

LE POINT DE VUE DES COMPTABLES DES PAYS EN DEVELOPPEMENT SUR LA COMPTABILITE ENVIRONNEMENTALE : UNE ETUDE EXPLORATOIRE AU BENIN

Maxime José CHANHOUN

Docteur, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion
Université d'Abomey-Calavi (Bénin), chanhounm@yahoo.fr

Sèna JOHN AHYEE

Docteur, Sainte-Marie Lyon (France)

Hugues Renaud DOMINGO

Doctorant, Montpellier Recherche en Management, Université de Montpellier (France)

RESUME :

Dans cette étude exploratoire réalisée Bénin, nous interrogeons la perception des enjeux environnementaux par les comptables et leur utilisation des outils de comptabilité environnementale. En référence à l'étude de Bebbington et al (1994), nous avons donc réalisé une enquête par questionnaire auprès de comptables publics et privés. Les données collectées (128 répondants) montrent que les comptables béninois ont une perception très positive des enjeux environnementaux mais utilisent très peu les outils de comptabilité environnementale. Face à la nécessité pour les comptables de prendre une part active dans l'atteinte des objectifs de croissance verte, des actions peuvent être envisagées sous l'égide de l'Ordre des experts-comptables pour une meilleure connaissance et utilisation des outils de comptabilité environnementale.

Mots clés : comptable, comptabilité environnementale, pays en développement, croissance verte

ABSTRACT :

In this exploratory research in Benin, we studied the attitudes and impressions of accountants towards environmental agenda and environmental accounting. Following Bebbington et al. (1994) seminal work methodology, we collected data through a survey with accountants in state administrations and private organizations. The resulting answers from 128 respondents show that Beninese accountants' have a very positive attitudes and impressions towards environmental agenda. However, the study also reveals that they are not using environmental accounting tools. Due to the necessity of their better involvement in the achievement of sustainable development goals, some actions should be taken, under the aegis of the certified accountants Order, to enhance their knowledge and use of the environmental accounting tools.

Keywords: accountant, environmental accounting, developing country, sustainable growth

INTRODUCTION

Contexte de l'étude

D'après Amoussouga (2013), la croissance verte est « *une vision alternative de la croissance, respectueuse de l'environnement et inter-générationnellement plus équitable* » (p.2). Par ailleurs, il considère la transformation des pays de l'UEMOA (Union Economique et Monétaire Ouest Africaine) vers une économie verte et une croissance verte comme un impératif.

La République du Bénin, située en Afrique de l'Ouest, s'étendant sur une superficie de 112 622 km² et comptant une population de 10,88 millions d'habitants en 2015 (Banque mondiale, 2016), de l'UEMOA, est donc directement concerné par cet impératif. Son produit intérieur brut (PIB) par habitant et le taux d'inflation sont respectivement de 709 \$ et 0,5% en 2015 (FMI, 2016). Le principal enjeu économique du Bénin est de retrouver une croissance suffisante susceptible de contribuer à réduire la pauvreté. Selon les perspectives économiques au Bénin de la Banque Africaine de Développement (BAD), la croissance, estimée à 5.2 % en 2015 contre 6.5 % en 2014, a marqué un léger repli en raison de la baisse de la production de coton et de perturbations dans la distribution d'électricité. Les taux de croissance projetés à 5.5 % en 2016 et 5.7 % en 2017 dépendent de l'évolution du contexte politique et social, marqué par l'élection présidentielle de mars 2016. Par ailleurs, la prégnance du secteur informel, la dépendance énergétique, la rapide croissance démographique et l'absence de réformes structurelles soutenues au plan économique constituent des freins au développement économique. La croissance économique du Bénin repose essentiellement sur la culture et la commercialisation du coton ainsi que l'activité économique générée à partir du Port de Cotonou. Des réformes structurelles s'imposent alors. Elles passent principalement par la diversification des cultures agricoles, la solution à la question énergétique et l'assainissement de l'environnement des affaires. La mutation économique nécessaire pourrait procéder d'une « *diversification économique dans un contexte de développement durable, c'est-à-dire respectueuse de l'environnement* » (Amoussouga, 2013).

Au-delà, une contribution récente de Payaud, Martinet, & Amoussouga (2014) souligne comment les pratiques de responsabilité sociale et environnementale (RSE) des organisations, visant à répondre simultanément aux défis sociaux, environnementaux et économiques, peuvent contribuer aux objectifs du développement durable, et donc à la croissance verte dans les pays en développement.

Justification de la problématique

Face au défi de croissance verte, un des enjeux de la recherche en comptabilité en Afrique pourrait être de comprendre les pratiques des comptables en matière de comptabilité environnementale, nouvelle approche comptable ancrée dans les enjeux de responsabilité sociale et environnementale, et donc de croissance verte. Cette approche comptable a été définie par Antheaume (2013, p.16) comme : « *un ensemble d'outils qui permettent de collecter des données sur l'état de raréfaction des ressources naturelles liées à l'activité d'une organisation et d'effectuer une allocation de ressources interne, qui pose comme contrainte prioritaire le maintien des capacités de régénération des écosystèmes, et incite les employés à respecter cette contrainte. Les données collectées doivent aussi permettre l'information des tiers sur la manière dont l'entreprise contribue à maintenir intactes les capacités des écosystèmes* ». Deux principales finalités caractérisent la comptabilité

environnementale telle qu'envisagée par Antheaume (2013) : une finalité d'aide à la gestion optimale des ressources environnementales (comptabilité de gestion environnementale) et une finalité reddition des comptes sur les questions environnementales et sociales (*reporting* environnemental et social). Les outils associés sont entre autres : les normes ISO 14000, la norme EMAS (*European Eco Management and Audit Scheme*), le tableau de bord environnemental, la comptabilité des flux physiques, l'analyse du cycle de vie, le bilan environnemental...

Emergent dans le contexte africain, ce courant de recherche sur les pratiques des comptables en matière de comptabilité environnementale date des années 1990 avec les travaux précurseurs de Bebbington, Gray, Thomson, & Walters (1994) en Grande-Bretagne. L'intérêt récent des ordres professionnels comptables américains et britanniques avec la publication des rapports « *Redressing the balance: How management accountants drive sustainable corporate strategies* » (Ordre des experts comptables américains, CGMA, 2014) et « *The 2030 Agenda for Sustainable Development A Snapshot of the Accountancy Profession's Contribution* » (Fédération internationale des comptables, IFAC, 2016) souligne la pertinence du sujet, tant les enjeux de croissance verte sont importants aussi bien pour les pays développés que ceux en voie de développement.

Les résultats obtenus dans différents contextes d'étude suggèrent que les comptables ont une perception positive des enjeux environnementaux mais sont peu impliqués dans les démarches de management et de *reporting* environnemental. Toutefois, peu d'études sur ce sujet ont été réalisées dans le contexte africain et aucune n'a été réalisée dans le contexte béninois, pourtant soumis aux mêmes enjeux de croissance verte. Les résultats obtenus sont-ils valides dans le contexte béninois ? Par ailleurs, Dyckman & Zeff (2014) ont mis en évidence l'intérêt des répliques dans le domaine de la recherche comptable, pour la consolidation de la connaissance scientifique. Au-delà, dans les recherches réalisées, peu de travaux proposent une mesure quantitative de l'implication des comptables dans les enjeux environnementaux.

Dans une double optique de consolidation et d'enrichissement des connaissances sur les pratiques des comptables en matière de comptabilité environnementale, nous proposons une réplique des travaux de Bebbington et al. (1994) sur la perception des comptables concernant les enjeux environnementaux associée à une nouvelle mesure quantitative de leur implication dans le management et le *reporting* environnemental. Cette mesure se fera *via* l'utilisation qu'ils font des outils de comptabilité environnementale. Notre étude exploratoire se focalisera donc sur les questions de recherche suivantes : **quelle est la perception des enjeux de comptabilité environnementale par les comptables béninois? Utilisent-ils les outils de comptabilité / contrôle de gestion environnemental ?**

Nous considérons dans ce travail le terme « comptable » dans son sens le plus large. En référence à Kester (1928), est comptable : tout acteur qui intervient dans le processus de collecte et traitement de l'information financière et non financière avec comme finalités l'aide à la décision, l'évaluation de la situation financière et de la performance.

Notre article s'articule en trois points principaux.

Dans un premier temps, nous proposons une revue de la littérature sur la comptabilité environnementale et les pratiques des comptables en la matière. Dans un deuxième temps, nous présentons les méthodes de recherche adoptées. S'agissant de la première recherche à notre connaissance sur ce sujet dans le contexte béninois, la collecte des données s'est faite sur la base d'un questionnaire contenant des questions ouvertes et fermées. Ce questionnaire a été administré auprès de comptables en cabinet et de comptables/contrôleurs de gestion

d'organisations publiques et privées. Enfin, dans un troisième temps, nous présentons et analysons les résultats empiriques au regard de l'état de l'art.

Face au défi de la croissance verte, l'enjeu principal de la présente communication est de proposer un état des perceptions et des pratiques des comptables face aux outils de comptabilité environnementale. A la suite de ce travail initial, il s'agit non seulement d'émettre et de tester des théories explicatives des observations, mais aussi d'envisager des perspectives pour une forte contribution des comptables à l'impératif de la croissance verte.

I- COMPTABILITE ENVIRONNEMENTALE ET COMPTABLES : UN ETAT DE L'ART

1. Approche conceptuelle de la comptabilité environnementale

D'après Bartolomeo et al. (2000) la prise en compte des enjeux environnementaux par la comptabilité a conduit à l'émergence de différents outils focalisés sur les deux enjeux classiques de la comptabilité : aide à la décision (comptabilité de gestion environnementale) et reddition de compte aux parties prenantes (*reporting* environnemental). Ces deux finalités sont bien traduites par la définition qu'Antheaume (2013) donne de la comptabilité environnementale. Chacune de ces finalités se décline en deux séries d'outils selon que les informations traitées sont financières ou non.

Ainsi, concernant l'aide à la décision, Bartolomeo et al. (2000) distinguent : la comptabilité de gestion environnementale et la comptabilité des matières et de l'énergie. Pour certains auteurs, si les comptables veulent prendre les problématiques environnementales au sérieux, il importe pour eux de suivre et analyser les consommations de ressources et d'énergies avec autant de rigueur que le suivi et l'analyse des indicateurs financiers. C'est cette activité que traduit le concept de comptabilité des matières et de l'énergie. La comptabilité de gestion environnementale est relative à l'intégration des problématiques environnementales dans les enjeux de profitabilité et de rentabilité des entreprises. Cela se traduit par l'analyse d'investissements environnementaux, l'analyse des coûts additionnels induits par les réglementations environnementales (Antheaume, 2013).

Concernant la reddition de compte, ils distinguent : *reporting* financier et le *reporting* environnemental et social. Le *reporting* financier tel qu'il est conçu ici implique l'évaluation des effets financiers, en termes de retours et de risques, des facteurs environnementaux sur l'entreprise dans le but d'informer les principaux actionnaires, prêteurs et créanciers. Il se distingue donc d'un rapport sur la performance environnementale et sociale proprement dite. Le *reporting* environnemental et social vise l'élargissement de logique de reddition traditionnelle exclusivement orientée vers les parties prenantes financières. Il a dès lors pour objectif de rendre compte auprès des diverses parties prenantes de l'atteinte des divers objectifs sociétaux de l'entreprise.

Bernard Christophe (1989, 1992), cité par Antheaume (2013) définit la comptabilité environnementale comme « un système d'information efficient sur le degré de raréfaction des éléments naturels lié à l'activité de l'entreprise, utilisable pour agir sur cette raréfaction et pour informer les tiers ». Dans la même logique, Richard (2012, p.236) indique que la comptabilité environnementale doit servir à « calculer les moyens qui existent pour que les capacités d'existence de la nature et de l'homme soient assurées ». C'est fort de cela qu'il propose une réflexion sur la comptabilité adaptée au renouvellement de l'environnement dite méthode CARE (Gbego & Richard, 2015). Cette idée nouvelle de la comptabilité s'inscrit dans une logique de dépassement du modèle comptable classique centré sur le renouvellement

du capital financier pour emprunter un autre modèle qui tient compte aussi bien du capital financier que du capital naturel et du capital humain.

De manière plus concrète, plusieurs dispositifs normatifs ont été proposés pour répondre aux enjeux de la comptabilité environnementale. Essid & Berland (2011) identifient la norme *European Eco Management and Audit Scheme* (EMAS) et les normes de la série ISO 14000 pour le management environnemental. Antheaume (2013) identifie entre autres les outils suivants : l'analyse du cycle de vie, le tableau de bord environnemental, les indicateurs d'impacts environnementaux, les techniques d'évaluation des coûts sociétaux et environnementaux, la comptabilité des flux physiques et énergétiques.

La famille des normes ISO 14000 a été élaborée pour aider les entreprises dans le management de leur responsabilité environnementale. D'après ISO, « *la famille des normes ISO 14000 pour le management environnemental a ainsi été lancée pour servir de boîte à outils pratique permettant d'aider à la mise en œuvre d'actions à l'appui du développement durable* » (ISO 2009). Dans cette série, les normes suivantes peuvent être distinguées :

- ISO 14001 (systèmes de management environnemental, version 2004), proposée pour aider les entreprises à mieux gérer l'impact environnemental de leurs activités ;
- ISO 14006 (SME- lignes directrices pour intégrer l'éco-conception, version 2011) relative aux principes et aux démarches de l'éco-conception ;
- ISO 14031 (version 2013), qui propose une série d'indicateurs pour évaluer la performance environnementale ;
- ISO 14040 (version 2006) et 14044 (version 2006), relatives à l'analyse du cycle de vie, un outil permettant d'optimiser l'impact environnemental des produits et services ;
- ISO 14045 (version 2012), relative à l'évaluation de l'éco-efficacité ;
- ISO 14051, relative à la comptabilité des flux matières ;
- ISO 14064 (version 2006), ISO 14065 (version 2013) qui traite de la quantification et de la vérification des gaz à effet de serre (GES).

Ces dispositifs normatifs recouvrent de nombreux outils de comptabilité environnementale identifiés par Antheaume (2013). Ainsi, l'analyse du cycle de vie est abordée par l'ISO 14040, les tableaux de bord et indicateurs d'impact environnementaux sont traités par l'ISO 14031, la comptabilité des flux physiques par l'ISO 14051.

Un autre dispositif couramment cité en matière de management environnemental est l'*European Eco Management and Audit Scheme* (EMAS). En France, d'après le décret du 24 Avril 2012 (art. 1-IV) relatif à la communication environnementale et sociale, les entreprises qui appliquent volontairement la norme EMAS sont dispensées de l'obligation de certification de leurs publications environnementales.

Comme l'ISO 14000, l'EMAS est une norme de management environnemental conçue à l'initiative de l'Union Européenne. Présentée comme plus stricte que l'ISO 14000, la mise en œuvre de l'EMAS suppose :

- la mesure et l'évaluation de la performance environnementale comparativement à des objectifs prédéfinis,
- l'amélioration continue de la performance environnementale,
- le respect des lois et règlements environnementaux,
- l'implication des collaborateurs dans le management environnemental,
- le suivi périodique d'indicateurs environnementaux,
- la production de rapports environnementaux dans un format spécifique,
- l'audit des informations environnementales par des vérificateurs accrédités.

L'adoption de l'EMAS nécessite de se conformer aux démarches suivantes :

- L'évaluation préliminaire des impacts environnementaux de l'activité,
- L'adoption d'une stratégie environnementale avec des objectifs précis,
- La mise en place d'une organisation dédiée à l'atteinte des objectifs environnementaux (système de management environnemental),
- La mise en place d'un contrôle interne environnemental,
- La préparation du rapport environnemental,
- La vérification des éléments précédents par un vérificateur accrédité EMAS,
- L'envoi du rapport environnemental certifié aux bureaux de l'EMAS pour diffusion,
- L'utilisation du rapport environnemental pour justifier les pratiques environnementales.

Comme l'ISO 14000, le déploiement de l'EMAS suppose la mobilisation des outils de comptabilité environnementale identifiés par Antheaume (2013).

2. Perception des enjeux environnementaux par les comptables

Sur la perception et l'implication des comptables dans la gestion des enjeux environnementaux, soulignons tout d'abord la contribution séminale de Bebbington et al. (1994).

D'après Bebbington & Larrinaga (2014), le rapport Brundtland de 1987 fut l'occasion pour le gouvernement britannique de lancer divers travaux sur l'économie verte ou environnementale. Ainsi, Bebbington et al. (1994) réalisent une enquête par questionnaire auprès des directeurs financiers de 1000 entreprises britanniques. Le questionnaire est structuré en trois sections : informations de base sur l'entreprise, politique environnementale et implication des comptables, informations sur les répondants et leurs perceptions des enjeux environnementaux. D'après cette étude, les comptables sont plus orientés vers les approches financières de la comptabilité environnementale que vers celles non financières. Leur attention reste focalisée sur les consommations de ressources et sur l'évaluation des investissements environnementaux. Concernant leur implication dans les politiques environnementales, même s'ils semblent au fait de ces démarches, leur implication reste faible. Ils s'investissent peu dans l'évaluation des impacts environnementaux, dans la rédaction des politiques environnementales, dans l'évaluation de la performance environnementale des fournisseurs, dans les analyses de cycle de vie... Les données relatives à leur perception face aux enjeux environnementaux soulignent leur désir de s'impliquer dans les démarches de comptabilité environnementale, même si cela ne se traduit pas forcément dans les faits.

En synthèse, d'après cette première étude britannique, les comptables perçoivent positivement les enjeux environnementaux lorsque leurs entreprises réalisent des rapports environnementaux et, négativement dans le cas contraire. Même s'ils s'accordent sur un hypothétique impact des enjeux environnementaux sur leurs activités, leurs pratiques en matière de comptabilité et contrôle de gestion environnementaux restent rares.

D'après l'étude de Deegan, Geddes, & Staunton, (1996) en Australie, les comptables sont opposés à l'intégration des données environnementales dans les états financiers. Ils sont aussi sceptiques quant à leur rôle dans le *reporting* environnemental, tant cette activité leur paraît éloignée de leur mission initiale. L'étude réalisée à Hong Kong par Jaggi & Zhao, (1996) auprès de comptables en entreprises et en cabinets suggère une perception positive des enjeux

environnementaux. Près de 59% des comptables pensent avoir un rôle dans la gestion des enjeux environnementaux (évaluation des risques et coûts environnementaux, évaluation des coûts de dépollution, élaboration de systèmes de *reporting* environnemental). Ils sont aussi favorables au *reporting* environnemental facultatif. L'étude australienne de Wilmshurst & Frost (2001) suggère que les directeurs administratifs et financiers considèrent que la politique environnementale ne concerne pas particulièrement les comptables. Ils sont plutôt opposés à la diffusion obligatoire des données environnementales dans les rapports de gestion. D'après cette étude, les comptables s'impliquent, en majorité, peu ou pas dans le développement de politiques environnementales et dans la diffusion d'informations environnementales. En majorité, ils interviennent peu dans l'élaboration des objectifs d'émission de gaz, dans l'évaluation des impacts environnementaux, dans les stratégies de réponse aux contraintes législatives, dans les audits environnementaux.

Alors que jusque-là, la plupart des travaux sur « comptables et enjeux environnementaux » étaient réalisés dans des pays développés (Grande-Bretagne, Australie), Lodhia, (2003) publie la première étude sur le sujet dans un pays en développement. Cette contribution interroge l'attitude des comptables face aux enjeux environnementaux aux Iles Fidji. Sur la base d'entretiens semi-directifs avec des comptables en cabinet (10), des comptables en entreprise (6) et des managers en entreprise (3), Lhodia souligne une perception mitigée des questions environnementales par les comptables. Parmi les comptables en cabinet, certains considèrent que les comptables n'ont aucun rôle particulier à jouer sur ces questions. Aucun cabinet n'est directement impliqué dans des missions d'audit environnemental. Concernant les pratiques de *reporting*, les interviewés sont d'accord sur la nécessité de normes relatives à ces pratiques. Globalement cette étude suggère une perception positive des enjeux environnementaux par les comptables. Néanmoins, ceux-ci ne sont pas très impliqués dans des démarches de comptabilité et *reporting* environnementaux. Pour l'auteur, un renforcement de leur compétence et une régulation plus forte par les instances professionnelles pourraient favoriser une plus forte implication. Dans la même perspective, l'étude de Kuasirikun, (2005) auprès de comptables thaïlandais propose des résultats similaires. Sur la base d'une enquête par questionnaires (59) et entretiens (18), Kuasirikun analyse l'attitude des comptables thaïlandais envers les enjeux environnementaux. Bien que les comptables soient d'accord sur le rôle sociétal de leurs organisations et l'intérêt de la comptabilité environnementale et sociale, ils ne perçoivent pas vraiment leur rôle en matière environnementale et sociale. Pour eux, leur finalité est de produire des informations économiques et financières pour l'évaluation et l'aide à la décision. Kuasirikun souligne aussi que sur le plan organisationnel les comptables sont maintenus dans une fonction de pourvoyeur d'informations économiques et financières. Ainsi, pour l'auteur, il n'existe pas de résistance a priori des comptables à l'utilisation et à la mise en œuvre de la comptabilité environnementale. Mais cette initiative n'est souvent pas de leur ressort. Ils sont contraints par l'organisation et la perception de leur hiérarchie sur le sujet. Zulkifli & Amran (2006) contribuent à ce courant à travers une étude par entretiens (14) auprès de comptables et de managers malaisiens. L'enjeu de leur étude est d'apporter des éléments sur la connaissance et les perceptions des comptables par rapport à la comptabilité environnementale et sociale. Les entretiens révèlent une faible connaissance de la comptabilité environnementale et sociale par les comptables, malgré la reconnaissance de l'intérêt de cette approche. Les comptables sont peu impliqués dans les démarches de responsabilité sociétale. Cependant, une volonté organisationnelle forte et une meilleure réglementation pourraient les contraindre à s'impliquer davantage dans ces enjeux.

Dans le même temps, en France, l'étude qualitative par entretiens dans sept établissements français certifiés ISO 14001 de Lafontaine (2006) montre que le rôle des comptables dans le management environnemental est assez limité. Pour lui, « *ce qui ressort aussi des entretiens, c'est que les responsables environnement ne voient pas en quoi les comptables et les contrôleurs de gestion pourraient être concernés par le suivi des actions environnementales* » (p.7). Ainsi, dans les organisations, les enjeux environnementaux sont pris en charge par des fonctions « environnement » spécifiques, maintenant les comptables dans leurs missions économiques. Lafontaine (2006) observe un cas où un même acteur est en charge des questions environnementales et du contrôle de gestion. Néanmoins, ce profil de comptable fortement impliqué dans le management environnemental reste rare.

Toujours dans les pays en développement, l'étude par questionnaire (55) auprès des membres de l'ordre des experts comptables du Bangladesh et par entretien avec le président de l'ordre de Islam & Dellaportas (2011) souligne la perception positive de la comptabilité environnementale et sociale par les comptables. Cependant, ils sont globalement peu impliqués dans le management des enjeux environnementaux. La comptabilité environnementale ne constitue pas un aspect important de leur pratique professionnelle. Kamla, Gallhofer, & Haslam, (2012) étudient l'attitude et la perception de la comptabilité environnementale et sociale par les comptables syriens. Dans cette recherche, 24 entretiens semi-directifs sont réalisés avec des comptables enseignants-chercheurs, régulateurs et praticiens. Conformément aux travaux précédents, cette étude souligne une perception positive mais une faible implication des comptables dans les enjeux environnementaux et sociaux associés au développement durable.

Toutefois, contrairement aux travaux précédents, Renaud (2014) met en évidence dans son étude de cas longitudinale le contenu des missions d'un contrôleur de gestion environnemental porteur des démarches de comptabilité environnementale. Le comptable de gestion peut ainsi être : vérificateur CO₂, *business partner*, traducteur euro-carbone et acteur du changement.

Enfin, en 2014, cette thématique a fait l'objet d'une grande étude internationale sous l'égide de l'ordre américain des experts-comptables (AICPA) et de l'ordre anglais des contrôleurs de gestion (CIMA). Cette étude CGMA (2014) réalisée auprès d'un millier de comptables sur tous les continents confirme la perception positive que les comptables ont des enjeux environnementaux. Plus de la majorité des répondants considèrent qu'il est important d'intégrer des facteurs environnementaux dans la prise de décision et dans leurs rapports. Au plan régional, l'étude suggère que les comptables africains sont les plus sensibles aux enjeux environnementaux, suivis des Asiatiques, des Européens et des Américains. Concernant les pratiques, seules 45% des répondants intègrent des informations environnementales et sociales dans leurs rapports. Cela s'explique notamment par le fait que dans les organisations, les comptables sont généralement cantonnés dans leurs missions économiques et financières.

Au-delà de ces constats, ces deux ordres, résolument convaincus de la nécessité d'une implication plus forte des comptables dans le management environnemental, suggère des pistes pour une amélioration de la situation.

En définitive, les travaux réalisés sur la thématique montrent de manière persistante une perception positive des comptables face aux enjeux environnementaux et une implication qui reste limitée. La dernière étude publiée sous l'égide de l'AICPA/CIMA souligne une perception particulièrement positive au niveau des comptables africains. Toutefois, il s'agit de l'une des rares études sur le sujet sur le continent africain. Est-elle généralisable en l'état ? Ce

constat est-il valide au niveau des comptables béninois ? Qu'en est-il de l'implication des comptables mesurées *via* leur utilisation des outils de comptabilité environnementale ?

II- METHODE DE LA RECHERCHE

Même si des recherches sur le sujet existent depuis plus de deux décennies maintenant, aucune étude sur « les comptables et les enjeux environnementaux » n'a été réalisée à ce jour au Bénin. Au-delà, c'est la recherche en comptabilité et sur les pratiques comptables qui reste embryonnaire dans le contexte béninois.

Par ailleurs, d'après Capron (2005), « *l'histoire de la comptabilité montre que celle-ci est intimement liée aux grandes évolutions économiques et sociales et que tout système comptable est amené à changer en fonction des attentes et des besoins des acteurs, de leurs rapports de force, de leurs conflits ou de leurs ententes* ». Ainsi, la comptabilité, dans sa mission traditionnelle de traduire en valeur algébrique l'activité économique devrait servir aussi à retracer l'impact de cette activité sur l'environnement dans le but d'en prendre conscience afin d'assurer sa préservation. D'où la nécessité de s'intéresser aux pratiques en matière de comptabilité environnementale, et d'autant plus dans un contexte où la croissance verte est indispensable (Amoussouga, 2013), pour envisager des voies d'amélioration.

Avant de présenter les méthodes de recherche adoptées, quelles sont donc les principales caractéristiques de l'environnement comptable au Bénin ?

1. Comptables et pratiques comptables au Bénin

Une brève présentation de la formation des comptables, du rôle de l'ordre des experts comptables et comptables agréés, ainsi que des différents types de comptables est requise. Elle se justifie par la nécessité de cerner, quelque peu, les principaux acteurs qui constituent notre cible de recherche.

1.1 Présentation de la formation comptable au Bénin et du rôle joué par l'ordre des experts comptables

La formation comptable au Bénin est diverse et variée. Elle couvre l'ensemble des composantes de la comptabilité financière et de la comptabilité de gestion. Les différents diplômes qui sanctionnent les formations comptables se préparent en lycée, au sein des collèges d'enseignement général et techniques, en écoles supérieures et dans les universités. Ces établissements d'enseignement sont publics et privés. L'offre de formation comptable se décline aussi par le biais de modules de spécialisation, destinés à un public d'initiés ou de dirigeants d'organisation intéressés par la matière comptable.

Les diplômes qui sont délivrés relèvent de l'enseignement secondaire et de l'enseignement supérieur. Le certificat d'aptitude professionnelle (CAP) « Aide comptable » et le baccalauréat G2 sont obtenus à la suite de la réussite aux examens du niveau secondaire. Le brevet de technicien supérieur (BTS), le diplôme universitaire de technologie (DUT), le diplôme de technicien supérieur (DTS), la licence, le master sont les principaux diplômes rattachés au niveau supérieur.

Aussi, plusieurs établissements d'enseignement délivrent des formations qui préparent aux différents diplômes du cursus français ou UEMOA de l'expertise comptable.

Au niveau supérieur, le suivi d'un stage académique en entreprise ou en cabinet d'expertise comptable est obligatoire et constitue un excellent moyen d'apprentissage en immersion pour tous les apprenants.

Dans le contexte béninois, l'Ordre des experts comptables et comptables agréés du Bénin (OECCA-BENIN) est l'interlocuteur de référence pour tout ce qui relève de l'exercice de la profession comptable. Celle-ci est réglementée par différents textes et normes professionnelles.

Le code de déontologie fixe le cadre règlementaire d'exercice de la profession et détermine les responsabilités, obligations et droits des experts comptables. L'Ordre s'assure du respect de ces obligations par les professionnels comptables. Par ailleurs, l'accès à la profession est conditionné d'une part, par la détention du diplôme d'expertise comptable ou un diplôme jugé équivalent par l'Ordre ou d'un diplôme pouvant conférer la qualité de comptable agréé et, d'autre part, l'inscription à l'OECCA-BENIN. Ce sont les détenteurs du diplôme d'expertise comptable qui peuvent être nommés commissaire aux comptes. L'exercice illégal de la profession est passible de poursuite judiciaire.

L'Ordre est présent à plusieurs réunions nationales et internationales pour porter la voix des professionnels comptables béninois et défendre leurs intérêts. Il fait aussi la promotion de la profession et informe le public intéressé sur les moyens d'accès au métier et les formations à suivre. Il est aussi très actif auprès des pouvoirs publics. Dans une interview en 2016, le président de l'Ordre soulignait qu'« *il contribue depuis une dizaine d'années à sécuriser le budget national par la sécurisation de l'assiette des différents impôts et taxes au moyen d'informations financières de qualité,* ».

1.2 Présentation des différents types de comptables au Bénin

Deux principaux types de comptables se retrouvent au Bénin. Il s'agit des comptables publics et des comptables privés. Le comptable public est chargé de la tenue des comptes et du contrôle de régularité dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique. Il détermine les recettes et dépenses de l'État et des autres collectivités publiques. Ce sont entre autres : les inspecteurs généraux des finances (IGF), les inspecteurs généraux des ministères (IGM), les auditeurs d'Etat...

Le comptable privé met généralement en œuvre les règles d'exécution, de description et de contrôle des opérations comptables financières des entreprises et des particuliers. Son principal champ d'intervention recouvre les entreprises industrielles et commerciales. Il peut être ou non titulaire du diplôme d'expertise comptable.

Cette séparation, assez nette à la base, le devient de moins en moins dans la pratique des comptables opérant dans le secteur public. Ceci s'explique en grande partie par l'évolution des domaines d'intervention de l'Etat et des collectivités publiques. A cet effet, les acteurs comptables du secteur public sont formés à tenir, organiser ou contrôler aussi bien la comptabilité publique que la comptabilité privée.

2. Collecte des données

Dans cette étude, la méthode de recherche adoptée s'inspire directement de celle mise en œuvre par Bebbington, Gray, Thomson, & Walters (1994). Ainsi, nous avons réalisé une enquête par questionnaire auprès de comptables béninois au sens le plus large (comptables/contrôleurs de gestion/auditeurs en entreprises/cabinets/organisations publiques).

Le questionnaire utilisé est subdivisé en trois parties : 1) données sociologiques, 2) perceptions des comptables face aux enjeux environnementaux, 3) utilisation par les comptables d'outils de management et comptabilité environnementaux.

Ainsi, la première partie du questionnaire nous permet de collecter des données sur : le sexe, l'âge, l'employeur, l'intitulé du poste, la localisation du poste, la taille de l'organisation, la cotation en bourse, le secteur d'activité, l'ancienneté, la connaissance du concept de responsabilité sociétale, la formalisation de la responsabilité sociétale dans l'organisation.

Dans la deuxième partie, il s'agissait de mesurer les perceptions des comptables béninois face aux enjeux de comptabilité environnementale. Pour ce faire, nous avons utilisé la grille de Bebbington et al. (1994) qui mesure cette perception sur la base de 20 items associés à 4 indicateurs : 1) Perception de la Normalisation de la Comptabilité Environnementale (variable PNCE), 2) Perception du Rôle de Contrôle des Tiers (variable PRCT), 3) les Excuses pour ne pas adopter la Comptabilité Environnementale (variable ECE), 4) Perception du Rôle des comptables concernant la Comptabilité Environnementale (variable PRCE). Ces items évaluent la perception générale qu'ont les acteurs des enjeux de comptabilité environnementale, qui sont les mêmes, tant dans les pays développés que dans ceux en voie de développement. Nous avons considéré qu'ils étaient utilisables sans modification substantielle dans le contexte béninois. Dans cette partie, les répondants devaient manifester leur accord en notant de 1 à 5 chacune des 20 affirmations (1 Pas du tout d'accord, 2 Pas d'accord, 3 Ne sais pas, 4 D'accord, 5 Tout à fait d'accord).

Enfin, la troisième partie nous a permis de mesurer l'utilisation des outils de management environnemental par les comptables. Il était demandé aux répondants de noter l'utilisation qui est faite des outils de management environnemental dans leur activité au sein de l'organisation (1 Je n'utilise pas du tout cet outil, 2 Je n'utilise pas cet outil, 3 J'utilise cet outil, 4 J'utilise souvent cet outil, 5 J'utilise très souvent cet outil). Les outils de management et comptabilité environnementale testés sont entre autres : la norme EMAS, les normes ISO 14000, le tableau de bord environnemental, les techniques d'évaluation des coûts environnementaux et sociétaux, la comptabilité physique, la norme ISO 26000, le bilan environnemental, les normes de *reporting* AA 1000 et GRI (Antheaume, 2013; Essid & Berland, 2011; Joshi & Krishnan, 2010).

Ce questionnaire a fait l'objet d'un pré-test auprès d'un enseignant chercheur en sciences de gestion, d'un enseignant chercheur anciennement contrôleur de gestion et d'un comptable en activité.

A la suite de ce pré-test, un message de sollicitation a été diffusé selon l'approche "boule de neige" auprès de contacts "comptables" via différentes applications de *networking* (Facebook, Whatsapp) le 15 Juillet 2016. Cette technique d'échantillonnage a été adoptée du fait de l'absence d'une base recensant tous les comptables du Bénin. Il s'agissait aussi, en partant de contacts identifiés, de toucher le plus possible de comptables béninois. Un lien, permettant d'accéder au questionnaire sur internet via l'application Google Form, était inclus dans le message. Nous avons aussi bénéficié du soutien de l'ordre des experts-comptables, dont le président a bien voulu diffuser le questionnaire auprès des membres par courrier électronique en date du 25 Juillet 2016.

A la suite de ces diffusions, plusieurs relances téléphoniques ont été effectuées par l'un des auteurs, enseignant-chercheur et membre de l'ordre des experts comptables.

En définitive, la diffusion du questionnaire par voie électronique s'est faite du 15 Juillet 2016 au 15 Août 2016.

Nous avons eu en retour 148 réponses. Toutefois, après analyse de la fonction des répondants et vérification d'éventuels doublons, nous avons exclu 20 réponses provenant de "non comptables". Au total, 128 réponses ont été analysées dans le cadre de cette étude. Les logiciels Microsoft Excel et SPSSv19 ont été utilisés pour le traitement des données.

III-RESULTATS DE L'ETUDE EMPIRIQUE

1. Les caractéristiques de l'échantillon

L'échantillon des répondants est composé de 110 hommes (86%) et 18 femmes (14%). Il s'agit là d'un échantillon largement masculin. Est-il représentatif de la population des comptables au Bénin ? A défaut d'autres données statistiques en la matière, il s'agit là du premier résultat significatif de notre enquête. Il semblerait que la profession comptable soit encore largement masculine au Bénin. Cet aspect mériterait d'être étudié de manière plus spécifique dans des travaux ultérieurs.

Au-delà, 18 répondants ont moins de 30 ans (14%), 58 ont entre 30 et 39 ans (45%), 39 entre 40 et 49 ans (30%) et 13 répondants ont 49 ans et plus (11%). Il s'agit d'un échantillon dont 86% des individus ont au moins 30 ans. Cela traduit une certaine maturité de l'échantillon. Cela est par ailleurs confirmé par l'ancienneté puisque seulement 7% des répondants occupent un poste de comptable depuis moins de 1 an. 35% occupent leur poste depuis 1 à 4 ans, 28% depuis 4 à 8 ans, 30% depuis 8 ans et plus.

Concernant de manière plus spécifique les postes, 17% des répondants exercent leur activité comptable dans un cabinet d'expertise comptable et d'audit, 37% sont comptables dans la fonction publique, 28% sont comptables dans une organisation privée marchande, 7% sont comptables dans une organisation privée non marchande et enfin, 11% exercent dans une organisation publique. 27% des répondants travaillent dans une entreprise de moins de 10 employés, 52% travaillent dans une organisation ayant entre 10 et 249 employés, 20% travaillent dans une organisation ayant entre 250 et 4999 employés, et 2% travaillent dans une organisation ayant 5000 employés et plus.

Autre élément notable concernant l'échantillon, 32% des répondants déclarent exercer dans une organisation mettant en œuvre une stratégie formelle de développement durable. Enfin, l'échantillon est principalement localisé dans la ville de Cotonou, puisque seulement 9% des répondants exercent leur activité hors de la ville de Cotonou.

2. Perception des enjeux environnementaux par les comptables béninois

Concernant l'évaluation de la perception des comptables concernant les enjeux environnementaux, la grille de Bebbington et al (1994) utilisée permet un regroupement des items selon 4 thèmes principaux que sont : les excuses pour ne pas adopter la comptabilité environnementale (variable « ECE » items 1-5), la perception du rôle des comptables en matière de comptabilité environnementale (variable « PRCE » items 6-12), la perception du rôle de contrôle des tiers (variable « PRCT » items 13-15), la perception de la normalisation concernant la comptabilité environnementale (variable « PNCE » items 16-20).

Concernant les excuses pour ne pas s'impliquer dans les enjeux environnementaux (variable ECE), les comptables béninois pensent majoritairement qu'ils ne devraient pas limiter leurs rôles au traitement des données économiques (70%) et soulignent leur intérêt pour les questions environnementales (83%). Cependant, ils sont aussi une majorité à penser que la production d'informations environnementales constitue un surcoût non supportable pour les

organisations (57%), qu'il y a déjà beaucoup de changements concernant les réglementations comptables (55%), et que le métier de comptable est déjà très preneur sans obligations en matière environnementale (54%). On peut donc noter le caractère ambivalent des perceptions concernant les excuses. Sans être opposés au *reporting* environnemental, ils ne souhaitent pas pour autant une révolution dans leur profession. Concernant les perceptions face à la normalisation de la comptabilité environnementale (variable PNCE), les comptables béninois pensent majoritairement que l'ordre des experts-comptables devrait normaliser en matière environnementale (62%), et que les autorités nationales et régionales (OHADA) devraient légiférer en la matière (>80%). Les scores élevés des comptables béninois, concernant le rôle de contrôle des tiers (variable PRCT) et le rôle des comptables en matière de comptabilité environnementale (variable PRCE), viennent conforter la perception positive globale qu'ils ont des enjeux environnementaux et de leur rôle en la matière. En effet, ils sont 87% à penser que les comptables devraient contribuer à la politique environnementale, 75% à penser que les comptables devraient produire des rapports environnementaux pour les dirigeants, 78% à penser que la production des rapports environnementaux deviendra bientôt une pratique courante et 56% à penser que les comptables devraient être des leaders en matière de *reporting* environnemental (variable PRCE). 94% pensent que les tiers ont le droit d'être informés concernant l'impact environnemental des organisations, 98% pensent que les actionnaires ont besoin de l'information environnementale et 91% pensent que la diffusion de l'information sur l'impact environnemental améliorerait l'environnement économique (variable PRCT).

Au-delà de cette analyse descriptive des perceptions des comptables, nous avons essayé d'évaluer l'influence de divers facteurs sociologiques sur les perceptions mesurées (cf. tableau 1).

Tableau 1 : Score des variables de perception en fonction de divers facteurs sociologiques

Facteurs		Moy Sc. ECE	Moy Sc. PRCE	Moy Sc. PRCT	Moy Sc. PNCE
Sexe	Un homme	2,72	3,92	4,39	4,09
	Une femme	2,57	3,81	4,52	3,99
Age	-30	2,69	3,74	4,37	4,00
	30-39	2,73	3,86	4,41	4,03
	40-49	2,57	3,93	4,38	4,08
	+ 49	2,94	4,26	4,56	4,32
Ancienneté	-1	2,85	3,82	4,50	4,13
	1-4	2,68	3,92	4,41	4,14
	4-8	2,61	3,79	4,44	4,06
	+8	2,76	4,01	4,36	3,99
Type organisation	Cabinet d'expertise comptable	2,53	3,83	4,44	3,95
	La fonction publique	2,68	3,98	4,42	4,12
	Une organisation privée marchande	2,79	3,92	4,40	4,05
	Une organisation privée non marchande	2,95	3,45	4,58	3,88

	Une organisation publique	2,61	3,95	4,29	4,26
Taille organisation	-10	2,72	3,88	4,35	3,99
	10-249	2,64	3,86	4,43	4,08
	250-4999	2,77	4,07	4,43	4,15
	5000+	3,07	3,81	4,44	4,13
Sensibilisation RSE	Non	2,88	3,87	4,40	4,01
	Oui	2,62	3,92	4,42	4,10
Formalisation RSE	Non	2,73	3,85	4,36	4,02
	Oui	2,62	4,01	4,52	4,18

Ainsi, le genre ne semble pas avoir un effet déterminant sur les perceptions des comptables. En effet, quel que soit le genre (masculin/féminin), les scores moyens concernant les perceptions sont assez proches et conduisent à la même interprétation pratique. Il en est de même pour tous les autres facteurs sociologiques évalués.

Concernant les excuses (variable ECE), quel que soit le facteur considéré (sexe, âge, ancienneté, type organisation, taille organisation, sensibilisation RSE, formalisation RSE), le score moyen est compris entre 2.52 et 3.07. Cela signifie au plan pratique que les comptables sont plutôt opposés aux excuses. Ce résultat se trouve confirmé par le score obtenu par la variable relative au rôle des comptables en matière de comptabilité environnementale (variable PRCE). Le score moyen est toujours supérieur à 3 et est souvent proche de 4. Ce qui témoigne d'un relatif accord concernant le rôle à jouer en matière environnementale. Notons toutefois le score particulièrement élevé des répondants âgés de plus de 49 ans (score de 4,26) et celui relativement faible des répondants des organisations non marchandes (score 3.45). Ces écarts sont-ils dus à l'échantillonnage ? Des répliques permettraient d'approfondir ces aspects. Au-delà, on peut aussi souligner l'intérêt exprimé par les répondants de toutes catégories confondues pour le contrôle des tiers dans la mesure où tous les scores obtenus par la variable PRCT sont assez proches et compris entre 4 et 5. Idem pour les scores obtenus par la variable concernant la perception de la réglementation, qui sont répartis autour de 4 et expriment une perception globale positive de la normalisation de la comptabilité environnementale.

Si les données collectées soulignent une attitude positive des comptables béninois envers les enjeux environnementaux et la comptabilité environnementale, cette attitude se traduit-elle déjà par l'utilisation des outils comptables spécifiques ?

3. Utilisation des outils de comptabilité environnementale par les comptables béninois

Les données collectées montrent que les principaux outils de comptabilité environnementale mis en évidence par la littérature restent largement inutilisés par les comptables béninois (cf. tableau 2).

Ainsi le taux de non utilisation des outils testés oscille entre 75% et 92% sur notre échantillon. Au-delà, de l'analyse descriptive des scores, nous avons essayé d'évaluer l'influence de divers facteurs sociologiques que sont : le genre, l'âge, l'ancienneté, le type d'organisation, la taille, la sensibilisation à la responsabilité sociétale, la formalisation de la responsabilité sociétale.

Tableau 2 : Utilisation par les comptables béninois des outils de comptabilité environnementale

Critères		EMAS	ISO 14001	ISO 14006	ISO 14040	TB env		Ind env	Eval coûts externes	Coûts env	Compta Physique	Audit env	Bilan env
Sexe	un homme	1,92	1,78	1,59	1,65	1,75		1,85	1,84	1,81	2,01	1,70	1,79
	une femme	1,78	1,78	1,56	1,50	1,56		1,67	1,94	1,72	2,00	1,50	1,61
Age	-30	2,22	2,28	2,00	2,00	2,06		2,39	2,61	2,22	2,44	1,94	2,06
	+ 49	1,92	1,92	1,62	1,92	2,31		2,23	1,92	2,23	2,46	2,00	2,00
	30-39	1,69	1,47	1,36	1,38	1,40		1,48	1,55	1,48	1,78	1,38	1,45
	40-49	2,05	1,97	1,72	1,74	1,85		1,92	1,92	1,92	2,00	1,87	2,03
Ancienneté	-1	2,38	2,63	1,75	1,75	2,00		2,13	2,13	2,13	2,38	2,00	2,38
	1-4	1,84	1,60	1,62	1,64	1,69		1,80	1,91	1,73	2,07	1,56	1,69
	4-8	1,72	1,75	1,50	1,53	1,64		1,67	1,78	1,75	1,78	1,67	1,75
	+8	2,03	1,85	1,59	1,69	1,77		1,92	1,79	1,85	2,08	1,74	1,74
Type	Cabinet d'expertise comptable	1,95	1,73	1,68	1,73	1,64		1,82	1,82	1,73	1,95	1,82	1,73
	La fonction publique	1,83	1,66	1,49	1,57	1,77		1,81	1,70	1,79	1,96	1,68	1,85
	Une organisation privée marchande	1,97	1,78	1,57	1,59	1,68		1,73	1,89	1,76	2,11	1,54	1,59
	Une organisation privée non marchande	2,00	2,25	1,88	1,88	2,00		2,00	2,00	2,00	2,25	1,63	1,75
	Une organisation publique	1,79	2,00	1,64	1,64	1,64		2,00	2,21	1,93	1,86	1,79	2,00
Taille	-10	1,82	1,74	1,53	1,56	1,65		1,68	1,79	1,79	2,09	1,59	1,62
	10-249	1,82	1,74	1,53	1,61	1,59		1,71	1,77	1,65	1,89	1,61	1,70
	250-4999	2,28	2,00	1,84	1,84	2,04		2,20	2,20	2,08	2,24	1,96	2,20
	5000+	1,33	1,33	1,33	1,33	2,67		2,67	1,33	2,67	1,67	1,67	1,33
Sensibilisation	Non	1,74	1,67	1,51	1,49	1,69		1,56	1,74	1,69	1,92	1,56	1,69

RSE	Oui	1,97	1,83	1,62	1,70	1,73		1,93	1,90	1,84	2,04	1,72	1,80
Formalisation	Non	1,68	1,59	1,51	1,57	1,52		1,57	1,67	1,54	1,80	1,53	1,61
RSE	Oui	2,37	2,20	1,76	1,76	2,15		2,34	2,24	2,34	2,44	1,98	2,10

En définitive, il ressort que tous les scores obtenus sont inférieurs à 3 quel que soit le facteur considéré. Ceci traduit un défaut général d'utilisation des outils de management environnemental, indépendamment des critères sociologiques considérés. Toutefois, on peut noter un léger frémissement parmi les répondants de moins de 30 ans, ceux qui ont moins d'un an d'ancienneté, ceux qui travaillent dans des organisations privées non marchandes, ceux qui sont dans des structures de taille (250 à 4999) ou des structures ayant formalisé la RSE dont les scores sont globalement supérieurs à 2. Ces effets potentiels méritent d'être évalués sur la base de répliques (Dyckman & Zeff, 2014).

En définitive, la présente étude montre que malgré une attitude positive envers les enjeux de comptabilité environnementale, les comptables béninois utilisent en majorité très peu les outils de comptabilité et contrôle de gestion environnemental (normes de management environnemental, analyse de cycle de vie, tableau de bord environnemental, norme d'audit environnemental, bilan environnemental, comptabilité des flux physiques...). L'outil le plus utilisé est la « comptabilité des flux physiques » puisque 25% des répondants l'utilisent. Alors que les normes d'éco-conception ne semblent utilisées que par 8% des répondants. Des investigations ultérieures devraient permettre de comprendre cette relative utilisation de la comptabilité des flux physiques.

IV-DISCUSSION

A la suite de la présente étude, une nette différence apparaît, concernant les excuses et la réglementation, entre les répondants béninois et les répondants anglo-saxons de l'étude de Bebbington et al (1994). En effet, alors que les comptables anglo-saxons présentent des scores faibles concernant les excuses et la réglementation, les comptables béninois présentent des scores plus élevés sur ces thèmes.

Dans l'analyse de leurs résultats, Bebbington et al (1994) soulignaient la contradiction apparente des perceptions. En effet, les comptables anglo-saxons sont simultanément prêts pour des changements (scores items « excuses » globalement faibles) et opposés à la réglementation en matière de comptabilité environnementale (scores items « réglementation » faibles). Cette contradiction apparaît aussi au niveau des comptables béninois. Contrairement aux anglo-saxons, eux, ils sont simultanément opposés aux changements (scores items « excuses » partiellement forts) et favorables à une réglementation nouvelle en matière de comptabilité environnementale (scores items « réglementation » forts).

Toutefois, contrairement à l'échantillon de Bebbington et al (1994) pour lequel les scores sur les deux autres thèmes restent relativement faibles, les scores élevés des comptables béninois, concernant le rôle de contrôle des tiers et le rôle des comptables en matière de comptabilité environnementale, viennent conforter la perception positive qu'ils ont des enjeux environnementaux et de leur rôle en la matière. Cette étude, la première de ce genre dans le contexte béninois, est convergente avec les travaux réalisés tant dans les pays développés (Bebbington et al., 1994; Wilmshurst & Frost, 2001) que dans ceux en développement (Kuasirikun, 2005; Lodhia, 2003). Contrairement aux études antérieures, la présente contribution est la première à mesurer simultanément les perceptions, l'utilisation des outils de comptabilité environnemental et évaluer l'influence potentielle de facteurs sociologiques.

Au-delà, la présente étude, comme les précédentes, est limitée par l'absence d'analyse théorique de cette faible utilisation des outils de comptabilité environnementale malgré les perceptions positives. Quelques pistes théoriques peuvent être suggérées.

Ainsi, malgré ce qu'ils en disent, on peut s'interroger sur la prise en compte réelle des enjeux environnementaux par les comptables. Ces enjeux sont-ils vraiment au cœur de leurs préoccupations ? Sachant que les enjeux de pauvreté sont prépondérants dans les pays en développement, notamment au Bénin, quelle position occupe réellement les enjeux environnementaux dans la hiérarchie des préoccupations ? N'y-a-t-il pas un phénomène de dissociation entre l'intérêt affiché pour les questions environnementales et l'intérêt réel pour d'autres enjeux ? (Weick, 1976) Peut-on établir une hiérarchie des préoccupations des comptables béninois ?

Par ailleurs on peut envisager la question sous l'angle de la méconnaissance desdits outils compte tenu du fait que le sujet, quoiqu'important, apparaît actuellement en marge du cœur du métier des comptables. Cette réflexion suggère directement une autre sur la nécessité de prendre en compte dans les états financiers traditionnels les conséquences comptables et financières des effets de l'activité économique des organisations sur l'environnement. C'est cette position que défend Richard (2012), à la suite de Christophe (1989, 1992). C'est la principale justification de son concept de comptabilité adaptée au renouvellement de l'environnement (CARE). En effet, une évolution sensible dans cette direction, consacrée par la normalisation des règles de prise en compte des conséquences environnementales de l'activité des organisations contraindrait aussi bien les managers que les comptables à en traduire les effets dans les comptes. Il est aussi clair qu'une telle posture induirait des coûts supplémentaires pour les organisations, coûts liés en partie au surcroît de travail des comptables et surtout, coûts de renouvellement du capital naturel et humain. Manifestement, c'est une évolution marquée du pilotage des organisations qui se pourrait se dessiner.

Enfin, la perception positive par les comptables béninois du rôle de contrôle des tiers appelle des réflexions sur la mise à contribution des parties prenantes exposées aux conséquences environnementales de l'activité des organisations. C'est ce que suggère la définition de Antheaume (2013) qui affirme que : «Les données collectées doivent aussi permettre l'information des tiers sur la manière dont l'entreprise contribue à maintenir intactes les capacités des écosystèmes ». On peut aussi comprendre que, bien informés, les tiers inciteraient les organisations à contribuer à un développement durable.

CONCLUSION

Le développement durable est aujourd'hui un enjeu important pour tous les pays, notamment pour le Bénin.

Dans ce contexte, il s'agit d'envisager les potentielles contributions de tous les acteurs socio-économiques à cet objectif de croissance verte. Acteurs importants dans l'activité économique, les comptables ont donc potentiellement un rôle à jouer en matière de croissance respectueuse de l'environnement. C'est par ailleurs la conviction de l'ordre américain des experts comptables (AICPA) et de l'ordre anglais des contrôleurs de gestion (CIMA) qui sont pleinement investis sur ce sujet.

C'est dans ce cadre, qu'à la suite de travaux qui s'intéressent depuis deux décennies maintenant à la perception et à l'implication des comptables dans les enjeux

environnementaux, nous nous sommes intéressés dans cette étude exploratoire à leurs perceptions et à l'utilisation qu'ils font des outils de comptabilité environnementale.

L'étude réalisée présente un double intérêt. Premièrement il s'agit de l'une des rares études sur les pratiques comptables au Bénin, permettant ainsi de mieux appréhender cette profession très importante pour le développement économique. Deuxièmement, elle propose des données originales concernant l'attitude des comptables béninois face aux enjeux environnementaux et leur utilisation des outils de comptabilité environnementale. Ces résultats permettent d'envisager des perspectives pour un rôle encore plus actif des comptables béninois et plus généralement africains en matière environnementale.

Au plan méthodologique, en référence à l'étude de Bebbington et al (1994), nous avons réalisé une enquête par questionnaire auprès de comptables publics et privés (128 répondants valides). L'un des résultats marquants de l'étude est la forte prépondérance du sexe masculin dans notre échantillon (86%). Même si l'échantillon n'a pas été construit de manière à être représentatif de la population des comptables béninois, ce résultat interroge. Est-il représentatif de la population des comptables ? Si oui, est-il un héritage historique ? Y a-t-il des facteurs limitant l'accès des femmes à cette profession ? L'ordre mène-t-il des actions pour une féminisation de la profession ? Telles sont des questions qui méritent d'être approfondies, notamment à l'aune des travaux en sociologie des genres dans la profession comptable.

Concernant les questions de recherche spécifiques à notre étude, il ressort de l'analyse des données que les comptables béninois ont une attitude globalement très positive envers les enjeux de comptabilité environnementale. Toutefois, cette attitude positive ne se traduit pas par une utilisation massive des outils de comptabilité environnementale. Cependant, nos résultats ne peuvent pas être généralisés à toute la population des comptables béninois, du fait des limites de notre échantillonnage et de nos instruments de mesure. Il s'agit en effet d'une première étude, qui implique des répliques et des travaux complémentaires. Ces futurs travaux pourraient adopter des techniques d'échantillonnage plus rigoureuses. Au-delà, il faudrait si possible élaborer une base fiable des comptables béninois, notamment en s'appuyant sur l'actuelle base des experts-comptables et comptables agréés. Concernant les instruments de mesure, on peut s'interroger sur la pertinence de la grille de mesure des attitudes de Bebbington et al. (1994). Est-elle toujours d'actualité ? Il en va de même pour la grille de mesure de l'utilisation des outils de contrôle de gestion environnementale. Il serait pertinent d'envisager la même étude sur la base de nouveaux outils de mesure.

Malgré ces limites, nos résultats sont tout à fait convergents et complètent d'autres travaux réalisés dans des pays développés et en développement (Bebbington et al. 1994, Degan et al. 1996, Lodhia 2003, Kuasirikun 2005, Zulkifli & Amran 2006, Islam & Dellaportas 2011, Kamla et al. 2012, CGMA 2014).

Les comptables en général sont donc sensibles aux enjeux environnementaux mais cela se traduit peu dans leurs pratiques, du fait de causes institutionnelles et organisationnelles qui restent à affiner et tester. Sur la base d'études qualitatives et quantitatives, il s'agira donc d'explorer, d'identifier et de tester les facteurs institutionnels et organisationnels qui limitent l'implication des comptables dans le management environnemental. Toutefois, les enjeux environnementaux permettant une croissance verte sont là et doivent être gérés dès à présent. Il s'agit donc pour les comptables de prendre aussi des initiatives en la matière, notamment les experts comptables pour lesquels le management et la comptabilité environnementale sont

de nouvelles opportunités économiques. Une collaboration entre l'Ordre et des chercheurs pourrait donc être envisagée pour élaborer des modules de sensibilisation et de formation à la comptabilité environnementale. Ce faisant, l'Ordre se positionnerait dans la dynamique de ses homologues américain (AICPA) et anglais (CIMA) pour lesquels, les professionnels comptables doivent désormais être formés à : la collecte, la mesure et l'analyse des données environnementales, l'évaluation des risques environnementaux et sociaux, la prise en compte des questions environnementales dans les décisions stratégiques, la rédaction de rapports environnementaux et sociaux, l'audit environnemental.

BIBLIOGRAPHIE

- Amoussouga, F. G. (2013). Croissance verte : quels créneaux pour les pays de l'UEMOA ? Rapport BOAD.
- Antheaume, N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. Etat des lieux, état de l'art. *Comptabilite Contrôle Audit*, 19(3), 9-34.
- Bartolomeo, M., Bennett, M., Bouma, J. J., Heydkamp, P., James, P., & Wolters, T. (2000). Environmental management accounting in Europe: current practice and future potential. *The European Accounting Review*, 9(1), 31-52.
- Bebbington, J., Gray, R., Thomson, I., & Walters, D. (1994). Accountants' attitudes and Environmentally-sensitive accounting. *Accounting and Business Research*, 24(94), 109-120.
- Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: an exploration. *Accounting Organizations and Society*, 39(6), 395-413.
- Capron, M. (2005). *Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier* (La Découverte). Paris.
- CGMA. (2014, décembre). Redressing the balance: How management accountants drive sustainable corporate strategies. CGMA.
- Deegan, C., Geddes, S., & Staunton, J. (1996). A survey of Australian accountants' attitudes on environmental reporting. *Accounting Forum*, 19(4), 399-416.
- Dyckman, T. R., & Zeff, S. A. (2014). Some Methodological Deficiencies in Empirical Research Articles in Accounting. *Accounting Horizons*, 28(3), 695-712.
- Essid, M., & Berland, N. (2011). Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle. *Comptabilite Contrôle Audit*, 17(2), 59-88.
- Gbego, H., & Richard, J. (2015). Vers une vraie comptabilité environnementale. *Revue Française de Comptabilité*, (483), 27-30.
- IFAC. (2016). *The 2030 Agenda for Sustainable Development A Snapshot of the Accountancy Profession's Contribution*. International Federation of Accountants.
- Islam, M., & Dellaportas, S. (2011). Perceptions of corporate social and environmental accounting and reporting practices from accountants in Bangladesh. *Social responsibility journal*, 7(4), 649-664.
- Jaggi, B., & Zhao, R. (1996). Environmental Performance and Reporting: Perceptions of Managers and Accounting Professionals in Hong Kong. *The International Journal of Accounting*, 31(3), 333-346.
- Joshi, S., & Krishnan, R. (2010). Sustainability accounting systems with a managerial decision focus. *Cost Management*, 24(6), 20-30.
- Kamla, R., Gallhofer, S., & Haslam, J. (2012). Understanding Syrian accountants' perceptions of, and attitudes towards, social accounting. *Accounting Auditing & Accountability journal*, 25(7), 1170-1205.
- Kester, R. B. (1928). The importance of the controller. *The Accounting Review*, 237-251.
- Kuasirikun, N. (2005). Attitudes to the development and implementation of social and environmental accounting in Thailand. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 1035-1057.
- Lafontaine, J.-P. (2006). L'introduction de l'environnement dans les formations en comptabilité contrôle audit: une adéquation à l'évolution du contrôle de gestion dans certaines organisations. CERMAT-IAE Tours.

Lodhia, S. K. (2003). Accountants' responses to the environmental agenda in a developing nation: an initial and exploratory study on Fiji. *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 715-737.

Payaud, M. A., Martinet, A. C., & Amoussouga, F. G. (2014). La contribution de la RSE aux objectifs d'un développement durable de l'ONU. *Revue Française de Gestion*, (245), 133-158.

Renaud, A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental: quels rôles pour le contrôleur de gestion? *Comptabilité Contrôle Audit*, 20(2), 67-94.

Richard, J. (2012). *Comptabilité et Développement Durable* (Economica). Economica.

Weick, K. E. (1976). Educational organizations as loosely coupled systems. *Administrative Science Quarterly*, 21(1), 1-19.

Wilmshurst, T. D., & Frost, G. R. (2001). The role of accounting and the accountant in the environmental management system. *Business Strategy and the Environment*, 10, 135-147.

Zulkifli, N., & Amran, A. (2006). Realising Corporate Social Responsibility in Malaysia. *Journal of Corporate Citizenship*, 24, 101-114.