ne font pas partie, par tradition, des renseignements pertinents destinés à la communauté des investisseurs. Jusqu'à une date récente, ils n'avaient qu'un intérêt local : cheminées qui fumaient, produits chimiques dans les eaux usées et bruits de la circulation. Du point de vue politique, ces questions sont depuis longtemps importantes pour les municipalités, alors que leur réglementation internationale est toute récente. Ni les autorités locales ni les organismes internationaux n'ont eu de besoin précis d'intégrer l'information économique et l'information écologique.
5. Beaucoup considèrent qu'un mode de mesure intégré des résultats devrait d'abord faire partie des systèmes de gestion interne. Des entreprises réceptives, ayant une vision stratégique claire de leur rôle dans le flux mondial de matières et d'énergie, des politiques de ventes conformes à

l'éthique, de changements climatiques, de responsabilités locales, d'économies de flux, etc., auront très certainement besoin de rapports de rendement couvrant tous ces aspects. D'où l'importance de l'intégration.

6. Après la Conférence mondiale sur l'environnement tenue au Brésil en 1992, l'idée d'un développement durable, priorité absolue dans toutes les assemblées politiques et ligne directrice essentielle de l'action des particuliers et des entreprises, a été généralement admise, tout au moins en principe. D'où cette conséquence pratique : la nécessité de sociétés transnationales réceptives. Les organismes publics et internationaux doivent donc assurer à ces entreprises un milieu favorable. La diffusion des expériences concernant la manière d'intégrer la publication des résultats peut à la fois faciliter le recours à des pratiques "réceptives" et, indirectement, susciter l'espoir général d'une réceptivité des entreprises. Une réussite serait sans doute propice à des normes internationales de réglementation et de fiscalité écologiques, qui, parallèlement à des normes explicites régissant la publicité des résultats, donneraient aux entreprises réceptives un avantage compétitif. Ce serait aussi, pour les lecteurs de rapports de rendement détaillés, des directives fiables à suivre pour interpréter faits et chiffres.

#### I. CADRE THEORIQUE

7. On croit souvent que les résultats financiers passent en général pour les plus intéressants, tandis que les résultats écologiques sont plutôt mis à l'écart et minorés s'ils sont présentés en termes très différents du langage économique courant. L'étude va maintenant analyser l'exactitude de cette croyance et les moyens d'intégrer à la fois considérations écologiques et information financière dans les rapports d'entreprise.

8. Dans les ouvrages d'économie, on trouve deux grandes catégories de comportement gestionnaire, qui peuvent être qualifiées, l'une d'"empirique", l'autre de "normative". Le modèle empirique repose sur des caractéristiques des types ci-après (Andrews 1949, Cyert & March 1963, Chandler 1977, Earl 1983, Douglas 1986, Drucker 1993, entre autres) :

a) Les entreprises essayent de prendre un minimum de risques. La gestion est rarement un jeu de passe-passe. Celui qui prend des risques le fait par nécessité.

b) Les entreprises cherchent à durer. Il faudrait sans doute des raisons particulières pour qu'une vision à court terme l'emporte dans l'esprit des dirigeants;

c) Les entreprises ont un comportement "écologique" relativement à leur environnement; elles s'efforcent de s'adapter aux changements de l'environnement et de l'amener à s'adapter à l'entreprise.

d) L'encadrement dans les entreprises est guidé par les idées. Idées politiques et techniques, rêves personnels et aveuglement culturel façonnent les stratégies et les structures de l'entreprise. Les arguments coûts/recettes apparaissent ordinairement assez tard dans les processus de décision.

e) Ces processus se caractérisent le plus souvent par une rationalité limitée. Le souci de rationalité n'est presque jamais absent, mais les solutions de rechange sérieusement envisagées au moment de décider sont relativement peu nombreuses et les critères sont rarement tous mis en balance les uns contre les autres, si tant est qu'ils le soient.

9. Le modèle empirique donne habituellement une image favorable du comportement de l'entreprise. On peut escompter en trouver les caractéristiques dans des entreprises saines et prospères dont la gestion est extrêmement intègre. Cette intégrité peut être mise à l'épreuve dans certaines situations, par exemple lorsque l'entreprise considérée est une filiale d'un groupe transnational et que la direction de la société mère prescrit aux filiales un comportement et des résultats déterminés.

10. La différenciation fonctionnelle à l'intérieur d'un groupe peut aussi se traduire par une vision déformée des conditions réelles d'opération dans chaque entreprise locale. Une entreprise vivement désireuse d'attirer des capitaux en provenance des marchés financiers (qu'il s'agisse d'emprunt ou de capital-actions) devient la proie de l'esprit de spéculation à courte vue qui guide ces marchés. Les opérations financières offrent un coût d'opportunité élevé pour l'utilisation interne des disponibilités monétaires et peuvent ainsi influencer les structures de l'entreprise. Dans l'ensemble, quand ils sont aux prises avec des difficultés économiques, les gestionnaires doivent s'inspirer de considérations à moins long terme. Le modèle empirique se rapproche alors des hypothèses types qui régissent le modèle normatif.

11. Le modèle normatif attribue à l'entreprise des caractéristiques telles que la primauté des prix, un comportement réactionnel et non pas novateur, un maximum de profits immédiats et une application minimale de la législation sur l'environnement.

12. Dans le débat sur le rôle qui revient aux entreprises dans la réalisation du développement durable, le modèle normatif domine. C'est pourquoi il s'agit le plus souvent essentiellement de contraindre les entreprises réputées extrêmement soucieuses du court terme à publier des renseignements sur l'environnement et à long terme.

13. La présente étude prend acte de ces données, mais laisse encore au modèle empirique une chance en évitant les techniques descriptives qui situent, d'entrée de jeu, l'environnement en dehors des considérations économiques. Chaque entreprise qui fait l'objet des études de cas est présentée comme un ensemble, axé sur des valeurs, de capitaux et d'opérations, qui sont définis comme l'effort d'entreprise. Les valeurs, vues sous cet angle, peuvent consister en qualités de services spécifiques à rechercher, en créances d'actionnaires ou autres objectifs stratégiques, tels qu'ils sont énoncés par la direction de l'entreprise. L'environnement apparaît ainsi sur le même pied que d'autres ressources qui sont utilisées et/ou présumées : l'ensemble spécifique de capitaux et d'opérations gérés exige un flux de ressources humaines, financières et matérielles. La figure 1 donne un aperçu du schéma de base suivi dans les études de cas.

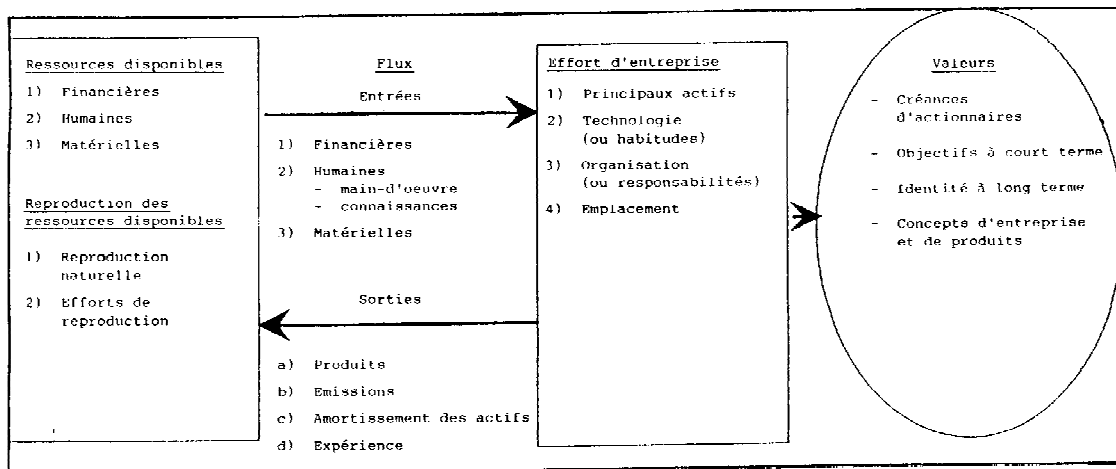


Figure 1. Structure générale des études de cas

## II. LE DEVELOPPEMENT DURABLE : UN PROBLEME DE GESTION

14. A quel titre l'environnement apparaît-il comme problème de gestion ? Une entreprise peut réduire ses émissions polluantes d'un certain pourcentage ou volume ou améliorer la qualité des émissions. Toutefois, si cette amélioration entraîne des frais assez importants et a donc exigé une augmentation de la mise de fonds, quelle est la meilleure manière de l'indiquer dans un rapport ? La question a manifestement une dimension temporelle puisque l'investissement, à longue échéance, peut à la fois éviter des coûts et accroître les recettes, alors qu'il peut provoquer une perte si une entreprise y est contrainte à bref délai. Inversement, la consommation d'énergie peut être réduite par un procédé d'usinage économe en combustible qui peut aussi économiser sur les coûts à long terme. On pourrait également citer des règlements antipollution plus rigoureux qui exigent, de leur côté, des procédés d'usinage plus coûteux et qui augmentent en conséquence les frais d'exploitation.

15. Les chiffres concernant différents critères tels que l'énergie consommée, les pourcentages de matériaux recyclés utilisés, la production de polluants, etc., servent fréquemment à mettre en évidence la dimension écologique du problème. Mais qu'en est-il de la dimension économique ?

16. De cet arrière-plan général, on peut conclure que les considérations écologiques joueront à l'avenir un rôle de plus en plus important dans le comportement des sociétés. La direction a donc intérêt à intégrer l'information sur l'environnement à l'information générale sur les résultats de l'entreprise. Du point de vue technique, l'intégration peut se faire selon trois grands modèles :

a) Approche réductionniste. Les renseignements disponibles dans diverses unités de mesure physiques, chiffres financiers, estimations techniques, etc., sont ramenés à l'une de ces unités de mesure, en général unité monétaire, unité énergétique ou unité de pollution;

b) Approche holistique. Toute l'information est rassemblée en une seule image, en général un indicateur numérique abstrait; ou

c) Approche structurée. Emploi régulier d'un mode de présentation rigoureux (en général, présentation comptable) qui facilite l'interprétation des divers indicateurs de résultats et leur emploi aux fins de décision.

17. Derrière ces différences techniques, on peut trouver des divergences plus fondamentales dans la manière de percevoir une entreprise. L'approche réductionniste mérite d'être prise en considération dans les sociétés soucieuses de conformité quand le développement durable et les relations écologiques apparaissent comme des changements marginaux dans les habitudes de la société. L'approche structurée, en revanche, ouvre tout un champ de possibilités novatrices, par exemple l'analyse de la société en tant qu'entité écologique, ce qui susciterait des idées entièrement nouvelles. On découvrirait peut-être de nouveaux débouchés économiques, ainsi que des innovations dans les concepts industriels, la dynamique sociale et l'interprétation des relations économiques.

### III. PUBLICATION DE RAPPORTS SUR L'ENVIRONNEMENT PAR LES SOCIÉTÉS

18. L'étude intitulée "Environmental Management in Transnational Corporations" (Nations Unies, 1993) rend compte d'une vaste enquête sur les sociétés transnationales. Il en ressort que l'environnement juridique et culturel national dont une société transnationale émane est déterminant pour son style de gestion et sa stratégie. Chaque endroit du monde a sa spécificité puisque "toute activité économique est locale". Pour fixer les conditions d'une publication de l'information sur l'environnement et, en particulier, pour débattre des choix à faire en vue d'intégrer l'information sur l'environnement à l'information financière, il faut des renseignements abondants et précis sur les sociétés. Il importe de comprendre le genre de conditions écologiques qui règnent pour juger des comparaisons qui sont possibles et des méthodes qui peuvent être appliquées.

19. Dans les ouvrages d'économie, il n'y a guère de données d'expérience sur les pratiques des sociétés concernant la liaison entre les résultats financiers et les résultats en matière d'environnement. Les enquêtes menées par l'ONU ont témoigné, pour la plupart, d'une grande discrétion quant aux renseignements sur l'environnement publiés par les sociétés transnationales étudiées. Le rapport de l'enquête de 1992 porte sur 222 sociétés transnationales du point de vue de la comptabilité relative au développement durable et à la publication de bilans écologiques, en général. Seules sept entreprises (3 %) ont indiqué, dans leurs rapports annuels, le montant de leurs dépenses pour l'environnement. D'autres formules étaient plus répandues :

a) 14 % ajoutaient à leur bilan des annexes sur les conditions environnementales;

b) 62 % donnaient des renseignements sur les améliorations de l'environnement;

c) 64 % avaient inclus dans leurs rapports annuels un texte sur les retombées financières des problèmes environnementaux;

d) 70 % mettaient le public au courant de leurs politiques écologiques;

e) 86 % faisaient au moins mention de l'environnement.

20. Dans son rapport, l'ONU concluait que, dans l'ensemble, la qualité de l'information publiée sur l'environnement était médiocre, que cette information ne faisait jamais l'objet de vérifications et n'était que très rarement chiffrée. Il n'existe pas de données permettant de rendre valables les comparaisons entre sociétés :

"..., les sociétés transnationales étaient sensibilisées aux problèmes écologiques, mais [que] les informations qu'elles publiaient demeuraient qualitatives, descriptives, partiales et difficilement comparables. Non seulement les données chiffrées étaient peu nombreuses, mais bien souvent même les informations d'ordre qualitatif n'étaient pas situées dans le temps. En outre, aucune relation n'était établie entre les sommes dépensées, les résultats obtenus et les objectifs fixés. C'est pourquoi il n'a pas été possible d'évaluer le bilan écologique des sociétés, et moins encore l'impact de leurs activités en matière d'environnement sur les résultats financiers." (Nations Unies, 1992, p. 98)

21. Le fait que les principales sociétés transnationales font si peu pour accroître la transparence de leurs efforts est peut-être imputable à leurs faibles ambitions dans ce domaine, mais, selon le rapport de l'ONU, il ne faudrait pas sous-estimer les difficultés qui se présentent. En évaluant les dettes contractées et les dépenses faites pour l'environnement, il faut prendre en considération les points ci-après :

a) Les dettes sont aléatoires parce qu'elles dépendent des lois et règlements futurs;

b) Elles s'étendent sur une période plus longue que la plupart des dettes et des coûts;

c) Des seuils critiques invisibles font que les fonctions coûts et dettes sont discontinues;

d) Les atteintes à l'environnement sont nocives pour beaucoup. Les gestionnaires ne peuvent jamais savoir exactement quelles personnes en sont affectées et combien d'entre elles peuvent demander une indemnisation;



e) Si une entreprise dépasse les niveaux fixés par la loi dans ses responsabilités à long terme, il y aura généralement compensation au détriment de la rentabilité à court terme.

22. Dans son étude, l'ONU met aussi en lumière les divergences de législation entre les pays. Les pratiques comptables diffèrent d'un pays à l'autre quant à ce qui est admis comme coûts ordinaires, ce qui devrait être enregistré comme investissement et ce qui est acceptable en tant que coût pendant un exercice comptable. Quelques pays autorisent des périodes extraordinairement courtes pour la moins-value ou l'amortissement des investissements dans l'environnement aux fins de l'impôt sur le revenu. Il y a aussi des dispositions législatives, par exemple au Canada et en Suède, qui font obligation aux entreprises d'accumuler des provisions pendant la durée de vie des actifs pour couvrir les coûts de dépollution qui se présenteront quand ces actifs deviendront inutilisables.

23. Dans son enquête de 1993, l'ONU signale en outre qu'un tiers environ des entreprises affirment tenir une comptabilité écologique quelconque, "... toutefois, aucun exemple de méthodologie concrète n'a été cité" (Nations Unies, 1993, p. 75 et 171).

24. Simultanément, une conception plus optimiste du problème se fait jour. Dans une enquête récente, TRG Revision, filiale suédoise du cabinet d'experts-comptables Deloitte Touche Tohmatsu International, a signalé un intérêt croissant pour la divulgation d'informations écologiques de la part des sociétés cotées à la Bourse de Stockholm, bien qu'il n'ait pas été question à ce propos de méthodes globales de mesure des résultats des sociétés. En 1991, McKinsey & Co., cabinet international d'experts-conseils, signalait que, de 400 sociétés, 92 % voyaient dans l'environnement l'un des grands défis du siècle à venir (Nations Unies, 1993).

25. Les faits nouveaux dans le domaine de la gestion qualitative totale peuvent offrir de nouvelles possibilités (Bergström et Gummesson, 1994; Welford et Gouldson, 1993). Le Système de management environnemental et d'audit récemment promulgué par le Conseil des Communautés européennes est l'une de ces possibilités. Le Système étant récent, ses incidences pratiques sont encore pure spéculation : il devrait, pour commencer, accentuer la sensibilité de nombreuses sociétés à l'égard de l'environnement. Il est conçu pour être compatible avec les pratiques en vigueur dans les grandes entreprises industrielles de l'Union européenne. C'est dire qu'il peut aller à l'encontre de certaines ambitions et fonctions dans des entreprises qui ont des notions plus radicales de l'environnement.

26. Quand des normes écologiques élevées correspondent à un vœu des consommateurs, les problèmes deviennent plus aisément partie des "affaires courantes". Des institutions publiques telles que les organismes d'Etat, l'administration municipale, les écoles, etc., peuvent servir de promoteurs de la qualité du côté de la demande. Les normes fixées pour le matériel de bureau, les matériaux de construction, le papier à photocopie, etc., s'étendront bientôt à d'autres secteurs de la demande. Les faits constatés en Suède sont concluants à cet égard.

27. Les recherches menées ces dernières années par la Maison du développement durable de Stockholm et le Groupe de recherche sur l'environnement de l'Ecole de commerce de l'Université de Stockholm ont montré que la préoccupation suscitée par le site est l'une des conditions cruciales pour qu'une entreprise devienne véritablement "verte". En conséquence, des pratiques radicales tendant à réformer les notions économiques, la comptabilité et la publication de l'information, etc., sont d'abord adoptées par les municipalités, les entreprises locales du bâtiment et organismes analogues qui n'ont d'autre choix que de rester dans "leur" environnement. La présente étude établit des parallèles avec ces recherches pour examiner l'évolution future possible du côté des sociétés transnationales.

#### IV. ETUDES DE CAS

28. Aux fins du présent rapport, six études de cas ont été faites pour servir de base à des conclusions quant à la possibilité de rattacher les indicateurs de résultats écologiques à l'information financière et autre normalement publiée par les entreprises. Elles ont été choisies de manière à représenter différents types de problèmes écologiques rencontrés par les entreprises et ne couvrent évidemment pas toutes les éventualités. Elles semblent cependant apporter de bons éléments d'appréciation pour définir et recommander des moyens d'intégrer l'information financière et celle qui a trait aux résultats en matière d'environnement.

29. Tous les cas sont examinés suivant le même schéma :

a) Quelques brèves indications générales sont données sur la société et sa position dans son groupe. Toutes les études de cas concernent une entreprise suédoise membre d'un groupe transnational. Deux sont des sièges de groupes internationaux (Volvo et ASTRA) et quatre sont des filiales d'un groupe (Sunwing, WMI Sellbergs, McDonald's et STORA), deux de ces dernières ayant une société mère suédoise (Sunwing et STORA). Associées à quelques notes sur l'historique de la société, ces données indiquent les conditions générales de sa publication des résultats.

b) Quelques renseignements sont donnés sur les politiques, stratégies, objectifs opérationnels, etc., de la société, qui ont fourni les critères de performance nécessaires aux fins de l'analyse.

c) Vient ensuite un bref aperçu de la branche, nécessaire pour comprendre les types de problèmes écologiques qu'il est opportun de poser. Les cas diffèrent profondément à cet égard :

- i) les préoccupations écologiques de WMI Sellbergs sont au centre de la conception qu'elle a de son activité. Le réemploi et le recyclage sont ce qu'elle offre à ses clients.
- ii) Sunwing Hotels gère des établissements hôteliers dans le monde entier. L'industrie hôtelière a généralement démontré qu'elle comprend l'importance d'un bon aménagement de l'environnement.

- iii) Svenska McDonald's est la branche suédoise de la chaîne mondiale la plus connue de restauration rapide. Le groupe a manifestement amélioré son profil écologique dans de nombreux pays.
- iv) AB Volvo, producteur d'automobiles, présente la plupart des caractéristiques typiques des anciennes industries. La société est connue pour faire intervenir des considérations écologiques dans la conception de ses produits. Dans l'industrie automobile, les arguments écologiques sont devenus de plus en plus importants pour vendre les produits.
- v) STORA Skog est l'une des plus grandes sociétés forestières suédoises à l'intérieur de laquelle un sérieux débat sur l'environnement est en cours.
- vi) ASTRA est une société de produits pharmaceutiques extrêmement compétitive. L'industrie pharmaceutique opère dans des conditions extrêmes du point de vue des essais, de la documentation et de la sécurité. Ces sociétés sont généralement respectueuses des lois et conservatrices.

d) Les relations de la société aux ressources sont indiquées. Les problèmes spécifiquement environnementaux qui peuvent être soulevés ont trait à la circulation des ressources. Les études de cas signalent donc les ressources disponibles, leurs flux et les types de transformations opérées par la société conformément au schéma esquissé dans la figure 1 ci-dessus.

e) Les pratiques en matière de publication propres à chaque société sont signalées, ainsi que les commentaires de leur direction sur la nécessité de l'information et les probabilités de changements pour l'avenir.

30. A l'aide du modèle sommaire de la figure 1, les six cas peuvent être schématisés comme dans la figure 2 (en six parties, 2.1 à 2.6) ci-après. La structure individuelle des six sociétés, en tant que systèmes d'économies et de flux, est ainsi exposée. Les valeurs indiquées dans les cercles à la droite des figures sont classées par ordre alphabétique.

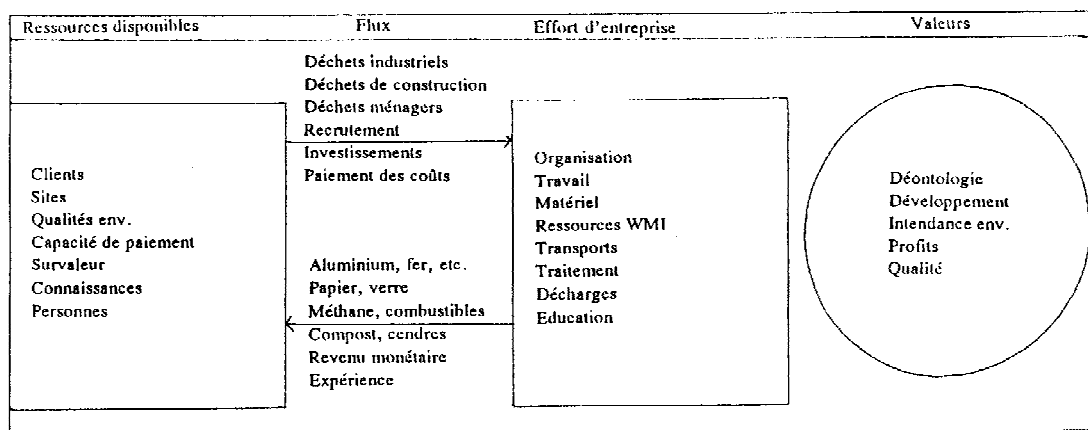


Figure 2.1. WMI Sellbergs. Le modèle ne renferme que peu de détails, donnant ainsi seulement un aperçu de la circulation de ressources à laquelle la société prend part.

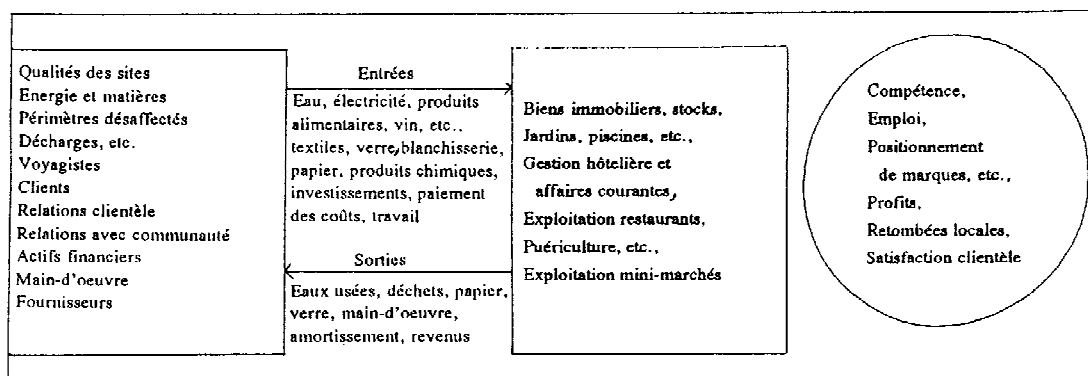


Figure 2.2. Sunwing Hotels. Le modèle donne une idée beaucoup plus détaillée de la circulation de ressources dans l'exploitation des hôtels.

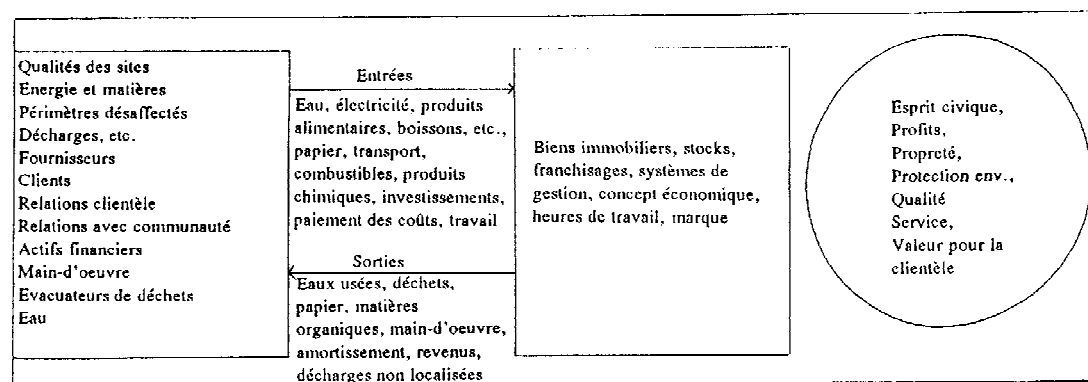


Figure 2.3. Svenska McDonald's. Le degré de détail est semblable à celui de la figure 2.2. Les critères de valeurs, dans le cercle de droite, sont un ensemble de politiques et opinions générales de groupe énoncé par la direction suédoise.

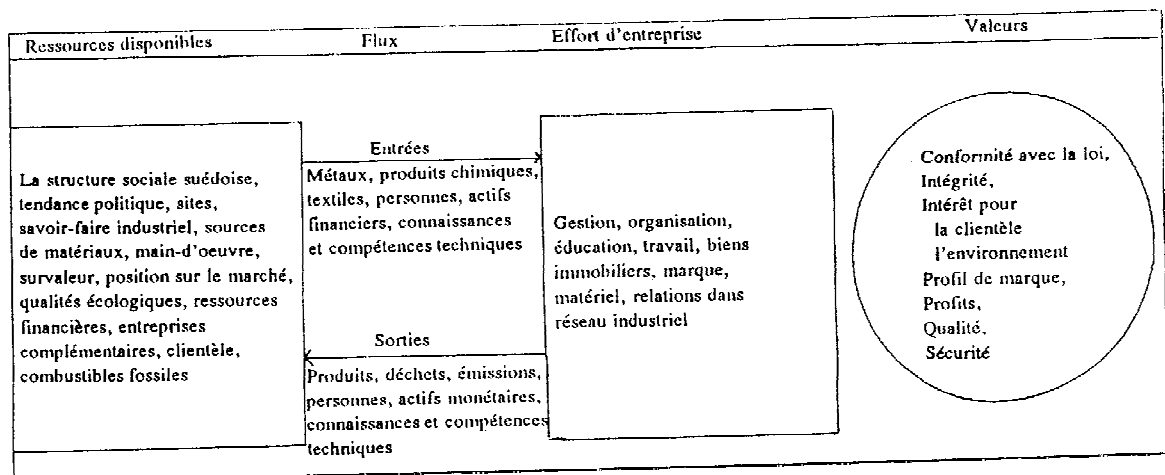


Figure 2.4. AB Volvo. La dynamique générale de la société est présentée sous une forme assez abstraite, alors que les ressources disponibles sont indiquées un peu plus en détail.

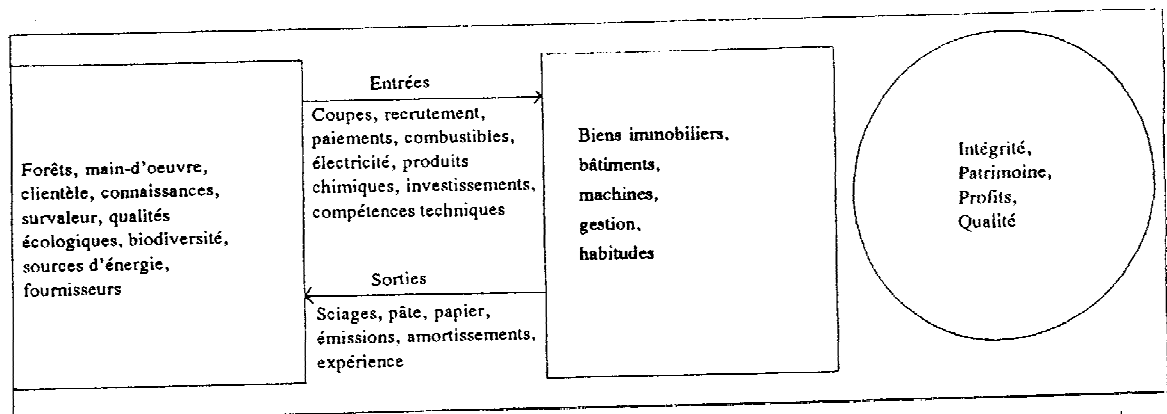


Figure 2.5. STORA Skog. Ce modèle, du point de vue contenu et structure, est construit à peu près comme le modèle général de la figure 1 ci-dessus.

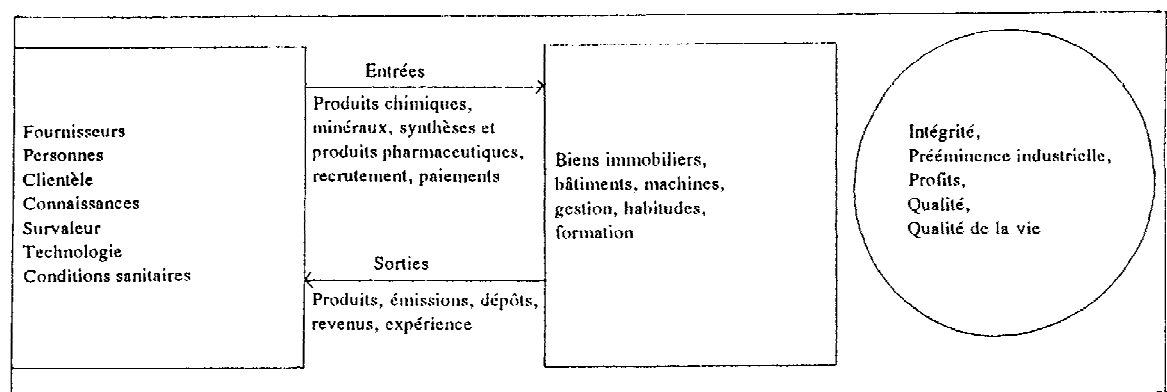


Figure 2.6. ASTRA. Voir observations relatives à la figure 2.5.

## V. PRATIQUES CONSTATEES EN MATIERE DE PUBLICATION DANS LES ETUDES DE CAS

31. Cette section renferme un aperçu des pratiques actuelles de publication dans les sociétés qui ont fait l'objet des études de cas. Elle n'a pas pour but de porter un jugement sur les pratiques existantes. Il faut plutôt y voir un énoncé de faits. Il ne s'agit toutefois pas d'un relevé normalisé pour chacune des sociétés, mais plutôt des sources où l'on peut trouver des renseignements valables.

32. Ces sociétés, si elles font partie de groupes transnationaux, sont exposées, nous l'avons vu, aux pressions des marchés financiers et ont généralement plus de latitude en ce qui concerne les sites d'opérations, de sorte qu'elles ne sont pas censées concevoir des pratiques novatrices pour la publication d'information sur l'environnement. Le tableau 1 ci-dessous récapitule l'information relative à l'environnement qui a été recensée dans les six études de cas. Des détails additionnels figurent dans l'exposé des divers cas.

Tableau 1

### Aperçu des pratiques constatées en matière de publication dans les études de cas

#### Question

#### Réponse

Les problèmes d'environnement sont-ils considérés comme relevant de la responsabilité générale de la direction (répartition vers les échelons inférieurs) ?	Oui, les problèmes sont toujours considérés comme tels. De manière plus ou moins explicite, la direction d'un groupe attend des unités affiliées qu'elles prennent des initiatives appropriées en faveur de l'environnement. La publication et la vérification de la qualité relèvent toutefois d'un personnel spécialisé.
Les problèmes de l'environnement sont-ils régulièrement signalés au Président directeur général et au Conseil d'administration ?	Pas toujours régulièrement signalés et pas toujours spécifiés comme relatifs à l'environnement. La réponse convenable serait "le plus souvent".
Existe-t-il des garanties contre une conception incorrecte, à l'intérieur de la société, des conditions environnementales ?	Il en existe, mais ce ne semble pas être la règle. On a recours à des auditeurs extérieurs, à une diffusion de l'information à l'extérieur et à des systèmes de certification, ou du moins il en est fortement question.
Les conditions environnementales sont-elles divulguées dans l'information communiquée au grand public ?	Seulement à un niveau médiocre de qualité de l'information : des exposés de politiques et des estimations de coûts sont cités aux côtés de variables physiques. Mais il n'y a pas publication de résultats écologiques.
Les conditions environnementales sont-elles englobées dans la publication des résultats généraux ?	Non, mais un débat est en cours à ce sujet dans certaines des sociétés.

#### A. Environnement et gestion générale

33. Dans la Waste Management International Sellbergs AB (abrégée en WMIS dans ce rapport), tous les cadres supérieurs et certains employés désignés à cet effet sont entièrement responsables des questions d'environnement et autres dans les limites fixées par la hiérarchie. Les cadres supérieurs gèrent aussi un système informatisé d'assurance de conformité avec les normes écologiques. Un service spécial d'employés locaux est chargé d'interpréter les règlements officiels et les conclusions scientifiques pertinentes. Le Bureau du personnel organise des programmes de formation.

34. Dans la société ASTRA, les chiffres clés concernant les données relatives aux conséquences écologiques importantes sont régulièrement communiqués à chaque usine. Ils permettent de vérifier la conformité avec les niveaux fixés dans les concessions et règlements émanant des pouvoirs publics, ainsi que dans les objectifs internes assignés à chaque usine. La fréquence des relevés dépend de l'importance des renseignements du point de vue des incidences sur l'environnement, ainsi que de la capacité de mesurer exactement les données. Sur un site déterminé, cinq à six chiffres différents sont suivis quotidiennement en ce qui concerne à la fois l'usage et la décharge des métaux lourds, des solvants et du chlore.

35. Dans le groupe McDonald's, tous les rapports de résultats sont établis selon un modèle mondial. Ils couvrent les états financiers traditionnels, tels que les profits et pertes des opérations, les bénéfices bruts et le produit des investissements, ainsi que quelques autres indicateurs de résultats tels que le nombre de clients, les ventes par client, le coût des produits alimentaires en pourcentage du coût total, etc. Ces renseignements sont complétés de chiffres sur les livraisons de pains ronds, de frites, etc. La réalisation d'un objectif de 90 % de réduction des déchets est vérifiée une fois par an au moyen d'un inventaire. Il n'est pas recruté d'auditeur extérieur spécialisé dans l'environnement.

36. Quant aux buts visés par les restaurants dans le monde entier en matière de qualité, l'entreprise suédoise ne présente pas de rapport à la McDonald's Corporation par les voies traditionnelles. A l'avenir, toutefois, un certain nombre de coefficients clés seront mis au point et feront l'objet d'un rapport pour démontrer que l'entreprise se conforme à ses objectifs écologiques. Cette année, un coefficient concernant l'usage de matière plastique de polyéthylène entrera en application. Il permettra de comprendre et d'orienter les flux de matériaux recyclés. Du côté de la distribution, outre les coûts effectifs, le nombre de kilomètres par tonne distribuée (transport vers l'extérieur) sert de coefficient.

37. Chaque hôtel Sunwing dispose d'un certain nombre de coefficients normalisés financiers et opérationnels utilisés comme directives : par exemple, le nombre de lits et de chambres occupés, le nombre moyen d'employés et les recettes totales par nuitée. Chaque semaine, chaque hôtel rend compte au Bureau de Stockholm de sa trésorerie (encaisse) et des résultats d'opérations avant impôts. Chaque mois, il présente en outre un état des profits et pertes, un bilan, un relevé de trésorerie et les coefficients financiers et opérationnels susmentionnés. Tous les rapports sont consignés sur des formules à usage interne et envoyés à Stockholm par courrier ou

par fax. Les hôtels Sunwing rendent en outre compte au siège du groupe avec la même fréquence et en donnant les mêmes renseignements. Aucun renseignement ne va en sens inverse, c'est-à-dire du siège du groupe (Airtours) au Bureau des hôtels Sunwing, puis à chaque hôtel. En revanche, il y a information en retour en cas d'écart par rapport aux budgets prévus.

38. Il est d'usage dans l'hôtellerie de calculer un coefficient de la quantité d'eau et d'électricité consommée (le dénominateur étant le nombre de clients), cela depuis de nombreuses années, afin de maintenir les coûts à un faible niveau. Ce calcul n'est cependant pas considéré comme une information sur l'environnement et n'est pas communiqué au Bureau de Stockholm.

39. Volvo a conçu un système d'analyse du cycle de vie désigné par le sigle EPS (Stratégies écologiques prioritaires dans la conception de produits). L'EPS aide les sociétés Volvo à examiner l'incidence écologique des matériaux et des produits. Volvo possède également une base de données écologiques, MOTIV, qui renferme des renseignements sur plus de 5 000 produits chimiques. Un groupe central de Volvo, dénommé Yrkeshygien (hygiène du travail écologique), vient étayer le système et analyse les nouveaux produits chimiques. La base de données peut servir, par exemple, à retrouver tous les produits qui renferment un certain produit chimique, ce qui peut être utile en cas d'urgence.

40. La politique actuelle de Volvo en matière d'environnement a les objectifs suivants :

a) Concevoir et commercialiser des produits ayant des propriétés écologiques supérieures et répondant aux critères d'efficacité les plus rigoureux;

b) Employer des procédés d'usinage qui ont le moins de répercussions possibles sur l'environnement;

c) Participer activement aux activités de recherche-développement sur l'environnement et en organiser;

d) Choisir des matériaux recyclables ne portant pas atteinte à l'environnement pour la mise au point et la fabrication de ses produits et pour l'achat de pièces détachées à ses fournisseurs;

e) Avoir une vision globale de l'influence nocive des produits sur l'environnement;

f) Chercher à atteindre, dans ses procédés de fabrication et ses produits, une norme écologique uniforme et applicable au monde entier.

41. Tous les gérants de la société sont responsables de la mise en oeuvre d'actions allant dans le sens de ces objectifs. Mais une politique est, par définition centralisée. Elle relève, en dernier ressort, de la responsabilité du Conseil pour l'environnement de Volvo. Le Conseil est composé de



spécialistes appartenant au siège du groupe et aux diverses usines et l'organisation est responsable de la coordination courante des activités. Dans une version révisée de ces politiques, les fournisseurs travaillant avec Volvo devront aussi se conformer aux prescriptions écologiques ci-dessus.

B. Audits écologiques et rapports internes sur l'environnement

42. Dans la société WMIS, le service national d'audit écologique est distinct des services de l'organigramme. Il rend compte directement au siège du groupe WMIS. Des mesures spéciales préservent son intégrité en l'isolant de tous les autres services d'exécution. Le service d'audit écologique applique un système de vérification de conformité, ainsi qu'une base de données qui s'étend à tous les contrats, règles et créances, etc., qui peuvent décider de ce qu'il convient de faire dans certaines situations. Le service d'audit évalue les procédures de gestion et de vérification des comptes suivi par les autres services et fixe des normes valables à l'échelle internationale.

43. La comptabilité écologique d'ASTRA est essentiellement tenue par le propre personnel de la société qui se rend dans les différentes usines. Toutefois, dans les usines de Södertälje, la vérification est faite par un auditeur extérieur. Des rapports internes sur l'environnement sont présentés au Conseil d'administration chaque fois qu'il y a des changements dans la production; autrement, le Conseil ne reçoit pas régulièrement de rapports en bonne et due forme sur l'environnement autres que les rapports annuels de la société.

44. Les auditeurs de la comptabilité écologique de Volvo sont des spécialistes de la société, sous la surveillance du vérificateur environnemental du groupe. Ils ont besoin d'avoir accès à tous les comptes et autres registres dans leur intégralité, ce qui explique en grande partie pourquoi la société n'emploie pas de consultants extérieurs. Mais les vérificateurs proviennent toujours de services autres que le service dont la comptabilité est en cours de vérification. C'est seulement en de rares occasions que Volvo a fait appel à des vérificateurs de l'extérieur, mais elle le fait uniquement quand des connaissances juridiques spéciales se révèlent nécessaires.

45. L'audit est axé sur les problèmes écologiques à différents niveaux :

- a) Conformité avec la législation nationale en vigueur;
- b) Conformité avec la législation future probable; et
- c) La manière dont les objectifs de la politique écologique de Volvo ont été traduits en plans d'action et mesures concrètes dans la société.

46. Les auditeurs environnementaux n'établissent pas d'audit annuel. Ils procèdent à un audit à l'improviste pour se faire une idée aussi fidèle que possible de l'application des politiques. L'audit est plus une évaluation qu'un audit traditionnel au sens financier. L'audit "vert" n'indique nullement

comment la société devrait améliorer son programme pour l'environnement : les auditeurs se contentent de signaler les points sur lesquels ils ont constaté des résultats médiocres en matière d'environnement. Il appartient à la direction de la société de prendre les mesures qui conviennent.

C. Publication de l'information sur l'environnement, vérification extérieure et autres questions

47. Un débat sur la vérification extérieure des comptes et l'audit écologique est en cours dans la société STORA Skog. Le Président directeur général a souligné qu'il importait de jouir de la confiance du public dans la manière dont les industries forestières sont gérées, en général, et du point de vue écologique, en particulier. A l'heure actuelle, STORA Skog n'a pas de vérification extérieure de la comptabilité écologique. La vérification par des tierces parties a, moins pour but de certifier simplement le produit final que d'avoir l'avis d'un tiers neutre sur la totalité du cycle d'opérations, depuis les arbres dans la forêt jusqu'au produit final.

48. Un rapport sur la comptabilité écologique a été inclus dans le rapport annuel d'ASTRA pour 1993. A partir de 1994, il paraîtra sous forme de rapport annuel distinct.

49. Le Groupe WMX Technologies, société mère de WMIS, publie un rapport annuel sur l'environnement qui couvre toutes les filiales et est un relevé soigneusement rédigé où sont indiqués les changements importants à signaler dans les capacités, procédures et conditions touchant à l'environnement. Il n'y est guère question des résultats effectifs, si ce n'est dans la section consacrée à l'application des règlements, qui renferme les renseignements suivants :

a) Pourcentage de domaines vérifiés où il n'a pas été relevé de problèmes importants de conformité;

b) Pourcentage des problèmes résolus selon les prévisions;

c) Pourcentage de sanctions appliquées pour des incidents signalés par la société elle-même;

d) Indice de conformité qui rapporte les pénalités fédérales aux revenus bruts.

50. Un consultant indépendant, Arthur D. Little Inc., procède à une vérification extérieure des comptes, qui couvre les politiques et procédures, l'organisation, les programmes de formation, les systèmes de règlements et de rapports sur la gestion, les encouragements à la production et les programmes d'action disciplinaire, les systèmes de surveillance réglementaires, les programmes de vérification des comptes et les systèmes de mesures correctives, ainsi que d'autres programmes et systèmes de gestion écologique existant dans l'ensemble de la société et de ses filiales.

D. Intégration de la mesure des résultats écologiques et de celle des résultats financiers

51. Le rapport annuel de WMIS (WMX Technologies) sur l'environnement ne mentionne pas de mode de mesure traditionnel des résultats économiques. Les préoccupations écologiques sont traitées comme un sujet important pour la société, bien que distinct des considérations économiques générales. La direction de WMIS souligne que l'intégration de la comptabilité financière et de la comptabilité écologique sera nécessaire dans les mécanismes de gestion, mais il lui manque un moyen valable de la réaliser.

52. Dans la société ASTRA, les chiffres les plus importants pour l'environnement ne sont pas rapportés aux facteurs financiers, c'est-à-dire qu'il n'y a pas de publication intégrée de l'information écologique et de l'information financière. La direction ne prévoit pas d'intégration immédiate, même si elle dispose d'une base de données perfectionnée.

53. La question des moyens à employer pour intégrer information financière et information écologique est posée différemment dans la société STORA Skog. Cette intégration est une opération difficile et urgente pour une société forestière. La valeur du patrimoine forestier est l'un des chiffres importants du rapport financier général. Ce patrimoine a une valeur comptable, mais la valeur réelle réside dans les conditions écologiques régnant dans les forêts elles-mêmes. Très prochainement, des méthodes normalisées, fiables et sûres permettant d'intégrer l'information écologique dans l'information financière courante deviendront de plus en plus nécessaires.

54. McDonald's est en train, au moins pour ses activités en Suède, d'adopter une "politique cyclique d'entreprise", ce qui signifie que toutes les opérations devraient se dérouler conformément aux quatre principes fondamentaux ci-après :

- a) L'usage de dépôts minéraux souterrains (y compris de combustibles fossiles) doit être ramené au minimum;
- b) Il ne faudrait pas employer de composés artificiels;
- c) Il faut préserver les conditions physiques de l'écosystème;
- d) La consommation d'énergie (métabolisme) par l'entreprise doit être équitabement réduite.

55. De toute évidence, il faudra quelque temps encore avant que ces conditions soient remplies. A l'avenir, Svenska McDonald's inclura probablement, dans ses rapports de résultats, trois types de capital, qu'elle dénomme provisoirement "capital financier, naturel et humain", pour bien marquer l'orientation qu'elle a décidé de prendre.

## VI. POSSIBILITES D'INTEGRER L'INFORMATION ECONOMIQUE ET L'INFORMATION ECOLOGIQUE

### A. Possibilité de concevoir des rapports écologiques en termes monétaires

56. Comme nous l'avons déjà indiqué, il y a différentes manières d'intégrer les notions de résultats écologiques et de résultats économiques généraux. Plusieurs études axées sur les statistiques industrielles générales et sujets analogues emploient des stratégies complémentaires qui comportent une comptabilité financière traditionnelle. Toutefois, en procédant aux recherches voulues pour le présent rapport, nous n'avons pas trouvé d'application pratique de cette méthode à la gestion dans les ouvrages consultés. Apparemment, les perspectives de concevoir des rapports sur l'environnement à des fins de gestion en termes monétaires sont limitées. Pourtant, cette formule est tenue en haute estime par des institutions universitaires et politiques.

### B. Possibilité de concevoir des indicateurs holistiques de performance

57. L'analyse du cycle de vie offre une autre possibilité. Elle trace tout l'itinéraire environnemental d'un produit ou procédé de fabrication, à partir du moment où elle fait remonter tous les composants à leurs sources naturelles, considérées comme "berceau", et mène leur application jusqu'à l'évacuation finale, dénommée la "tombe". C'est un concept d'ingénierie dont le but est de minimiser les effets préjudiciables à l'environnement. Celui qui procède à cette analyse se trouve devant des décisions délicates en matière d'évaluation parce qu'il doit combiner plusieurs variables. Comment, par exemple, évaluer des distances de transport plus courtes par rapport à des volumes plus grands d'eaux usées ?

58. Un prolongement extrême de cette technique a été conçu pour l'industrie automobile suédoise sous forme du système EPS (Ryding and Steen, 1991), que nous avons exposé à propos de Volvo (par. 39). En appliquant des méthodes normalisées, on peut établir un "indicateur écologique" pour chaque élément d'un processus de construction (ou de production). Les indicateurs de tous les éléments sont alors multipliés pour aboutir à un indice composite du processus tout entier. Afin de normaliser les résultats, on rapportera, par exemple, toutes les données sanitaires effectives à un seul individu et toutes les données écologiques effectives à un seul kilomètre carré.

59. La formule EPS est approximative et a été critiquée pour la manière superficielle dont elle traite les questions de valeur. Elle a l'avantage d'aboutir à un chiffre précis, qui peut servir de repère pour des recherches plus poussées et plus pointues sur les performances environnementales. Il est vraisemblable que quantité d'aménagements de l'environnement ne se matérialisent jamais parce qu'il n'y a pas d'endroit précis où commencer. Si un indicateur aussi abstrait que des éléments EPS était introduit dans les systèmes de contrôle de gestion, il est probable que l'inverse se produirait. Les gestionnaires n'auront pas les moyens d'aller au-delà des chiffres : seuls les experts pourront dire quelles questions il convient de poser. L'importance des indicateurs de performance peut être concrète et intelligible pour ceux

qui s'en servent. Selon Johnson & Kaplan (1987), c'est exactement la raison pour laquelle les indicateurs financiers l'emportent actuellement dans les décisions des sociétés.

60. Le recours aux indicateurs est rare en dehors de l'ingénierie. A titre d'exemple, on peut citer des modèles de notation, ceux, par exemple, qui sont utilisés par Standard & Poor's et par Moody's. Standard & Poor's décrivent leur modèle en ces termes :

"En règle générale, les analyses se fondent sur cinq années de résultats historiques et des projections de deux à trois ans. Les projections sont importantes pour débattre du mode de planification de l'entreprise, de son orientation future et de sa conception de la gestion. Elles ne sont pas destinées à être utilisées pour juger de la capacité de prévision des gestionnaires.

Les notations comparent les risques entre émetteurs, une notation relative s'opérant à plusieurs niveaux. Les émetteurs, dans une même branche, sont comparés à la fois à l'échelon national et à l'échelle internationale. L'approche analytique Standard & Poor's est destinée à fournir un critère transfrontières de comparaison.

Des coefficients spécifiques ne sont attribués à aucun des critères de notation. La notation définitive est une synthèse de facteurs qualitatifs et quantitatifs qui a fait l'objet d'un débat en comité au cas par cas.

Le cadre analytique de Standard & Poor's pour les sociétés émettrices est formé de deux composantes essentielles, orientées la première vers l'analyse économique ou compétitive, la deuxième vers l'analyse financière ..." (Standard & Poor's, 1992).

61. Dans la présentation de ses critères de notation, l'agence Standard & Poor's souligne que l'opération ne se limite pas à un examen de diverses grandeurs financières. Au contraire, une évaluation rationnelle des niveaux de protection de la dette exige une perspective plus large qui fait intervenir des données économiques fondamentales. L'agence ne mentionne pas expressément les conditions environnementales comme faisant partie de ces données, mais elle ne dit pas non plus qu'il faut en faire abstraction.

62. Selon toute vraisemblance, les conditions de l'environnement pour une entreprise prennent de l'importance quand on procède à une notation. La nature très confidentielle de cette procédure, dont seul le résultat, c'est-à-dire la note, est divulgué prête aux spéculations. Des agences de notation affirmant qu'elles établissent des classements expressément fondés sur l'environnement sont récemment apparues sur le marché, ce qui obligera peut-être à admettre plus souvent que les préoccupations écologiques sont parties intégrantes de la gestion économique.

C. Possibilité d'affiner la structure de l'information  
sur les résultats

63. Cette stratégie est examinée dans au moins deux des sociétés qui ont fait l'objet d'études de cas, Svenska McDonald's et STORA Skog. A l'avenir, Svenska McDonald's inclura probablement, dans ses rapports de résultats, le "capital financier, naturel et humain". Pour le faire commodément, la société devra adopter un modèle économique de sa structure où la notion de capital se prête à cet emploi élargi. Le schéma de base employé dans les études de cas en est l'exacte démonstration : la société mettant en circulation toutes sortes de ressources (financières, naturelles/matérielles, humaines/sociales) et les traduisant en valeurs économiques, il serait bon de ne pas confondre entre eux les divers types de ressources.

64. Les expériences tirées de recherches et d'applications pratiques dans des municipalités suédoises aboutissent à la même constatation : une gestion attentive à l'environnement (et/ou à la qualité) est tributaire de concepts économiques dans lesquels tous les types de ressources et tous les types de qualités sont traités avec précision. Au fond, avoir un comportement "économique" signifie examiner comment se servir des moyens pour arriver à ses fins. Les gestionnaires devront donc se demander comment utiliser des ressources qui sont modestes pour atteindre des buts bien précis, ce qui signifie tendre à l'efficacité, à l'épargne, à des marges suffisantes et à des risques financiers faibles, ainsi qu'à une extension des opérations à l'extérieur.

65. En Suède, un nouveau système de comptabilité, censé émaner directement de conceptions et stratégies du développement durable, a été mis au point et testé. La mesure des résultats est fonction des notions énumérées ci-dessus : efficacité, épargne et marge. Il s'agit de "comptabilité en vue du développement durable". Plusieurs conditions générales restreignant cette démarche sont présentées ailleurs (Daly 1977, Bergström 1992, 1993, 1995). Le modèle général de la comptabilité du développement durable, utilisé dans les études de cas de ce rapport (voir fig. 1), se présente sous forme d'un plan comptable où les données d'inventaire aboutissent à un bilan et les données relatives au processus de transformation à un compte de résultat.

66. Du point de vue de l'environnement, la comptabilité du développement durable diffère de la plupart des autres approches en ce sens qu'elle ne renferme pas de comptes distincts pour l'environnement. Le but recherché est de mettre au point une méthode de mesure en vue d'une évaluation stratégique générale des résultats d'une manière qui facilite la protection de l'environnement. Il s'agit ici non pas de prêter à l'environnement l'attention qu'il mérite, mais de ne plus considérer l'environnement comme un domaine particulier, où les manifestations "normales" d'un comportement rationnel ne sont pas de mise.

67. C'est donc là une approche comptable du développement durable. Elle est actuellement à l'essai dans plusieurs municipalités, administrations publiques et sociétés suédoises. Le principe de base est que toute opération est définie par ses conditions écologiques et que ces conditions sont aussi compréhensibles qu'une entreprise économique. D'une entreprise économique, vous attendez des résultats financiers, un contrôle des coûts et une

responsabilité comptable. De même, la comptabilité du développement durable est axée sur la manière d'organiser l'information relative aux résultats essentiels des efforts d'entreprise. D'un point de vue technique, elle repose sur la construction rigoureuse d'une comptabilité en partie double en termes réels, c'est-à-dire que les entrées n'ont pas à être exprimés en unités monétaires.

68. La théorie de la comptabilité du développement durable repose sur une combinaison de trois séries logiques qui procèdent de l'écologie, de l'économie et de la comptabilité.

a) La logique écologique : le plan comptable et les autres éléments descriptifs sont fondés sur le processus de transformation physique de l'entreprise;

b) La logique économique selon laquelle :

- i) des critères explicites de valeur sont ajoutés au modèle de circulation. Ils servent de base pour arriver aux concepts de revenu;
- ii) l'analyse économique repose essentiellement sur un principe de non-violence, c'est-à-dire qu'il ne faudrait jamais faire plus d'efforts qu'il n'est nécessaire pour atteindre un objectif déterminé;

c) La logique comptable selon laquelle :

- i) la comptabilité en partie double signifie que chaque opération s'effectue à la fois à la source et au lieu de destination, ce qui permet de tenir un état détaillé des flux passant par l'entreprise;
- ii) les bilans (il y en a un pour chaque type de mesure utilisé) et les déclarations de revenu distinguent nettement entre le niveau des actifs et la position financière, d'une part, et l'ampleur des flux et du changement, de l'autre;
- iii) quand les comptes sont clos, débits et crédits doivent être à égalité, ce qui permet de vérifier systématiquement le système. On serait alors prêt à traiter une information très complexe qui autrement détruirait le système.

69. La comptabilité du développement durable repose sur des systèmes de comptabilité et de contrôle de la gestion. L'expérience faite jusqu'ici en démontre quelques avantages : premièrement, le développement du système a servi d'instrument pour rendre la réflexion stratégique plus explicite; deuxièmement, la combinaison de critères de mesure réelle et de critères explicites de résultats rend possible un suivi quantitatif là où il n'y avait jusqu'ici qu'un jugement personnel subjectif. Des qualités importantes (qualités techniques, qualités de l'environnement, qualités de la clientèle, etc.) sont traitées de la même façon et avec la même rigueur que l'information financière. Troisièmement, les composantes d'une entreprise de

même que leur évolution dans le temps deviennent comparables. Quatrièmement, dans l'examen du développement durable, la méthode comptable peut mesurer "de légers progrès dans la bonne direction", même s'ils sont faits à un niveau très bas. Les résultats mesurés dans ce système sont essentiellement du type indicateur clé, ainsi qu'il ressort du tableau 2 plus haut. Tous les indicateurs clés sont destinés à faire progresser vers une amélioration du système.

Tableau 2 : Indicateurs clés éventuels du type "comptabilité du développement durable". Les exemples renvoient aux études de cas et correspondent aux modèles de la figure 2 ci-dessus. Il convient de noter que ces indicateurs sont présentés ici uniquement à titre d'exemple. Ils ne sont pas agréés par la direction des entreprises qui ont fait l'objet des études de cas.

	<u>Efficacité</u> = Un indicateur de valeur/un indicateur d'effort d'entreprise	<u>Epargne</u> = Un indicateur d'effort d'entreprise/un indicateur de flux	<u>Marge</u> = Un indicateur de flux/un indicateur de ressources disponibles <u>1/</u>
(WMI Sellbergs)	Bénéfices/ressources WMI employées	Matières vendables/flux total de matières	Actifs liquides/rotation des coûts
(Sunwing Hotels)	Satisfaction de la clientèle/valeur biens immobiliers	Nombre de clients/blanchisserie	Main d'oeuvre locale/employés
(Svenska McDonald's)	Profits/capital employé	Capital/volumes transportés	Déchets recyclés/intrants matériels
(Volvo)	Position de la marque/voitures vendues	Voitures produites/émissions des usines	Emissions critiques/émissions actuelles
(STORA Skog)	Part de marché dans le haut de gamme	Ventes/volumes transportés	Croissance organique/coupes
(ASTRA)	Part de marché pour la gamme principale de produits	Ventes/effort de commercialisation	Brevets/bénéfices distribués

1/ Du point de vue technique, le mode de mesure des marges varie selon les différentes structures des ressources disponibles.

## VII. CONCLUSIONS

### A. Différences entre branches

70. Quelques-uns des arguments relatifs aux conditions générales qui doivent être remplies pour qu'une entreprise acquière une sensibilité écologique pratique sont récapitulés dans le tableau 3 ci-dessous, où la colonne des "avantages" résume les conditions qui rendraient probables des conceptions très élaborées et hardies de l'intégration de l'information économique et de l'information écologique.



Tableau 3 : Conditions à remplir pour qu'une entreprise acquière une sensibilité écologique pratique

Type de condition	Avantages	Inconvénients
Dépendance vis-à-vis du site	Claire et consciente	Confuse ou méconnue
Risques liés aux marchés financiers	Faibles	Elevés
Intégrité de la gestion	Elevée	Médiocre
Opérations abstraites ou matérielles	Matérielles	Abstraites
Exigences de la clientèle	Recherche de la qualité	Vagues; recherche du meilleur prix

71. De ce classement, on peut conclure que les cas choisis aux fins du présent rapport se situent à mi-chemin entre les avantages et les inconvénients pour la mise au point de pratiques nouvelles concernant la publication de l'information financière et écologique.

#### B. Importance des conditions du marché et de la législation

72. Les coûts écologiques seront, pour les entreprises, fonction du temps qu'elles mettront à s'adapter. Des mesures politiques énergiques, associées à des alertes avancées avant que les changements nécessaires ne se produisent effectivement, apparaissent comme une stratégie politique capable d'influencer les sociétés qui ont des comportements essentiellement réactionnels ou passifs face aux problèmes de l'environnement et du développement.

73. Il semble qu'en règle générale les sociétés transnationales ont besoin d'une législation rigoureuse avant d'en arriver à des pratiques durables. Le fait est dû en partie à ce que les directeurs d'entreprise estiment que l'internalisation des coûts écologiques dans leurs coûts de production rendra leurs produits moins rentables et non concurrentiels sur le marché et qu'elle nuira à la rentabilité de l'entreprise. D'un autre côté, les sociétés transnationales sont ordinairement à même de se dérober à une législation rigoureuse à cause de la flexibilité qui les caractérise sur le plan international pour implanter leurs installations de production. Il ne faudrait toutefois pas surestimer cette flexibilité puisque les investissements sont effectués quelque part dans le monde et que des considérations économiques telles que les frais de transport et les coûts de réimplantation risqueraient d'amoindrir sensiblement la rentabilité des opérations.

74. Les organismes d'Etat et les municipalités locales ne devraient pas sous-estimer leur pouvoir d'acheteurs. Là où il est possible d'adopter une politique unifiée concernant les normes écologiques, ces organismes offrent un énorme marché à nombre d'industries. Tel a été le cas de la création d'une industrie du papier à faible teneur en chlore ou sans chlore en Suède.

75. On a constaté que les sociétés qui visent à un développement plus durable travaillent de plus en plus avec les organisations non gouvernementales. STORA Skog possède une bonne gestion forestière et a des raisons d'ordre social pour mieux adapter sa production en vue d'une durabilité écologique. En partie, elle ne peut le faire que moyennant un coût que ses marchés accepteront seulement si les organisations non gouvernementales écologistes encouragent ses concurrents et ses clients dans le même sens. La légitimité des organisations non gouvernementales en tant qu'agents capables de formuler les revendications "nécessaires" est donc un atout important pour les sociétés qui ont des idées avancées en matière d'environnement.

76. Le Système communautaire de management environnemental et d'audit et des initiatives analogues agiront à la fois comme stimulant et comme obstacle à un développement durable. D'un côté, ces programmes engagent une action là où, sans elle, des initiatives écologiques seraient probablement retardées. D'un autre côté, il est probable que les pratiques économiques conservatrices et la lenteur de l'évolution s'affirmeront et s'institutionnaliseront.

#### C. Ce qui pourrait ou non être fait dans l'avenir

77. L'observation ci-dessus concernant le Système communautaire de management environnemental et d'audit témoigne d'une situation générale à laquelle il vaut la peine de revenir. Certaines méthodes et pratiques réussiront peut-être à mettre l'environnement à l'ordre du jour des décideurs économiques, mais, en même temps, les décisions prises risquent d'empêcher d'aller de l'avant. Il faut jouer de la confiance pour lancer un programme d'action. Ceux qui essaieront de faire un premier pas pour susciter des préoccupations écologiques jugeront peut-être telle ou telle action très utile, tandis que cette même action sera critiquée par d'autres qui y verront un obstacle à de nouveaux progrès. Le contexte dans lequel les résultats écologiques et financiers se situent est très différent.

78. Les points dont il faudra s'occuper à l'avenir pourraient comprendre les suivants :

- a) L'analyse coûts/avantages, la comptabilité sur la base du coût intégral et les méthodes analogues visant à exprimer les relations écologiques en termes monétaires reposent sur des hypothèses méthodologiques encore en gestation;
- b) Les rapports sur l'environnement qui n'ont trait ni aux politiques ni aux résultats des entreprises ouvrent des perspectives et offrent des possibilités aux employés qui s'intéressent à ces questions. Ces initiatives devraient, quand il y a lieu, être intégrées avec des responsabilités de gestion afin d'utiliser et d'encourager la participation des employés;
- c) Le rôle prépondérant des experts dans les organismes de décision quand il s'agit d'interpréter l'information donnée est le résultat d'abstractions et d'une longue suite de dérives. Il faut redoubler d'efforts pour veiller à ce que l'information soit présentée aux décideurs sous une forme facile à utiliser;

d) Les organismes publics, les règlements internationaux et autres politiques offrent de nombreuses possibilités d'action. Le tableau 4 trace les grandes lignes de l'action publique qui viendrait étayer les activités des entreprises dont les modes de gestion ont des caractéristiques et buts différents;

e) Quand le développement durable et les considérations écologiques deviendront la préoccupation centrale des gestionnaires, il faudra peut-être reconsidérer des valeurs précédemment tenues pour acquises;

f) D'une part, certaines entreprises adopteront peut-être des procédés d'usinage "révolutionnaires" qui feront suite à leur perception de vastes problèmes écologiques. D'un autre côté, certaines seront peut-être tentées de procéder à des enquêtes peu coûteuses et d'adopter une attitude discrète et une stratégie de conformité tandis que d'autres procéderont aux investissements. La tactique la plus appropriée reste à définir.

79. Parmi les initiatives de progrès, il convient de souligner les suivantes :

a) Les autorités et la communauté des chercheurs pourraient aider les entreprises qui se montrent motivées à trouver de nouveaux moyens d'intégrer divers types de publication de résultats. Des normes de publication à l'extérieur seront utiles si elles partent de principes et de techniques qui ont bien fonctionné dans les systèmes de gestion interne;

b) En règle générale, il semble que les approches structurelles, en particulier l'élargissement des notions économiques de base, sont plus ouvertes et donc plus novatrices que les autres. Il ne faudrait cependant pas attendre de ces stratégies qu'elles soient rapidement adoptées par les sociétés transnationales dans leur ensemble. Il est probable que les sociétés qui font face à des problèmes bien connus en matière de sites et de ressource donneront l'exemple;

c) D'une manière générale, les politiques des pouvoirs publics auraient tout à gagner d'une attitude plus flexible envers les réalités de la gestion dans les sociétés transnationales. Le tableau 4 récapitule les observations et conclusions de ce rapport en faisant apparaître toute une gamme de décisions officielles possibles qui appuieraient l'intégration de considérations écologiques aux concepts de résultats des sociétés, que ces résultats soient ou non rendus publics. La présentation générale du plan, ainsi que beaucoup des points précis du tableau, sont extraits de la Benchmark Corporate Environmental Survey (Nations Unies, 1993, p. 168).

**Tableau 4** : Liaisons entre les types de gestion d'entreprise, leurs activités d'exploitation et l'action de l'Etat à l'appui de ces activités

Type de gestion	Activités de l'entreprise	Action d'appui de la part de l'Etat
I. Gestion orientée vers la conformité (entreprise réactionnelle)	Solutions d'aval Méthodes de réduction Rapports de conformité Experts de l'environnement dans le personnel Intervention d'urgence	Maîtrise et contrôle, règlements réalistes Dialogue avec les associations professionnelles, conférences, etc. Information sur les règlements, prompt intérêt Application rigoureuse
II. Gestion préventive (entreprise rationnelle et prudente)	Vérification interne des comptes Prévention de la pollution Déchets réduits au minimum Information du public Audit "vert" Responsabilité des supérieurs directs en cas de problèmes écologiques	Responsabilités accrues Prescriptions de traitement des déchets, politiques restrictives en matière de décharges, etc. Droit de la communauté à l'information Programmes d'économie d'énergie, gestion de la demande Ecotaxes
III. Gestion écologique stratégique (entreprise axée sur les concepts)	Dialogue avec le public, appui aux produits écologiques Vérifications extérieures des comptes et programmes de certification écologique Publication d'une information chiffrée sur les flux; vastes programmes d'analyse du cycle de vie Intégration de l'environnement, de la santé et de la sécurité dans la conception technique, recherche-développement "verte"	Mise en place d'appareil réglementaire stable Programmes d'éco-étiquetage Soutien des initiatives favorables au consommateur et investisseurs écologiques Projets d'achats stratégiques par les organismes publics Mise en place d'organismes locaux et régionaux pour centrer l'intérêt commun de l'industrie et du public sur les problèmes de flux
IV. Gestion du développement durable (entreprise réceptive)	Reconnaissance du rôle de l'entreprise dans la répartition internationale de la richesse Reconnaissance du rôle de l'entreprise dans le flux de matières et d'énergie Politiques en matière de ventes conformes à l'éthique, de changements climatiques, d'épargne de flux, etc. Recours aux pratiques les plus favorables dans toutes les opérations internationales Intégration complète du développement durable dans la publication des résultats de l'entreprise Vérification internationale des comptes	Diffusion internationale de l'information Harmonisation internationale des règlements, normes et fiscalité écologiques Priorité à la santé, à la sécurité et au développement durable sur les valeurs traditionnelles du libre-échange dans les négociations internationales

### Références

- Andrews, P.W.S., 1949, Manufacturing Business. Londres: MacMillan.
- Bateson, G., 1972, Steps to an Ecology of Mind. New York: Ballantine Books.
- Bergström, S., 1992, "Ecology, Economy and Value Theory". Dans Human Responsibility and Global Change, éd., par L.O. Hansson et B. Jungen. Heidelberg: Springer.
- Bergström, S., 1993, "Value Standards in Sub-Sustainable Development. On Limits to Ecological Economics". Ecological Economics 7:1, p. 1 à 18.
- Bergström, S., 1995, Sustainable Management. On Discretion between Endowment and Quality. New York: Island Press (à paraître).
- Björnsell, M., 1993, Environmental Expenditures in the Swedish Manufacturing Industries. Stockholm: Statistics Sweden/Env. Statistics Programme. Août 1993.
- Buzzel, R.D., et B.T. Gale, 1987, The PIMS Principles - Linking Strategy to Performance. New York: The Free Press.
- Chandler Jr., A.D., 1977, The Visible Hand, Cambridge, Mass.: Harvard University Press.
- Common, M., 1988, "Poverty and Progress Revisited". Dans Economics, Growth and Sustainable Environments. David Collard et al. (éd.) Londres: MacMillan, p. 15 à 39.
- Cook, E., 1976, Man, Energy, Society, San Francisco: Freeman.
- Cyert, R., et J. March, 1963, A Behavioral Theory of the Firm. Englewood Cliffs, N.J.: McGraw-Hill.
- Daly, H., 1977, Steady State Economics, San Francisco: Freeman.
- Douglas, M., 1986, How Institutions Think. Syracuse, N.Y.: Syracuse University Press.
- Drucker, P.F., 1993, Post-Capitalist Society, New York: Harper Business.
- Earl, P., 1983, The Economic Imagination, New York: Sharpe.
- Eisner, R., 1988, "Extended Accounts for National Income and Product", Journal of Economic Literature, vol. XXVI (déc. 1988), p. 1611 à 1684.
- Harris, M., 1977, Cannibals and Kings: The Origins of Culture, New York: Random House.
- Johnson, H.T., et R.S. Kaplan, 1987, Relevance Lost: The Rise and Fall of Managerial Accounting. Cambridge, Mass.: Harvard University Press.

Lovelock, J.E., 1982, Gaia, a New Look at Life on Earth, New York et Toronto : Oxford University Press.

Miller, J.G., 1978, Living Systems, New York: McGraw-Hill.

Myrdal, G., 1975, Against the Stream, New York: Vintage Books.

Nordhaus, W., et Tobin, 1973, "Is Growth Obsolete?", in The Measurement of Economic and Social Performance, éd. par M. Moss. New York: National Bureau of Economic Research.

Prigogine, I., et I. Stengers, 1984, Order Out of Chaos: Man's New Dialogue with Nature, New York: Bantam Books.

Ryding, S-O., et B. Steen, 1991, EPS-systemet, IVL, Göteborg, B 1022.

Standard & Poor's, 1992, International Criteria. New York (juin).

Nations Unies, 1990, Publication d'informations relatives aux mesures d'ordre environnemental, New York: Nations Unies.

Nations Unies, 1991, Comptabilisation des coûts de protection de l'environnement, New York: Nations Unies.

Nations Unies, 1992, Publication d'informations relatives à l'environnement : enquête internationale sur les pratiques des entreprises en matière de publication, New York: Nations Unies.

Nations Unies, 1993, Environmental Management in Transnational Corporations. Report on the Benchmark Corporate Environmental Survey. New York: Nations Unies.

Nations Unies, 1993, Case Study in Accounting for Sustainable Forestry Management, New York: Nations Unies.

Vester, F., 1988, Leitmotiv vernetztes Denken. Für einen besseren Umgang mit der Welt, Munich: Wilhelm Heyne Verlag.

Welford, R., et A. Gouldson, 1993, Environmental Management and Business Strategy, Londres: Pitman Publishing.

Young, M.D., 1992, Sustainable Investment and Resource Use, The Parthenon Publishing Group, Londres: UNESCO: Man and the Biosphere series, vol. 9.

Zolotas, X., 1981, Economic Growth and Declining Social Welfare, Athènes: Banque de Grèce.

-----