



HAL
open science

Mesurer la compétitivité des exploitations agricoles familiales en transition vers l'agro-écologie : un état des lieux des problématiques comptables

Yulia Altukhova-Nys, Jean-Marc Bascourret, Jean-Francis Ory, Jean-Luc Petitjean

► To cite this version:

Yulia Altukhova-Nys, Jean-Marc Bascourret, Jean-Francis Ory, Jean-Luc Petitjean. Mesurer la compétitivité des exploitations agricoles familiales en transition vers l'agro-écologie : un état des lieux des problématiques comptables. Colloque SFER " Compétitivité, Agriculture et Alimentation ", Jun 2017, Reims, France. hal-02053018

HAL Id: hal-02053018

<https://hal.univ-reims.fr/hal-02053018>

Submitted on 28 Feb 2019

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

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



Mesurer la compétitivité des exploitations agricoles familiales en transition vers l'agro-écologie : un état des lieux des problématiques comptables

Yulia Altukhova-Nys, Jean-Marc Bascourret, Jean-Francis Ory, Jean-Luc Petitjean
(Université de Reims Champagne-Ardenne - REGARDS EA 6292)
correspondance : jean-francis.ory@univ-reims.fr

Mots-clés : comptabilité, exploitation agricole, agro-écologie
Codes JEL : Q12, Q14, M41
Catégorie : faits et chiffres

Cet article bénéficie du financement du projet PSDR4 Bioca. Le projet BIOCA est cofinancé par l'Union européenne. L'Europe s'engage en Champagne-Ardenne avec le Fonds européen de développement régional.

*L'agriculture échappe « de sa nature » à la comptabilité [...].
On pourrait mettre cent comptables en loge et leur confier le
soin d'établir le prix de revient de la même culture, dans la
même ferme, avec les mêmes éléments, sans qu'on eût la même
chance d'obtenir des prix de revient qui fussent égaux.*

(Le Troyen Hebdomadaire, 19 mai 1901)

Introduction

La production agricole se caractérise par un certain nombre de spécificités par rapport aux autres secteurs de l'économie (Altukhova, 2013) et notamment : une production étroitement liée aux processus naturels et biologiques, qui va au-delà de l'année civile et aboutit à l'existence de nombreux en-cours ; une saisonnalité des produits agricoles conduisant à une irrégularité de production ; une période de travail au cours duquel sont générés des coûts qui diffère de la période de réception des produits.

Dans le même temps, des exploitations s'engagent aujourd'hui dans des trajectoires agro-écologiques plus respectueuses de l'environnement et visant notamment à réduire une dépendance à la chimie. Les exploitations agricoles familiales engagées dans ces trajectoires, en cherchant à faire face aux limites de plus en plus fortes qu'elles rencontrent, constituent des réseaux d'initiatives permettant la coopération entre fermes. La tendance à l'action collective et la « participation des producteurs à des réseaux, des groupements, des coopératives et des associations » est relevée par Chia et al. (2014) pour qui elle constitue le principal levier d'action « compte tenu de l'incertitude à laquelle les exploitations doivent faire face », et parce que face à cette incertitude « l'action individuelle n'est plus suffisante ».

La comptabilité est le langage censé traduire ou rendre compte de la compétitivité et de la situation patrimoniale des organisations. À ce titre, elle est utilisée en principe comme outil de dialogue entre l'agriculteur et ses partenaires, notamment financiers. Elle devrait également être utilisée par l'exploitant dans sa gestion courante et comme outil d'aide à la prise de décision.

Ceci pose la question de sa pertinence au regard des caractéristiques et des facteurs d'évolution évoqués précédemment. La comptabilité financière actuelle est-elle à même de traduire ou de rendre compte des conséquences économiques et financières de ces nouveaux schémas de fonctionnement ? C'est à la réponse à cette question que s'attache cette communication.

Elle présente en première partie un état des lieux des problématiques actuelles rencontrées par un réseau de fermes de la Champagne agricole dans la gestion de leurs exploitations. Cet état des lieux permet de rendre visible des questions non résolues par l'usage des outils classiques de la comptabilité et de la gestion financière.

La communication se poursuit en deuxième partie par une discussion sur les limites conceptuelles du cadre comptable pour répondre aux problématiques posées par la gestion des exploitations agricoles. Elle s'achève par l'identification de pistes d'améliorations possibles du modèle comptable traditionnel.

1. Les problèmes révélés ou le constat d'inadaptation de l'outil comptable

Afin de dresser un état des lieux permettant de rendre visible les problématiques rencontrées par des exploitations agricoles familiales pour mesurer et rendre compte de leur compétitivité, nous avons mené des entretiens avec des agriculteurs sur la représentation comptable de leurs exploitations. Il en ressort un décalage entre ce que proposent les outils et états comptables normalisés et les représentations réelles ou supposées qu'ont les agriculteurs de leur patrimoine, de leur activité et de sa compétitivité.

Les problématiques soulevées peuvent être classées en deux grands thèmes, d'une part les questions relevant de l'évaluation de l'exploitation dans une approche patrimoniale, d'autre part les enjeux de rentabilité liés aux calculs de coûts de revient, l'ensemble de ces questions se rejoignant dans l'appréciation globale de la compétitivité de leur exploitation.

1.1. Méthodologie

Nous avons rencontré à deux reprises des agriculteurs faisant partie du réseau CIVAM¹ (Centres d'Initiatives pour Valoriser l'Agriculture et le Milieu rural) en Champagne agricole. Les membres de ce réseau s'inscrivent dans cette double dynamique agro-écologique et collective.

Les entretiens se sont déroulés de façon collective en respectant les conditions de mise en œuvre de la méthode formulée par Duchesne et Haegel (2008) et leurs recommandations. Nous avons interrogé un groupe naturel² constitué d'agriculteurs faisant partie d'un même réseau, garantissant l'homogénéité sociale du groupe, qui constitue la règle d'or de l'entretien collectif.

¹ « Les CIVAM sont des groupes d'agriculteurs et de ruraux qui, par l'information, l'échange et la dynamique collective, innove sur les territoires. Ils développent des initiatives, testent de nouvelles pratiques (campagnes vivantes, systèmes de production autonomes et économes, échanges en milieu rural, création et maintien de l'activité agricole et rurale). Par des formations, des échanges et des visites, ils expérimentent en profitant de l'appui, du soutien et des critiques des autres collègues du groupe. Ils osent des pratiques, concrétisent des projets adaptés à leur contexte et à leur territoire. Ils peuvent ainsi conjuguer leurs aspirations environnementales, économiques et sociales et constituer des références transmissibles à d'autres. »

Source : <http://www.civam.org/index.php/le-reseau-civam/presentation>

² Par opposition à groupe artificiel

Même si dans les entretiens collectifs, l'encadrement de la discussion est minimal, le rôle de l'animateur est avant tout de veiller à ce que la discussion suive son cours avec fluidité, sur le sujet choisi, en assurant la dynamique de groupe. Ainsi, un guide d'entretien a été préparé en amont de la rencontre de façon à garantir que les thématiques souhaitées seraient bien abordées durant l'entretien.

En ayant pour objectif de mener une enquête sur les représentations et les pratiques de ces agriculteurs dans le domaine de la gestion et comptabilité de leur exploitation, les entretiens semi-directifs visent « *la connaissance d'un système pratique (les pratiques elles-mêmes et ce qui les relie : idéologie, symboles, etc.)* » et nécessitent « *la production de discours modaux et référentiels³, obtenue à partir d'entretiens centrés d'une part sur les conceptions des acteurs et d'autre part sur les descriptions des pratiques* » (Blanchet et Gotman, 2007).

Le premier entretien d'une durée d'1h30, s'est déroulé avec le président et le vice-président du CIVAM local, accompagnés de l'animatrice-coordinatrice, seule salariée de la structure. À l'issue de ce premier entretien une autre rencontre a été programmée pour approfondir les sujets traités. Lors du second entretien, d'une durée de 3 heures, se sont joints au groupe interrogé deux agriculteurs membres du CIVAM, dont un ancien responsable d'un centre de comptabilité agricole.

Une analyse de contenu a été réalisée suite à la retranscription des entretiens, de façon à découper le texte en extraits permettant de reconnaître, pour chacun, le thème abordé par des mots-clés identifiant les unités élémentaires du texte (Combessie, 2010).

1.2. Des attentes et questions autour des charges et des calculs de coûts

Les entretiens mettent en relief des problèmes liés à l'objet de coûts lui-même, au décalage entre l'horizon comptable et le temps agricole, au contenu des coûts, et au périmètre de l'entité comptable.

1.2.1. L'identification de l'objet de coûts et de marges

Le premier problème soulevé par les agriculteurs réside dans la difficulté à définir avec précision l'objet de coûts et de marges. La mesure conventionnelle de la rentabilité est la marge brute par hectare d'une culture donnée, or ce raisonnement ne semble pas toujours le plus approprié du fait de l'existence de nombreuses charges indirectes et de « productions symbiotiques » (exemple : le pois qui n'est pas forcément rentable, mais qui permet d'apporter des nutriments au sol pour favoriser des cultures ultérieures). Cela conduirait à raisonner par un système global de cultures, ce qui ne semble pas être le cas actuellement : « *On travaille culture par culture mais pas par système. On ne travaille pas globalement non plus. À chaque fois l'analyse revient à un produit, ce qui nous amène parfois à faire des bêtises. On se dit, on fait plus de blé, [...] et en fait sur 5 ans, c'est une connerie* ». Or la définition de ce système dans le temps semble difficile à cerner : « *On n'a jamais réussi à définir nos systèmes, [...] quel système on prend ? ça c'est un grand problème. Il y a autant de systèmes que d'agriculteurs* ».

³Dans le discours modal s'expriment les conceptions des praticiens sur leur rôle, dans le discours référentiel s'exprime la description des pratiques.

Par ailleurs ces systèmes sont mouvants et donc difficiles à prévoir sur la longue durée : « *Et au sein d'une exploitation il [le système] est évolutif dans le temps, [...] le problème c'est qu'on imagine, mais en fait le système va bouger.* »

Le facteur temps constitue à cet égard une difficulté supplémentaire.

1.2.2. L'inadaptation de l'horizon comptable à l'activité agricole

Le temps agricole s'accommode mal de l'horizon annuel comptable : « *Ça fait 30 ans qu'on nous dit qu'il n'y a qu'une façon de compter : à l'année.* ».

Pourtant, la décision de gestion comme la mesure de la performance peuvent nécessiter un temps d'analyse parfois plus courts ou plus longs, fonction par exemple de la saisonnalité ou de la rotation des cultures : « *Si on se met dans du pluriannuel, on commence à modifier l'analyse, [...] je me suis rendu compte que sur plusieurs années, ça m'avait amené à des réels gains. Mais là, ça demandait un travail de re-calcul sur 5 ans, [...] sur d'autres indicateurs, d'autres outils de pilotage, qui sortent de l'annuel pur* ». La comptabilité financière ne permet pas de saisir et traduire cette temporalité qui échappe à son découpage annuel.

Ces problématiques de temporalité sont d'autant plus marquées dans le cas des démarches agro-écologiques et environnementales menées par les agriculteurs. Les efforts entrepris génèrent des externalités positives, mais l'horizon annuel de la comptabilité n'en rend pas compte : « *là on va avoir un problème de durée, pendant 5 à 10 ans, on ne va rien voir. Avant les effets, ils [les agriculteurs] font déjà des efforts. Alors que si on avait mis des indicateurs autres, sur la matière organique, quelque chose comme ça, on pourrait le voir annuellement.* »

On voit bien ici que la seule comptabilité ne permet pas de fournir aux agriculteurs tous les éléments à même de chiffrer les gains et les coûts.

1.2.3. Le contenu des coûts

Le calcul d'un coût nécessite de connaître avec précision l'ensemble des charges qui le constituent, or un certain nombre de charges sont invisibles ou difficiles à évaluer.

Il existe des éléments qui n'apparaissent pas en comptabilité financière, mais que l'exploitant voudrait pourtant rendre visible auprès de ses partenaires pour se prévaloir de davantage de performance et de compétitivité.

Ainsi, l'agriculture durable, plus que tout autre, nécessite un fort investissement humain de l'exploitant (soins de la terre) qui n'apparaît pas dans les coûts :

- Parce que ne faisant pas l'objet d'une comptabilisation, contrairement à des produits phytosanitaires achetés,
- Et du fait d'une absence de valorisation dans les comptes du temps consacré à la bonne gestion écologique par l'exploitant non salarié : « *Il n'y a pas de reconnaissance du travail classique, alors reconnaître du travail qui ne produit pas... [...]. C'est un vrai choix, mais si on veut que ce soit durable, il faut que l'on avance sur la valorisation de ce travail-là* ».

On trouve par ailleurs des échanges de matières entre exploitants, tels que les échanges paille-fumier, invisibles pour la comptabilité financière et ne pouvant être pris en compte que de façon extra-comptable, en comptabilité de gestion (comme charges et produits supplétifs) : *« aujourd'hui quand on fait un échange paille-fumier entre un céréalier et un éleveur, c'est quelque chose qui arrange les deux, mais qui n'apparaît pas du tout au niveau comptable. [...] ça pose la question de toute une activité qui est réelle, et qui disparaît. »*

Et même parmi les charges visibles, certaines sont particulièrement difficiles à évaluer comme par exemple les dotations aux amortissements. Faut-il retenir un amortissement économiquement justifié ou un amortissement fiscal totalement déconnecté de cet amortissement économique ? *« Comment établir le prix de revient d'un m³ de bois quand on sait que l'arbre, dans le contexte dans lequel il est chez nous, il faut 100 ans pour faire son cycle. Aujourd'hui comment je fais pour établir un prix de revient ? On l'a planté il y a 25 ans, donc, comment j'établis un prix de vente ? Est-ce que je compte la plantation sur un amortissement de 100 ans ? Ou est-ce que je fais un amortissement fiscal sur 5 ans parce que ça m'arrange bien, mais c'est totalement irréaliste ! »*

1.2.4. Le périmètre de l'entité comptable

Impliqués dans de nombreux projets en commun, certains agriculteurs supportent parfois individuellement des coûts qui vont aider à la prise de décision collective dans le cadre du réseau CIVAM. Ainsi, pour un projet futur consistant en un développement de nouvelles cultures, associant à un panel de cultures assez connues d'autres cultures qui seraient à expérimenter, une ferme-test pourrait être amenée à prendre le risque de production pour l'ensemble du réseau : *« s'il y en a un qui prend le risque, c'est pour tout le monde, donc se pose la question de la mutualisation du risque. [...] Même si on structure un groupe de vente, la production sera faite individuellement, donc le risque sera pris par la structure agricole qui fera cette production. Donc dans quelle mesure, dans la comptabilité de cette structure de production - et pas dans celle de la structure de vente qui achètera le produit (ou pas, parce qu'il n'y aura peut-être pas de produit) - il y aura une façon de mutualiser [le risque] à l'échelle du groupe ? »*

En outre, on l'a vu, de nombreux échanges invisibles en comptabilité financière sont fréquents et se développent dans le réseau CIVAM, posant ainsi le problème des limites de l'exploitation à prendre en compte en comptabilité : *« avec mon partenaire éleveur on envisage d'aller plus loin : utiliser le biogaz non pas pour produire de l'électricité mais pour faire du carburant pour nos tracteurs, en commun. Tout ça n'apparaîtra plus non plus en comptabilité, [...] alors qu'il y a toute une économie derrière ! »* ; et un autre agriculteur de conclure : *« Et qui améliore potentiellement la performance de l'exploitation ! »*

1.3. Des attentes et questions autour de l'évaluation patrimoniale

Au-delà des questions relatives à la performance, les agriculteurs interrogés soulèvent des problématiques liées à la valeur de leur exploitation, du fait de l'absence de valeur apparente de ce qu'ils considèrent comme des investissements, ou en raison de la frontière parfois floue entre actif et charge.

1.3.1. Des éléments non valorisés

En s'engageant dans des démarches agro-écologiques, les agriculteurs du CIVAM interrogés éprouvent le besoin de les valoriser auprès des partenaires, de la société, mais aussi de leurs collègues, et de les traduire comptablement : *« On est sollicités en tant qu'agriculteurs sur des dispositifs de rémunération des services environnementaux, compensation écologique, et du coup, on est amenés aussi à se poser des questions [...] de l'évaluation... de justification... »*.

Ainsi, lorsque l'agriculteur initie une démarche de certification ou essaie de trouver d'autres modes de reconnaissance de ses efforts environnementaux, comme par exemple HVE 3⁴ ou l'initiative « 4 pour mille »⁵, ce besoin de traduction subsiste : *« En fait, le problème c'est qu'on a actuellement des dispositifs qui visent à rendre visibles les efforts faits pour être en phase avec les besoins de la société, mais ces initiatives n'ont aucune valorisation, aucune traduction [en comptabilité] »*.

De même, le programme Nature 2050⁶ engagé par la Caisse des Dépôts qui vise à promouvoir et récompenser toutes initiatives contribuant à rendre plus résilients les territoires face aux changements climatiques, suppose une justification des actions engagées qui devrait passer par une valorisation comptable, ce que les agriculteurs appellent eux-mêmes de leurs vœux : *« On va être carrés avec eux, on a une rigueur de dire (sic) : non ce n'est pas encore une subvention qu'on va donner à la production agricole. Nous en face on veut avoir des éléments qui disent : bon voilà, vous nous donnez ça, mais nous en face on vous montre que on a déjà ça, et on va progresser vers ça. Il faut qu'on l'écrive ça. »*

Au-delà de ce programme Nature 2050, ce sont toutes les démarches environnementales qui échappent à la valorisation patrimoniale et peuvent nuire de surcroît à la compétitivité apparente : *« Aujourd'hui, on ne comptabilise que des éléments, que des parcelles sur lesquelles il y a de la vente, ou une activité économique. Celles où il n'y en a pas, elles disparaissent. Et moi, j'ai bel et bien l'entreprise qui est sur 157 hectares, sur laquelle il n'y a que 136 de productifs, et on ne compte que les 136. Et le reste, on en fait quoi ? [...] je vais mettre les 157 hectares, et donc là-dessus il y a 21 hectares qui ne produisent rien. Et derrière ça, vous avez la punition du banquier parce qu'il dit que le résultat à l'hectare n'est pas bon. »*

De même des engagements anciens dans la transition écologique, parce qu'ils échappent à la mémoire comptable, ne permettent pas à leurs initiateurs de bénéficier des financements européens prévus ultérieurement par la PAC : *« Théoriquement, il [le service environnemental] est payé par la PAC, mais le problème c'est que nous, on est hors PAC parce qu'on l'a fait avant. Le problème c'est que t'en as fait trop. T'en as fait plus que le nécessaire pour justifier les paiements. T'en aurais fait moins, t'aurais justifié le même paiement. En fait t'as dilué la valeur marchande du capital naturel. Tu l'as diluée parce que t'as été au-delà de la réglementation, par anticipation. »*

⁴ Haute Valeur Environnementale. C'est un dispositif de certification environnementale.
<http://agriculture.gouv.fr/certification-environnementale-mode-emploi-pour-les-exploitations>

⁵ <http://4p1000.org/comprendre>

⁶ <http://www.nature2050.com>

1.3.2. Des actifs en création, uniquement comptabilisés comme des charges.

La frontière entre charges et actifs est parfois cruelle pour les coûts de l'activité agricole, certaines charges seraient en effet volontiers qualifiées d'investissements par les agriculteurs : *« Je suis impliqué avec nos agriculteurs dans un projet de magasin de producteurs depuis 3 ans. On y met de l'énergie, des heures, et aussi des finances, et depuis 3 ans on ne peut pas vraiment le traduire en comptabilité : on rentre tout en charges. [...] Ça aujourd'hui, auprès d'un financeur, je ne peux pas le mettre en avant, par contre ce qu'il a vu c'est que j'avais augmenté mes charges ; alors que c'est un investissement qui est en train de grossir, et quand on va ouvrir il va y avoir le retour. »*

La même observation est faite concernant des dépenses environnementales qui sont pourtant liées à des engagements durables (type certification HVE 3), et qui sont ressenties par les agriculteurs comme de véritables investissements.

Si de telles remarques s'appliquent évidemment à tous les secteurs d'activité, elles sont d'autant plus prégnantes pour des exploitations en transition écologique, dans le cadre d'activités où le retour sur investissement n'est pas garanti (condition nécessaire pour pouvoir inscrire à l'actif les dépenses engagées).

1.4. Des suggestions d'amélioration

Les échanges collectifs permettent de faire émerger des pistes de solutions par les acteurs eux-mêmes, mais celles-ci restent insuffisantes au regard des besoins et attentes exprimés, ou de leurs possibilités de mise en œuvre.

1.4.1. Une évolution du cadre conceptuel inspiré des normes internationales

La valeur des actifs agricoles est fluctuante mais les règles comptables ne permettent pas de faire apparaître ces variations puisque s'applique le principe des coûts historiques. Sensibilisés au concept de juste valeur, les agriculteurs sont intéressés par les normes comptables internationales qui pourraient fournir une autre représentation de la valeur de leur patrimoine : *« on est obligé d'avoir les normes françaises, mais peut-être qu'à terme on pourra aller voir les centres comptables et dire, "voilà, en normes internationales il y a ça qui répond [à ma situation], je voudrais qu'il y ait une annexe présentée en normes internationales" ».*

Sans avoir de connaissances spécifiques sur l'impact de ces normes, ils éprouvent vis-à-vis de celles-ci de la curiosité : *« une première étape qui serait de voir le contenu de ces normes comptables appliquées à l'agriculture, puisqu'apparemment il y en a une spécifique, et notamment la notion d'actif biologique [NDA : norme IAS 41], pour essayer de décrypter et de prendre du recul par rapport à notre contexte français »* ; et loin de les effrayer, la variation des actifs exprimés en juste valeur semble a priori les séduire : *« on serait très ouverts à ça, parce que cela correspond à une réalité de marché »*. Et de renchérir : *« Et surtout l'agriculteur subit cette fluctuation, et elle ne se traduit pas concrètement, du coup il est le seul à prendre des coups »*.

Leur permettre de présenter leurs actifs en juste valeur serait alors un moyen objectif de montrer ce qui, le plus souvent, reste caché.

1.4.2. Une « double » comptabilité

En attendant une éventuelle modification du cadre comptable applicable à leurs structures d'exploitation, les agriculteurs sont favorables à la tenue d'une comptabilité de gestion, qui apparaît courante et utile : *« il y a une certitude, [il faut] avoir deux comptabilités sur une seule exploitation. Le problème c'est qu'il y en a une qui n'est pas reconnue. [...] Cette deuxième comptabilité, moi je l'appelle "comptabilité-matières", et là effectivement, c'est une chose complètement différente que la comptabilité "fiscale". Le problème c'est que ces comptabilité-matières, ce sont souvent des centres comptables qui les ont développés, et dedans les éléments immatériels et non économiques... on ne peut pas non plus les enregistrer. »*

Si la solution de la comptabilité analytique est évidemment utilisée *« pour les diagnostics »* et *« pour avoir une visibilité globale de l'exploitation »*, l'enjeu est pour ces agriculteurs de *« rendre visible des choses cachées »*, essentiellement auprès des partenaires financiers : *« Aujourd'hui quand je montre des chiffres analytiques, et puis les résultats de la comptabilité [financière]... aujourd'hui ils me croient [sur la base des résultats analytiques], mais sinon je ne serais pas bien ! »*

1.4.3. La mention d'informations en annexes aux comptes annuels

De façon plus pragmatique, les agriculteurs estiment que la solution à court terme la plus facile à mettre en œuvre est l'élaboration d'annexes permettant de mettre en évidence tous les éléments constitutifs de leur performance cachée. Pour cela, ils jugent utile de regarder ce qui existe dans d'autres secteurs d'activité : *« si on peut avoir les mêmes besoins en annexe [que dans d'autres secteurs], ça peut permettre de légitimer le fait qu'il y ait un besoin d'évolution globale ? Si chaque secteur réinvente l'eau chaude alors que si on montre que les annexes sont réfléchies de la même manière dans tous les secteurs, on peut trouver un moyen de fonctionner. »*

1.5. Des constats qui perdurent

Les situations décrites et problématiques mises en évidence lors de nos entretiens, montrent de façon saisissante la récurrence des difficultés rencontrées par les agriculteurs dans la gestion de leurs exploitations et l'analogie entre ces difficultés à travers les époques, les constats sont en effet identiques depuis plus de 25 ans. Déjà en 1989, dans un chapitre traitant du risque dans la gestion de l'exploitation agricole, Brossier reprenait à son compte les questions suivantes : *Comment les paysans gèrent-ils et intègrent-ils les modifications et les aléas de l'environnement ? Qu'est-ce que l'on peut apprendre de l'étude de leurs stratégies en situation de risque ?* pour en tirer la conclusion que c'est en se posant ces questions *« que l'on pourra d'une part valoriser les capacités d'innovation des paysans et d'autre part leur proposer des outils d'aide à la décision plus pertinents car plus adaptés »* (Brossier, 1989).

Comme le soulignait encore Brossier en 2003 et pour les mêmes raisons, nous ne pouvons que reconnaître l'inadaptation des méthodes de gestion proposées aux agriculteurs et notamment la comptabilité. Tout d'abord *« le langage de la comptabilité ne correspond pas au langage utilisé par les agriculteurs »* (Brossier et al., 2003) ; pourtant nous observons que s'ils connaissent bien le langage comptable, ce dernier est inadapté car il ne permet pas de traduire l'image que

les agriculteurs ont de leur exploitation, il s'agit davantage d'un problème de traduction que d'incompréhension. Ainsi, « *les résultats ne correspondent pas à la vision qu'a l'agriculteur de son activité* » (Brossier et al., 2003). Et au-delà de la performance annuelle mesurée par l'intermédiaire d'un résultat et de ses composantes détaillées, c'est toute l'approche patrimoniale bilantielle qui ne reflète pas pour l'agriculteur la valeur et la compétitivité de son exploitation.

Alors que les documents comptables de synthèse devraient représenter une image fidèle de la performance, du résultat et du patrimoine de l'exploitation, et qu'ils sont pour cette raison des documents sur lesquels sont fondées certaines décisions prises par les partenaires et financeurs de l'exploitation, ils ne sont paradoxalement pas utilisés par les agriculteurs pour réaliser leurs propres arbitrages.

L'importance de l'environnement interne et externe de l'exploitation agricole dans sa gestion et la prise de décisions de l'agriculteur est également une constante depuis plusieurs décennies. Les facteurs qui influencent le système décisionnel de l'exploitation peuvent être classés selon le degré de contrôle de l'agriculteur : pas ou difficilement maîtrisés (climat, sol, environnement social et économique, etc.), modifiables à long terme (situation familiale, capital, surface, force de travail, etc.) et ceux sur lesquels l'agriculteur peut agir à court terme (ses facteurs de production *stricto sensu* : semences, engrais, etc.) (Brossier et al., 2003). La prise en considération de ces environnements met en défaut le cadre comptable traditionnel qui s'avère incapable de rendre compte des éléments non strictement transactionnels.

2. Le manque de pertinence du cadre comptable et son nécessaire dépassement

Alors que ces constats perdurent depuis plusieurs décennies, parallèlement à des situations qui demeurent très mouvantes et incertaines au niveau de la gestion des exploitations, les chercheurs en gestion se saisissent peu, et de moins en moins, des enjeux de la gestion agricole (Jeanneaux et Blasquie-Revol, 2012). Néanmoins, certains travaux permettent d'envisager des réponses aux problématiques posées, sans pour autant cerner toutes les questions liées à la mesure et la représentation de la compétitivité des exploitations.

2.1. Les limites conceptuelles du cadre comptable

Si l'outil comptable s'avère impuissant à rendre compte de la compétitivité et de la valeur d'exploitations agricoles engagées dans un processus de transition vers l'agro-écologie, c'est du côté du cadre conceptuel sur lequel il repose qu'il faut en chercher la cause. En effet, celui-ci s'appuie sur des conventions et se traduit par des principes comptables difficilement compatibles avec une appréciation pertinente des retombées économiques et financières d'une agriculture durable, que ce soit en matière de valeur du capital ou de coûts et donc de résultats.

La première convention sur laquelle repose la comptabilité est la convention de l'unité monétaire et sa conséquence immédiate : l'impossibilité d'enregistrer un quelconque élément ne se traduisant pas par une transaction monétaire. Selon cette convention, la comptabilité financière est conçue pour garder la trace d'opérations ayant une traduction monétaire

immédiate ou pour lesquelles il est possible d'estimer une conséquence monétaire suffisamment probable et avec précision. *A contrario*, tout ce qui ne relève pas de cette condition échappe à l'enregistrement comptable et en particulier toutes les « transactions » avec l'environnement, difficilement quantifiables sur un plan monétaire. Ces dernières ne peuvent dès lors être restituées et divulguées que dans des notes annexées aux états financiers.

La deuxième convention comptable qui pose problème au regard des spécificités de l'activité agricole de façon générale, et de l'agro-écologie en particulier, est la convention de périodicité. Cette dernière suppose, par une simple fiction comptable, que l'activité économique d'une entreprise puisse être divisée en périodes égales. Pour des considérations pratiques il est admis que l'exercice comptable couvre une période de 12 mois. Si bon nombre d'industries manufacturières peuvent s'accommoder sans trop de difficulté de cet horizon annuel quelque peu artificiel, il en va différemment de l'activité agricole dont les cycles peuvent être plus longs ou plus courts, et *a fortiori* dans le cadre de l'agro-écologie dont les effets ne peuvent se faire sentir que sur une période relativement longue.

La convention suivante, dite de rattachement des charges aux produits, repose sur l'établissement d'une correspondance, *directe ou indirecte*, entre les produits et les charges de l'entreprise. Elle énonce le principe selon lequel, lorsque des revenus sont comptabilisés au cours d'un exercice, toutes les charges ayant concouru à la réalisation de ces revenus doivent être déterminées et rattachées à ce même exercice. Là encore, on note immédiatement la difficulté d'application de cette convention à l'activité agricole, caractérisée par une période de travail au cours de laquelle sont générés des coûts qui diffère de la période de réception des produits (*cf. supra*).

Si la comptabilité financière, matériau indispensable à toute tentative de valorisation des exploitations agricoles, montre ses limites du fait d'un cadre trop rigide pour s'accommoder des spécificités de l'activité qu'elles développent, on aurait tort de penser que la comptabilité de gestion, du fait de l'absence d'un cadre réglementaire contraignant, soit plus à même de répondre aux attentes des agriculteurs et notamment ceux relevant de l'agro-écologie. En effet, les mêmes limites liées à un horizon temporel s'écartant du cadre annuel, à une incertitude sur les conditions d'exploitation et à la présence d'échanges et de boucles de recyclages au sein d'écosystèmes agricoles aux frontières floues, rendent tout calcul de coûts sinon illusoire du moins fortement empreint d'imprécision.

En définitive, le cadre dans lequel s'insèrent les outils comptables se révèle trop étroit pour appréhender l'ensemble des enjeux et des problématiques auxquels sont confrontés les agriculteurs dans leur désir de valoriser leur travail et leur engagement dans une agriculture plus respectueuse de l'environnement. Il paraît dès lors indispensable d'en élargir les contours.

2.2. La nécessité d'élargir l'approche

Au cours des années 1970-80 ont été menées des recherches qui ont renouvelé durablement l'approche classique de la théorie de la production, insuffisante pour gérer les unités de production agricoles et aider à la prise de décision. Ces approches nouvelles fondées sur la compréhension du comportement de l'acteur social (paysan, ferme...) dans son environnement ont conduit au développement d'une approche systémique donnant naissance à la théorie du comportement adaptatif, véritable théorie de la gestion de l'exploitation agricole (Brossier et

al., 2003). En passant d'une approche analytique à une approche systémique, il ne s'agissait plus de réduire la complexité du problème posé en le découpant en tâches élémentaires à résoudre, mais à appréhender d'une façon globale les interactions en œuvre dans le système de décision de l'exploitation agricole (et ses sous-systèmes) en lien avec son environnement (Capitaine et Jeanneaux, 2015). En prenant le contre-pied d'une approche technique et traditionnelle de la prise de décision de gestion basée sur des procédés relevant de l'ingénierie, ces économistes ont proposé avec la théorie du comportement adaptatif une approche de la gestion et de l'analyse économique de l'exploitation agricole centrée sur l'acteur.

Chia et al. (2014) montrent que, encore aujourd'hui, dans un contexte de flexibilité de l'exploitation agricole familiale lié notamment à la participation à des réseaux, la théorie du comportement adaptatif est toujours pertinente. Elle est un « *outil théorique utile* » de niveau micro-économique, « *focalisée sur les décisions des agriculteurs, elle est précieuse comme cadre de recherches pluridisciplinaire impliquant les agriculteurs comme participants à part entière. C'est donc un instrument utile pour organiser la combinaison des savoirs scientifiques et des savoirs pratiques, formels et informels des acteurs* » (Chia et al., 2014).

Cette approche globale doit se traduire par un élargissement du prisme comptable. En reprenant les développements d'Antheaume (2013) qui identifiait un certain nombre de défis que devait relever le contrôle de gestion face à la prise en compte de l'environnement, on peut, nous semble-t-il, reprendre l'idée d'un nécessaire triple dépassement/élargissement de l'outil comptable actuel pour mieux appréhender la compétitivité de ces exploitations :

- Un élargissement de ce qui est mesuré, dans la mesure où la performance doit être appréhendée en termes non seulement monétaires mais doit également intégrer les échanges entre l'entreprise et son environnement, nécessitant ainsi d'y associer toutes les relations que l'entreprise a avec son environnement, y compris ce que Schaltegger nomme les processus hors marché (Schaltegger, 2011) ;
- Un élargissement de l'horizon temporel sur lequel est évaluée la performance, horizon temporel sur lequel doivent être calculés les coûts et les recettes d'une activité mais aussi l'horizon temporel sur lequel cette activité impacte l'environnement ;
- Un élargissement des acteurs pris en compte dans le contexte de possibles symbioses entre processus productifs à l'intérieur d'une zone d'activité agro-écologique dans laquelle les déchets ou rejets de l'un servent de matières premières à l'autre, préfigurant, « *un écosystème industriel du troisième type* » (Vivien, 2003).

On peut également reprendre les développements de Gray et al. (1995) qui voient dans la comptabilité sociale et environnementale :

- Une comptabilité de plusieurs choses allant au-delà des seuls faits économiques ;
- Une comptabilité de plusieurs groupes, qui ne se limite pas aux seuls actionnaires ;
- Une comptabilité à usage multiple qui ne s'arrête pas à la seule décision financière.

Il s'agit en définitive, comme le souligne Ngantchou (2015), de mettre à jour le modèle comptable traditionnel en élargissant certaines conventions et surtout en refondant la vision de l'entreprise.

Cette refondation appelle des outils renouvelés centrés sur les attentes des agriculteurs.

2.3. Des pistes de solutions et voies de recherche

Les années 1980-90 avaient vu le développement d'outils et de techniques visant à faciliter la prise de décision de gestion. Les équipes de chercheurs ayant développé la théorie du comportement adaptatif s'étaient ainsi appuyés sur cette théorie pour promouvoir des outils centrés sur l'acteur tels que le planning prévisionnel de trésorerie, le budget partiel, ou la programmation linéaire (Brossier et al., 2003).

De façon plus récente, Capitaine et Jeanneaux (2015) ont envisagé une approche renouvelée de l'approche systémique, cherchant à « *passer d'une approche systémique statique à une approche de management stratégique* » en y intégrant les principes du développement durable, de façon à considérer l'exploitation agricole « *comme un système finalisé et piloté, mais aussi adaptatif, car capable d'évoluer dans un environnement incertain et changeant qui tient compte des parties prenantes* ». Ils proposent, pour outiller leur démarche, l'utilisation d'un tableau de bord équilibré (*balanced scorecard*) qui permet d'élargir le champ d'analyse et de vision de l'exploitant.

D'autres méthodes se basant sur une approche systémique et ayant pour objectif l'aide à la prise de décision ont également vu le jour face aux défis du développement durable (défis que relèvent les agriculteurs du réseau CIVAM interrogés). Ces différentes initiatives peuvent être classées en trois catégories : celles visant à dépasser la comptabilité *stricto sensu* pour se consacrer au développement d'indicateurs de durabilité ; celles visant à élargir le spectre de l'enregistrement comptable pour intégrer les aspects environnementaux soit en matière de valeur, soit en matière de coûts ; et des initiatives mixtes, visant une synthèse des approches précédentes.

2.3.1. Un dépassement de la comptabilité par les indicateurs

Il s'agit avant tout de montrer au moyen d'indicateurs les effets de l'activité agricole sur l'environnement, ou d'évaluer les forces et faiblesses d'un système productif au regard du critère de durabilité. On peut citer notamment dans cette catégorie :

- AGRO*ECO de Girardin et al. (2000), qui cherche à caractériser à la fois les effets d'une pratique agricole sur toutes les composantes environnementales et la sensibilité d'une composante environnementale (l'eau, l'air...) à toutes les pratiques agricoles sur un champ donné cultivé ;
- La méthode IDEA⁷ (Indicateurs de Durabilité des Exploitations Agricoles) (Vilain, 2008), qui aide à apprécier les forces et les faiblesses du système de production, et à identifier des voies d'amélioration vers plus de durabilité. Basée sur l'approche systémique utilisée dans les sciences agronomiques depuis de nombreuses années en France (Sebillote, 1996), elle intègre les trois concepts clés de l'agriculture durable (Landais, 1998) : viabilité (efficacité des systèmes de production et la sécurité des sources de revenus face à l'incertitude des marchés), « vivabilité » (vie professionnelle et personnelle décente des agriculteurs) et reproductibilité environnementale (maintien du niveau des ressources naturelles et de la biodiversité).

⁷ On peut aussi citer les diagnostics du RAD (Réseau Agriculture Durable <http://www.agriculture-durable.org/>) et RISE (*Response-Inducing Sustainability Evaluation*) (Häni et al., 2003), très proches de la méthode IDEA.

- L'approche de Lamberton (2000), qui considère la comptabilité agricole environnementale sous forme de tableaux de bord. Il propose notamment un modèle comptable élargi qui englobe les concepts d'éco-efficience et d'éco-justice afin d'évaluer la performance d'une organisation dans la réalisation des objectifs du développement durable.
- L'Analyse de cycle de vie (ACV), étudiée notamment par Bicalho (2013) comme outil potentiel de comptabilité environnementale sur l'exemple de l'huile de palme au Brésil.

Comme l'ont remarqué Van Passel et al. (2007), les indicateurs peuvent aider à identifier et définir la durabilité, mais aussi à communiquer sur ces questions (Altukhova, 2013). Ils peuvent être utilisés pour prévoir et contrôler les résultats des choix politiques. De bons indicateurs fournissent des informations clés sur le système physique, social ou économique et ils permettent d'analyser les tendances et les relations de cause à effet (Veleva et Ellenbecker, 2001). Par ailleurs, les indicateurs de développement durable devraient fournir des bases solides pour la prise de décision à tous les niveaux (Girardin et al., 2000).

2.3.2. Une intégration de l'environnement dans les documents comptables

Sur un plan conceptuel, deux approches, dont il semble qu'elles soient difficilement réconciliables, semblent pouvoir éclairer la prise en compte des éléments environnementaux dans les comptes de l'exploitation agricole.

- L'approche « fisherienne », centrée sur la notion d'actif et qui évalue ce dernier par la valeur actualisée des services qu'il va rendre dans le futur.
On reconnaît ici la direction prise par les normes IFRS et la notion de juste valeur qu'elles véhiculent, juste valeur qui dans le domaine agricole se manifeste au grand jour dans la norme IAS 41 traitant des activités agricoles et des actifs biologiques. Dans cette approche, il n'est plus nécessaire qu'un profit soit réalisé pour être inscrit en comptabilité mais il suffit que les perspectives futures laissent entrevoir la possibilité de réalisation de ce dernier. De plus, les actifs ne sont plus systématiquement amortis mais font l'objet d'un test de dépréciation, celle-ci n'étant effectivement pratiquée « *que s'il y a quelque bonne raison de croire que le prix des services qu'ils [les actifs] pourront rendre dans le futur viendrait à diminuer* » (Gbego et Richard, 2015). Autrement dit, cette approche autorise une constatation de plus de profit et ce de façon plus rapide que dans l'approche classique de la comptabilité. On y gagne en rapidité d'apparition des profits ce qu'on y perd en prudence. Appliquée au domaine environnemental, on retrouve cette approche dans le modèle de la Banque Mondiale visant à donner une valeur au capital global d'une nation et qui distingue le capital financier, évalué de façon classique en coût historique, le capital naturel, évalué sur la base de la valeur actualisée des services futurs rendus par la nature et le capital humain dont la valeur est donnée par la différence entre la valeur du capital global et la somme des deux capitaux précédents. Au niveau d'une entreprise, l'approche consiste à donner un prix aux services et aux dommages environnementaux futurs (Gbego et Richard, 2015). On a donc ici un modèle de la valeur ;
- L'approche en termes de coût de maintien et de renouvellement de tous les capitaux (financier, humain et naturel) au moyen d'un triple amortissement.

C'est ce que développent Rambaud et Richard (2015) dans le modèle CARE/TDL (Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement/*Triple Depreciation Line*). Basé sur l'idée que l'entreprise a l'obligation de procéder à la réparation des dégradations causées aux capitaux dont elle est responsable, le modèle prend appui sur la comptabilité classique en coûts historiques et sur la technique de l'amortissement comme outil de maintien du capital, élargie au capital humain et naturel. L'approche met ainsi en avant la nécessité de conserver les trois types de capital séparément (durabilité forte) et non globalement (durabilité faible). Dès lors, le profit est ce qui reste après avoir procédé à cet amortissement pluriel et le concept de Triple Ligne d'Amortissement remplace celui de *Triple Bottom Line*. Contrairement à l'approche « fisherienne », le modèle est bien ici un modèle de coût et non de valeur.

Par rapport aux attentes exprimées par les agriculteurs du CIVAM, on se rend compte qu'aucune de ces deux approches n'est totalement satisfaisante. En effet, dans leur volonté d'intégrer à la valeur de leur exploitation une composante liée à l'environnement, la solution héritée du cadre conceptuel des IFRS semble préférable puisqu'elle permettrait de valoriser aujourd'hui les services environnementaux de demain (ce qu'attendent les agriculteurs dans leur volonté de présenter aux partenaires, notamment financiers, une traduction comptable de la valeur environnementale de leurs actions) ; en revanche, la méthode CARE semble plus à même d'aboutir à un coût de production intégrant les actions environnementales par le biais du triple amortissement.

Plus globalement, les différents types d'initiatives présentés précédemment semblent en définitive plus complémentaires que concurrents. En effet, l'approche par les indicateurs est séduisante mais elle ne règle pas totalement le problème de la valorisation financière des efforts entrepris dans le sens d'une agriculture plus durable. De la même façon, si les initiatives comptables exposées précédemment règlent (du moins en apparence) le problème de la traduction comptable, cette dernière ne peut prendre appui que sur une évaluation technico-économique que seuls des indicateurs peuvent fournir. C'est probablement du côté d'une utilisation conjointe des outils précédents qu'il faut chercher un début de solution au questionnement des agriculteurs du CIVAM.

2.3.3. Une approche mixte

Dans cette volonté de réconcilier indicateurs et valorisation comptable, on peut citer la proposition d'Altukhova (2013) d'utiliser la méthode IDEA comme base pour une comptabilité environnementale de type CARE.

Un cadre intégrateur peut être trouvé dans la tentative de Debruyne (2010) d'opérer une synthèse de différentes approches en proposant de valoriser les exploitations agricoles à partir d'une appréciation multidimensionnelle de leur performance, à savoir :

- Une composante financière mesurée par l'information comptable au sens classique du terme ;
- Une composante managériale appréhendée par une mesure de la création de valeur au moyen du calcul de la valeur ajoutée économique (E.V.A) ;
- Une composante productive estimée par une mesure de l'efficacité du processus de production (rapport entre *outputs* et *inputs*) d'une part, de l'efficacité technico-

économique (chiffage des économies réalisables sur chacune des ressources consommées) d'autre part.

Conclusion

Les outils classiques proposés par la comptabilité sont limités pour mesurer la compétitivité des exploitations agricoles familiales. Cette compétitivité ne peut être résumée par les documents fournis par une reddition comptable annuelle, faisant état d'une performance passée et d'un patrimoine évalué en coûts historiques.

La vision le plus souvent court-termiste et nécessairement prudente des organismes bancaires ne facilite pas l'octroi de financements et le soutien à des exploitations en transition vers de nouvelles formes de coopération dans les territoires et vers une agriculture plus respectueuse de l'environnement. Cette situation est d'autant plus prégnante que l'outil comptable, matériau sur lequel les financeurs s'appuient largement pour justifier, sinon fonder, leur décision d'octroi ou de refus de financement, ne semble pas à même de rendre compte des performances et de la compétitivité des exploitations qui s'engagent dans ces dynamiques. Les agriculteurs se retrouvent seuls et le plus souvent démunis en outils permettant de défendre leurs projets et la compétitivité future de leur exploitation.

Il y a plus de 25 ans, Brossier et al. (1991) distinguaient deux conceptions de la gestion des exploitations agricoles familiales, d'une part une « *gestion centrée sur un diagnostic d'expert reposant sur des outils conçus pour et par l'environnement de l'exploitation* », d'autre part une « *gestion centrée sur l'acteur et son projet* ». Ces deux conceptions antagonistes sont toujours très actuelles, la première est une gestion classique fortement marquée par la réglementation comptable et fiscale, dont les destinataires sont avant tout les partenaires externes à l'exploitation ; la seconde permet le pilotage et la prise de décision, elle s'avère de plus en plus nécessaire au regard des incertitudes qui pèsent sur des exploitations agricoles familiales en mutation.

L'enjeu des recherches futures en comptabilité agricole est de (ré)concilier ces deux conceptions de la gestion des exploitations agricoles familiales en partant des attentes des acteurs pour enrichir la comptabilité en outils plus adaptés aux défis actuels.

Bibliographie

Altukhova, Y. (2013). Comptabilité agricole et développement durable : étude comparative de la Russie et de la France. Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine, sous la Direction de Jacques Richard.

Antheaume, N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental : état des lieux, état de l'art. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 19 (3) : 9-34.

Bicalho, T. (2013). Les limites de l'ACV. Étude de la soutenabilité d'un biodiesel issu de l'huile de palme brésilienne. Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine, sous la Direction de Jacques Richard.

- Blanchet, A., Gotman, A. (2007). *L'enquête et ses méthodes : l'entretien*. Armand Colin.
- Brossier, J. (1989). Risque et incertitude dans la gestion de l'exploitation agricole : quelques principes méthodologiques. In *Le risque en agriculture*: (Eldin Michel et Milleville Pierre, ed.). Paris, ORSTOM, 25-41.
- Brossier, J., Chia, E., Marshall, E., Petit, M. (1991). Gestion de l'exploitation agricole familiale et pratiques des agriculteurs : vers une nouvelle théorie de la gestion. *Canadian Journal of Agricultural Economics/Revue canadienne d'agroeconomie*, 39 (2) : 119-135.
- Brossier, J., Chia, E., Marshall, E., Petit, M. (2003). Gestion de l'exploitation agricole familiale : éléments théoriques et méthodologiques. Educagri éditions.
- Capitaine, M., Jeanneaux, P. (2015). De l'approche globale à l'approche systémique du changement : vers la gestion stratégique de l'exploitation agricole. *Colloque de la Société Française d'Économie Rurale « Structures d'exploitation et exercice de l'activité agricole : Continuités, changements ou ruptures ? »*, février 2015, Rennes.
- Chia, E., Petit, M., Brossier, J. (2014). Théorie du comportement adaptatif et agriculture familiale. In *L'agriculture en famille : travailler, réinventer, transmettre* (Pierre Gasselien, Jean-Philippe Choisis, Sandrine Petit, François Purseigle, Sylvie Zasser, dir.). Les Ulis, EDP Sciences, 81-100.
- Combessie, J.C. (2010). *La méthode en sociologie*. La Découverte.
- Debruyne, M. (2010). Valeur, performance et efficacité productive de l'entreprise agricole. *La Revue des Sciences de Gestion*, 243-244 (3) : 89-102.
- Duchesne, S., Haegel, F. (2008). *L'enquête et ses méthodes : l'entretien collectif*. Armand Colin.
- Gbego, H., Richard, J. (2015). Vers une vraie comptabilité environnementale. *Revue Française de Comptabilité*, Janvier.
- Girardin, P., Bockstaller, C., van der Werf, H.M.G. (2000). Assessment of potential impacts of agricultural practices on the environment: the AGRO*ECO method. *Environmental Impact Assessment Review*, 20: 227-239.
- Gray, R.H., Kouhy, R., Lavers, S. (1995). "Corporate Social and Environmental Reporting: A review of the Literature and a Longitudinal Study of UK Disclosure", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8 (2): 417-447.
- Häni, F., Braga, F., Stämpfli, A., Keller, T., Fischer, M., Porsche, H. (2003). RISE, a Tool for Holistic Sustainability Assessment at the Farm Level. *International Food and Agribusiness Management Review*, 6 (4): 78-90.
- Jeanneaux, P., Blasquie-Revol, H. (2012). La gestion des exploitations agricoles : un état des lieux de la recherche en France. *Annales des Mines - Gérer et comprendre*, 107 (1), 29-40.
- Lamberton, G. (2000). Accounting for sustainable development - a case study of city farm. *Critical Perspectives on Accounting*, 11 : 583-605.
- Landais, E. (1998). Agriculture durable : les fondements d'un nouveau contrat social. *Courrier de l'Environnement de l'INRA*, 33 : 5-22.
- Ngantchou, A. (2015). Rendre compte de l'engagement social et environnemental de l'entreprise par les comptes : contribution pour un cadre conceptuel de comptabilité sociale et environnementale. *Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible*, 36^{ème} congrès de l'AFC, mai 2015, Toulouse.

- Rambaud, A., Richard, J. (2015). "The 'Triple Depreciation Line' instead of 'Triple Bottom Line': Towards a genuine integrated reporting". *Critical Perspectives on Accounting*, 33: 92-116.
- Schaltegger, S. (2011). Sustainability Management Control. In *Environmental Management Accounting and Supply Chain Management* (Eds, Burritt, R.L., Schaltegger S., Bennett M., Pohjola, T., Csutora, M.). Dordrecht, Heidelberg, London, New-York : Springer, 337-353.
- Sebillote, M. (1996). *Les mondes de l'agriculture. Une recherche pour demain*. (En collaboration avec C. Allais, E. Landais et H. Lecoœur), Paris : INRA éditions.
- Van Passel, S., Nevens, F., Mathijs, E., Van Huylenbroeck, G. (2007). Measuring farm sustainability and explaining differences in sustainable efficiency. *Ecological economics*, 62: 149-161.
- Veleva, V., Ellenbecker, M. (2001). Indicators of sustainable production: framework and methodology. *Journal of Cleaner Production*, 9 (6): 519-549.
- Vilain, L. (2008). *La méthode IDEA*. Educagri éditions.
- Vivien, F.D. (2003). Rencontre du troisième type... d'écosystèmes ou quand l'écologie devient industrielle. *Innovations*, 2 (18).