

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL

LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE :
IMPLICATION ET COMPÉTENCE DU PROFESSIONNEL COMPTABLE

MÉMOIRE
PRÉSENTÉ
COMME EXIGENCE PARTIELLE
DE LA MAÎTRISE EN SCIENCES COMPTABLES

PAR
MOHAMED NASREDDINE FERCHICHI

SEPTEMBRE 2006

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL
Service des bibliothèques

Avertissement

La diffusion de ce mémoire se fait dans le respect des droits de son auteur, qui a signé le formulaire *Autorisation de reproduire et de diffuser un travail de recherche de cycles supérieurs* (SDU-522 – Rév.01-2006). Cette autorisation stipule que «conformément à l'article 11 du Règlement no 8 des études de cycles supérieurs, [l'auteur] concède à l'Université du Québec à Montréal une licence non exclusive d'utilisation et de publication de la totalité ou d'une partie importante de [son] travail de recherche pour des fins pédagogiques et non commerciales. Plus précisément, [l'auteur] autorise l'Université du Québec à Montréal à reproduire, diffuser, prêter, distribuer ou vendre des copies de [son] travail de recherche à des fins non commerciales sur quelque support que ce soit, y compris l'Internet. Cette licence et cette autorisation n'entraînent pas une renonciation de [la] part [de l'auteur] à [ses] droits moraux ni à [ses] droits de propriété intellectuelle. Sauf entente contraire, [l'auteur] conserve la liberté de diffuser et de commercialiser ou non ce travail dont [il] possède un exemplaire.»

Remerciements

Louanges à dieu pour toutes les bontés qu'il m'a données pour réaliser ce mémoire.

La rédaction de ce travail de maîtrise n'aurait pas été possible sans le concours de certaines personnes que je tiens à remercier très sincèrement ici :

Ma chère mère et mon défunt et bien aimé père qui m'ont toujours soutenu et encouragé pour terminer ce mémoire.

Ma directrice de recherche Madame Marie-Andrée Caron, pour ses conseils avisés tout au long de la rédaction de ce mémoire.

Mes amis et mon frère Seifeddine qui a rendu mon séjour agréable au Canada.

TABLE DES MATIÈRES

Remerciements.....	i
Tables des matières.....	ii
Liste des figures.....	v
Liste des tableaux.....	vi
Résumé.....	viii
Introduction.....	1
Revue de littérature.....	4
Chapitre I : Les outils de la comptabilité sociale et environnementale.....	5
1.1 Définitions de la CSE.....	6
1.2 Le développement de la CSE de 1970 à aujourd'hui.....	7
1.2.1 La période de 1970 à 1980.....	7
1.2.2 La période de 1980 à 1990.....	9
1.2.3 La période de 1990 à aujourd'hui.....	10
1.3 Outils et techniques de la CSE.....	13
1.3.1 Analyse de cycle de vie (ACV).....	15
1.3.1.1 Définition des objectifs et de la portée de l'ACV.....	15
1.3.1.2 Analyse de l'inventaire (collecte de données).....	16
1.3.1.3 Évaluation de l'incidence (évaluation environnementale).....	16
1.3.1.4 Évaluation des améliorations (intervention de l'entreprise).....	17
1.3.2 Analyse hiérarchique des coûts.....	17
1.3.3 Comptabilisation du coût environnemental complet.....	19

Chapitre II : Les acteurs de la compétence professionnelle en matière de CSE.....	26
2.1 Le professionnel comptable.....	26
2.1.1 Point de vue normatif sur les compétences comptables en matière d'environnement.....	27
2.1.2 Point de vue empirique sur les compétences comptables en matière d'environnement.....	34
2.2 L'université.....	38
2.3 La profession comptable.....	40
2.4 L'entreprise.....	41
2.5 L'État (la réglementation).....	42
Chapitre III : Cadre d'analyse.....	46
3.1 Une approche socio-constructiviste de la compétence.....	48
3.2 Ressources documentaires.....	49
3.2.1 Monographies comptables.....	50
3.2.1.1 Ressources publiées par CMA-Canada.....	50
3.2.1.2 Ressources publiées par l'ICCA.....	52
3.2.1.3 Ressources publiées par l'IFAC.....	54
3.2.2 Documentation non-professionnelle en matière d'environnement.....	55
3.2.2.1 Lignes directrices du <i>Global Reporting Initiative</i>	55
3.2.2.2 Lignes directrices du projet SIGMA.....	56
3.2.2.3 Rapport Stratos.....	57
3.3 Ressources sociales (ses pairs et autres partenaires).....	58
Chapitre IV : Méthodologie.....	61
4.1 L'échantillon.....	61
4.1.1 Description du choix des entreprises sélectionnées (qualitativement et quantitativement).....	61
4.1.2 Description des répondants à qui s'adresse le questionnaire.....	62
4.2 Collecte de données.....	63
4.3 Description du questionnaire.....	65

Chapitre V : Présentation et analyse des résultats.....	71
5.1 Éléments méthodologiques et taux de réponse.....	71
5.2 Présentation et analyse des résultats.....	72
5.2.1 Profil des répondants.....	73
5.2.2 Profil général de l'entreprise.....	76
5.2.3 Implication du professionnel comptable dans les activités reliées à la comptabilité environnementale.....	79
5.2.4 Recours à des activités de formation en environnement.....	81
5.2.5 Attitudes du professionnel comptable à l'égard de la problématique environnementale.....	84
5.3 Discussion des résultats.....	89
 Conclusion.....	 92
 Appendice	
Questionnaire de recherche.....	97
 Bibliographie.....	 110

LISTE DES FIGURES

Figure	Page
4.1 Groupe d'âge des répondants en (%).....	73
4.2 Diplôme des répondants en (%).....	74
4.3 Domaine d'expertise du diplôme de répondants en (%).....	74
4.4 Titre professionnel des répondants en (%).....	74
4.5 Poste occupé par les répondants en (%).....	75
4.5 Année d'expérience dans le poste (%).....	75
4.6 Nombre d'entreprises fréquentées par les répondants en (%).....	75

LISTE DES TABLEAUX

Tableau	Page
1.1 Définitions de la comptabilité environnementale et sociale (CSE).....	6
1.2 Classification des outils de la comptabilité environnementale.....	24
2.1 Résumé des compétences environnementales comptables proposées par l'ICCA (1992).....	30
2.2 Initiatives gouvernementales pour la promotion de l'information sur la performance environnementale.....	43
3.1 Monographies comptables publiées en 1999 par CMA-Canada.....	51
3.2 Monographies comptables publiées par l'ICCA.....	53
3.3 Partenaires du GRI.....	56
4.1 Classification des lettres selon la langue de l'entreprise.....	64
5.1 Présence d'une politique environnementale et/ou de développement durable.....	76
5.2 Statut des techniques de comptabilité environnementale dans les entreprises répondantes.....	78
5.3 Budget alloué à la gestion ou à la divulgation de la performance environnementale en milliers de dollars.....	79
5.4 Degré d'implication du professionnel comptable dans les activités reliées à la comptabilité environnementale.....	80
5.5 Documentation et formation en environnement.....	82

5.6	Attitudes des répondants à l'égard de la problématique environnementale....	84
5.7	Groupes d'attitudes.....	87

Résumé

La comptabilité sociale et environnementale (CSE) constitue un nouveau défi à relever par le professionnel comptable dans le but de maximiser le bien-être de l'humanité. Ainsi, le professionnel comptable doit défendre la production d'une information qui s'adresse à d'autres parties prenantes que celles qui se sont intéressées traditionnellement à la maximisation du profit. On s'attend à ce qu'il agisse comme catalyseur des changements requis pour permettre à l'entreprise de gérer de manière responsable et de rendre des comptes à l'égard des impacts sociaux et environnementaux de ses activités avec le plus de transparence possible.

Or, des études ont montré que le professionnel comptable n'a pas toutes les compétences requises pour assumer un tel rôle (Bebbington et al, 1994; Wilmshurst & Frost, 2001). La CSE constitue pour le professionnel comptable un nouveau champ d'expertise, qui se traduit par des activités pour lesquelles il doit adapter ses propres connaissances aux exigences de la situation à laquelle il est confronté et aux caractéristiques qu'il décèle lui-même sur l'objet à apprendre.

Notre objectif est donc d'enquêter sur l'implication du professionnel comptable dans des situations professionnelles à caractère environnemental (variable implication), sur les ressources auxquelles il a recours pour construire une compétence dans le domaine de la CSE (variable formation), sur son habileté à mobiliser des ressources sociales, c'est-à-dire ses partenaires en matière de CSE (profession comptable, entreprise, État), sur la représentation qu'il se fait de ses partenaires (variable attitude), et enfin sur l'effet de son interaction avec l'objet environnemental sur la manière dont il se définit et se représente son rôle comme professionnel (variable attitude).

Nos résultats permettent de constater que le professionnel comptable s'implique faiblement dans les activités reliées à la comptabilité environnementale. Ce manque d'implication peut s'expliquer par le faible recours aux ressources permettant au professionnel comptable de développer une expertise environnementale qui pourrait l'aider à faire face à la problématique environnementale. Malgré sa volonté de s'impliquer dans la problématique environnementale, il n'a pas les ressources (compétences, expertise, formation) nécessaires pour mettre en action cette volonté (soit une pleine implication dans les activités reliées à la comptabilité environnementale).

Une législation adéquate, obligeant les entreprises à tenir compte des considérations environnementales, pourrait inciter le professionnel comptable à bien s'adapter à la problématique environnementale. De plus, une implication plus importante des ordres professionnels comptables à la consolidation des compétences et des connaissances du professionnel, de manière à le préparer à s'impliquer pleinement dans les activités reliées à la comptabilité environnementale à partir notamment de l'intégration d'une formation spécialisée sur le sujet environnemental, pourrait favoriser une plus grande implication de sa part.

INTRODUCTION

La protection de l'environnement est devenue un enjeu important dans la communauté internationale. La menace d'une conséquence hostile de la dégradation environnementale sur notre survie est maintenant traitée d'une manière plus sérieuse. Cette initiative s'est accentuée par le sommet de la terre à Rio de Janeiro en 1992, les gouvernements à travers le monde ont reconnu le besoin de discuter de l'échauffement du globe et de la perte de la biodiversité.

Chaque être humain se doit d'être responsable et de mettre en place des stratégies afin de protéger l'intégrité des ressources pour le futur. Ces obligations ne doivent pas être laissées seulement aux environnementalistes, une participation collective est nécessaire, spécialement de la part de ceux qui sont impliqués dans les activités commerciales et industrielles des entreprises qui ont un impact sur l'environnement.

À ce stade, un changement dans la stratégie des entreprises est vital, afin de rendre compte des répercussions de leurs activités sur l'environnement. Dans les entreprises, la comptabilité accomplit un rôle indispensable dans les activités d'affaires de deux manières : à l'interne à l'aide des systèmes comptables de gestion et, à l'externe, en permettant aux parties intéressées de prendre des décisions économiquement pertinentes. Mais, la comptabilité ne consiste pas seulement à présenter les faits économiques de l'activité de l'entreprise, elle est aussi appelée à prendre en considération les conséquences de l'activité de l'entreprise sur l'environnement, en présentant les impacts environnementaux de l'entreprise à l'aide de la comptabilité sociale et environnementale (CSE).

Le professionnel comptable est donc appelé à jouer un rôle significatif dans la conscience environnementale des entreprises à travers ses compétences en matière de comptabilité de gestion, de reddition de comptes et de vérification. Le professionnel comptable accomplit un rôle essentiel dans les systèmes comptables de gestion de son entreprise où il est souvent impliqué à fournir des informations pour planifier, contrôler et prendre des décisions. Ces compétences sont indispensables pour la comptabilité de gestion environnementale dans l'entreprise. Le professionnel comptable occupe souvent des positions de responsabilité et d'autorité dans l'entreprise et il est espéré qu'il va être le chef dans l'encouragement des pratiques d'affaires responsables.

Mais, la mesure et la divulgation de la performance environnementale de l'entreprise demeure un problème. Il est difficile de mesurer différents aspects quantitativement, car les systèmes d'informations comptables de l'entreprise ne tiennent pas compte souvent des mesures reliées à l'environnement. Le professionnel comptable à travers ses compétences peut jouer un grand rôle afin d'améliorer cette situation, ce qui nécessite aussi une grande implication de sa part pour soutenir la question environnementale dans la stratégie de l'entreprise.

Les appels de la profession comptable se sont accrus pour inciter le professionnel comptable à s'impliquer dans la question environnementale par le biais de la vérification et de la comptabilité environnementale. Cette dernière étant considérée comme une pratique en croissance, elle a fait le sujet de plusieurs recherches pour tester le degré d'implication du professionnel comptable dans ce domaine, et déterminer les attitudes du professionnel comptable à l'égard de la gestion et la divulgation de la performance environnementale. Des recherches se sont intéressées à l'implication du professionnel comptable dans la question environnementale (Bebbington et *al.*, 1994; Deegan et *al.*, 1995; et Wilmshurst et Frost, 2001), mais elles n'ont pas soulevé les facteurs et les acteurs qui interviennent dans la construction d'une compétence en matière de CSE par le professionnel comptable.

L'objectif général de notre mémoire est d'étudier la réponse du professionnel comptable aux appels de leur profession pour une plus grande implication dans la CSE, mais aussi les sources qu'ils mobilisent pour construire cette compétence. Pour conduire cette étude, nous allons dans le premier chapitre présenter les outils de la CSE. Le deuxième chapitre présente les acteurs de la compétence professionnelle en matière de CSE. Le troisième chapitre développe le cadre d'analyse de notre étude. La méthodologie fait l'objet du quatrième chapitre, dans lequel on se propose de décrire notre population et de présenter notre questionnaire de recherche. Les analyses de résultats et leurs discussions constituent le cinquième chapitre. Et enfin, nous terminons avec la conclusion de notre étude.

REVUE DE LITTÉRATURE

La comptabilité a toujours aidé et servi l'être humain dans la gestion de ses moyens financiers afin de lui permettre de prendre les décisions judicieuses pour protéger et augmenter sa richesse investie. Mais, cet aspect financier de la comptabilité n'a pas toujours tenu compte des impacts sociaux et environnementaux de l'activité de l'entité sur les autres parties prenantes de l'entreprise (communauté, associations, etc.). L'information à caractère social et environnemental, qui constitue un besoin primordial pour toutes les parties intéressées pour leur permettre de connaître les impacts des projets réalisés par l'entreprise, a souvent été négligée. Ainsi, les gestionnaires, les médias, le public et les politiciens ont constaté des problèmes environnementaux et sociaux qui doivent être soulevés.

La CSE est un outil d'information qui vise à rendre des comptes sur l'impact social et environnemental de l'activité de l'entreprise, afin de mieux mesurer et évaluer ces impacts sur l'environnement. Les chercheurs comptables ont porté ainsi un intérêt particulier à ce domaine, en essayant de faire évoluer cette pratique et de la rendre plus concrète en intégrant les méthodes et les techniques nécessaires pour rendre des comptes de l'impact environnemental de l'activité de l'entreprise. Ils se sont aussi intéressés au rôle du professionnel comptable dans la CSE et à son implication dans les activités de l'entreprise liées à l'environnement. Ainsi, dans le premier chapitre nous présentons les outils et les techniques de la CSE, puis dans le deuxième chapitre nous présentons les acteurs de la compétence professionnelle en matière de CSE.

CHAPITRE I

LES OUTILS DE LA COMPTABILITÉ SOCIALE ET ENVIRONNEMENTALE (CSE)

La comptabilité est un outil pour rendre des comptes aux actionnaires et aux bailleurs de fonds pour protéger leur mise de fonds, en privilégiant l'aspect financier. Mais, l'activité de l'entreprise ne touche pas seulement les actionnaires, il y a aussi des agents internes (employés) et un environnement externe (communauté, environnement naturel) qui font que la compagnie survit et est plus rentable. Il est donc important pour l'entreprise d'en tenir compte dans sa gestion pour qu'elle soit plus efficace. C'est pour cette raison que des chercheurs en comptabilité se sont penchés sur l'aspect social et environnemental de la comptabilité. Cet aspect a connu un développement et une croissance importante, avec une prise de conscience de tous les acteurs économiques quant aux conséquences de l'activité de l'entreprise sur l'environnement. Des outils et des techniques ont été développés pour rendre compte des conséquences externes de l'activité de l'entreprise en faisant appel à la compétence et au professionnalisme du comptable pour une information plus fiable et plus pertinente.

Ainsi, nous présentons dans les sous sections ci-dessous les définitions de la CSE, les différentes époques au cours desquelles cette pratique a connu un développement de 1970 jusqu'à aujourd'hui et les outils et techniques de la CSE qui aident à mesurer les impacts environnementaux de l'activité de l'entreprise.

1.1 Définitions de la CSE

Plusieurs auteurs ont défini la CSE. Nous reprenons les principales définitions dans le tableau suivant (voir le tableau 1.1).

Tableau 1.1
Définitions de la comptabilité environnementale et sociale (CSE)

Auteurs	Définitions
Gray et al (1987)	«La comptabilité environnementale est le processus de communication des effets sociaux et environnementaux des entreprises, des actions économiques à certains groupes d'intérêts dans la société et à tout le public. Une telle chose implique l'extension de la responsabilité des entreprises, au-delà du rôle traditionnel de fournir des comptes financiers aux propriétaires du capital, en particulier, les actionnaires. Une telle extension est fondée sur l'hypothèse que les entreprises ont une plus grande responsabilité que de faire simplement de l'argent pour les actionnaires.» [Notre traduction] (Gary et al, 1987; p. 4)
Mathews (1993)	«Les divulgations volontaires d'informations qualitatives et quantitatives faite par les entreprises pour informer ou influencer un certain type du public. La divulgation quantitative peut être faite en termes financiers ou non financiers.» [Notre traduction] (Mathews, 1993; p. 64)
Gray & Bebbington (2001)	«La comptabilité environnementale couvre tous les domaines de la comptabilité qui peuvent être affectés par la réaction du monde des affaires aux sujets environnementaux, incluant les nouveaux domaines de l'éco-comptabilité. » [Notre traduction] (Gray & Bebbington, 2001; p. 6)

Les auteurs qui ont défini la CSE ne s'entendent pas sur la nature que doivent prendre les pratiques en matière de divulgation, à savoir si elles doivent être volontaires ou en conformité avec des obligations légales; quantitatives ou financières; être considérées comme étant partie intégrante ou non du processus de la comptabilité. Jusqu'à présent les académiciens ne sont pas arrivés à s'entendre sur une définition conventionnelle de la CSE.

Le développement de la CSE en est encore à ses débuts par rapport aux autres domaines de la comptabilité auxquels les académiciens se sont intéressés telle que la comptabilité financière. La CSE a commencé pendant les années 1970, suite à l'intérêt des académiciens pour la dimension sociale de la comptabilité. Nous étudierons son développement dans la section suivante.

1.2. Le développement de la CSE de 1970 à aujourd'hui

Mathews (1997) a présenté trois périodes distinctives qui présentent chacune une période de croissance de la CSE, soient (1) de 1970 à 1980, (2) de 1981 à 1990 et (3) de 1991 jusqu'à aujourd'hui. Nous allons exposer les principaux développements de chacune de ces périodes.

1.2.1 La période de 1970 à 1980

La première période est considérée comme le moment où la recherche comptable sociale et environnementale a été introduite. Cette époque est caractérisée par un grand volume de travaux empiriques publiés en comptabilité sociale, avec un grand nombre d'articles expliquant l'élaboration de modèles pour développer les divulgations de la comptabilité sociale. Les études empiriques portaient sur des questions sociales qui étaient descriptives et non sophistiquées. Les résultats de ces études ont été caractérisés soit par une réponse positive ou négative concernant l'existence ou l'inexistence de divulgation d'information reliée à la dimension sociale de la comptabilité, plus fréquemment touchant les employés ou le produit de l'entreprise (Ernst et Ernst, 1972-1978).

Pendant cette période, le souci de la question environnementale était presque absent, que ce soit par la haute direction ou des professionnels comptables, car les cadres de régulation de la comptabilité environnementale étaient absents, les standards de la comptabilité financière en matière d'environnement n'étaient pas développés et les ordres comptables ne s'intéressaient pas à la question.

Il y avait eu naissance d'un certain nombre de modèles normatifs de comptabilité sociale et environnementale, tel que Linowes (1972) qui a élaboré la déclaration socio-économique d'exploitation en tentant de quantifier en terme financier l'interaction de l'entreprise avec les employés, le produit et l'environnement. Ce modèle est une modification de la comptabilité financière historique traditionnelle, qui reconnaît les coûts internes mais non pas les coûts publics ou externes. Il n'y a pas une provision pour reconnaître ou mesurer le volume des externalités et leurs effets subséquents sur l'environnement.

Estes (1976) a essayé de modéliser systématiquement l'impact de l'entreprise sur l'environnement, et de faire des divulgations à travers un état d'impact social qui établit une liste des avantages et des coûts sociaux. Les dommages environnementaux incluent les dommages au terrain, à l'air, à l'eau, le bruit et les autres formes de pollution. L'intention était de montrer un résultat social, coût ou avantage de la fin de période. Les flux de trésorerie ont été utilisés comme la base de la divulgation, alors que les mesures de l'impact de l'activité de l'entreprise sur l'environnement nécessitaient des évaluations utilisant des enquêtes, des coûts de reconstitution et des évaluations de remplacement. Les taux d'actualisation ont été nécessaires pour convertir les coûts futurs des externalités et pour présenter des valeurs utilisables dans l'état d'impact social. Les difficultés avec ce modèle apparaissaient dans le degré de sophistication de l'information qui était requise et la disponibilité de cette information. Mais, ces modèles n'ont pas connu un grand succès, car ils se sont heurtés à des réticences de la part des entreprises, à des difficultés de mise en œuvre importantes ou plus simplement à un manque d'intérêt de la part des parties prenantes de l'entreprise lié à leur faible contenu informatif.

1.2.2 La période de 1980 à 1990

La deuxième période a connu une plus grande concentration sur la comptabilité environnementale, et les réglementations et les divulgations environnementales se sont accrues. La recherche empirique est devenue plus analytique et moins descriptive. Les tentatives d'expliquer la motivation derrière lesquelles l'entreprise publie un tel genre d'information n'ont pas été très développées, restant limitées au domaine de la légitimité organisationnelle (Guthrie et Parker, 1989).

Les modèles normatifs qui étaient une caractéristique particulière des années 1970 sont presque disparus, mais à leur place il y a eu un développement des débats philosophiques à propos du degré auquel les professionnels comptables doivent être impliqués dans le domaine de la CSE (Benston, 1982a, 1982b). Les concepts de contrat social et de légitimité organisationnelle servent à expliquer les pratiques de divulgation comptables qui s'adressent à des groupes d'utilisateurs non traditionnels (les environnementalistes, les associations de protection de l'environnement, etc).

L'organisation de la comptabilité et la mise au point de la divulgation de l'information financière ont continué pendant cette période, avec une plus grande utilisation des cadres conceptuels, des normes comptables et des dispositions légales afin de réduire le degré d'interprétation individuelle dans la divulgation financière. Cependant, peu de développements de la comptabilité s'appliquent à la CSE qui est en grande partie indépendante des cadres conceptuels courants de la comptabilité financière et des normes comptables. Les académiciens et les ordres professionnels comptables étaient plus occupés à mettre en place les nouveaux standards de la comptabilité financière et à essayer de s'adapter au cadre conceptuel américain ou international.

La législation reliée à la protection de l'environnement a eu un impact sur le développement d'activité telle que la vérification environnementale. Par exemple au Canada, le standard de 1990 relié à la suppression de la contamination et la restauration de sites (actifs capitalisés) (ICCA, 1990). En grande Bretagne, un registre pour la terre contaminée doit être compilé en conformité avec les obligations de l'acte de protection de l'environnement de 1990.

1.2.3 La période de 1990 à aujourd'hui

Cette période a vu une prise de conscience très importante pour les problèmes environnementaux dans le domaine de la comptabilité, tant de la part des gestionnaires que des professionnels comptables. Concernant les études empiriques, des numéros spéciaux des revues *Accounting Auditing & Accountability Journal* et *Accounting Forum* ont encouragé les chercheurs comptables à se pencher sur la question environnementale et à publier leurs résultats. Il y a eu beaucoup de travaux empiriques concernant l'étendu de la divulgation environnementale réalisés notamment par Adams et Roberts (1995), Campbell (2000), Deegan et al (1995, 1996, 2000), Gibson et Gurthie (1995), Harte et Owen (1991), Roberts (1991), Solomon (2000), Wilmshurst et Frost (2000). Parmi les études canadiennes, nous trouvons Neu et al. (1998), Cormier et Gordon (2001), Cormier et Magnan (1999, 2003), Cormier et al. (2004) et Aerts et al. (2005).

Il y a eu toutefois une carence relative en travaux normatifs dans la comptabilité durant cette période. Par exemple, dans la comptabilité environnementale, les modèles de 1970 n'ont pas repris vie, alors que la conscience environnementale des entreprises est plus palpable. Il y a eu seulement quelques contributions, dont celles de Schaltegger et al (1996) et de Boone and Rubenstein (1997).

Schaltegger et al (1996) (de l'Allemagne) ont préconisé une nouvelle forme de comptabilité pour l'environnement qui implique "la comptabilité écologique", qui

pourrait se développer séparément de la comptabilité conventionnelle, pour être intégrée ensuite dans la comptabilité traditionnelle, financière et de gestion. La comptabilité écologique comporte un volet interne (la comptabilité interne ou de gestion) et un volet externe (la comptabilité externe ou financière). Son volet interne inclut l'utilisation de l'analyse de cycle de vie et "de l'évaluation écologique d'investissement". Son volet externe devrait posséder les mêmes caractéristiques qualitatives que la comptabilité financière, telles que la fiabilité, la pertinence, la comparabilité et la représentation fidèle, mais elle devrait aussi prendre en considération les aspects fiscaux et de consolidation. Or, la comptabilité écologique utilise des unités de mesures physiques dans beaucoup de cas, tel que pour les énergies, l'eau et les émissions de gaz à effet de serre et lorsqu'elle est intégrée à la comptabilité traditionnelle, les auteurs essaient d'avoir une perspective à la fois financière et environnementale, mais finalement la mesure financière domine.

Boone et Rubenstein (1997) (du Canada) ont développé un modèle pour rendre compte des externalités résultant de la pollution environnementale, ou coûts externalisés, qui sont les incidences qu'ont les activités d'une entreprise sur l'environnement et la santé humaine, mais qui ne sont pas incluses dans le coût des produits et services de l'entreprise. Elles sont plutôt subies par les individus ou la société en général. Il y a coût externalisé lorsque les deux conditions suivantes sont réunies : (1) l'activité d'un agent entraîne une perte ou un gain de bien-être d'un autre agent, non partie à l'activité, et (2) cette perte de bien-être ne fait pas l'objet d'une indemnisation.

Pour comptabiliser les pertes monétaires des externalités, deux approches peuvent être adoptées : la méthode de la lutte contre la pollution et la méthode de la courbe des dommages. La méthode du coût de la lutte contre la pollution se fonde sur le coût de l'installation et du fonctionnement de technologies antipollution comme valeur monétaire approximative des coûts externalisés engagés. La méthode de la courbe des dommages utilise les données environnementales et scientifiques et les

techniques de modélisation combinées avec des méthodes économiques pour estimer les coûts et les impacts externes.

Généralement, cette méthode comprend les quatre étapes suivantes : (1) relever et évaluer les niveaux d'émissions ou de polluants, tout en fournissant une description qualitative des incidences positives et négatives potentielles; (2) établir un modèle de dispersion, de propagation ou de transformation; (3) mesurer les incidences d'une activité polluante spécifique sur une population ou sur un environnement particulier; (5) attribuer une valeur monétaire aux incidences estimées.

À condition que ces coûts puissent être déterminés à travers ces méthodes, les auteurs ont démontré qu'un compte environnemental de capitaux propres pourrait être construit, par lequel les externalités seraient montrées comme des coûts externes dans l'état de résultat (réduisant le revenu) et le solde correspondant est placé dans le bilan comme capitaux propres environnementaux.

Le modèle de Boone et Rubenstein (1997) est basé ainsi sur un contrat social implicite entre l'entité et la société. Le concept est intéressant puisque s'il y a un compte environnemental de capitaux propres, ceci pourrait être employé pour exiger le paiement de dividendes, ou bien les capitaux propres pourraient être rachetés pour éliminer le déséquilibre environnemental de capitaux propres. Dans les deux cas le paiement irait vraisemblablement au gouvernement, puisqu'il a la responsabilité finale de la réparation et du soin de l'environnement, et l'effet devrait être d'internaliser l'externalité affectant de ce fait les coûts et les bénéfices de l'entité. Mais Mathews (2004) a souligné que leur modèle ne traite pas de ces enjeux et n'est donc pas entièrement développé.

Durant cette période, les ordres professionnels comptables ont commencé à fournir une assistance à leurs membres dans la manière de gérer les problèmes comptables et de vérification reliés à l'environnement tel que l'institut des

comptables agréés du Canada (ICCA) avec son guide «Environmental auditing and the role of the accounting profession» (1992). Aussi, l'ICCA a publié des rapports de recherche à propos des méthodes de comptabilisation des coûts environnementaux, tel que la comptabilisation du coût complet du point de vue de l'environnement (ICCA, 1997), et il a produit aussi la norme 3110 obligations liées à la mise hors service d'immobilisations (Manuel de l'ICCA, 2004).

La réussite d'une stratégie d'une entreprise va dépendre de la qualité de l'information dont dispose l'entreprise pour prendre les décisions utiles, comme les coûts des produits vendus. Ainsi, une information de gestion complète, y compris les données sur les coûts et les possibilités liées à l'environnement, peut être une source d'avantage concurrentiel pour l'entreprise. Il existe des méthodes qui permettent de mesurer les coûts et les possibilités actuels et futurs liés à l'environnement, d'en rendre compte et d'en assurer la gestion. Ces outils et techniques de gestion peuvent aider les dirigeants d'entreprise à isoler la source des coûts autrefois cachés ou mal imputés, à en mesurer l'ampleur et à favoriser la prise de décisions de gestion plus judicieuses.

1.3 Outils et techniques de la CSE

La divulgation de l'information environnementale, tant quantitative que qualitative nécessite des mécanismes particuliers. Ces mécanismes visent à mettre en évidence les différents coûts environnementaux des produits, des procédés et des activités de l'entreprise, afin de tenir compte de l'impact de l'activité de l'entreprise sur l'environnement.

Certains coûts procurent des avantages économiques à long terme qui s'étendent au-delà de l'exercice et sont traités comme des actifs. L'ICCA (1993) donne en exemple les coûts engagés pendant la construction et le développement d'immobilisations qui visent à empêcher ou à atténuer les dommages environnementaux causés par l'exploitation future de l'immobilisation, ou afin de conserver des ressources naturelles dans le cadre de son exploitation. Ces coûts

sont liés à l'obtention des avantages que l'on compte tirer de l'immobilisation en question. Ils font partie du coût de celle-ci et ils devraient être capitalisés.

Les coûts qui ne répondent pas à ce critère sont traités comme des charges et ils sont imputés aux résultats de l'exercice au cours duquel ils sont engagés. Ces coûts environnementaux englobent ceux que l'entreprise engage en vertu des conventions commerciales, légales ou économiques appelés coûts internes, mais aussi ceux que des tiers doivent assumer par suite des impacts de l'entreprise sur l'environnement appelés «coûts externalisés» ou «coûts sociaux».

Ces derniers coûts sont associés à des coûts dont les entreprises ne sont pas tenues responsables ou qui n'ont pour elles aucune conséquence économique importante compte tenu des conditions du marché et du cadre réglementaire actuels. Par exemple: les dommages causés à l'environnement par les pluies acides résultant de l'utilisation de combustibles fossiles et les problèmes de santé imputables à la pollution par le bruit à proximité des aéroports et des autoroutes. Ces coûts ne sont habituellement pas pris en compte par le système comptable d'une entité (ICCA, 1997 ; 6).

Les systèmes comptables traditionnels ne facilitent pas la prise en charge des dépenses et des actions environnementales, puisqu'ils se concentrent sur les coûts directs et immédiats des actions, des processus et des produits. Ces systèmes ignorent les coûts indirects et les coûts à plus long terme, de même que les économies susceptibles de se produire en ce qui concerne l'environnement (Macve, 2000). Or, plusieurs outils sont maintenant proposés pour mieux mesurer les coûts et les avantages actuels et futurs liés à l'environnement, pour en rendre compte et pour en assurer la gestion. Ces outils et techniques de gestion peuvent aider les dirigeants d'entreprise à isoler la source des coûts autrefois cachés ou mal imputés, à en mesurer l'ampleur et à favoriser la prise de décision de gestion plus judicieuse (CMA-Canada, 1999). Plusieurs outils de comptabilité environnementale ont été proposés, notamment l'analyse de cycle de vie, l'analyse hiérarchique des coûts et

la comptabilisation du coût environnemental complet (ICCA, 1997; CMA-Canada, 1999; Gray et Bebbington, 2001), que nous étudierons de manière plus approfondie.

1.3.1 Analyse de cycle de vie (ACV)

L'analyse de cycle de vie (ACV) est un outil utilisé pour évaluer les effets associés à un produit, un procédé ou une activité. L'ACV débute par la définition d'un but, d'objectifs et d'unités fonctionnelles. Elle se poursuit par l'identification et la qualification des entrées et sorties d'énergie et de matière. Les données obtenues sont utilisées pour évaluer l'impact de l'usage et des rejets de ces énergies et matières dans l'environnement, et ainsi évaluer systématiquement et mettre en oeuvre les opportunités d'obtenir une amélioration pour l'environnement. Depuis son apparition au Japon au début des années 1990, l'ACV a été reconnue comme un outil efficace pour la mise au point de stratégies de développement durable (WBCSD, 1996) et amplement étudiée et appliquée par les organismes de recherches, les universités, le milieu industriel et le gouvernement.

Une ACV couvre l'ensemble du cycle de vie d'un produit, incluant tous les emballages, procédés et activités. Cela inclut : 1. l'extraction et le traitement des matériaux récents, 2. la production, 3. le transport et la distribution, 4. l'utilisation / réutilisation / maintenance, 5. le recyclage et 6. la destruction finale (Fava 1991). L'analyse de cycle de vie comporte quatre activités interdépendantes (CMA-Canada, 1999), soit 1. La définition des objectifs, 2. L'analyse de l'inventaire, 3. L'évaluation de l'incidence environnementale et 4. L'évaluation des améliorations.

1.3.1.1 Définition des objectifs et de la portée de l'ACV

La première étape de l'ACV consiste à déterminer quels sont les éléments pertinents à chaque étape du cycle de vie du produit analysé, puis à cerner ses facteurs de vulnérabilité en matière d'environnement. La définition des objectifs doit porter sur les grandes lignes sans entrer dans l'étude détaillée que requiert une

analyse complète de l'inventaire. Selon Gray et Bebbington (2001) le rôle du professionnel comptable dans cette étape est d'identifier les contraintes à l'analyse de cycle de vie en considérant l'inventaire des données, tel que le degré de détail et la qualité des données, susceptibles d'influencer l'analyse des coûts, et d'élaborer un budget de temps pour une meilleure planification de la méthode.

1.3.1.2 Analyse de l'inventaire (collecte de données)

La deuxième étape de l'ACV consiste à quantifier les intrants (énergie et matières premières consommées) et les extrants (émissions atmosphériques, effluents et déchets solides) à chaque étape du cycle de vie d'un produit, soit de l'acquisition des matières premières jusqu'à leur élimination. L'analyse de l'inventaire est un processus passablement complexe et détaillé. Elle est généralement confiée à des consultants ou à plusieurs équipes internes qui connaissent bien, par formation et par expérience, chaque étape du cycle de vie. Si l'information nécessaire existe déjà sous divers formats, elle peut être compilée et servir à l'analyse de l'inventaire. Afin d'obtenir certains permis et de se conformer à la réglementation, l'entreprise peut, par exemple, avoir déjà recueilli des données sur les émissions atmosphériques, sur les polluants de l'eau, voire sur la destruction de l'habitat. Le rôle du professionnel comptable dans cette phase selon Gray et Bebbington (2001) est d'établir des systèmes pour rassembler les informations pertinentes qui seront comme une sorte de base de données pour une gestion efficace de ces données et de vérifier les informations collectées. Sa compétence en matière d'élaboration et de gestion de systèmes d'informations va être d'un grand soutien afin d'avoir des données fiables.

1.3.1.3 Évaluation de l'incidence (évaluation environnementale)

Cette étape de l'ACV précise les effets (par exemple sur l'environnement, la santé, l'économie et le paysage) et l'importance des polluants recensés au cours de l'analyse de l'inventaire. Cette évaluation est généralement réalisée en caractérisant

les effets pertinents au moyen d'une matrice. Une entreprise peut généralement améliorer son évaluation environnementale en y incluant une comparaison de coûts, soit avec des produits concurrents, soit avec des matières et des procédés de fabrication concurrents (y compris, par exemple, le coût des matières premières, de la fabrication, de la recherche-développement et du réaménagement des processus). Tant les coûts environnementaux internes que les coûts externes ou sociaux devraient être inclus dans l'ACV. Le rôle du professionnel comptable pendant cette phase est de vérifier l'impact de l'information collectée, tels que les effets des émissions de gaz notamment sur la santé, les ressources et les humains (Gray et Bebbington, 2001).

1.3.1.4 Évaluation des améliorations (intervention de l'entreprise)

La dernière étape de l'ACV consiste à évaluer, sous un angle stratégique, quelles sont les solutions possibles pour réduire l'incidence environnementale du produit ou du procédé, compte tenu de ses points faibles et de ses points forts en matière d'environnement. Parmi les améliorations possibles, nous retrouvons une diminution de la consommation d'énergie et de matières premières; l'adoption de systèmes en boucle fermée pour les produits chimiques; la réduction des activités qui détruisent l'habitat; et la diminution des rejets. La participation du professionnel comptable sera d'établir les budgets de coûts pour mieux refléter les améliorations nécessaires, quantifier et évaluer les alternatives possibles dans le but de faciliter la prise de décision pour rendre l'ACV plus efficace et enfin vérifier les résultats des améliorations prises en charge (Gray et Bebbington, 2001).

1.3.2 Analyse hiérarchique des coûts

L'Agence Américaine de protection de l'environnement (EPA) a élaboré la méthode d'analyse hiérarchique des coûts qui permet de recenser les coûts environnementaux et d'en exercer le suivi et le contrôle. Cette agence a notamment donné son appui à plusieurs études qui traitent de la modification des évaluations

économiques et des systèmes comptables en vue d'améliorer l'analyse des projets d'investissement axés sur la prévention de la pollution.

Selon CMA -Canada (1999; 10), « l'analyse hiérarchique des coûts classe les coûts en quatre niveaux :

- Niveau 0. Coûts habituels : Il s'agit de coûts qui sont directement liés à un projet, à des produits ou à un procédé. Ils incluent généralement les dépenses en capital et la dépréciation: immeubles, équipement, raccordements aux services publics, installation de l'équipement et ingénierie et les dépenses d'exploitation et d'entretien : matières, main-d'oeuvre, gestion des déchets et services publics.
- Niveau 1. Coûts cachés : Ces coûts environnementaux s'entendent des dépenses engagées pour se conformer à la réglementation et de divers autres frais qui sont « dissimulés » ou groupés dans un compte général. Ils sont considérés comme « cachés » parce qu'ils sont perdus dans les frais indirects, ce qui empêche les cadres de les gérer efficacement. Voici quelques exemples de coûts cachés les comptes rendus de conformité, le soutien juridique, la gestion des déchets, l'échantillonnage et les essais; et le contrôle. Le niveau 1 va comporter le niveau 0 plus les coûts cachés.
- Niveau 2. Passif environnemental : Il s'agit du passif éventuel afférent à la gestion des déchets et des matières. À l'instar des coûts de conformité du niveau 1, ces coûts éventuels sont trop souvent cachés. Le niveau 2 comprendra le niveau 0, 1 et le passif environnemental.
- Niveau 3. Coûts moins tangibles : Ces coûts correspondent aux dépenses engagées pour que l'entreprise rehausse son image de marque, soit mieux acceptée par la clientèle et jouisse d'un plus grand prestige dans la collectivité. Une entreprise peut abaisser ses coûts moins tangibles par ses efforts de réduction ou de prévention de la pollution. Ces économies prennent la forme d'un accroissement des produits d'exploitation ou d'une diminution des dépenses parce que l'entreprise est mieux acceptée par la clientèle, qu'elle entretient des relations plus saines avec ses employés et

qu'elle jouit d'une meilleure image de marque. Bien qu'il soit difficile de prévoir l'ampleur de ces avantages, on peut raisonnablement penser qu'ils sont considérables ». Le niveau 3 passera par le niveau 2 en plus des coûts moins tangibles (Macve 2000).

Les systèmes comptables traditionnels mesurent les coûts cachés au niveau 1. Cependant, avec ces systèmes, il est difficile de relier ces coûts aux processus et aux produits. Ils les assignent souvent de manière arbitraire, ce qui altère leur pertinence pour la prise de décision (Macve 2000). Les niveaux 2 et 3 peuvent ne pas être identifiés du tout.

Après avoir achevé toutes les étapes à tous les niveaux, une entreprise peut mener, en vertu de cette méthode, une analyse financière de toutes les pratiques courantes et de toutes les alternatives proposées. Elles compilent et analysent les coûts calculés afin d'obtenir une évaluation des trois indicateurs financiers qui serviront de base à une classification des pratiques. Les trois indicateurs financiers recommandés sont les économies annuelles totales (EAT), la valeur actuelle nette (VAN) et le taux de rendement interne (TRI). Le professionnel comptable peut jouer ici un rôle très important, celui d'aider l'entreprise dans son choix de projets d'investissement (CMA –Canada, 1999).

1.3.3 Comptabilisation du coût environnemental complet

La connaissance des coûts environnementaux complets peut aboutir à des décisions qui permettent de réduire les coûts dans leur ensemble, d'accroître l'efficacité et de réduire les incidences négatives sur l'environnement.

L'ICCA définit la méthode de la comptabilisation du coût environnemental complet de la manière suivante:

«La comptabilisation du coût complet consiste à intégrer tous les coûts, internes et externes, qui découlent des activités, des produits ou des services

d'une entité. Du point de vue environnemental, la comptabilisation du coût complet consiste à intégrer tous les coûts environnementaux internes et autres d'une entité donnée et des informations sur les coûts externes (nets de tout avantage) qui se rapportent aux incidences des activités, des produits ou des services de l'entité sur l'environnement.» (ICCA, 1997; 5)

Nombre des coûts qui sont associés aux incidences externes des activités, des produits et des services d'une société sur l'environnement sont généralement des coûts externes assumés par d'autres parties. Il est par conséquent difficile de mesurer l'éventail de ces incidences et de leur attribuer une valeur monétaire. Certaines sociétés ont cependant cherché à réunir autant d'informations que possibles afin de contribuer à réduire les répercussions négatives (financières et non financières) qu'ont leurs activités, produits et services sur l'environnement et la société en général.

Parmi, ces entreprises on retrouve Ontario Hydro qui est considérée comme une pionnière au chapitre des méthodes de mesure et de comptabilisation de ce type d'incidences. La société définit la comptabilisation du coût complet en ces termes :

«La comptabilisation du coût complet est un moyen d'intégrer les considérations environnementales dans les décisions d'exploitation. La comptabilisation du coût complet incorpore les coûts environnementaux et autres coûts internes avec les impacts et les coûts et avantages des activités d'Ontario Hydro sur l'environnement et la santé humaine. Lorsqu'il est impossible d'attribuer une valeur monétaire aux impacts externes, on a recours à des évaluations qualitatives» [Notre traduction] (Ontario Hydro, 1995, 5).

Les coûts internes et les impacts externes sont deux éléments importants de cette définition. «Les coûts internes correspondent aux coûts qu'une entreprise engage pour exercer ses activités. Cependant, dans certaines sociétés, dont Ontario Hydro, il existe souvent des coûts internes moins concrets, cachés ou indirects, y

compris des coûts environnementaux, qui sont rarement indiqués séparément ou qui sont affectés à tort aux frais indirects de l'entreprise ou des unités d'exploitation (par exemple, les coûts éventuels ou les coûts relatifs aux relations avec la collectivité). Si une entité d'exploitation ne tient pas compte de ces coûts, l'entreprise risque d'avoir une fausse idée du véritable coût de ses produits et services, et donc de prendre des décisions d'affaires inopportunes. Les impacts externes sont les effets des activités d'une entreprise, dans ce cas-ci Ontario Hydro, sur l'environnement et la santé humaine qui ne sont pas pris en compte dans les coûts de ses produits et services. Ces impacts sont par conséquent subis par la société» (ICCA, 1997; 7).

Selon le ICCA (1997), les entreprises recourent traditionnellement à une des deux méthodes suivantes d'évaluation quantitative et monétaire des impacts externes :«

1. La méthode du coût de la lutte contre la pollution : cette méthode se fonde sur le coût en dollars de l'installation et du fonctionnement des technologies antipollution comme valeur monétaire approximative des dommages réels causés par les activités d'une entité.
2. La méthode de la courbe des dommages : cette méthode se fonde sur des données résultant de la mesure des impacts à un site précis et sur l'application de techniques de modélisation, combinés à des méthodes d'évaluation économique, en vue d'estimer les impacts et les coûts environnementaux réels» (ICCA, 1997; 10).

Ontario Hydro utilise la deuxième méthode fondée sur l'évaluation des dommages. L'entreprise a ensuite recours à diverses techniques d'évaluation financière pour convertir ces répercussions physiques en valeur monétaire. Ontario hydro propose quatre méthodes pour attribuer une valeur monétaire aux incidences environnementales (CMA –Canada, 1999; 13) :«

1. Méthode du prix du marché : cette méthode consiste à établir la valeur monétaire des incidences environnementales en fonction de la valeur

marchande des biens touchés, selon, par exemple, la valeur des récoltes endommagées ou détruites par les émissions toxiques.

2. Méthode hédoniste de fixation des prix : cette méthode s'appuie sur les écarts dans la valeur des biens immobiliers et dans les taux de rémunération. Elle part du principe que ces écarts sont attribuables à la qualité relative de l'environnement. Cette méthode est également appelée « méthode fondée sur la valeur des propriétés ».
3. Méthode fondée sur les déplacements : elle utilise la valeur économique du « temps » comme principal indicateur de ce que l'on est prêt à payer pour améliorer la qualité de son environnement. Cette méthode sert maintenant à mesurer la valeur des installations et des activités récréatives publiques. Elle est le plus souvent utilisée pour attribuer une valeur monétaire à certaines activités de loisirs, comme la pêche sportive.
4. Méthode des enchères : appelée également « étude des préférences exprimées », consiste à effectuer des sondages pour savoir ce que les particuliers seraient disposés à payer pour améliorer la qualité de leur milieu ou ce qu'ils seraient prêts à accepter comme perte de qualité» (CMA-Canada, 1999; 13).

La méthode de comptabilisation du coût complet environnemental est à l'heure actuelle l'exemple le plus probant d'un processus décisionnel qui tente d'attribuer une valeur monétaire à la plupart des coûts environnementaux. «En ayant recours à une analyse avancée qui replace la plupart des questions dans un cadre de coûts exprimés en dollars, on élimine la difficulté de devoir comparer des quantités qui sont différentes. Mais, la conversion de la mesure des incidences sur l'environnement en valeurs monétaires pose une série de problèmes. Les estimations obtenues dépendront fort probablement de facteurs tels que la disponibilité de données sur les frais de dépollution ou de traitement assumés par diverses parties autres que l'entité, ou seront établies selon d'autres techniques d'évaluation économique acceptables» [Notre traduction] (Willis, 1997, 3).

Le problème qui se pose dans ce cas réside dans l'absence d'un consensus général sur les méthodes d'évaluation acceptables qu'il convient d'utiliser pour convertir des données sur l'incidence physique d'un polluant en termes économiques et monétaires. Ces méthodes nécessitent également des données et statistiques adéquates et fiables sur les coûts.

Les difficultés d'ordre pratique qu'éprouvent la plupart des entreprises lorsqu'il leur faut mesurer et convertir en valeurs monétaires certaines (à plus forte raison la totalité) des incidences qu'a leur exploitation sur l'environnement constituent par conséquent un obstacle important à la mise en application de la comptabilisation du coût complet.

Maintenant, de nombreuses sociétés élaborent des politiques, objectifs, cibles et programmes environnementaux pour s'occuper des incidences importantes qu'a leur exploitation sur l'environnement. À travers, les méthodes et techniques de la CSE, elles établissent ensuite des indicateurs de performance et des procédés de mesure pour évaluer leurs progrès. Ainsi, les techniques de CSE peuvent être classées selon qu'elles visent à minimiser l'impact environnemental, de manière *ex-ante*, ou qu'elles servent à mesurer l'impact environnemental, de manière *ex-post*, tel que présenté au tableau 1.2.

Il est rationnel de s'attendre à ce que les sociétés continuent à établir et à mettre en œuvre des méthodes et des techniques leur permettant de produire une information de gestion de qualité sur les coûts environnementaux internes. Quant à la détermination des coûts externes, des incidences environnementales, les associations sectorielles ou autres entreprises constituent probablement la solution la plus pratique aux fins de partage des coûts à engager, dans le but d'accomplir la recherche et de dégager un consensus sur l'identification et la mesure et l'estimation de ces coûts.

Tableau 1.2
Classification des outils de la comptabilité environnementale

Outils de mesure	Ex ante	Ex post	Auteur
Analyse de cycle de vie	Cette méthode consiste à recenser les ressources énergétiques et les matières consommées ainsi que les rejets dans l'environnement, à les quantifier, à évaluer leur incidence environnementale et à définir les possibilités d'amélioration.		CMA-Canada, 1999
Analyse hiérarchique des coûts	Dans le cadre de l'une de ces études, l'EPA a élaboré une méthode d'analyse hiérarchique des coûts qui permet de recenser les coûts environnementaux et d'en exercer le suivi et le contrôle.		CMA – Canada, 1999
La comptabilisation du coût environnemental complet		La comptabilisation du coût complet consiste à intégrer les coûts internes (y compris la totalité des coûts environnementaux internes) engagés par une entité aux coûts externes liés aux impacts de ses activités, de son exploitation, de ses produits ou de ses services sur l'environnement	ICCA, 1997

Le professionnel comptable dispose donc d'outils pour jouer un rôle important dans l'intégration de la comptabilité environnementale dans le processus de gestion de l'entreprise, en plus de sa formation de base en matière de comptabilisation et

de présentation de l'information financière. Dans la section suivante nous présentons les acteurs de la compétence professionnelle comptable en matière de CSE, c'est-à-dire ceux qui sont susceptibles d'aider le professionnel comptable à participer davantage à la mesure de la performance environnementale de son entreprise.

CHAPITRE II

LES ACTEURS DE LA COMPÉTENCE PROFESSIONNELLE EN MATIÈRE DE CSE

Lodhia (2004) place le professionnel comptable au centre de la définition qu'il donne de la comptabilité environnementale : « Environmental accounting (...) could be defined as the accountants' contribution toward environmental sensitivity in organizations (...) » (Lodhia, 2004; 7). Plusieurs chercheurs (CMA-Canada, 1999; Gray et Bebbington, 2001; ICCA 1993; ICAEW, 2004) ont souligné le rôle important que peut jouer le professionnel comptable dans la question environnementale, en montrant les compétences qu'il détient déjà et en insistant sur les compétences exigées par la pratique de la comptabilité environnementale, de manière à ce qu'il puisse apporter un grand soutien à l'entreprise pour favoriser le changement nécessaire et adapter la stratégie au contexte environnemental. Les chercheurs qui ont mené des études empiriques sur les compétences du professionnel comptable en matière de comptabilité environnementale ont souligné l'apport potentiel des ordres professionnels comptables, des universités, des entreprises et de l'État à sa formation.

2.1 Le professionnel comptable

Les études qui se sont intéressées aux compétences du professionnel comptable en matière d'environnement peuvent être classées en deux catégories, soit: 1) des études normatives et 2) des recherches empiriques. Les études dites normatives visent à prescrire les compétences que le professionnel comptable doit détenir en matière d'environnement, alors que les études empiriques cherchent à

voir si concrètement le professionnel comptable a développé ce type de compétences, mais aussi son ouverture à l'égard de cette question. Les études normatives ont été réalisées notamment par les ordres professionnels canadiens et elles visent à faire l'inventaire des compétences que le professionnel comptable doit développer en matière d'environnement.

2.1.1 Point de vue normatif sur les compétences comptables en matière d'environnement

Lodhia (2004) propose un découpage des compétences professionnelles comptables environnementales en trois grandes catégories, soit : 1) la comptabilité de gestion environnementale (système de gestion environnemental, comptabilité de gestion environnementale, vérification environnementale); 2) le traitement comptable traditionnel (comptabilisation, divulgation et vérification) des coûts et des obligations environnementaux et 3) la divulgation en matière d'environnement. Le professionnel comptable serait en mesure d'accomplir un rôle vital dans les systèmes de comptabilité de gestion à l'intérieur de son entreprise où il est déjà impliqué de manière importante dans la prestation d'information pour la planification, le contrôle et la prise de décisions. Ces compétences sont aussi essentielles pour la gestion en matière d'environnement dans l'entreprise et c'est ici que le rôle du professionnel comptable devient si important. Le professionnel comptable détient aussi des positions de responsabilité et de pouvoir dans son entreprise et ainsi il peut être le leader dans les initiatives d'encouragement des pratiques d'affaires responsables (Lodhia 2004).

Burritt et al (2001) (*in* Lodhia (2004)) subdivisent la comptabilité de gestion environnementale (EMA¹) en deux catégories, soit 1) la comptabilité de gestion environnementale monétaire (MEMA) et 2) la comptabilité de gestion environnementale physique (PEMA). La première implique des mesures financières telles que l'estimation des coûts et des responsabilités environnementales, la

¹ EMA: Environmental management accounting.

préparation des budgets environnementaux, l'évaluation d'investissement, alors que la seconde met l'accent sur des mesures physiques qui relèvent pour la plupart du domaine des experts environnementaux. La comptabilité de gestion environnementale est donc une approche multidisciplinaire qui nécessite une plus importante implication du professionnel comptable pour la MEMA et une plus importante implication des experts environnementaux pour la PEMA.

Le professionnel comptable peut aussi développer le système de gestion environnemental qui est décrit comme faisant partie du système de gestion de l'entreprise qui inclut des structures organisationnelles, des activités de planification, des responsabilités, des pratiques, des procédures, des processus et des ressources pour développer, réaliser, réviser et maintenir la politique environnementale tel qu'ISO 14001 (Wilmshurst et Frost 2001), en conjonction avec les systèmes d'information comptable de cette façon les problèmes environnementaux sont adressés par les pratiques de la comptabilité traditionnelle. La vérification environnementale est aussi une partie intégrale de ce processus. Cela peut inclure une vérification des systèmes de gestion environnementale ou une vérification physique des impacts environnementaux de l'entreprise.

La comptabilité financière environnementale est la réponse financière à la question environnementale en incorporant les sujets environnementaux dans des comptes et des états financiers. Ceci peut inclure la comptabilisation des coûts environnementaux habituels et potentiels couplés avec l'estimation des engagements environnementaux, des provisions et des éventualités. Le professionnel comptable peut également contribuer à la divulgation environnementale, c'est-à-dire à la publication d'information environnementale en termes quantitatifs et qualitatifs dans divers médias, tel que les rapports annuels ou les rapports environnementaux produits séparément.

L'institut des comptables agréés du Canada (ICCA, 1992) s'est inspiré d'un guide publié par Environnement Canada en 1991 «*Principles of effective*

environmental auditing» pour rédiger un rapport de recherche dans lequel sont présentés les types et niveaux de connaissances et de compétences requis pour la vérification environnementale des systèmes de gestion de l'environnement, des évaluations environnementales des sites et de la conformité des contrôles exercés sur les activités. Vous trouverez dans le tableau 2.1 chacune des compétences proposées par l'ICCA (1992) et leur signification. Parmi celles-ci, certaines sont près de la formation de base du professionnel comptable, mais plusieurs s'en éloignent considérablement.

Tableau 2.1
Résumé des compétences environnementales comptables proposées par
l'ICCA (1992)

1. COMPÉTENCE PROFESSIONNELLE EN VÉRIFICATION
«Fournit des connaissances en ce qui a trait aux stratégies de vérification et aux normes de vérification reconnues, et une compréhension générale de l'approche et de l'objet de la fonction vérification» (ICCA, 1992, p 62)
2. EXPÉRIENCE EN MATIÈRE DE SYSTÈMES DE GESTION
«Confère une compétence et des connaissances en ce qui a trait aux systèmes de gestion de l'environnement en place et aux exigences en matière de système général d'information et de présentation de l'information» (ICCA, 1992, p 62)
3. FORMATION EN GÉNIE ET EN ENVIRONNEMENT
«Procure la compréhension des applications technologiques pertinentes aux besoins des installations faisant l'objet de la vérification» (ICCA, 1992, p 63)
4. COMPÉTENCES SCIENTIFIQUES
«Permettent de déceler les risques existants ou potentiels dans le cadre d'une situation ou d'une activité donnée (par exemple contamination de la nappe phréatique)» (ICCA, 1992, p 63)
5. CONNAISSANCE DE L'EXPLOITATION
«Permet d'assurer que les installations faisant l'objet de la vérification sont examinées sous toutes les coutures par des personnes bien informées des processus et des procédures établies» (ICCA, 1992, p 63)
6. COMPÉTENCE EN MATIÈRE RÉGLEMENTAIRE
«Connaissance des lois et des règlements pertinents ayant trait au fonctionnement des installations» (ICCA, 1992, p 63)

Les compétences en vérification environnementale sont «des fonctions connexes à la vérification qui consistent à collecter et à évaluer des éléments probants; établir des critères pour l'évaluation des éléments probants et des assertions et/ou appréciation du caractère raisonnable de critères établies; utiliser

des techniques de contrôle et des sondages, et évaluer des résultats; exercer un jugement professionnel dans la détermination du caractère significatif et de l'importance relative et dans l'atteinte de conclusion à partir de l'évaluation des éléments probants; préparer des rapports pertinents exprimant les conclusions et opinions et faisant connaître la fiabilité et les niveaux d'assurance visés; analyser les conséquences financières et les estimations des coûts et des obligations et compiler et réviser les feuilles de travail détaillées qui gardent trace de l'ensemble du travail effectué, des conclusions dégagées et du jugement professionnel mis en œuvre» (ICCA, 1992; p 71).

L'expérience en matière de système de gestion environnemental (ISO 14001) vise à fournir aux tiers (bailleurs de fonds, assureurs, acheteurs d'entreprises, autorités de réglementations et autres parties concernées) une assurance que le système de gestion de l'environnement d'une entreprise est conforme à des critères généralement reconnus ou à d'autres critères ou normes établies permettant de juger de la conception et de l'efficacité de ces systèmes. Mais, pour que les professionnels comptables aient la possibilité de fournir de tels services, ils doivent acquérir d'abord les connaissances et les compétences suffisantes pour pouvoir orienter et utiliser le travail de spécialistes.

Amener l'idée d'une formation en génie et en environnement signifie qu'une formation multidisciplinaire pour le professionnel comptable lui permettra d'être plus compétent pour une compréhension des processus et des procédures se rapportant à toute question environnementale. Des compétences scientifiques acquises à travers l'accompagnement d'experts environnementaux permettront au professionnel comptable d'améliorer la qualité de son intervention en matière de comptabilité environnementale. De plus, une meilleure connaissance du processus de production de l'entreprise lui permettra de poser les actions nécessaires, pour tenir compte de toutes les variables pouvant affecter la mission de vérification. Une compétence en matière réglementaire, c'est-à-dire des lois environnementales se rapportant au secteur d'activité de l'entreprise, permettra au professionnel comptable de

déterminer si les installations mises en place par l'entreprise sont conformes aux normes et aux réglementations environnementales en vigueur.

L'ICCA (1992) soutient que les connaissances du professionnel comptable sont relativement faibles en ce qui a trait aux lois et les réglementations environnementales et à l'égard de la science, du génie et des techniques appliquées. Toutefois, en répertoriant les habiletés que le professionnel comptable possède, mais que l'ingénieur n'a pas à l'égard de la comptabilité environnementale, les lacunes des compétences du professionnel comptable peuvent être considérées comme minimales et pouvant être surmontées en faisant appel à des experts environnementaux, des géologues et des ingénieurs. Le travail en équipe permettrait donc aux experts de combler leurs lacunes respectives.

Gray et Bebbington² (2001) proposent au professionnel comptable six grands axes d'intervention en matière d'environnement, soit 1) modifier les systèmes comptables existants pour inclure la performance environnementale dans la divulgation de l'information de la gestion interne; 2) identifier les dépenses liées à l'environnement. De telles dépenses ont trait à l'énergie, aux déchets, à l'emballage, à la conformité à la réglementation environnementale, comme le nettoyage des sites contaminés et autres obligations environnementales; 3) corriger les incompatibilités dans les systèmes comptables (notamment en ce qui concerne l'évaluation de l'investissement). Étant donné que les techniques d'évaluation d'investissement traditionnelles ne tiennent pas compte des coûts environnementaux, il est difficile de refléter ces variables dans la prise de décisions pour le choix d'un projet d'investissement. L'adoption de nouvelles techniques pour introduire les coûts environnementaux dans l'évaluation du projet serait la meilleure solution pour en tenir compte, telle que l'analyse hiérarchique des coûts qui permettra d'incorporer ces coûts dans le choix d'investissement; 4) planifier pour les implications

² Ces auteurs ont publié un grand nombre d'articles sur la comptabilité environnementale et sur le rôle du professionnel comptable en matière d'environnement. Ils sont affiliés au Centre de recherche sur la comptabilité sociale et environnementale fondé en 1991 en Grande Bretagne.

financières de la question environnementale (comme les projections des dépenses de capital). Le système comptable de l'entreprise doit évoluer pour tenir compte des changements rapides relevant de la question environnementale. Ces changements sont susceptibles d'affecter la période de remboursement des projets d'investissements suite à l'adoption de nouvelles techniques, les coûts d'énergie, les obligations éventuelles. De plus, le coût d'une comptabilité verte doit être comparé à celui engendré par le fait de ne pas tenir compte des impératifs environnementaux;

5) introduire la performance environnementale dans les rapports externes (comme dans les rapports annuels), c'est-à-dire informer le public des actions environnementales entreprises par l'organisation et accroître l'intérêt des actionnaires pour la divulgation d'une information fiable quant aux risques auxquels elle fait face, en prenant compte les obligations éventuelles, les provisions concernant les infractions environnementales, les dépenses en capital environnementales, etc; et enfin 6) développer de nouveaux systèmes d'informations comptables pour tenir compte de l'environnement, qui sont de même statut que les systèmes comptables traditionnels.

CMA – Canada (1999) a aussi soulevé le rôle du professionnel comptable en management dans l'équipe multidisciplinaire requise (gestionnaires de l'environnement, économistes, ingénieurs, scientifiques, planificateurs, etc.) afin d'intégrer les considérations environnementales dans le processus décisionnel de l'entreprise, cela en collaborant à la création et à l'utilisation de meilleurs outils et techniques d'analyse environnementale. Selon CMA – Canada (1999), le professionnel comptable en management pourrait par exemple : «évaluer, s'il y a lieu d'implanter de nouveaux systèmes financiers et de nouveaux systèmes d'information de gestion ou d'améliorer les systèmes existants; créer ou chercher des outils d'évaluation des investissements qui tiennent compte plus efficacement des coûts et des avantages environnementaux; isoler et calculer les coûts environnementaux individuels; contribuer à résoudre les conflits entre les systèmes de gestion environnementale et les systèmes de gestion financière traditionnels, comme ceux qui entourent l'évaluation des investissements; étudier les coûts et les

risques financiers afférents à un investissement ou à un élément de la conception d'un produit ou d'un procédé qui sera vraisemblablement une source de pollution; contribuer à parfaire les méthodes d'attribution des coûts environnementaux internes afin qu'ils soient imputés à des activités et à des produits précis; collaborer avec divers autres professionnels de l'entreprise à l'évaluation des coûts que l'organisation risque de devoir assumer si elle ne va pas de l'avant avec certains projets à caractère écologique; et appliquer ses compétences à l'évaluation financière des litiges à caractère environnemental et des règlements proposés» (CMA- Canada, 1999; 5).

Ainsi, les auteurs ci-dessus ont démontré le rôle important que peut jouer le professionnel comptable afin d'intégrer les considérations environnementales dans le processus décisionnel de l'entreprise, à travers son expertise et sa qualification spécifiques qui lui permettent de contribuer de manière significative à la détermination de l'impact de l'activité de l'entreprise sur l'environnement, de concert avec les différents experts concernés (ingénieurs, environnementalistes, etc.). Des études empiriques ont été conduites pour étudier l'implication concrète du professionnel comptable en entreprise en matière d'environnement.

2.1.2 Point de vue empirique sur les compétences comptables en matière d'environnement

Des chercheurs se sont intéressés aux activités concrètes du professionnel comptable en vue d'aider son entreprise à faire une bonne gestion environnementale et à son attitude face à ce sujet (Bebbington *et al.*, 1994; Wycherley, 1997; Wilmshurst et Frost, 2001; Deegan *et al.*, 1995).

Bebbington *et al* (1994) ont constaté, dans leur étude par questionnaires envoyés à des entreprises britanniques sur l'implication du professionnel comptable dans la question environnementale, que le professionnel comptable est conscient de l'importance de ce sujet, mais que son degré d'implication n'est pas élevé. La

moyenne des réponses pour le degré d'implication du personnel comptable dans diverses composantes de la comptabilité environnementale est de 3 sur 5 pour une seule activité soit la divulgation dans les états financiers. Pour les autres activités, la moyenne varie d'un intervalle entre 1,6 et 2,7: elle est de 2,5/5 pour l'élaboration des budgets environnementaux, de 2,1/5 pour l'évaluation des impacts environnementaux et de 1,7/5 pour la contribution à l'analyse de cycle de vie. Ainsi, selon ces chercheurs le professionnel comptable ne s'implique pas suffisamment pour parvenir à inciter l'entreprise à tenir compte pleinement de l'impact environnemental de ses activités.

Wycherley (1997) a interviewé 30 gestionnaires environnementaux britanniques pour obtenir leur avis au sujet du niveau de l'aide fournie par le professionnel comptable dans son entreprise. Les gestionnaires environnementaux interviewés ont énoncé une variété de réponses à propos de leurs collègues comptables, en soutenant qu'ils sont un support utile pour fournir de l'information sur le coût lié à l'environnement, un scepticisme au sujet du rôle de la comptabilité dans les problèmes environnementaux ou une résistance générale au changement de la part des professionnels comptables. L'auteur conclut que les entreprises tireraient profit d'une plus grande implication du professionnel comptable dans la quantification des économies liées à la performance environnementale réalisée. Cependant, ils soulignent que le professionnel comptable doit pour cela recevoir une formation adéquate en matière d'environnement.

Wilmshurst et Frost (2001) ont aussi constaté que le professionnel comptable joue un rôle limité dans la gestion environnementale entreprise par l'organisation, ceci dans le cadre d'une étude par questionnaires envoyés aux directeurs financiers et aux présidents directeurs généraux des entreprises australiennes cotées en bourse entre 1994 et 1995. Leurs résultats montrent que moins de la moitié des répondants (43%) sont d'accord avec une déclaration à l'effet que l'information environnementale est utile aux utilisateurs des rapports annuels; seulement 36% ont convenu que le professionnel comptable devrait contribuer à la gestion

environnementale au sein de la société; 39% ont soutenu la position que les sujets environnementaux sont en dehors du rôle du professionnel comptable; et enfin, 46% se sont opposés à la divulgation obligatoire de l'information environnementale dans le rapport annuel. Toutefois, bien qu'un rôle puisse être prescrit et des techniques courantes de comptabilité environnementale aient été identifiées, il n'est apparu jusqu'ici aucune implication active de la part du professionnel comptable dans la gestion environnementale de plusieurs entreprises. Selon Wilmshurst et Frost (2001), ceci s'explique par la motivation limitée du professionnel comptable à s'impliquer dans la gestion environnementale, croyant que cette dernière est en dehors de son rôle.

En plus, plusieurs chercheurs ont étudié l'attitude du professionnel comptable par rapport à la question environnementale, notamment Bebbington *et al* (1994) qui ont constaté une attitude favorable du professionnel comptable à l'égard de l'innovation et en particulier à l'égard de l'innovation reliée à l'environnement. L'attitude du professionnel comptable à l'égard de son rôle en matière d'innovation et de développement de nouveaux systèmes d'informations financiers (4,6 sur 5), mais aussi l'attente d'une législation accrue (4,4 sur 5) ont obtenu des scores très élevés, tandis que certaines déclarations typiques n'ont pas reçu un score élevé, qu'il s'agisse de limiter le rôle du professionnel comptable à la préparation des données financières (1,8 sur 5), que les ordres professionnels comptables obligent les compagnies à divulguer des informations environnementales (2,5 sur 5), que les entreprises ne peuvent se permettre le coût de la divulgation d'informations environnementales (2,5 sur 5), qu'il y a déjà beaucoup de changements dans la réglementation comptable (2,9 sur 5) et que le travail du professionnel comptable est suffisamment exigeant sans qu'il ait en plus à se préoccuper de la question environnementale (2,4 sur 5). Ces attitudes ont été classées en quatre groupes : soit 1) les attitudes reliées à la réglementation (3,5/5) ; 2) les attitudes concernant le rôle de l'État (3/5); 3) les attitudes visant à limiter le rôle du professionnel comptable à l'égard de la question environnementale (3,7/5) et 4) les attitudes favorables à la question environnementale (3,4/5).

Ces chercheurs ont aussi conclu que les attitudes des professionnels comptables à l'égard de la question environnementale étaient largement homogènes, en dépit des variations de tailles, de secteurs industriels, de lieux d'incorporation et de lieux d'affaires, mais aussi malgré la différence d'âge, de qualifications et d'adhésions des répondants aux ordres professionnels.

Deegan *et al* (1995) ont aussi réalisé une étude par questionnaires dans le but de mesurer les attitudes du professionnel comptable envers la comptabilité environnementale dans des entreprises australiennes. Ils ont constaté que le professionnel comptable appuie de manière très marginale l'idée d'incorporer l'environnement dans les pratiques de divulgation de l'entreprise. Il appuie également de manière limitée l'affirmation selon laquelle la comptabilité traite actuellement de sujets sociaux et environnementaux. Concernant le futur de la divulgation environnementale, en moyenne le professionnel comptable accorde un appui très marginal à l'idée que les sujets environnementaux et écologiques vont constituer un défi fondamental pour les affaires et les professionnels comptables. En conclusion, les auteurs soutiennent que le manque d'ouverture du professionnel comptable à la question environnementale peut être attribué à sa formation qui met l'accent sur des transactions économiques pour lesquelles un prix est établi et qui donnent lieu à un transfert de propriété, ce qui est l'opposé des sujets sociaux.

Ainsi, les études normatives proposent au professionnel comptable un large éventail de compétences qui lui permettraient de s'impliquer dans la gestion de la performance environnementale de l'entreprise, mais ces compétences semblent être insuffisantes pour une pleine implication de sa part, en cette matière, ce qui a été démontré par les études empiriques. D'après l'étude des attitudes du professionnel comptable à l'égard de la problématique environnementale, Bebbington *et al.* (1994) ont conclu que le professionnel comptable est conscient que le sujet environnemental va affecter sa pratique dans le futur, il réalise que cet impact va se confronter avec son rôle de professionnel comptable et se voit aussi qu'il est l'individu approprié pour innover dans ce domaine. Mais, il s'implique faiblement

dans les activités tenant compte des considérations environnementales de l'entreprise. D'où l'importance d'étudier les autres facteurs qui peuvent contribuer à accroître la prise en charge de l'environnement par le professionnel comptable pour l'environnement, notamment sa formation (l'université), l'appui de son ordre professionnel, la prise de conscience de l'entreprise elle-même et l'État.

2.2 L'université

La fonction d'éducation occupe une place importante dans la profession comptable, puisque c'est le moyen par lequel les compétences des praticiens sont construites et maintenues à jour. L'éducation représente donc un point crucial pour la survie à long terme de la profession comptable. À travers le mécanisme des ordres professionnels, la profession comptable contrôle directement sa fonction d'éducation par le moyen de prescription de syllabus et des examens de corporation qui concordent avec les besoins courants de la pratique. La recherche, spécialement de nature fondamentale, semble jouer un faible rôle dans le processus éducatif du professionnel comptable, notamment à cause de l'expansion du contenu des sujets reliés aux exigences de la pratique (Lee 1989).

Selon Wells (1987), les éducateurs comptables sont trop préoccupés à satisfaire les besoins à court terme des praticiens comptables pour les qualifications techniques de la comptabilité, et ne consacrent pas une attention suffisante aux besoins à long terme de la large communauté économique. Zeff (1989) soutient que la concentration de l'éducation sur l'accréditation pourrait causer une focalisation sur une pratique réglementée et non évolutive, au détriment d'une perspective éducative alternative. Les éducateurs comptables ne sont donc plus perçus comme ceux qui fournissent le type d'éducation comptable requis pour le développement de nouveaux sujets, tel que la CSE, par les futurs praticiens.

Selon Sterling (1973), la boucle entre l'éducation et la pratique de la comptabilité a isolé la recherche comptable, qui ne peut ainsi être intégrée dans les

programmes d'éducation et contribuer au changement de la pratique comptable. Une solution serait d'utiliser l'enseignement des résultats de la recherche dans les classes pour réduire la résistance au changement des praticiens aux alternatives à leur pratique traditionnelle.

Gray *et al* (1994) ont noté l'existence d'un enseignement universitaire dominé par l'acquisition de techniques qui ne préparent pas le professionnel comptable aux exigences concrètes de sa pratique. De plus, le professionnel comptable ne développerait pas une capacité suffisante en matière de questionnement, de raisonnement, de conceptualisation et d'évaluation. Ces auteurs soutiennent que ce type d'éducation engendre un manque de maturité éthique de la part du professionnel comptable, qui peut être l'une des sources de ses échecs en matière d'éthique. Selon Bebbington (1997), l'introduction de la CSE dans le système d'éducation permettrait d'activer les intérêts et la conscience éthique des étudiants.

Gordon (1998) a réalisé une étude avec des étudiants inscrits dans un cours de théorie comptable de dernière année de baccalauréat en comptabilité, qui contient un module sur la CSE comprenant la lecture d'articles et la participation à des séminaires de discussion sur ce sujet. Les réactions des étudiants sur ce sujet ont été mesurées à l'aide d'un questionnaire, avant le début du cours et à la fin du cours. Les résultats démontrent que les étudiants sont devenus plus sensibles à la comptabilité sociale et environnementale, suite à la réussite de ce cours. L'auteur en conclut qu'il est possible de changer l'attitude des étudiants seniors à l'égard de l'environnement, en incluant un programme d'éducation sur la CSE.

Ainsi, l'éducation de la CSE dans les programmes comptables semble être la meilleure solution pour rendre le professionnel comptable plus conscient de la problématique environnementale et lui permettre de mieux se préparer à prendre en charge les considérations environnementales dans l'activité de l'entreprise. De cette façon, les compétences du professionnel comptable seraient mieux adaptées aux besoins nouveaux de cette pratique. Les ordres professionnels peuvent également y

jouer un rôle important, par l'intégration de cette formation à leurs pré-requis aux examens professionnels.

2.3 La profession comptable

La profession comptable a un rôle important à jouer en fournissant des directives au professionnel comptable quant à la manière de tenir compte des considérations environnementales dans le processus décisionnel de l'entreprise. Bebbington *et al* (1994) soutiennent que le professionnel comptable et le vérificateur ne parviendront pas à accroître leur réceptivité à l'égard de la question environnementale tant qu'il n'y aura pas de règles. Une formation doit être aussi fournie pour accroître les connaissances environnementales du professionnel comptable en élaborant des programmes formels comprenant des études de cas, des exemples pratiques et de nouvelles techniques (Dixon *et al* 2004). Ilintch *et al* (1998) précisent que la profession comptable a été lente à prendre en compte son rôle quant à la mesure et au contrôle des sujets environnementaux.

C'est à travers des initiatives des ordres professionnels comptables que les professionnels comptables pourront s'impliquer davantage dans le domaine environnemental. La fédération des experts-comptables européens a notamment contribué de manière importante au développement de la comptabilité environnementale par la formation d'un groupe de travail qui a établi une stratégie environnementale pour la profession comptable (Collinson et Slomp, 2000). Une telle intervention devrait inspirer tous les ordres professionnels afin de consolider la compétence du professionnel comptable dans le domaine environnemental, par la production de références et de directives professionnelles collectives, qui sont les sources de savoir et de compétence du professionnel. Les ordres professionnels lui tracent le chemin à suivre en cas de problème et elles l'aident à évaluer ce que feraient ses collègues à sa place.

2.4 L'entreprise

L'entreprise a aussi un rôle important à jouer en ce qui concerne la question environnementale, afin de permettre le changement organisationnel qui s'impose et d'encourager le professionnel comptable à y participer. La prise en compte des informations environnementales dans le processus de gestion nécessite une modification en profondeur des systèmes d'informations et de management, et l'implantation d'un système de gestion environnemental qui va responsabiliser de plus en plus le professionnel comptable dans le sujet environnemental. Ainsi Gray et al. (1995) ont remarqué que le nombre de comptes dédiés à l'environnement a joué un rôle important dans la modification de la perception de l'environnement par le personnel des entreprises dans l'échantillon. Larrinaga-Gonzales et al. (2001) ont constaté un lien entre le degré d'implication dans la protection de l'environnement de la part de l'entreprise et la quantité des informations environnementales identifiées, évaluées et prises en compte en comptabilité. Ces études démontrent que si les entreprises s'engagent à prendre en compte les considérations environnementales dans leur stratégie de gestion, ceci affecte directement le professionnel comptable qui se sente obligé de prendre part dans la gestion environnementale.

Bebbington *et al* (1994) ont remarqué que l'attitude du professionnel comptable à l'égard de la question environnementale semble être influencée positivement si son entreprise est active dans la divulgation environnementale et négativement si son entreprise n'a pas de politique environnementale.

Ainsi, d'après une étude pionnière sur l'information environnementale au Canada, réalisé par Stratos² en 1993, moins de 1% des grandes sociétés canadiennes s'étaient engagées à cette époque à publier de l'information sur les

² STRATOS : Strategis to sustainability Stratos est une entreprise canadienne composé d'équipes multidisciplinaires fournissant aux monde des affaires, aux gouvernements, aux professionnels comptables et aux entreprises un conseil stratégique, des informations et des outils qui vont assister le développement et l'exécution de pratiques et de politiques tenant compte de la question environnementale

questions touchant l'environnement. Mais, cette situation a changé radicalement. Selon la dernière étude publiée en 2003 par Stratos, 60% des entreprises représentées dans l'indice composé TSX de la bourse de Toronto ont publié de l'information sur leur performance environnementale en 2001 ou en 2002. Or, une part importante de l'accroissement de la divulgation sur la performance environnementale au Canada peut être attribuée aux initiatives prises par le gouvernement à travers des projets législatifs, réglementaires et organisationnels.

2.5 L'État (la réglementation)

Le gouvernement constitue également un acteur important pour favoriser le comportement des entreprises pour divulguer de l'information sur la performance environnementale. Selon le rapport de CGA Canada (2005), un bon nombre d'initiatives peuvent être prises par le gouvernement pour favoriser et promouvoir l'information sur la performance environnementale. En voici quelques exemples cités dans le rapport dans le tableau 2.2.

Tableau 2.2

Initiatives gouvernementales pour la promotion de l'information sur la performance environnementale

Initiative gouvernementale	Description de l'initiative
Réglementer la prise en compte des externalités environnementales	«Les entreprises ne comptent pas efficacement les prix des externalités. Par exemple, les pollutions atmosphériques liées au rejet de substances toxiques dans l'air ne sont pas prises en compte dans le coût des produits des entreprises, même si ces dégâts engendrent des coûts pour la société (coûts de soins éventuels). En conséquence, pour s'assurer que les entreprises prennent les dispositions nécessaires pour traiter efficacement les externalités environnementales, comme la pollution atmosphérique, le gouvernement doit utiliser son autorité législative pour mettre fin aux agissements qui ne prennent pas en compte les valeurs sociétales. La loi canadienne sur la protection de l'environnement (septembre 1999), en vertu de laquelle, les entreprises sont tenues de fournir de l'information sur certains rejets de polluants à l'INRP (Inventaire national des rejets de polluants) est un exemple de ce genre» (CGA Canada, 2005; 88).
Supprimer les obstacles et fournir de l'information aux parties prenantes	«Le gouvernement peut modifier les lois pour que les parties prenantes ne soient pas empêchées de récompenser ou de décourager des entreprises lorsque leurs agissements le justifient. Par exemple, les modifications apportées à la loi canadienne sur les sociétés par actions (juin 2001) ont facilité la présentation des actionnaires se rapportant à des questions sociales et environnementales. Aussi, la loi sur les banques (juin 2001) a rendu plus accessible à la disposition du public la déclaration annuelle de responsabilité publique des établissements financiers dont les capitaux propres sont d'au moins un milliard de dollars contenant une description de leur contribution à l'économie et à la société canadienne. Cette description doit englober la contribution de la banque à l'enrichissement social, culturel, économique ou environnemental de la collectivité» (CGA Canada, 2005; 89).

Ainsi, il revient au gouvernement de mettre en place une stratégie efficace afin de favoriser un comportement qui permet aux entreprises de tenir compte de tous les impacts de leurs activités sur l'environnement. Une telle stratégie a été concrétisée par la création de la Table ronde nationale sur l'environnement et l'économie (TRNEE) 1994, qui a pour rôle particulier de définir les problèmes qui ont des conséquences à la fois environnementales et économiques, d'analyser ces conséquences et de tenter de définir des mesures qui permettront de trouver un juste équilibre entre la prospérité économique et la protection de l'environnement. Les travaux de la TRNEE ont pour principal dessein d'améliorer la qualité de l'élaboration de politiques environnementales et économiques, en fournissant aux décideurs l'information nécessaire pour qu'ils puissent effectuer des choix éclairés qui permettront d'assurer un avenir durable pour le Canada.

Les études empiriques (Bebbington *et al.*, 1994; Wycherley, 1997; Wilmshurst et Frost, 2001; Deegan *et al.*, 1995) réalisées sur l'implication et l'attitude du professionnel comptable à l'égard de l'environnement ont démontré que le professionnel est favorable à la prise en charge de la question environnementale par le professionnel comptable, en prenant même le rôle d'innovateur dans ce domaine. Mais, son attitude favorable face à la problématique environnementale ne concorde pas avec son rôle très faible dans le domaine environnemental de l'entreprise. Face à cette réalité, Bebbington *et al.* (1994) ont conclu que le professionnel comptable est mal équipé tout au long de sa formation et de son éducation pour faire face à ce nouveau sujet (l'environnement). Il existe donc d'autres acteurs qui interviennent à des niveaux et à des degrés divers dans la construction de la compétence professionnelle à l'égard de la problématique environnementale. L'université, par l'éducation du professionnel comptable, est l'acteur important pour incorporer les nouvelles connaissances sur le sujet environnemental dans sa pratique, la profession comptable contribue aussi à l'orientation du professionnel comptable en donnant les directives nécessaires pour avoir l'expérience dans ce nouveau domaine, l'entreprise va initier le professionnel comptable à prendre en charge la problématique environnementale en étant elle-même responsable et engagée dans

ce domaine en lui préparant un milieu professionnel favorable à une acquisition de compétences dans ce nouveau sujet. Enfin, l'État va inciter le professionnel comptable à s'impliquer en obligeant les entreprises à publier des rapports environnementaux, ce qui responsabilisera plus le professionnel comptable au sein de son entreprise.

Le chapitre qui suit développe le cadre d'analyse et présente les principales ressources documentaires et sociales auxquelles peut avoir recours le professionnel comptable pour construire sa compétence en matière de CSE.

CHAPITRE III

CADRE D'ANALYSE

La CSE exacerbe le rôle joué par le professionnel comptable dans la maximisation du bien être de l'humanité. De ce point de vue, le professionnel comptable doit défendre la production d'une information qui s'adresse à d'autres parties prenantes que celles qui se sont intéressées traditionnellement à la maximisation du profit. Il doit aider l'entreprise à mettre en place les systèmes qui lui permettent de tenir compte de l'impact environnemental de ses activités. On s'attend à ce qu'il agisse comme catalyseur des changements requis pour permettre à l'entreprise de gérer de manière responsable et de rendre des comptes à l'égard des impacts sociaux et environnementaux de ses activités avec le plus de transparence possible.

Dans cette perspective, la pratique de la comptabilité serait plus qu'une simple divulgation de faits, elle prendrait place dans un débat de société, au sein duquel le professionnel comptable choisit quoi dire, à qui le dire, et comment le dire (Francis, 1990). Le travail du professionnel comptable consisterait donc à mettre en valeur certains événements et à en minimiser d'autres, voire à en éliminer, dans le but d'orienter les comportements et les décisions des parties concernées. Ce qui le place au premier plan des pratiques de divulgation et le force à reconnaître sa participation personnelle, orientée par sa position morale et son rôle rhétorique, dans la production des rapports comptables

Or, les études répertoriées dans la section précédente ont bien montré que le professionnel comptable n'a pas toutes les compétences requises pour assumer un tel rôle (Bebbington *et al*, 1994; Wilmshurst & Frost, 2001). La comptabilité

environnementale constitue pour plusieurs professionnels comptables un nouveau champ d'expertise, qui se traduit par des activités pour lesquelles le professionnel comptable doit adapter ses propres connaissances aux exigences de la situation à laquelle il est confronté et aux caractéristiques qu'il décode lui-même sur l'objet à apprendre. Il s'agit donc pour lui de mettre en interaction, en tant que sujet, ses propres connaissances (l'ancien) avec l'objet à apprendre (le nouveau).

Pour assister leurs membres dans cet apprentissage, les ordres professionnels, nous l'avons vu dans la section précédente, s'attachent à dresser des listes exhaustives de compétences. Ce qui revient à voir la compétence à acquérir en matière d'environnement comme une somme d'activités, de sous-activités, de tâches, de savoirs, de savoir-être ou de savoir-faire. Une telle démarche prend appui sur les vestiges de l'organisation taylorienne du travail (Jonnaert, 2002), mais elle est peu utile pour comprendre dans quelles conditions le professionnel comptable acquiert (ou n'acquiert pas) des compétences propres à un nouveau champ d'expertise. La complexité des situations professionnelles à caractère environnemental nécessite que la compétence se dégage de cette conception taylorienne. Jonnaert (2002) soutient que « la compétence devrait plutôt permettre aux agents une marge de manœuvre non contraignante pour qu'ils mobilisent les ressources les plus appropriées à la situation complexe qu'ils ont à traiter » (Jonnaert, 2002; 15).

L'approche socio-constructiviste d'acquisition de compétences postule qu'apprendre implique de passer d'une conception ancienne à une conception nouvelle plus performante, après une phase de remise en cause de la conception ancienne qui est tout à la fois un point d'appui et un obstacle à la connaissance nouvelle. L'assimilation de compétences en matière de CSE va donc passer par l'intégration des données du milieu environnemental aux connaissances antérieures, notamment celle des savoirs codifiés liés à l'environnement fournis tant par la profession comptable que par les promoteurs de la divulgation environnementale (et de développement durable). Mais, pour que le professionnel comptable intègre

efficacement ce nouveau savoir codifié et le concrétise en une compétence, certaines conditions d'acquisition de compétences doivent être rencontrées, notamment l'exposition à des situations concrètes en matière de CSE et la mobilisation de ressources documentaires (professionnelles et autres), mais aussi de ressources sociales (ses pairs et autres partenaires), la compétence étant vue comme une réponse réseau.

Dans ce chapitre nous verrons d'abord en quoi consiste l'approche socio-constructiviste d'acquisition de compétences. Nous verrons ensuite les principales ressources documentaires et sociales auxquelles peut avoir recours le professionnel comptable pour construire sa compétence en matière de CSE.

3.1. Une approche socio-constructiviste de la compétence

Nous proposons dans ce mémoire une approche globale (compréhensive) pour l'étude de l'acquisition de compétences comptables en matière d'environnement. Plus spécifiquement, nous proposons une mise en application de l'approche socio-constructiviste des compétences telle que définie par Jonnaert (2002), pour l'analyse des conditions d'apprentissage du professionnel comptable confronté à des situations professionnelles à caractère environnemental. La force de cette approche est d'accorder une place centrale au contexte et à l'expérimentation menée par le professionnel comptable en situation d'apprentissage (confronté à la problématique environnementale). De ce point de vue, les compétences sont acquises dans l'action, au cœur de l'interaction entre le professionnel comptable (le sujet) et le savoir environnemental codifié (l'objet) : «l'objet n'est jamais connu qu'à travers la pensée d'un sujet, mais le sujet ne se connaît lui-même qu'en s'adaptant à l'objet» (Piaget in Jonnaert, 2002; 74). Le savoir codifié en matière de CSE est l'objet à partir duquel le professionnel comptable expérimente une nouvelle façon de se définir, de se représenter son rôle (sociétal) comme professionnel, mais aussi celui de ses partenaires (la profession comptable, l'État et l'entreprise). Le professionnel comptable est en effet appelé à se redéfinir à travers son exposition

au savoir environnemental codifié (variable attitude). Comme les problématiques environnementales sont complexes et multidisciplinaires, le professionnel comptable est appelé à mettre en pratique son habileté à mobiliser et à coordonner une série de ressources variées. Ces ressources sont cognitives, affectives, sociales et contextuelles. La compétence est donc vue, dans cette approche, comme une réponse réseau. Nous nous intéressons dans ce travail de recherche à son habileté à mobiliser des ressources documentaires et sociales et à la façon dont il se représente son rôle à l'égard de la CSE.

Notre objectif, dans ce travail de recherche, est donc d'enquêter 1) sur l'exposition concrète du professionnel comptable à des situations professionnelles à caractère environnemental et au savoir codifié qu'elles impliquent, en prenant appui sur les outils et techniques comptables vus dans le chapitre précédent (variable implication). Nous nous intéressons du même coup à son habileté à mobiliser 2) des ressources sociales, c'est-à-dire ses partenaires en matière de CSE (profession comptable, entreprise, État), aussi vus dans le chapitre précédent, et la représentation qu'il se fait de ces partenaires (variable attitude), mais aussi sa propension à mobiliser 3) des ressources documentaires (professionnelles et autres), que nous verrons dans le présent chapitre (variable formation). Et enfin, 4) nous analyserons la manière dont le professionnel comptable se définit et se représente son rôle comme professionnel (variable attitude).

3.2. Ressources documentaires

Un savoir codifié est un savoir présent dans des objets. Celui auquel est exposé le professionnel comptable confronté à des situations professionnelles à caractère environnemental est constitué des normes comptables de présentation de l'information environnementale, des lignes directrices de divulgation volontaire d'information en matière d'environnement et de développement durable, etc. Un savoir codifié est inscrit dans un programme et organisé pour être transmis (utile, servir de guide): il est déterminé culturellement (multipartites), un ordre

professionnel l'a choisi et «codifié» dans des programmes d'études parce qu'elle le trouve nécessaire à ses membres. C'est le contenu des recommandations comptables, des lignes directrices de divulgation, organisées pour être apprises et suivies par tous. Ce savoir est socialement et culturellement fortement déterminé (Jonnaert, 2002).

3.2.1 Monographies comptables

Plusieurs études ont été publiées par les ordres professionnels pour permettre au professionnel comptable d'acquérir de nouvelles compétences nécessaires à sa transition vers un rôle élargi de gestion et de communication des questions environnementales. Parmi ces ordres professionnels, on trouve CMA-Canada, ICCA et IFAC.

3.2.1.1 Ressources publiées par CMA-Canada

CMA-Canada propose des guides pratiques de comptabilité de management qui peuvent aider le professionnel comptable à bien assimiler les sujets liés à la question environnementale dans sa *Collection Gestion stratégique de CMA Canada* (voir tableau 3.1)

Tableau 3.1
Monographies comptables publiées en 1999 par CMA-Canada

Titre de la publication	Résumé de son contenu
<p><i>Accounting for Sustainable Development: A Business Perspective</i></p>	<p>«À partir d'un sondage mené auprès de plus de 70 entreprises nord-américaines de pointe, cette publication présente des données inédites concernant les tendances actuelles et les orientations futures en matière de comptabilité de développement durable» http://www.cma-canada.org/index.cfm/ci_id/1405/la_id/1.htm.</p>
<p><i>Implementing Corporate Environmental Strategies</i></p>	<p>«Cette publication énonce les principes qui sous-tendent une stratégie environnementale et décrit comment diriger, planifier et mettre en œuvre une telle stratégie. Elle décrit en outre les mesures prises par certaines entreprises pour améliorer leur performance environnementale et pour amener leurs dirigeants à tenir compte de l'environnement dans leurs décisions» http://www.cma-canada.org/index.cfm/ci_id/1405/la_id/1.htm.</p>
<p><i>Tools and Techniques of Environmental Accounting for Business Decisions</i></p>	<p>«Dans bien des entreprises, les coûts et les possibilités liés à l'environnement sont dissimulés dans divers comptes de frais indirects. Cette pratique peut produire des coûts de revient et des prix trompeurs et risque d'entraîner de mauvaises décisions stratégiques et des choix d'investissement discutables. Cette publication montre comment mesurer les coûts et les possibilités actuels et futurs liés à l'environnement, en rendre compte et en assurer la gestion. Elle présente également trois outils de comptabilité environnementale : l'analyse des coûts, l'analyse des investissements et l'évaluation de la performance. Il s'agit d'un prolongement de la publication intitulée <i>Implementing Corporate Environmental Strategies</i>» http://www.cma-canada.org/index.cfm/ci_id/1405/la_id/1.htm.</p>

<p><i>Understanding and Implementing ISO 14000</i></p>	<p>«La série ISO 14000 est un ensemble de normes qui facilitent l'élaboration de systèmes susceptibles d'améliorer la performance générale de l'entreprise et sa performance environnementale. Cette publication présente des lignes directrices pour la certification et l'autodéclaration ISO 14001» http://www.cma-canada.org/index.cfm/ci_id/1405/la_id/1.htm.</p>
<p><i>Writing and Evaluating Sustainable Development and Environmental Reports</i></p>	<p>« L'intégration du développement durable (DD) et de la gérance environnementale dans les activités courantes des entreprises contribue à un rendement du capital investi positif. Cette publication explique la marche à suivre pour publier un rapport consacré exclusivement au DD ou à l'environnement en vue de faire connaître l'engagement de l'entreprise à l'égard du DD et des meilleures pratiques en environnement. Elle indique également comment évaluer un tel rapport» http://www.cma-canada.org/index.cfm/ci_id/1405/la_id/1.htm.</p>

Ainsi, les guides publiés par CMA-Canada visent à permettre au professionnel comptable de comprendre la gestion des questions environnementales au sein de l'activité interne de l'entreprise, à permettre aussi à la haute direction de prendre des décisions en matière de choix d'investissement qui tiennent compte des considérations environnementales et enfin à fournir aux parties intéressées une information fiable sur l'activité responsable de l'entreprise.

3.2.1.2 Ressources publiées par l'ICCA

Dans la même direction, l'ICCA a publié des rapports de recherche pour aider le professionnel comptable à s'impliquer dans la question environnementale. Ces rapports proposent au professionnel comptable d'aider les entités à concevoir leur système de présentation de l'information environnementale et à recueillir les

données nécessaires, mais aussi à traduire ces données et à présenter l'information environnementale en des termes compréhensibles pour les lecteurs des rapports environnementaux. Ces rapports sont présentés dans le tableau 3.2.

Tableau 3.2
Monographies comptables publiées par l'ICCA.

Titre et année de la monographie	Résumé de la monographie
<i>Full Cost Accounting from an Environmental Perspective</i> (1997)	Ce rapport de recherche explique la méthode de comptabilisation du coût complet du point de vue environnemental, afin d'aider les professionnels comptables à tenir compte des considérations environnementales et faire la différence entre les types de coûts internes et externes se rattachant à l'activité de l'entreprise qui dégage un impact environnemental.
<i>Environmental costs and liabilities: Accounting and Financial reporting issues</i> (1993)	Ce rapport présente les différents types de coûts qui peuvent être engagés suite aux effets de l'activité de l'entreprise sur l'environnement, en mettant en évidence les coûts qui peuvent être considérés comme des actifs environnementaux, et aussi en expliquant les passifs environnementaux qui doivent être pris en compte suite aux obligations de l'entreprise.
<i>Environmental auditing and the role of the accounting profession</i> (1992)	Ce rapport donne une idée sur les compétences nécessaires pour que les experts comptables puissent participer à la vérification environnementale, en présentant les compétences déjà acquises qui peuvent soutenir les différents participants (ingénieurs, environnementalistes etc.) dans la vérification environnementale au sein de l'entreprise.
<i>Reporting on environmental performance</i> (1994)	L'objectif de ce rapport réside dans l'élaboration d'un cadre de présentation de l'information concernant la performance d'une entité en regard des normes et des attentes en matière de comportement écologique et de responsabilité environnementale. Il fournit aux entités des

	directives qui aideront à comprendre les aspects qu'elles doivent prendre en considération lorsqu'elles déterminent les destinataires de l'information (collectivités, employés, les groupes environnementaux, fournisseurs, clients etc.), l'information qu'il leur faut présenter, ainsi que la meilleure façon de le faire. En insistant sur la mise en place d'indicateurs de la performance environnementale qui sont une composante essentielle de la présentation de l'information environnementale.
--	---

3.2.1.3 Ressources publiées par l'IFAC

Le conseil de l'International Federation of Accountants (IFAC) a publié un exposé sondage intitulé *International Guidelines on Environmental Management Accounting* (2004) qui s'adresse aux professionnels comptables et aux entreprises qui s'intéressent aux retombées économiques éventuelles de la comptabilité de gestion environnementale sur l'entreprise. Il est utile tant aux experts-comptables qu'aux vérificateurs, pour suivre ou pour vérifier l'information relative à l'environnement intégrée aux rapports financiers ou autres.

Cet exposé sondage est l'une des meilleures sources actuelles d'information sur la comptabilité de gestion environnementale. Il s'inspire de documents publiés par divers organismes faisant autorité et il propose un cadre général de la comptabilité de gestion environnementale ainsi qu'un ensemble de définitions conformes aux modèles de comptabilité environnementale les plus répandus. Le document aborde les aspects concrets et monétaires de la comptabilité de gestion environnementale, illustrés à l'aide d'un certain nombre d'exemples réels d'applications de la comptabilité de gestion environnementale.

Ainsi, ces guides, produits par les ordres professionnels comptables, visent à aider le professionnel comptable à assimiler les enjeux environnementaux et à les accompagner dans le traitement des considérations environnementales dans

l'activité d'exploitation de l'entreprise, de manière à refléter l'information environnementale dans les rapports internes et externes de l'entreprise.

3.2.2 Documentation non-professionnelle en matière d'environnement

Plusieurs organismes non professionnels se sont aussi intéressés au développement de guides pour la divulgation de l'information liée à l'impact environnemental de l'activité de l'entreprise et ils ont publié des lignes directrices et des études sur des entreprises qui tiennent compte des considérations environnementales dans leur stratégie de gestion, en vue de promouvoir la divulgation de l'information environnementale. Parmi ces organismes on trouve le *Global Reporting Initiative*, le projet SIGMA et le cabinet de consultation Stratos.

3.2.2.1 Lignes directrices du *Global Reporting Initiative*

L'objectif la *Global Reporting Initiative* (GRI) est d'élaborer et de diffuser des lignes directrices pour la production volontaire de rapports sur le développement durable. Le GRI est un organisme multipartite qui regroupe des intervenants de natures diverses, soit des représentants des affaires, de la comptabilité, de l'investissement, des droits de l'homme, de l'environnement, de la recherche et des organismes de travail de partout dans le monde (voir tableau 3.3). Ces intervenants ont collaboré à l'élaboration de lignes directrices pour la préparation des triples bilans, dans un ouvrage intitulé «*Sustainability Reporting Guidelines*», publié en 2002. Ces lignes directrices sont destinées à être utilisées par les entreprises qui souhaitent rendre compte, sous la forme d'un triple bilan, des dimensions économiques, environnementales et sociales de leurs activités, produits et services. Ces lignes directrices font partie des documents que le professionnel comptable peut mobiliser pour divulguer de l'information environnementale.

Tableau 3.3
Partenaires du GRI

- ❖ Association of Chartered Certified Accountants - Royaume-Uni
- ❖ Institut canadien d'experts-comptables - Canada
- ❖ Centre pour la science et l'environnement - Inde
- ❖ Coalition for Environmentally Responsible Economies - Etats-Unis
- ❖ Colombian Business Council for Sustainable Development - Colombie
- ❖ Council on Economic Priorities - Etats-Unis
- ❖ Groupe de recherche sur les audits d'environnement - Japon
- ❖ General Motors Corporation - Etats-Unis
- ❖ Forum Green Reporting - Japon
- ❖ Institute of Social and Ethical Accountability - Royaume-Uni
- ❖ Investor Responsibility Research Center - Etats-Unis
- ❖ ITT Flygt - Suède
- ❖ New Economics Foundation - Royaume-Uni
- ❖ SustainAbility - Royaume-Uni
- ❖ Programme des Nations Unies pour l'environnement (PNUE)
- ❖ World Business Council for Sustainable Development
- ❖ World Resources Institute

Source: GRI: *Sustainability Reporting Guidelines* (2002)

Ces lignes directrices représentent la norme mondialement reconnue en matière d'information sur le développement durable. Ces lignes directrices ne visent nullement à remplacer les principes comptables généralement reconnus (PCGR) ou toute autre norme en matière d'information financière, mais plutôt à servir de guide pour la présentation d'informations non financières crédibles et précises, qui complètent l'information exigée par les PCGR (Crawford, 2005).

3.2.2.2 Lignes directrices du projet SIGMA

SIGMA (*Sustainability Integrated Guidelines for Management*) a lancé en 1999, avec l'appui du ministère du commerce et l'industrie britannique, un projet intitulé «Développement durable - les lignes directrices intégrées pour la gestion». Il s'agit d'un partenariat entre l'Institution de normes britannique (le principal organisme de normalisation), le Forum à l'avenir (un organisme de charité et groupe

de réflexion de développement durable), et la Responsabilité (un corps professionnel international pour la responsabilité)³. Ce projet a pour mission de fournir des conseils pratiques aux entreprises pour les aider à apporter une contribution significative au développement durable.

La trousse à outils SIGMA se compose d'une gamme d'outils de support, des guides et des études de cas pour soutenir l'exécution des directives de SIGMA et pour adresser des défis spécifiques de développement durable. SIGMA propose notamment *SIGMA Environmental Accounting Guide (2003)* et *SIGMA Sustainability Accounting Guide (2003)*. Ces outils peuvent ainsi être de bonnes ressources pour le professionnel comptable pour enrichir ses connaissances et son savoir concernant la comptabilité environnementale, cela à travers les exemples et les études de cas présentés dans ces guides.

3.2.2.3 Rapport Stratos

Le cabinet de consultation Stratos (*Strategies to sustainibility*), une entreprise canadienne composée d'équipes multidisciplinaires, fournit aussi au monde des affaires, aux gouvernements, aux professionnels comptables et aux entreprises, un conseil stratégique, des informations et des outils qui vont assister le développement et l'exécution de pratiques et de politiques qui tiennent compte de la question environnementale. Ceci à l'aide de la publication du rapport «*Building Confidence: Corporate Sustainability Reporting in Canada 2002*» qui fournit une évaluation détaillée de la divulgation des entreprises sur le développement durable au Canada. Ce rapport fait partie d'un programme de *benchmarking* continu sur la divulgation des rapports de développement durable qui cherche à stimuler une augmentation de la quantité et de la qualité de l'information divulguée par les entreprises canadiennes sur le développement durable. Ce programme a été lancé en 2001 avec la publication de «*Stepping Forward, the first in-depth examination of*

³ <http://www.projectsigma.com/Default.asp>.

corporate sustainability reporting in Canada». Les objectifs de ce programme et de ce rapport sont :

- ✓ Fournir une description et une évaluation détaillée des pratiques de divulgation de rapports de développement durable des entreprises canadiennes et les comparer avec les normes internationales et les meilleures pratiques.
- ✓ Appuyer les efforts des entreprises canadiennes divulguant de l'information se rapportant à l'environnement et au développement durable.
- ✓ Identifier les occasions d'amélioration des pratiques de divulgation et prolonger l'utilisation et l'efficacité de ces rapports.

Ainsi, les publications et les lignes directrices de ces organismes, qui mettent l'accent sur le concept du développement durable dont l'environnement, est l'une des sources très bénéfiques au professionnel comptable afin de l'aider à mieux s'impliquer et à mieux comprendre tous les points reliés à la question environnementale, pour une adaptation plus favorable aux concepts liés à ce sujet.

3.3. Ressources sociales (ses pairs et autres partenaires)

Il existe aussi d'autres moyens, inspirés de LeBoterf (2000), qui peuvent favoriser l'apprentissage de transfert pour que les compétences du professionnel comptable soient réajustées au contexte environnemental, tels que :

- La participation à des colloques et à des conférences touchant la question environnementale pour approfondir leurs connaissances et leur savoir faire concernant la comptabilité environnementale;
- La réalisation de séances de formation où il est demandé aux professionnels comptables de rechercher des situations ou des contextes d'utilisation des connaissances ou des savoirs faire qu'ils ont acquis ou sont en train d'acquérir sur le domaine environnemental;

- La collaboration avec d'autres unités de l'entreprise pour la discussion des enjeux environnementaux va élargir les connaissances du professionnel comptable concernant ce sujet en se confrontant avec d'autres professionnels impliqués directement dans la question environnementale tels que les environmentalistes, les ingénieurs, les géologues et bien d'autres. Ceci va également créer un réseau de compétences auquel le professionnel comptable peut se référer, en constituant un apprentissage pluridisciplinaire pour le professionnel afin qu'il soit au courant de tous les points touchant la question environnementale, tels que les lois et les règlements sur l'environnement, les systèmes de gestion environnementaux ISO, etc.

Ainsi, ces ressources constituent le meilleur support pour le professionnel comptable pour qu'il s'adapte aux besoins de la CSE et devienne plus habile dans la manière de relever les défis environnementaux et d'aborder ce sujet efficacement. Ce qui va leur permettre aussi d'être plus expérimenté pour être capable de contribuer aux activités et aux projets ayant des impacts environnementaux dans leur entreprise.

En intégrant les nouvelles connaissances se rapportant à la CSE, en provoquant des réajustements, des restructurations des anciennes connaissances, le professionnel comptable pourra surmonter le déséquilibre dans ses connaissances face à la CSE. C'est à travers ces ressources (documentaires et sociales) que les connaissances du professionnel comptable seront adaptées à ce nouveau savoir codifié et qu'il lui sera possible de s'impliquer dans les activités reliées à la comptabilité environnementale (variable implication), ceci dépendamment de sa propension à utiliser ces ressources documentaires professionnelles et autres (variable formation).

Une analyse de l'attitude du professionnel comptable à l'égard de la question environnementale nous permettra d'étudier la manière dont le professionnel comptable se définit et se représente son rôle comme professionnel (variable

attitude) et de connaître son point de vue face à ces partenaires (ordre professionnel, université et État).

CHAPITRE IV

MÉTHODOLOGIE

Ce chapitre présente la méthodologie de recherche à travers laquelle nous allons explorer l'implication du professionnel comptable dans des projets ayant des impacts environnementaux, les sources qu'il mobilise pour contribuer à ces projets et sa position face à la question environnementale. La première section présente l'échantillon de notre étude. La deuxième section présente la manière dont nous avons procédé pour collecter les données. Et la dernière section décrit le questionnaire de notre étude.

4.1 L'échantillon

Cette section vise à décrire les critères de constitution de notre corpus, soit les entreprises choisies dans un premier temps et, de manière plus spécifique, les répondants visés par notre questionnaire de recherche.

4.1.1 Description du choix des entreprises sélectionnées (qualitativement et quantitativement)

Nous nous sommes servis de la liste d'entreprises publiée par Stratos (*Strategies to sustainability*) dans son rapport «*Building confidence : Corporate Sustainability reporting in Canada*» pour constituer notre corpus. Stratos a identifié dans ce rapport 100 entreprises canadiennes qui ont publié pendant la période 2001-2002 six différentes sortes de rapports qui comportent un volet environnemental, social ou de développement durable: social (communauté);

développement durable; environnement, santé et sécurité; annuel (intégré); et environnement et social.

Les secteurs industriels de ces entreprises, selon la classification offerte par TSX composite index (2003), sont les suivants : services financiers (19), industries de biens et services publics «*Utilities*» (17), métaux et mines (12), papiers et produits forestiers (12), industries chimiques (9), pétrole et gaz (9), fabrication (8), communication et média (4), transport (4), nourriture, boisson et tabac (3), canalisations «*Pipelines*» (2), commerce de gros et de détail (1), et agriculture (1).

Pour constituer notre échantillon nous avons retenu 72 entreprises auxquelles le questionnaire a été acheminé. Pour les vingt huit autres, soit qu'il n'y a pas une adresse disponible au Canada ou aux États Unis ou qu'elles se sont fusionnées avec d'autres entreprises de l'échantillon. Donc, notre échantillon, à la différence de celui de Bebbington *et al* (1994) de qui nous nous sommes inspirés pour bâtir notre questionnaire, est composé de compagnies qui s'intéressent déjà à la question environnementale.

4.1.2 Description des répondants à qui s'adresse le questionnaire

Notre questionnaire a été envoyé aux directeurs financiers ou aux professionnels comptables des 72 entreprises canadiennes qui publient un rapport de développement durable (aussi appelé rapport environnemental, rapport de responsabilité sociale, rapport sociétal ou rapport de citoyenneté). Pour identifier les professionnels comptables participant à l'élaboration du rapport environnemental, de développement durable ou toute autre forme de rapport similaire, nous avons d'abord contacté les responsables de l'environnement des entreprises de notre échantillon par courrier électronique pour qu'ils nous indiquent le nom de ces professionnels comptables. Lorsque on ne recevait pas de réponse, un contact par téléphone a été établi.

4.2 Collecte de données

La collecte des données relative à notre étude a été possible à travers la technique du sondage qui est largement utilisée dans les recherches portant sur la comptabilité de management (Young, 1997). Les sondages peuvent être effectués par envoi postal, entrevue personnelle ou téléphonique (Judd et al, 1991). Les sondages sont des moyens tendant à augmenter la validité externe de recherches sur le terrain (Vallerand et Hess, 2000), vu que nous pouvons toucher un plus grand nombre de participants contrairement à l'étude de cas «*field study*» qui se limite à un nombre limité de participants. Ainsi, nous avons opté pour le questionnaire par envoi postal dans notre étude, qui constitue une méthode peu coûteuse, qui permet de toucher un plus grand nombre de participants, de protéger la confidentialité des participants et ces derniers peuvent répondre aisément contrairement au sondage conduit par téléphone et par entrevue personnelle.

Pour s'assurer que le questionnaire soit acheminé à la bonne personne et ainsi augmenter le taux de réponse, nous avons utilisé la méthode du design travaillée «*Total Design Method*» qui a démontré sa capacité à obtenir un taux élevé de réponse (Dillman, 2000). Nous avons ainsi personnalisé le questionnaire en indiquant les noms et les adresses des 72 professionnels comptables et conseillers environnementaux qui prendront en charge l'acheminement du questionnaire à un professionnel comptable, apposé des signatures réelles sur les lettres de présentation et tenté le plus possible de formuler des questions claires et compréhensibles.

Les questionnaires en version anglaise et française ont été envoyés avec une ou deux lettres de présentation, selon le cas, dans les deux langues officielles du Canada. Deux types de situation pouvaient se présenter : 1) une lettre adressée directement professionnel comptable visé ou 2) une lettre adressée au conseiller environnemental ciblé, accompagnée d'une lettre non personnalisée adressée à un

professionnel comptable. Le questionnaire et les lettres de présentations étaient accompagnés d'une enveloppe de retour prépayée.

Les lettres adressées au professionnel comptable étaient identiques, dans un cas personnalisée et dans l'autre non, alors que la lettre adressée au conseiller environnemental avait pour but de nous assurer que le questionnaire soit acheminé par lui à un professionnel comptable. Ces lettres présentaient la recherche ainsi que ses motivations, en précisant le caractère confidentiel des données qui seront recueillies. Le tableau 3.1 ci-dessous présente le nombre de lettres envoyées aux personnes désignées selon la langue de l'entreprise.

Tableau 3.1
Classification des lettres selon la langue de l'entreprise

	Anglais	Français	Total
Demande transmission par le biais du responsable environnement	19	4	23
Transmission directe au VP finances	45	4	49
Total	64	8	72

Nous avons essayé de minimiser le plus possible le nombre de pages du questionnaire afin de maximiser le taux de réponse. Le questionnaire comportait treize pages dont les deux premières présentaient le questionnaire et ses différentes sections. Une procédure de suivi téléphonique a été également effectuée trois semaines après le premier envoi, auprès des professionnels comptables qui n'avaient pas répondu au questionnaire à la date précisée sur les lettres de présentations.

4.3 Description du questionnaire

Nous avons porté une attention particulière tant à la forme qu'au contenu du questionnaire, afin de maximiser sa clarté pour le répondant (Grawitz, 2001) et ainsi minimiser le risque d'interprétation erronée des questions. Nous avons fait attention à ce que les questions soient simples et compréhensibles par les répondants et que les ordres des questions les mettent à l'aise et les rendent intéressés à répondre au questionnaire.

Ainsi, dans le cadre de cette recherche, notre objectif est de mieux comprendre le rôle de la profession comptable dans la gestion et la divulgation de la performance environnementale; évaluer la pertinence des diverses activités et documents de formation en comptabilité environnementale pour le professionnel comptable; formaliser le processus d'acquisition de nouvelles compétences accompli par le comptable au cours de sa pratique professionnelle; et mieux comprendre l'implication de la profession comptable dans la sensibilisation du professionnel comptable à la CSE.

Nous nous intéressons de manière plus spécifique à l'implication du professionnel comptable dans des projets ayant des impacts environnementaux et aux ressources qu'il mobilise pour contribuer à ces projets. Ainsi, on se questionne sur la position du professionnel comptable face à la question environnementale.

Cette étude s'inspire de la recherche de Bebbington *et al* (1994) qui a essayé de découvrir si le professionnel comptable est impliqué ou non dans son entreprise pour répondre aux exigences de la question environnementale; l'étendu auquel les professionnels comptables ont développé la comptabilité environnementale; et une tentative d'éclairer quelles sont les raisons qui les poussent à répondre ou à ne pas répondre aux appels de la profession, du monde des affaires et des gouvernements. Leur recherche a été conduite par un questionnaire adressé aux directeurs financiers des *1000 top UK companies (the times 1000)*.

Le choix de grandes compagnies par Bebbington *et al* (1994) vise à refléter le fait que ces dernières sont plus susceptibles de s'intéresser à la question environnementale que les petites et moyennes entreprises. Le questionnaire de Bebbington *et al.* (1994) comportait 17 questions divisées en trois parties : 1. données sur la compagnie; 2. implication du comptable dans toute activité courante de la compagnie liée à l'environnement et 3. attitude du comptable face à la question environnementale.

La différence entre notre questionnaire et celui de Bebbington *al* (1994) est que nous avons tenu compte, dans notre questionnaire, de la documentation et de la formation à laquelle le professionnel comptable a recours. Notre objectif était de savoir dans quelle mesure ce dernier utilise cette source pour consolider sa connaissance et sa compétence dans le domaine environnemental. Ainsi, nous avons ajouté à notre questionnaire une variable qui n'a pas été prise en compte dans l'étude de Bebbington *et al.* (1994). Cette variable vise à mieux cerner l'implication du professionnel comptable dans la question environnementale. De ce point de vue, notre étude est complémentaire à celle de Bebbington *et al.* (1994), puisqu'elle vise à mieux expliquer l'implication ou la non implication du professionnel comptable dans la question environnementale.

L'appendice A reprend le questionnaire administré aux répondants. Pour faire une meilleure présentation du questionnaire au niveau de son format et de son

contenu, nous avons eu recours à la méthode de conception travaillée (*Tailored Design Method*) (Dillman, 2000). Ainsi, le questionnaire comporte cinq sections :

SECTION I : PROFIL GÉNÉRAL

SECTION II : ACTIVITÉS RELIÉES À LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE

SECTION III : DOCUMENTATION ET FORMATION EN ENVIRONNEMENT

SECTION IV : PROFESSION COMPTABLE ET ENVIRONNEMENT

SECTION V : DONNÉES BIOGRAPHIQUES

La première section demande de l'information sur l'ampleur de l'activité environnementale au sein de l'organisation et spécialement sur les pratiques ou les techniques comptables utilisées pour tenir compte des impacts environnementaux de l'activité de l'organisation, cette partie est composée de trois questions.

La question 1 concerne l'existence d'une politique environnementale et/ou de développement durable. Elkington (1987) a constaté que la mise en œuvre d'une politique environnementale ou de développement durable bien développée et publiée à l'externe était un facteur qui démontre un changement dans la stratégie de gestion de l'entreprise à l'égard de l'environnement et annonce une prise en charge des impacts environnementaux de l'activité de l'entreprise.

La question 2 concerne les techniques ou les pratiques comptables utilisées par l'entreprise pour tenir compte de l'impact environnemental. Ces techniques constituent les outils de mesure de la comptabilité environnementale. Ainsi, on propose, dans cette section du questionnaire, neuf techniques de comptabilité environnementale, avec cinq choix possibles de réponses selon la fréquence d'utilisation de cette technique. Nous avons finalement ajouté une case pour que l'organisation précise si elle utilise une méthode non indiquée dans le questionnaire.

La question 3 porte sur l'existence d'un budget alloué par l'organisation à la gestion ou à la divulgation de la performance environnementale et l'ampleur de ce budget en milliers de dollars.

Dans la deuxième section, on cherche à déterminer le degré d'implication des professionnels comptables dans toute activité reliée à la question environnementale composé de treize activités à caractère environnemental qui ont été dressées par différents auteurs (ICCA, 1992; Gray et Bebbington, 2001; Wilmshurst et Frost, 2001; CMA- Canada, 1999). Les possibilités de réponses sont sur une échelle de Likert de 1 à 5 allant de très élevé (5) à nulle (1).

La troisième section traite des sources auxquelles les professionnels comptables ont eu recours pour s'impliquer plus dans la question environnementale et développer s'il y a lieu une expertise environnementale. Cette partie fait référence aux différentes sources documentaires indiquées dans le cadre d'analyse, tel que le savoir environnemental codifié produit par les ordres professionnels comptables et par les organismes de divulgation environnementale, et plus spécifiquement à la fréquence d'utilisation de ces sources, de manière à voir si cette fréquence peut avoir un impact sur le degré d'implication du professionnel comptable. Cette section du questionnaire est composée de neuf sources possibles avec une possibilité de réponses allant de un à cinq sur l'échelle de Likert dont (5) constamment et (1) jamais.

La quatrième partie du questionnaire s'intéresse aux attitudes du professionnel comptable à l'égard de différents points reliés à la question environnementale. Nous cherchons à déterminer la position du professionnel comptable face à la question environnementale et nous voulons connaître sa volonté de s'investir plus dans la question environnementale. Ainsi, nous voulons connaître le rôle de l'attitude du professionnel comptable face à la question environnementale dans son implication dans les activités reliées à la comptabilité environnementale.

Cette section est composée de dix neuf déclarations avec une possibilité de réponses allant de 1 à 5 sur l'échelle de Likert, avec (5) fortement en accord et (1) fortement en désaccord. Dans cette section, on a fait ressortir quatre groupes

d'attitudes des répondants selon les déclarations énumérées dans le questionnaire à l'appendice A:

- A. Les attitudes liées aux aspects réglementaires et à la surveillance publique :
(5), (6), (7), (8), (9).
- B. Les excuses possibles pour ne pas prendre en charge la question environnementale :
(1), (4), (12), (14), (15), (17).
- C. Les attitudes positives :
(2), (3), (13), (16).
- D. Les facteurs limitant l'implication du comptable à la question environnementale :
(10), (11), (18), (19).

Enfin, la dernière partie concerne les données biographiques des professionnels comptables auxquels le questionnaire a été adressé. Cette partie est composée de sept questions pour identifier l'âge du répondant, la formation du professionnel comptable en précisant son niveau d'étude (certificat, baccalauréat, maîtrise, doctorat ou autre chose), le domaine d'expertise (comptabilité, administration, système d'information, etc), le titre professionnel en possession du répondant (en précisant l'ordre professionnel auquel il appartient ou il a appartenu et l'année d'obtention de son titre), le nom du poste occupé par le répondant, le nombre d'années passées dans ce poste et enfin le nombre d'entreprises dans lesquelles le répondant a travaillé depuis l'obtention de son titre professionnel. À travers cette dernière partie, nous essayons de savoir s'il existe une relation entre les attitudes des répondants et leurs données biographiques.

Ce chapitre a développé la méthodologie de recherche en décrivant de façon sommaire la population sondée ainsi que la procédure d'administration du questionnaire, qui nous permettra de réaliser les objectifs de notre travail de recherche, c'est-à-dire d'enquêter sur : 1) l'exposition concrète du professionnel comptable à des situations professionnelles à caractère environnemental et au

savoir codifié qu'elles impliquent, en prenant appui sur les outils et techniques comptables (variable implication). Nous nous intéressons du même coup à son habileté à mobiliser 2) des ressources sociales, c'est-à-dire ses partenaires en matière de CSE (profession comptable, entreprise, État), et la représentation qu'il se fait de ces partenaires (variable attitude), mais aussi sa propension à mobiliser 3) des ressources documentaires professionnelles et autres (variable formation). Et enfin, 4) nous analyserons la manière dont le professionnel comptable se définit et se représente son rôle comme professionnel (variable attitude). Le prochain chapitre analyse et discute les résultats obtenus dans le cadre de cette recherche, liés aux objectifs énoncés ci-dessus.

CHAPITRE V

PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS

Dans le chapitre précédent, la méthodologie de recherche, nous avons énoncé la manière dont nous avons procédé pour conduire cette étude. Dans le présent chapitre, nous présentons l'analyse et la discussion des résultats obtenus. Il s'articule en trois sections principales. Les éléments méthodologiques et taux de réponse sont détaillés dans la première section. La deuxième section est consacrée à la présentation et à l'analyse détaillée des résultats des différentes sections de notre questionnaire. Enfin, dans la dernière section nous discutons des résultats de notre étude.

5.1 Éléments méthodologiques et taux de réponse

Comme nous l'avons mentionné précédemment, nous avons sondé par questionnaire les différents chefs financiers des entreprises publiant un rapport de développement durable (aussi appelé rapport environnemental, rapport de responsabilité sociale, rapport sociétal ou rapport de citoyenneté). Parmi la liste des cent organisations publiant ce genre de rapport, préparée par STRATOS, nous n'avons retenu que 72 entreprises auxquelles le questionnaire a été acheminé par la poste. Nous avons rejeté celles qui n'avaient pas d'adresse au Canada ou aux États-Unis ou qui se sont fusionnées avec d'autres entreprises de notre corpus. Après une période de deux mois, nous avons reçu dix neuf questionnaires soit un taux de réponse de 26,4%. De plus, en dépit de la mention stipulant que le questionnaire devait être rempli par un professionnel comptable, quatre des dix neuf questionnaires reçus ont été remplis par des conseillers environnementaux, ce qui porte le taux des réponses utilisables à 20.38%.

Les valeurs manquantes incluses dans les observations de base ont tendance à biaiser les résultats, car les variables incluses dans ces mêmes résultats sont influencées par le processus des valeurs manquantes (Hair *et al*, 1992). Ce processus est défini comme étant tout événement systématique externe au répondant (erreur de saisie ou problème de collecte de données) ou action de la part des répondants (refus de répondre) qui génère des valeurs manquantes. Pour tout traitement statistique des valeurs manquantes, il s'agit de se demander d'abord si les valeurs manquantes sont dispersées de façon aléatoire entre les observations ou selon des modèles identifiables et ensuite si la prédominance des valeurs manquantes est significative dans les observations d'une variable donnée (Haffaf, 2003).

Nous avons noté que nos valeurs manquantes ne sont pas dispersées de façon aléatoire entre les variables et que dans de cas rares leur proportion est supérieure à 50% de l'ensemble des observations de la variable. Ainsi, nous avons éliminé les variables pour lesquelles les valeurs manquantes représentent plus de 50% des observations de cette variable (Hair *et al*, 1992). Pour le reste des valeurs manquantes, nous avons supposé que les alternatives sont neutres ou nulles.

5.2 Présentation et analyse des résultats

Les résultats seront présentés en cinq niveaux. D'abord, (1) nous présenterons le profil des répondants, (2) puis nous fournirons une vue d'ensemble sur le profil général de l'entreprise concernant la gestion et la divulgation de sa performance environnementale. Ensuite, (3) nous présenterons les statistiques descriptives sur les activités reliées à la comptabilité environnementale en mettant en évidence le degré d'implication du professionnel comptable dans ces activités. Puis, (4) nous présenterons les activités de formation sur le sujet environnemental auxquelles le professionnel comptable a eu recours pour développer, s'il y a lieu, une expertise environnementale. Et finalement, (5) nous analyserons les scores des attitudes du professionnel comptable dans le but de déterminer la représentation

qu'il se fait de ses partenaires et la manière dont il se définit et se représente son rôle comme professionnel.

5.2.1 Profil des répondants

D'après les figures sur les données biographiques, la majorité d'âge des répondants est entre 30 et 40 ans. Plus de la moitié des répondants, soit 66,7%, détiennent un baccalauréat. La majeure partie des répondants, soit 73,3 %, ont un diplôme en comptabilité. Plus que la moitié des répondants sont des comptables agréés 53,3%. Les postes occupés par les répondants sont catégorisés en quatre groupes dont 46,7 % sont des contrôleurs, 26,7% des vices présidents en finance et 13,3% sont des analystes ou des gestionnaires de la divulgation (managers en reporting). La plupart des répondants ont une expérience de travail dans leur poste actuel entre trois et cinq ans alors que 40% des répondants ont fréquenté une seule entreprise durant leur carrière.

Figure 5.1
Groupe d'âge des répondants en (%)

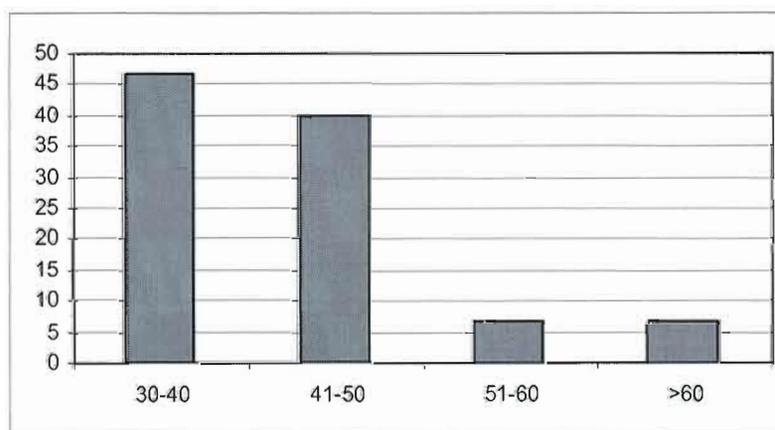


Figure 5.2
Diplôme des répondants en (%)

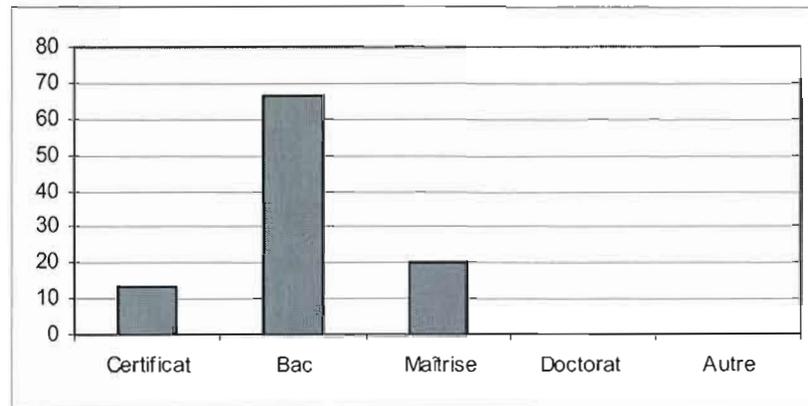


Figure 5.3
Domaine d'expertise du diplôme de répondants en (%)

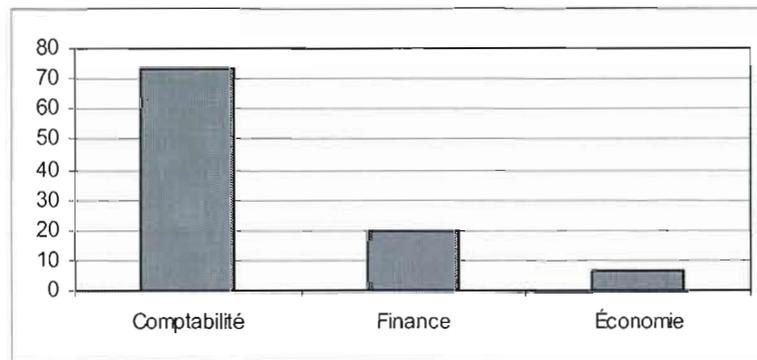


Figure 5.4
Titre professionnel des répondants en (%)

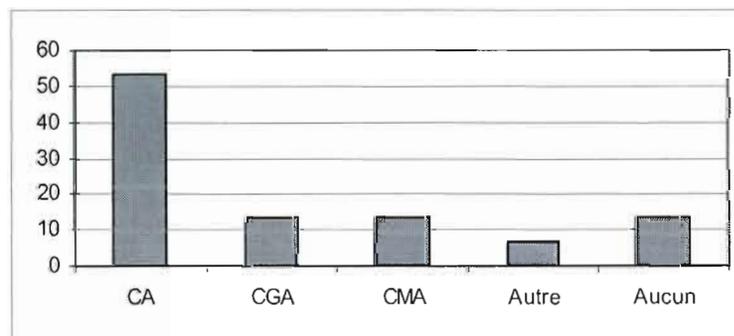


Figure 5.5
Poste occupé par les répondants en (%)

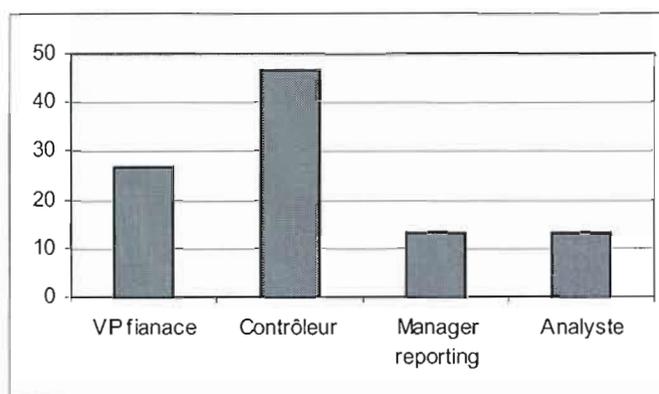


Figure 5.6
Année d'expérience dans le poste (%)

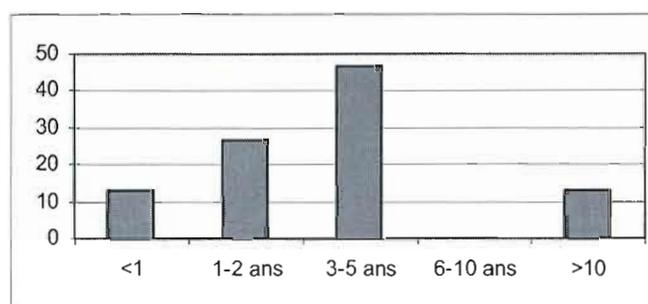
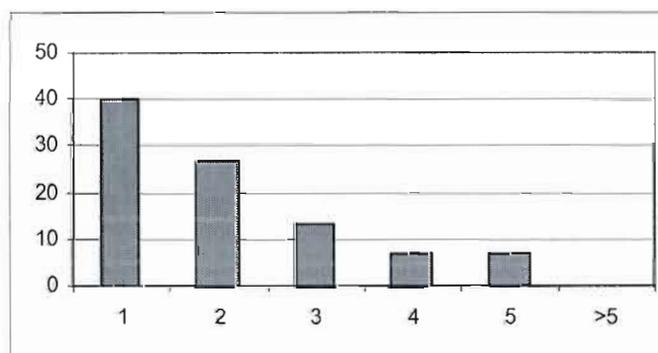


Figure 5.7
Nombre d'entreprises fréquentées par les répondants en (%)



5.2.2 Profil général de l'entreprise

Dans notre questionnaire, nous nous sommes intéressés à trois aspects relativement au profil général de l'entreprise. D'abord nous voulions savoir s'il existait une politique environnementale et/ou une politique de développement durable au sein de l'entreprise. Par la suite, pour les cas où l'entreprise détient une telle politique, nous voulions connaître la manière dont elle diffuse ce document.

Elkington (1987) a bien montré que le fait de rendre publique une politique environnementale ou de développement durable était un signe que l'entreprise est aussi intéressée à élaborer un système permettant de mesurer les impacts environnementaux ou de développement durable de ses activités. Ainsi, le tableau 5.1 présente les réponses des répondants sur la présence d'une politique environnementale et/ou de développement durable.

Tableau 5.1
Présence d'une politique environnementale et/ou de développement durable

	Politique environnementale	Politique de développement durable
Document écrit divulgué à l'externe (%)	53,3	26,7
Document écrit pour utilisation interne (%)	6,7	6,6
Politique informelle (%)	6,7	—
Aucune (%)	33,3	66,7
Total	100	100

Ainsi, 33,3% des entreprises qui publient des rapports environnementaux ou de développement durable (aussi appelé rapport de responsabilité sociale, rapport sociétal ou rapport de citoyenneté) ne détiennent pas de politique environnementale. Parmi celles qui détiennent une telle politique, 53,3% divulguent cette politique à l'externe. Plus que la moitié des entreprises répondantes, soit 66,7%, n'ont pas de politique de développement durable. Parmi celles qui détiennent une telle politique, 26,7% la divulguent à l'externe. Nous sommes amenés à penser que les entreprises qui ont une telle politique ont une plus grande propension à tenir compte des considérations environnementales dans leur stratégie de gestion, ce qui toutefois n'a pas été validé par notre questionnaire.

Le tableau 5.2 présente les techniques de comptabilité environnementale au sein de l'entreprise, en réponse à la deuxième question de la section profil général du questionnaire. Les statistiques démontrent que plusieurs compagnies ont déjà mis en place des techniques de comptabilité environnementale. Les techniques les plus utilisées sont la comptabilisation des engagements environnementaux éventuels et la comptabilisation des coûts d'assainissement (80%), la comptabilisation de l'utilisation de l'énergie (73,3%) et la préparation de budgets environnementaux (60%). Parmi, les techniques essayées puis rejetées, nous avons noté seulement l'analyse de cycle de vie. Toutefois, l'analyse hiérarchique des coûts est la technique de comptabilité environnementale la plus méconnue par les répondants avec un taux de réponse de (60%). Cela peut être expliqué par la nouveauté de cette technique. Les techniques de comptabilité environnementale qui sont sans objet pour l'entreprise du répondant sont la comptabilisation du coût complet et l'analyse du cycle de vie, dans une proportion de 40%, soit le grand nombre de réponses. Malgré que la première technique ait fait l'objet d'un rapport de recherche de l'ICCA (1997), 13,3% des répondants disent ne pas connaître cette technique.

D'après les statistiques descriptives du tableau 5.2, nous avons remarqué que les pluparts des techniques sont appliquées au sein de l'entreprise et que la

majorité des professionnels comptables connaissent ces techniques, notamment la comptabilisation des engagements environnementaux éventuels qui constitue un élément important dans les états financiers (ICCA, 1993).

Tableau 5.2

Statut des techniques de comptabilité environnementale dans les entreprises répondantes

	Techniques comptables utilisées (%)				
	1	2	3	4	5
1. Comptabilisation des résidus	13,3	33,3	—	53,4	—
2. Comptabilisation de l'utilisation de l'énergie	6,7	20	—	73,3	—
3. Comptabilisation des engagements environnementaux éventuels	6,7	6,7	—	80	6,6
4. Comptabilisation des coûts d'assainissement (réparation de sites)	6,7	—	—	80	13,3
5. Comptabilisation du coût environnemental complet	13,3	40	—	33,4	13,3
6. Mise en œuvre de l'analyse de cycle de vie.	33,3	40	6,7	20	—
7. Mise en œuvre de l'analyse hiérarchique des coûts	60	13,3	—	26,7	—
8. Préparation de budgets environnementaux	6,7	33,3	—	60	—
9. Évaluation d'investissement environnemental	26,7	26,7	—	40	6,6

1- Ne connaît pas cette technique

2- Sans objet pour notre entreprise

3- Technique essayée puis rejetée

4- Technique utilisée

5- Utilisation prévue de cette technique

Tableau 5.3

Budget alloué à la gestion ou à la divulgation de la performance environnementale
en milliers de dollars

Oui						Non	Budget intégré
< 10	10 – 50	50 – 100	100 – 200	200 – 300	> 300		
6,7%	–	–	–	13,3%	46,7%	26,6%	6,7%

Le tableau 5.3 présente l'existence d'un budget alloué à la gestion ou à la divulgation de la performance environnementale et le coût engagé pour cette activité, ainsi 26,6% des entreprises répondantes qui publient un rapport lié à l'environnement ne consacrent pas un budget pour la gestion ou la divulgation de la performance environnementale. Alors que le reste des entreprises ont un tel budget, dont 6,7% qui intègre ce budget avec d'autres budgets et ne sont pas en mesure d'isoler la part consacrée à la divulgation et à la gestion de la performance environnementale. Mais, ce qui retient l'attention dans le tableau, c'est que presque la moitié des entreprises répondantes (46,7%) consacre un budget supérieur à 300 000 \$ pour la divulgation et la gestion environnementale. Ceci laisse entendre que les entreprises deviennent de plus en plus soucieuses de rendre des comptes sur l'impact de l'effet de leurs activités sur l'environnement en investissant dans les moyens nécessaires pour fournir l'information aux différentes parties prenantes de l'entreprise.

5.2.3 Implication du professionnel comptable dans les activités reliées à la comptabilité environnementale

Dans cette section, nous cherchons à connaître le degré d'implication du professionnel comptable dans toute activité liée à la comptabilité environnementale. Le tableau 5.4 résume le degré d'implication du professionnel comptable dans ces activités. Pour bâtir cette liste d'activités, nous nous sommes inspirés d'études en comptabilité environnementale (ICCA, 1992 ; Gray et Bebbington, 2001; Wilmshurst et Frost, 2001; CMA- Canada, 1999).

Tableau 5.4

Degré d'implication du professionnel comptable dans les activités liées à la comptabilité environnementale

	Degré d'implication (%)					Réponses (1- 5)	
	1	2	3	4	5	\bar{X}	σ
1. Divulgaration environnementale							
(a) aux états financiers	33,3	20	6,7	20	20	2,7	1,601
(b) dans tout autre type de rapport	66,7	26,7	—	—	6,6	1,53	1,06
2. Développement d'une politique environnementale	60	26,6	—	6,7	6,7	2	1,528
3. Intégration des systèmes de gestion environnemental au système de gestion financière traditionnel	46,7	33,3	13,3	6,7	—	1,8	0,941
4. Distinction entre coûts environnementaux internes et externes	40	20	26,7	13,3	—	2,13	1,125
5. Élaboration de budgets environnementaux	40	20	6,7	26,6	6,7	2,4	1,454
6. Constatation et mesure de passifs et d'engagements environnementaux	6,7	26,6	40	20	6,7	2,93	1,033
7. Estimation des dépenses ou des pertes environnementales futures	6,7	33,3	26,7	13,3	20	3,07	1,28
8. Évaluation concernant l'amélioration des systèmes d'information existants	26,7	20	13,3	20	20	2,87	1,552
9. Contribution à la vérification environnementale	40	33,3	6,7	13,3	6,7	2,13	1,302
10. Développement d'indicateurs de performance environnementale (pris en compte dans les systèmes de récompenses)	40	20	20	20	—	2,2	1,207
11. Participation à l'implantation d'un système de gestion environnementale (Ex. ISO14001)	46,7	20	13,3	13,3	6,7	2,13	1,356
12. Évaluation des coûts et des risques financiers afférents à un investissement / à un élément de la conception d'un produit / d'un procédé qui sera vraisemblablement une source de pollution	40	26,7	—	13,3	20	2,47	1,642

1- Nulle 2- Faible 3- Moyenne 4- Élevée 5- Très élevée.

Les données du tableau 5.4 suggèrent que le degré d'implication du professionnel comptable dans les activités reliées à la comptabilité environnementale n'est pas si important. La moyenne des réponses relatives au degré d'implication du professionnel comptable pour les compagnies répondantes s'élève seulement au-dessus d'un rang intermédiaire de 3 pour une seule activité (estimation des dépenses ou des pertes environnementales futures). Ceci suggère que le professionnel comptable ne s'implique pas pleinement dans les activités reliées à la comptabilité environnementale. Les mêmes résultats ont été constatés dans l'étude de Bebbington *et al* (1994), où le degré d'implication du professionnel comptable ne s'est élevé qu'à un degré de 3 dans le cas d'une seule activité, soit la divulgation environnementale dans les états financiers. Ainsi, la faiblesse de l'implication du professionnel comptable dans les activités reliées à la comptabilité environnementale constatée dans notre étude, qui a été réalisée parmi les professionnels comptables canadiens, est similaire à celle de Bebbington *et al* (1994) réalisée au Royaume Unie il y a une décennie. Ainsi, nous allons comparer ce degré d'implication à d'autres éléments testés dans notre questionnaire, tel que la documentation et la formation du professionnel comptable, afin de mieux comprendre la nature de l'expertise comptable développée, mais aussi ce qui est susceptible de favoriser ou de nuire à son développement.

5.2.4 Recours à des activités de formation en environnement

Cette section a pour but de nous permettre de mieux comprendre les causes pour lesquelles le professionnel comptable ne s'implique pas vraiment dans les activités reliées à la comptabilité environnementale. Ainsi, le tableau 5.5 présente les ressources auxquelles le professionnel comptable a recours pour développer une expertise environnementale.

Tableau 5.5
Documentation et formation en environnement

	Utilisation de documentation (%)					Réponses (1 -5)	
	1	2	3	4	5	\bar{X}	σ
1. Communiqués d'information publiés par les ordres comptables sur la comptabilité environnementale	40	26,6	20	6,7	6,7	2,13	1,246
2. Séances de formation ou d'information offertes par les ordres comptables	60	20	13,3	6,7	—	1,67	0,976
3. Lignes directrices d'organismes de promotion du développement durable ou de protection de l'environnement							
(a) Global reporting initiative (GRI)	66,7	6,7	6,7	6,7	13,2	1,93	1,534
(b) Strategis to sustainability (Stratos)	73,3	13,3	—	13,3	—	1,53	1,06
(c) SIGMA project	93,3	6,7	—	—	—	1,07	0,258
(d) Autres	93,3	—	—	6,7	—	1,2	0,775
4. Exposé sondage intitulé International Guidelines on Environmental Management Accounting de l'IFAC	86,7	6,7	—	6,7	—	1,27	0,799
5. Simulations environnementales	93,3	6,7	—	—	—	1,07	0,258
6. Échanges avec des professionnels de d'autres domaines d'expertise, comme des environnementalistes, des ingénieurs, etc.	46,7	33,3	13,3	6,7	—	1,8	0,941
7. Formation environnementale législative (les lois et les règlements)	60	33,3	—	6,7	—	1,53	0,834
8. Participation à des colloques ou à des conférences sur des thèmes liés à la gestion ou à la divulgation de la performance environnementale	60	26,6	6,7	6,7	—	1,6	0,910
9. Collaboration avec d'autres unités de l'entreprise pour la discussion des enjeux environnementaux	46,7	26,7	13,3	13,3	—	1,93	1,293

1- Jamais 2- Très rarement 3- Rarement 4- Souvent 5- Constamment.

La moyenne de réponses relatives au recours à des activités de formation en environnement peut être le reflet du faible degré d'implication du professionnel comptable dans les activités reliées à la comptabilité environnementale. Ainsi, la moyenne la plus élevée est de 2,13 pour les savoirs codifiés des ordres professionnels comptables. Cela montre que le professionnel comptable ne tient pas suffisamment compte des ressources lui permettant de développer une expertise en matière environnementale. Ceci est plus visible par le recours très rare ou presque inexistant aux savoirs codifiés divulgués par les organismes de promotion de la divulgation de la performance environnementale tel que les lignes directrices du *Global Reporting Initiative* avec un score de 1,93.

De plus, le recours aux ressources susceptibles d'aider le professionnel comptable à construire une compétence et une expertise sur le sujet environnemental tels que les simulations environnementales, la participation à des colloques ou à des conférences sur des thèmes liés à la gestion ou à la divulgation de la performance environnementale sont aussi presque inexistantes ou vraiment rares. En effet la moyenne la plus élevée a trait à la collaboration avec d'autres unités de l'entreprise pour la discussion des enjeux environnementaux, avec une moyenne de 1,93.

Les statistiques descriptives de ce tableau montrent qu'il existe des lacunes dans les connaissances du professionnel comptable sur les différents savoirs codifiés susceptibles de l'aider à mieux s'adapter à la question environnementale, ce qui peut être une barrière pour qu'il s'implique pleinement dans les activités reliées à la comptabilité environnementale de son entreprise. En effet, le manque de ressources pour développer leurs connaissances et leurs compétences sur le sujet (environnement) est considérable, vu l'inexistence ou la rareté du recours aux moyens qui vont permettre au professionnel comptable de développer l'expérience nécessaire afin de s'accommoder à la question environnementale. Puis, dans notre questionnaire nous avons voulu savoir les attitudes du professionnel comptable à l'égard de la problématique environnementale.

5.2.5 Attitudes du professionnel comptable à l'égard de la problématique environnementale

Cette section concerne le point de vue des répondants sur la problématique environnementale, particulièrement en ce qui concerne la gestion et la divulgation de la performance environnementale. Le tableau 5.6 présente les attitudes du professionnel comptable à l'égard de la problématique environnementale.

Tableau 5.6
Attitudes des répondants à l'égard de la problématique environnementale

	Réponses					Réponses (1- 5)	
	1	2	3	4	5	\bar{X}	σ
1. Le travail de l'expert comptable doit se limiter aux données financières	60	26,6	6,7	6,7	–	1,6	0,91
2. L'expert comptable doit sensibiliser son entreprise à la gestion et à la divulgation de la performance environnementale	–	6,7	6,7	73,3	13,3	3,93	0,704
3. L'expert comptable doit s'impliquer dans la gestion de la performance environnementale	–	6,7	40	46,7	6,7	3,53	0,743
4. L'expert comptable doit contribuer uniquement au développement de nouveaux systèmes d'informations financières	6,7	13,3	6,7	53,3	20	3,67	1,175
5. Le public doit être informé de l'impact des activités des entreprises sur l'environnement	–	–	–	73,3	26,7	4,27	0,458
6. Les actionnaires ont besoin d'informations environnementales	–	–	13,3	66,7	20	4,07	0,594
7. Le gouvernement devrait obliger les entreprises à publier un rapport de développement durable (rapport environnemental, rapport de responsabilité sociale, etc.) distinct de leur rapport de gestion et de leur rapport annuel	6,7	6,7	40	26,6	20	3,47	1,125
8. La divulgation d'information environnementale est une affaire de législation	13,3	6,7	40	26,7	13,3	3,2	1,207

9. Les ordres professionnels comptables devraient consacrer plus de ressources au développement de la normalisation comptable environnementale.	—	20	33,3	33,3	13,4	3,4	0,986
10. Les entreprises ne s'intéressent pas suffisamment à la gestion et à la divulgation de leur performance environnementale	6,7	53,3	26,7	13,3	—	2,47	0,834
11. La formation de l'expert-comptable constitue une barrière au développement de compétences en matière de gestion et de mesure de la performance environnementale	13,3	60	13,3	13,3	—	2,27	0,884
12. La gestion et la mesure de la performance environnementale n'ont rien à voir avec l'expertise comptable	26,7	53,3	6,7	13,3	—	2,07	0,961
13. La gestion et la divulgation de la performance environnementale par les entreprises sont sur le point de devenir une pratique généralisée	—	13,3	26,7	53,3	6,7	3,53	0,834
14. Il y a déjà eu suffisamment de changements dans la normalisation comptable, de manière générale	6,7	40	20	33,3	—	2,8	1,014
15. Le travail de l'expert-comptable est déjà assez exigeant sans qu'il ait à se préoccuper de performance environnementale	13,3	53,3	26,7	6,7	—	2,27	0,799
16. Si la gestion et la divulgation de la performance environnementale deviennent obligatoires, l'expert-comptable devrait en être le principal responsable en entreprise	—	46,6	26,7	26,7	—	2,77	0,863
17. Les entreprises ne peuvent pas assumer le coût de la gestion et de la divulgation de la performance environnementale	20	53,3	26,7	—	—	2,07	0,704
18. Les ordres professionnels comptables devraient former leurs membres à la gestion et à la divulgation de la performance environnementale	—	6,7	20	60	13,3	3,8	0,775
19. La prédominance de la formation en comptabilité financière nuit au développement par l'expert comptable d'une expertise en comptabilité environnementale	6,6	26,7	40	26,7	—	2,87	0,915

1- Fortement en désaccord 2- En désaccord 3- Neutre 4- En accord 5- Fortement en accord.

Les statistiques descriptives du tableau 5.6 indiquent une grande variation dans les réponses fournies par les professionnels comptables. Ceci apparaît par les écarts types des réponses qui sont dans la plupart des cas supérieurs à 0,7, seulement dans deux réponses les écarts types sont de 0.4 et 0.5, et pour plusieurs réponses l'écart type des réponses est supérieur à 1. Ce qui montre l'hétérogénéité des réponses des professionnels comptables.

Les scores les plus importants dans le tableau 5.6 sont le droit à l'information du public sur les activités des entreprises sur l'environnement (4,27/5), et le besoin des actionnaires en ce qui concerne les informations environnementales (4,07/5), qui sont parmi les catégories des attitudes liées aux aspects réglementaires et à la surveillance publique (soit la légalisation de la divulgation et de la gestion environnementale). D'un autre côté, les attitudes liées aux excuses pour ne pas prendre en charge la question environnementale n'ont pas de scores élevés (questions 1, 12, 14, 15, 17), tandis que les attitudes positives liées à une prise de conscience et à une implication dans le sujet environnemental de la part du professionnel comptable (questions 2, 3, 13, 16) démontrent que le professionnel comptable est conscient de son rôle pour encourager son entreprise à la gestion et à la divulgation de l'information environnementale, ceci apparaît à travers le score élevé de la question 2 (3,93/5).

Enfin, les attitudes liées aux facteurs limitant l'implication du professionnel comptable à la question environnementale ont des scores relativement faibles tels que les facteurs liés à l'entreprise (question 10 : 2,47/5), l'éducation du professionnel comptable (question 11 : 2,27/5) et la question 19 qui stipule que la prédominance de la formation en comptabilité financière nuit au développement par l'expert comptable d'une expertise en comptabilité environnementale (question 19 : 2,87/5), alors que la question 18, qui est le facteur lié aux ordres professionnels comptables, a un score relativement élevé de 3,8/5. Ceci nous amène à dire que le professionnel comptable attribue une grande part de responsabilité aux ordres professionnels en ce qui a trait à sa formation en environnement.

Aussi, le tableau 5.7 présente la moyenne des scores des attitudes selon les quatre groupes d'attitudes. Ainsi, les attitudes reliées aux aspects réglementaires et à la surveillance publique ont le plus grand score moyen avec un $\bar{X} = 3,68$, alors que les attitudes liées aux excuses possibles pour ne pas prendre en charge la question environnementale ont la moyenne la plus petite (2,41).

Tableau 5.7
Groupes d'attitudes

Groupes d'attitudes	\bar{X}
A. Les attitudes reliées aux aspects réglementaires et à la surveillance publique (5), (6), (7), (8), (9)	3,68
B. Les excuses possibles pour ne pas prendre en charge la question environnementale (1), (4), (12), (14), (15), (17)	2,41
C. Les attitudes positives (2), (3), (13), (16)	3,44
D. Les facteurs limitant l'implication du professionnel comptable à la question environnementale (10), (11), (18), (19)	2,85

Ainsi, en comparant les attitudes positives en faveur d'une implication de la part du professionnel comptable dans la gestion environnementale et une sensibilisation de son entreprise à la gestion et la divulgation de la performance environnementale (questions 2 et 3) et les réponses du tableau 5.4 liées au degré d'implication du professionnel comptable dans les activités reliées à la comptabilité environnementale, nous remarquons un écart entre sa volonté à prendre en charge la gestion et la divulgation de la performance environnementale et son degré d'implication assez faible. Ce qui signifie que malgré sa volonté de s'impliquer dans la problématique environnementale, il ne s'approprie pas les ressources (compétences, expertise, formation) nécessaires pour mettre en action cette volonté (soit une pleine implication dans les activités reliées à la comptabilité environnementale).

Dans le tableau 5.6, l'attitude du professionnel comptable en ce qui a trait à une plus grande implication des ordres professionnels comptables au développement de la normalisation comptable environnementale a un score élevé de 3,4 sur 5 et en ce qui concerne la formation de leurs membres à la gestion et à la divulgation de la performance environnementale, le score est de 3,8 sur 5. Ce qui témoigne du besoin du professionnel comptable pour une plus grande prise en charge de la part des ordres professionnels comptables pour permettre à leurs membres une plus grande implication dans la problématique environnementale. Or quoique les ordres professionnels comptables aient publié des études en comptabilité environnementale, les statistiques descriptives présentées dans le tableau 5.5 concernant l'utilisation d'une telle documentation présentent de faibles scores, ce qui montre la rareté de l'utilisation de ces savoirs codifiés. Ceci nous permet de dire que ce genre de documentation n'arrive pas à toucher le professionnel comptable pour qu'il s'adapte à la problématique environnementale.

L'attitude du professionnel comptable concernant sa formation antérieure ne va pas à l'encontre d'une acquisition d'une compétence et d'une expertise en comptabilité environnementale, comme en témoignent les attitudes liées aux

questions 11 et 19. Ce qui nous amène à dire que la formation antérieure du professionnel comptable ne constitue pas un empêchement pour passer d'une conception ancienne à une nouvelle conception plus performante, après une phase de remise en cause de la conception ancienne, à travers une intégration de ce nouveau savoir (l'environnement) aux connaissances antérieures pour qu'il soit assimilé, et permettre au professionnel comptable d'acquérir la compétence et l'expertise nécessaire pour faire face à la problématique environnementale.

Rappelons toutefois que la simple divulgation par les ordres professionnels comptables d'une documentation en matière d'environnement (les savoirs environnementaux codifiés) demeure insuffisante pour rendre le professionnel comptable plus compétent dans ce domaine. Il est nécessaire de trouver le moyen d'intégrer ce nouveau savoir (l'environnement) à sa pratique concrète, confrontée à une problématique environnementale.

5.3 Discussion des résultats

Les analyses présentées dans la section précédente permettent de constater que le professionnel comptable s'implique faiblement dans les activités reliées à la comptabilité environnementale. Ce manque d'implication peut s'expliquer par le faible recours aux ressources permettant au professionnel comptable de développer une expertise environnementale qui pourrait l'aider à faire face à la problématique environnementale. Ceci est représenté dans le tableau 5.4 par le faible recours à la documentation professionnelle en comptabilité environnementale (savoirs codifiés produits par les ordres professionnels comptables). Ceci peut aussi expliquer la méconnaissance des techniques de comptabilité environnementale telles que la comptabilisation du coût complet environnemental qui a fait l'objet d'un rapport de recherche par l'ICCA (1997) et l'analyse hiérarchique des coûts.

Nous avons remarqué aussi qu'il y a un écart entre les attitudes du professionnel comptable concernant son implication en ce qui a trait à la

sensibilisation de son entreprise à la gestion et à la divulgation de la performance environnementale et ses actions concrètes, c'est-à-dire son implication dans les activités reliées à la comptabilité environnementale. Ceci nous amène à penser que malgré sa volonté de s'impliquer dans la problématique environnementale, il ne mobilise pas les ressources (compétences, expertise, formation) nécessaires pour mettre en action cette volonté (soit une pleine implication dans les activités reliées à la comptabilité environnementale).

Dans les différentes catégories d'attitudes, celles qui sont liées à la réglementation et à la surveillance publique ont eu le plus grand score. Ceci nous laisse penser que le professionnel comptable sera plus incité à agir pour bien s'adapter à la problématique environnementale en présence d'une législation obligeant les entreprises à tenir compte des considérations environnementales. Aussi, pour la catégorie d'attitudes concernant les facteurs limitant l'implication du professionnel comptable, l'attitude liée à l'action des ordres professionnels comptables pour former leurs membres à la gestion et à la divulgation de la performance environnementale a eu un score élevé de 3,8. Cela montre que la documentation produite par les ordres professionnels ne suffit pas pour lui permettre de développer une expertise environnementale. Ce qui montre bien le besoin du professionnel comptable pour une plus grande implication des ordres professionnels comptables dans la formation environnementale.

D'ailleurs, la formation de l'expert-comptable ne constitue pas une barrière au développement de compétences en matière de gestion et de mesure de la performance environnementale, comme le montre le tableau 5.6. Ce qui permet de dire que le processus de formation du professionnel comptable est un élément important pour lui permettre de construire et d'intégrer de nouvelles compétences en matière d'environnement à ses anciennes connaissances.

Les attitudes liées aux excuses pour ne pas prendre en charge la question environnementale ont eu le taux le plus faible, ce qui peut laisser à penser que le

professionnel comptable est conscient de la problématique environnementale et de son effet sur sa pratique. Une assistance de la part des ordres professionnels comptables pour consolider les compétences et les connaissances du professionnel comptable est demandée pour préparer leurs membres à s'impliquer pleinement dans les activités reliées à la comptabilité environnementale, tel que l'intégration d'une formation spécialisée sur le sujet environnemental. En effet, nous avons vu que la simple publication de savoirs codifiés environnementaux par les ordres professionnels comptables (les savoirs environnementaux codifiés) demeure insuffisante pour rendre le professionnel comptable plus compétent dans ce domaine, ce qui est évident par le recours faible à une telle documentation.

CONCLUSION

Notre travail de recherche a eu pour but d'explorer le degré d'implication du professionnel comptable dans le domaine de la comptabilité environnementale, à travers son exposition à des situations professionnelles à caractère environnemental. Nous avons étudié aussi son aptitude à mobiliser ces partenaires (profession comptable, entreprise, État) qui lui permettent d'acquérir la compétence et l'expérience nécessaire dans le domaine environnemental et la représentation qu'il se fait de ces derniers. De plus, nous avons enquêté sur son recours aux ressources professionnelles et documentaires qui lui permettent de consolider sa compétence dans ce domaine. Enfin, nous avons examiné la manière dont le professionnel comptable se définit et se représente son rôle en interaction avec l'objet environnemental.

Pour réaliser cette recherche, nous avons présenté dans le premier chapitre les définitions de la CSE, exposé le développement de la CSE durant les trente dernières décennies et dressé les outils et les techniques de la CSE qui permettent de tenir compte des considérations environnementales dans l'activité de l'entreprise telles que l'analyse de cycle de vie (ACV), l'analyse hiérarchique des coûts et la comptabilisation du coût environnemental complet. Ces outils peuvent être mobilisés par le professionnel comptable pour s'impliquer dans le domaine environnemental.

Le deuxième chapitre de la revue de littérature a exposé les acteurs de compétences qui sont susceptibles de contribuer à la consolidation de la compétence du professionnel comptable dans le domaine environnemental (les ordres professionnels comptables, l'université, l'entreprise et l'État). Les ordres professionnels canadiens ont publié des études à propos des compétences à

acquérir par leurs membres en matière d'environnement. Or, des études empiriques (Bebbington *et al* (1994), Wycherley (1997), Wilmshurst et Frost (2001), Deegan *et al* (1995)) ont relevé une insuffisance à l'égard de l'implication du professionnel comptable dans les projets reliés à des sujets environnementaux.

L'université constitue un facteur très important pour construire une expertise sur le sujet environnemental, ce qui a été constaté par différents auteurs (Gray *et al* (1994) et Gordon (1998)). Or, une grande contribution des ordres professionnels comptables est aussi primordiale pour soutenir leur membre, car ce sont les directives fournies par les ordres qui permettent de guider le professionnel comptable dans la résolution de problèmes, d'où la nécessité de prendre en charge la problématique environnementale.

L'entreprise constitue aussi un acteur majeur pour assister le professionnel comptable à s'impliquer plus dans des projets ayant des impacts environnementaux. Bebbington *et al* (1994) ont remarqué que l'attitude du professionnel comptable à l'égard de la question environnementale semble être influencée positivement si son entreprise est active dans la divulgation environnementale et négativement si son entreprise n'a pas de politique environnementale. Enfin, la réglementation constitue le moyen le plus incitatif pour obliger la divulgation de l'information environnementale susceptible de pousser le professionnel comptable à s'investir plus dans la problématique environnementale. Ce qui confère à l'État un rôle important comme acteur de la compétence du professionnel comptable en matière d'environnement.

Pour que le professionnel comptable soit en mesure de relever les défis environnementaux et d'aborder ce sujet efficacement, il doit faire usage de ressources qui lui permettent d'être plus compétent et plus expérimenté pour mieux s'adapter à cette nouvelle pratique (la comptabilité environnementale). C'est pour cette raison que nous avons abordé dans notre cadre d'analyse les savoirs codifiés qui peuvent aider le professionnel comptable à construire la compétence et

l'expérience nécessaire sur le sujet environnemental, dans le but de voir le recours du professionnel comptable à ses activités de formation en environnement.

Pour conduire cette étude nous avons élaboré un questionnaire de recherche, s'inspirant de la recherche de Bebbington et al (1994), dans le but de tester le degré d'implication du professionnel comptable dans les activités reliées à la comptabilité environnementale, les ressources (documentaires et autres) auxquelles le professionnel comptable a recours pour développer, s'il y a lieu, une expertise environnementale et les attitudes du professionnel comptable à l'égard de la problématique environnementale, la représentation qu'il se fait de ses partenaires et la définition de son rôle comme professionnel face à l'environnement.

L'analyse des résultats permet de conclure que dans les entreprises des répondants, on y applique en majorité les techniques de comptabilité environnementale et le professionnel comptable est conscient en grande partie de ces techniques. Mais, le professionnel comptable ne s'implique pas pleinement dans les activités reliées à la comptabilité environnementale, qui peut être expliqué par le faible recours aux moyens lui permettant de construire un savoir-faire et une compétence pour le préparer à faire face aux considérations environnementales.

Les réponses d'attitudes des professionnels comptables semblent hétérogènes, ceci est reflété par la grande variation des écarts types de leurs réponses. Ainsi, il existe une divergence entre la volonté du professionnel comptable concernant la sensibilisation de son entreprise à la gestion et à la divulgation de la performance environnementale et son implication dans les activités reliées à la comptabilité environnementale qui est très faible. Cette divergence entre la volonté et l'action de s'impliquer peut être la source d'un manque de compétence et d'expérience sur le sujet environnemental.

En examinant les attitudes liées aux facteurs limitant l'implication du professionnel comptable à la question environnementale, le facteur éducation a eu un score faible. Ce qui nous amène à dire que la formation antérieure du

professionnel comptable ne constitue pas, d'après lui, un empêchement pour intégrer un nouveau savoir (l'environnement) aux connaissances antérieures pour relever les défis environnementaux.

Les scores élevés des attitudes reliées aux aspects réglementaires et à la surveillance publique montrent que le professionnel comptable sera plus motivé bouger en présence d'une législation environnementale qui obligera les sociétés à rendre des comptes sur leur performance environnementale.

Finalement, il apparaît que le professionnel comptable n'a pas encore les capacités et les compétences nécessaires pour gérer et tenir compte des considérations environnementales au sein de l'entreprise. Ceci peut être expliqué par le manque de recours aux ressources documentaires professionnelles lui permettant de bien adapter ses connaissances au sujet environnemental. Ceci malgré les guides publiés par les ordres professionnels comptables qui malheureusement ne parviennent pas à toucher le professionnel comptable. La simple publication de ces savoirs codifiés semble donc insuffisante pour préparer le professionnel comptable et le rendre compétent dans ce domaine. Une formation ciblant l'acquisition d'une expertise et d'une compétence dans le domaine environnemental par les ordres professionnels est nécessaire pour adapter les compétences de leurs membres au sujet environnemental. Une législation adéquate, obligeant les entreprises à tenir compte des considérations environnementales, pourrait aussi inciter le professionnel comptable à bien s'adapter à la problématique environnementale

Les limites de notre étude concerne la taille de notre échantillon, qui n'est pas si large, compte tenu du nombre important de professionnels comptables. D'autres paramètres mériteraient aussi d'être approfondis, pour éclairer les facteurs qui limitent l'implication du professionnel comptable dans les activités reliées à la comptabilité environnementale, en tenant compte des facteurs propres à l'entreprise (niveau d'activité affectant l'environnement, degré de respect des normes

environnementales). Notamment, l'influence du processus de formation du professionnel comptable en matière d'environnement mérite d'être étudiée plus en détail.

Cette étude nous a permis de mieux comprendre l'implication du professionnel comptable dans les activités reliées à la comptabilité environnementale et les attitudes du professionnel comptable en ce qui concerne la gestion et la divulgation de la performance environnementale, en mettant en évidence les ressources auxquelles le professionnel comptable a recours pour développer, s'il y a lieu, une expertise environnementale. Ceci en éclairant la conception de la comptabilité environnementale au sein de la profession comptable en ouvrant d'autres avenues de recherches sur les compétences du professionnel comptable dans la CSE, en cherchant plus comment faire évoluer cette compétence afin de l'adapter au domaine environnemental et chercher une autre manière plus efficace pour toucher le professionnel comptable pour tenir compte de la problématique environnementale. Car, comme il a été démontré dans notre étude, les guides publiés par les ordres professionnels ne semblent pas influencer le professionnel comptable. Une éducation multidisciplinaire, intégrant ce nouveau savoir en matière d'environnement, nous paraît plus prometteuse.

Ainsi, notre étude s'est intéressée à un sujet peu abordé dans les études antérieures, soit le lien entre la gestion environnementale et le rôle du professionnel comptable dans l'entreprise. Pour améliorer et inculquer la culture de la gestion environnementale dans la stratégie de l'entreprise, il faut se pencher sur les compétences et les connaissances des personnes qui peuvent guider l'entreprise dans l'implantation d'un système efficace pour tenir compte des considérations environnementales. Le professionnel comptable a un rôle important à jouer à cet égard. Comme il s'agit pour lui d'une nouvelle pratique, notre étude a permis d'étudier sa capacité à prendre en charge cette problématique.

APPENDICE

QUESTIONNAIRE DE RECHERCHE

**GESTION ET DIVULGATION DE LA PERFORMANCE ENVIRONNEMENTALE :
RÔLE DE LA PROFESSION COMPTABLE**

Le développement durable occupe une place grandissante dans le monde des affaires, incitant les entreprises à divulguer de manière volontaire des informations sur leur performance en matière de développement durable. Cette performance comporte trois volets, soit sociale, économique et environnementale. Ce questionnaire s'intéresse à ce dernier volet, plus spécifiquement à l'implication du professionnel comptable dans la gestion et la divulgation de la performance environnementale, de même qu'aux sources auxquelles il a recours pour exercer cette expertise particulière.

Les objectifs de cette recherche sont les suivants :

- mieux comprendre le rôle de la profession comptable dans la gestion et la divulgation de la performance environnementale ;
- évaluer la pertinence des diverses activités et documents de formation en comptabilité environnementale pour l'expert-comptable ;
- formaliser le processus d'acquisition de nouvelles compétences accomplies par l'expert-comptable au cours de sa pratique professionnelle ;
- mieux comprendre l'implication de la profession comptable dans le développement durable.

Cette recherche est menée avec la Chaire de responsabilité sociale et de développement durable de l'UQAM (Université du Québec à Montréal) et sa réalisation est rendue possible par l'octroi d'une subvention de recherche du FQRSC (Fonds québécois de la recherche sur la société et la culture).

Ce questionnaire est soumis aux quatre-vingt-quatorze (94) entreprises canadiennes qui publient un rapport de développement durable (aussi appelé rapport environnemental, rapport de responsabilité sociale, rapport sociétal ou rapport de citoyenneté).

Il doit être rempli par un professionnel qui exerce des activités comptables liées à la gestion et à la divulgation de la performance environnementale d'une entreprise.

Nous vous assurons du caractère confidentiel des données recueillies par ce questionnaire. En aucun temps, l'identité des entreprises ainsi que des personnes ayant complété ce questionnaire ne sera divulguée. La confidentialité des données sera également préservée lors de son utilisation éventuelle dans le cadre de la réalisation de mémoire(s) ou de thèse(s) en sciences comptables.

THÈMES ABORDÉS DANS LE QUESTIONNAIRE

SECTION I : PROFIL GÉNÉRAL

Cette section vise à recueillir des données générales concernant la gestion et la divulgation de la performance environnementale de votre entreprise.

SECTION II : ACTIVITÉS RELIÉES À LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE

Cette section concerne les techniques spécifiques de gestion et de divulgation environnementale utilisées par votre entreprise.

SECTION III : DOCUMENTATION ET FORMATION EN ENVIRONNEMENT

Cette section s'intéresse aux ressources (documentaires et autres) auxquelles vous avez (ou avez eu) recours pour développer, s'il y a lieu, une expertise environnementale.

SECTION IV : PROFESSION COMPTABLE ET ENVIRONNEMENT

Cette section concerne le positionnement à prendre par la profession comptable en ce qui concerne la gestion et la divulgation de la performance environnementale.

SECTION V : DONNÉES BIOGRAPHIQUES

Cette section a trait à des données biographiques tels que votre âge, votre formation, votre (vos) titre(s) professionnel(s) et le nombre d'années d'expérience en entreprise.

SECTION I : PROFIL GÉNÉRAL

1. Votre entreprise dispose-t-elle d'une politique environnementale et/ou de développement durable?

ENVIRONNEMENTALE

DE DÉVELOPPEMENT DURABLE

Document écrit divulgué à l'externe

Document écrit divulgué à l'externe

Document écrit pour utilisation interne

Document écrit pour utilisation interne

Politique informelle

Politique informelle

2. Pour chacune des techniques de comptabilité environnementale suivantes encerclez le chiffre approprié.

1- Ne connaît pas cette technique

2- Sans objet pour notre entreprise

3- Technique essayée puis rejetée

4- Technique utilisée

5- Utilisation prévue de cette technique

1. Comptabilisation des résidus.	1	2	3	4	5
2. Comptabilisation de l'utilisation de l'énergie.	1	2	3	4	5
3. Comptabilisation des engagements environnementaux éventuels.	1	2	3	4	5
4. Comptabilisation des coûts d'assainissement (réparation de sites).	1	2	3	4	5
5. Comptabilisation du coût environnemental complet.	1	2	3	4	5
6. Mise en œuvre de l'analyse de cycle de vie.	1	2	3	4	5

7. Mise en œuvre de l'analyse hiérarchique des coûts.	1	2	3	4	5
8. Préparation de budgets environnementaux.	1	2	3	4	5
9. Évaluation d'investissement environnemental.	1	2	3	4	5
10. Autre (précisez:).	1	2	3	4	5

3. Au cours de la dernière année, votre entreprise a-t-elle alloué, un budget à la gestion ou à la divulgation de la performance environnementale?

- Non
- Oui (Précisez son ordre de grandeur)
 - < 10 000 \$
 - 10 000 \$ – 50 000 \$
 - 50 001 \$ – 100 000 \$
 - 100 001 \$ – 200 000 \$
 - 200 001 \$ – 300 000 \$
 - > 300 000 \$

Section II : Activités reliées à la comptabilité environnementale

1. Quelle est (ou quelle a été) votre implication ou celle de votre personnel comptable dans chacune des activités suivantes?

- 1- Nulle
- 2- Faible
- 3- Moyenne
- 4- Élevée
- 5- Très élevée

1. Divulcation environnementale: (a) aux états financiers. (b) dans tout autre type de rapport (précisez: _____).	1 2 3 4 5 1 2 3 4 5
2. Développement d'une politique environnementale.	1 2 3 4 5
3. Intégration des systèmes de gestion environnementale au système de gestion financière traditionnel.	1 2 3 4 5
4. Distinction entre coûts environnementaux internes et externes.	1 2 3 4 5
5. Élaboration de budgets environnementaux.	1 2 3 4 5
6. Constatation et mesure de passifs et d'engagements environnementaux.	1 2 3 4 5
7. Estimation des dépenses ou des pertes environnementales futures.	1 2 3 4 5
8. Évaluation en vue de l'implantation de nouveaux systèmes d'information.	1 2 3 4 5
9. Évaluation concernant l'amélioration des systèmes d'information existants.	1 2 3 4 5

10. Contribution à la vérification environnementale.	1 2 3 4 5
11. Développement d'indicateurs de performance environnementale (pris en compte dans les systèmes de récompenses).	1 2 3 4 5
12. Participation à l'implantation d'un système de gestion environnementale (Ex. ISO14001).	1 2 3 4 5
13. Évaluation des coûts et des risques financiers afférents à un investissement / à un élément de la conception d'un produit / d'un procédé qui sera vraisemblablement une source de pollution.	1 2 3 4 5
14. Autre (précisez: _____ _____).	1 2 3 4 5

SECTION III : DOCUMENTATION ET FORMATION EN ENVIRONNEMENT

1. Dans quelle mesure utilisez-vous (ou avez-vous utilisé) la documentation et les activités de formation environnementale suivantes?

- 1- Jamais
2- Très rarement
3- Rarement
4- Souvent
5- Constamment

1. Communiqués d'information publiés par les ordres comptables sur la comptabilité environnementale.	1	2	3	4	5
2. Séances de formation ou d'information offertes par les ordres comptables.	1	2	3	4	5
3. Lignes directrices d'organismes de promotion du développement durable ou de protection de l'environnement, tels que: <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Global reporting initiative (GRI)</i>. ▪ <i>Strategis to sustainability (Stratos)</i>. <i>SIGMA project</i> . <ul style="list-style-type: none"> ▪ Autre (précisez: _____) 	1	2	3	4	5
4. Exposé sondage intitulé <i>International Guidelines on Environmental Management Accounting</i> de l'IFAC.	1	2	3	4	5
5. Simulations environnementales.	1	2	3	4	5
6. Échanges avec des professionnels de d'autres domaines d'expertise, comme des environnementalistes, des ingénieurs, etc. (Précisez la nature de(s) expertise(s) concernée(s): _____)	1	2	3	4	5
7. Formation environnementale législative (les lois et les règlements).	1	2	3	4	5

8. Participation à des colloques ou à des conférences sur des thèmes liés à la gestion ou à la divulgation de la performance environnementale.	1 2 3 4 5
9. Collaboration avec d'autres unités de l'organisation pour la discussion des enjeux environnementaux. (Précisez: _____)	1 2 3 4 5
10. Autre mode de formation (précisez: _____ _____ _____).).	1 2 3 4 5

SECTION IV : PROFESSION COMPTABLE ET ENVIRONNEMENT

1. Êtes-vous en accord ou en désaccord avec les déclarations suivantes?

- 1- Fortement en désaccord
 2- En désaccord
 3- Neutre
 4- En accord
 5- Fortement en accord

1. Le travail de l'expert comptable doit se limiter aux données financières.	1	2	3	4	5
2. L'expert comptable doit sensibiliser son entreprise à la gestion et à la divulgation de la performance environnementale.	1	2	3	4	5
3. L'expert comptable doit s'impliquer dans la gestion de la performance environnementale.	1	2	3	4	5
4. L'expert comptable doit contribuer uniquement au développement de nouveaux systèmes d'informations financières.	1	2	3	4	5
5. Le public doit être informé de l'impact des activités des entreprises sur l'environnement.	1	2	3	4	5
6. Les actionnaires ont besoin d'informations environnementales.	1	2	3	4	5
7. Le gouvernement devrait obliger les entreprises à publier un rapport de développement durable (rapport environnemental, rapport de responsabilité sociale, etc.) distinct de leur rapport de gestion et de leur rapport annuel.	1	2	3	4	5

8. La divulgation d'information environnementale est une affaire de législation.	1	2	3	4	5
9. Les ordres professionnels comptables devraient consacrer plus de ressources au développement de la normalisation comptable environnementale.	1	2	3	4	5
10. Les entreprises ne s'intéressent pas suffisamment à la gestion et à la divulgation de leur performance environnementale.	1	2	3	4	5
11. La formation de l'expert-comptable constitue une barrière au développement de compétences en matière de gestion et de mesure de la performance environnementale.	1	2	3	4	5
12. La gestion et la mesure de la performance environnementale n'ont rien à voir avec l'expertise comptable.	1	2	3	4	5
13. La gestion et la divulgation de la performance environnementale par les entreprises est sur le point de devenir une pratique généralisée.	1	2	3	4	5
14. Il y a déjà eu suffisamment de changements dans la normalisation comptable, de manière générale.	1	2	3	4	5
15. Le travail de l'expert-comptable est déjà assez exigeant sans qu'il ait à se préoccuper de performance environnementale.	1	2	3	4	5
16. Si la gestion et la divulgation de la performance environnementale devient obligatoire, l'expert-comptable devrait en être le principal responsable en entreprise.	1	2	3	4	5

17. Les entreprises ne peuvent pas assumer le coût de la gestion et de la divulgation de la performance environnementale.	1 2 3 4 5
18. Les ordres professionnels comptables devraient former leurs membres à la gestion et à la divulgation de la performance environnementale.	1 2 3 4 5
19. La prédominance de la formation en comptabilité financière nuit au développement par l'expert comptable d'une expertise en comptabilité environnementale.	1 2 3 4 5

SECTION V : DONNÉES BIOGRAPHIQUES

1. Dans quel groupe d'âge vous situez-vous?

- < 30 30-40 41-50 51-60 > 60

2. Quel est votre dernier diplôme obtenu?

- Certificat Baccalauréat Maîtrise Doctorat Autre

3. Quel est le domaine d'expertise de ce diplôme?

_____ (Comptabilité, administration, système d'information, etc.)

4. Titre(s) professionnel(s) obtenu(s) et en quelle année?

- CA Année _____
 CGA Année _____
 CMA Année _____
 Aucun Année _____
 Autre ordre professionnel (spécifiez) _____ Année _____

5. Quel poste occupez-vous
 présentement? _____

6. Depuis combien d'années occupez-vous ce poste?

- < 1 an 1-2 ans 3-5 ans 6-10 ans >10 ans

7. Dans combien d'entreprises avez-vous travaillé depuis l'obtention de votre titre professionnel (excluant celle au sein de laquelle vous avez réalisé le stage menant à l'obtention de votre titre professionnel) ?

- 1 2 3 4 5 > 5

BIBLIOGRAPHIE

- Adams, C. A. et Roberts, C, B. 1995. «Corporate ethics: an issue worthy of report?», *Accounting Forum*, Vol. 19, No. 2/3, p. 128-142.
- Aerts, W. Cormier, D. et Magnan, M. 2005. «Intra-Industry Imitation in Corporate Environmental Reporting: An International Perspective», *Working paper*, Faculty of Applied Economics, University of Antwerp.
- Arnot, A. 2004. «The triple bottom line», *CGA MAGAZINE*, Jan/Fevr. p. 20-24.
- Bebbington, J. Gray, R. Thomson, I. et Walters, D. 1994. «Accountants attitudes and environmentally-sensitive accounting», *Accounting and business research*, Vol. 24, No. 6, p. 109-120.
- Bebbington, J. 1997. «Engagement, education and sustainability A review essay on environmental accounting», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10, No. 3, p. 365-381.
- Bebbington, J. et Gray, R. 1992. «Where Have All the Accountants Gone? », *Accountancy*, Vol. 109, Iss. 1183, p. 28-29.
- Benston, G. J. 1982a. «Accounting and corporate accountability», *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 7, No. 2, p. 87-105.
- Benston, G. J. 1982b. «An analysis of the role of accounting standards for enhancing corporate governance and social responsibility», *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 1, No. 1, p. 5-17.
- Birnberg, J. G. et Gandhi, N. M. 1976. «Toward defining the accountant's role in the evaluation of social programs». *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 1, No. 1, p. 5-10.
- Boone, C. et Rubenstein, D.B. 1997. «Natural solution». *CA Magazine*, 130(4). p. 18-22.
- Burritt, R.L. Hahn, T et Schaltegger, S. 2001. «Towards a comprehensive framework for environmental management accounting – Links between business actors and EMA tools», *Proceedings of the Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting (APIRA) Conference July15th-17th*.

- Campbell, D. J. 2000. «Legitimacy theory or managerial reality construction? Corporate social disclosure in Marks and Spencer Plc corporate reports 1969-1997». *Accounting Forum*, Vol. 24, No. 1, p. 80-100.
- CGA Canada. 2005. «Measuring Up: A Study on Sustainability Reporting in Canada» CGA-Canada report.
- CMA-Canada. 1999. «Accounting for Sustainable Development: A Business Perspective». *Strategic management series*, CMA Canada.
- CMA-Canada. 1999. «Implementing Corporate Environmental Strategies». *Strategic management series*, CMA Canada.
- CMA-Canada. 1999. «Tools and techniques of environmental accounting for business decisions». *Strategic management series*, CMA Canada.
- CMA-Canada. 1999. «Understanding and Implementing ISO 14000». *Strategic management series*, CMA Canada.
- CMA-Canada. 1999. «Writing and Evaluating Sustainable Development and Environmental Reports». *Strategic management series*, CMA Canada.
- Collinson, D. et Slomp, S. 2000. «Environmental accounting, auditing and reporting in Europe: the role of FEE», *The European Accounting Review*, Vol. 9, No. 1, p. 111-129.
- Commission mondiale sur l'environnement et le développement (CMED), 1988. «*Notre avenir à tous*», Éditions du Fleuve / Les publications du Québec, Montréal, 434 p.
- Cormier, D. et Gordon, I. M. 2001. « An Examination of Social and Environmental Reporting Strategies», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 14, No. 5, p. 587-616.
- Cormier, D. et Magnan, M. 1999. «Corporate Environmental Disclosure Strategies : Determinants, Costs and Benefits», *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 14, No. 3, p. 429-451.
- Cormier, D. et Magnan, M. 2003. «Environmental Reporting Management: A European Perspective», *Journal of Accounting and public Policy*, Vol. 22, No. 1, p. 43-62.

- Cormier, D. Magnan, M. et Van Velthoven, B. 2004. «Environmental disclosure quality in large German companies: Economic incentives, public pressures or institutional conditions?», *Working paper*, École des sciences de la gestion, Université du Québec à Montréal.
- Daly, H. E. 1980. «Economy, Ecology, Ethics: Essay Toward a Steady State Economy», San Francisco, W. H. Freeman. 372p.
- Deegan, C. Geddes, S. et Stauton, J. 1995. «A survey of Australian accountants attitudes on environmental reporting», *Accounting Forum*, Vol. 19, No. 2/3, p. 143-163.
- Deegan, C. et Rankin, M. 1996. «Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental Protection Authority». *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, No. 2, p. 50-67.
- Deegan, C. Rankin, M. et Voght, P. 2000. «Firms' disclosure reactions to major social incidents: Australian evidence». *Accounting Forum*, Vol. 24, No. 1, p. 101-130.
- Dillman, D.A. 2000. *Mail and Internet Surveys: The Tailored Design Method*. Second edition. New York: Wiley-Interscience, 464p.
- Dixon, R. Mousa, G. A. et Woodhead, D. 2004. «The necessary characteristics of environmental auditors: a review of the contribution of the financial auditing profession», *Accounting Forum*, Vol 28, Issue 2, June 2004, p. 119-138.
- Elkington, J. et Burke, T. 1987. *The green capitalists: industry's search for environmental excellence*, London: Victor Gollancz. 258p.
- Environnement Canada. 1991. *Principles of effective environmental auditing*. Development guide.
- Epstein, M. Flamholtz, E. et McDonough, J. J. 1976. «Corporate social accounting in the United States of America: State of the art and future prospects», *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 1, No. 1, p. 23-42.
- Ernst et Ernst. 1972-1978. «Social Responsibility disclosure Surveys», Ernst and Ernst, Cleveland, OH.
- Estes, R. W. 1976. «Socio-economic accounting and external diseconomies», *The Accounting Review*, Vol. 50, No. 2, p. 284-290.

- Fava, J. A. 1991. «Product lifecycle assessment: improving environment quality», *Integrated Environment Management*, No. 3, October, p. 19-21.
- Francis, J. 1990. «After Virtue? Accounting as a Moral and Discursive Practice», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 3, No. 3, p. 5-17.
- Gibson, R. et Gurthie, J. E. 1995. «Recent environmental disclosures in annual reports of Australian public and private sectors organisations», *Accounting Forum*, Vol. 19, No. 2/3, p. 111-127.
- Global Reporting Initiative. 2002. «Sustainability Reporting Guidelines», GRI. 104p.
- Gordon, I.M. 1998. «Enhancing students' knowledge of social responsibility accounting». *Issues in Accounting Education*, Vol. 3, No. 1. p. 31-46.
- Grawitz, M. 2001. *Méthodes des sciences sociales*, onzième édition, Paris Dalloz, 1019p.
- Gray, R. 1990. «The accountant's task as a friend to the earth», *Accountancy*, Vol. 105, p. 65-69.
- Gray, R. 1992. «Accounting and environmentalism: An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability», *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 17, No. 5, p. 399-425.
- Gray, R. Bebbington, J. et Mcphail, K. 1994. «Teaching ethics in accounting and the ethics of accounting teaching: educating for immorality and a possible case for social and environmental accounting education», *Accounting Education*, Vol. 3, No. 1, p. 51-75.
- Gray, R. et Bebbington, J. 2001. *Accounting for the Environment*, London, SAGE Publications, 359p.
- Gray, R. H. et Collinson, D. J. 1991. «Environmental audit: Green gauge or whitewash?», *Managerial Auditing*, Vol. 6, No. 5, p. 17-25.
- Gray, R. Owen, D. et Maunders, K. 1987. «Corporate Social reporting: Accounting and Accountability». London, Prentice-Hall.
- Gray, R. Walters, D. Bebbington, J. et Thompson, I. 1995. «The greening of enterprise: An exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental accountants in organizational change», *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 6, p. 211-239.

- Gurthie, J. E. et Parker, L. D. 1989. «Corporate social disclosure practice: a comparative international analysis», *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 3, p. 159-176.
- Haffaf, H. 2003. «La mesure du succès et des facteurs déterminants du succès de la comptabilité par activités/gestion par activités au sein du secteur public fédéral canadien», mémoire de maîtrise en sciences comptables, Université du Québec à Montréal. 159p.
- Harte, G. et Owen, D. L. 1991. «Environmental disclosure in the annual reports of British companies: a research note», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 4, No. 3, p. 51-61.
- Hines, R. 1988. «Financial Accounting: in Communicating Reality we construct Reality», *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 13, p. 251-261.
- Industrie Canada. 2001. « Le gouvernement fédéral réintroduit des modifications aux lois sur les sociétés ». Communiqué du 6 février 2001.
- Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA). 1990. ICA Handbook Section 3060, CICA, Toronto.
- Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA). 1992. «*Environmental auditing and the role of the accounting profession*», Research report, CICA, Toronto.
- Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA). 1993. «*Environmental costs and liabilities: Accounting and Financial reporting issues*», Research report, CICA, Toronto.
- Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA). 2004. «Norme 3110 : Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations», Manuel de l'ICCA.
- Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA). 1994. «*Reporting on environmental performance* », Research report, CICA, Toronto.
- Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA). 1997. «La comptabilisation du coût complet du point de vue de l'environnement», Rapport de recherche, CICA, Toronto.
- Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW). 2004. *Sustainability: the role of accountants*, ICAEW, June 2004, 116p.
- Jonnaert, P. 2002. *Compétences et constructivisme: un cadre théorique*. Bruxelles: De Boeck Université, 97p.

- Judd, C.M. Smith, E.R. et Kidder, L.H. 1991. *Research Methods in Social Relations*, Sixth Edition Harcourt Brace Jovanovich College Publishers, 573p.
- Le Boterf, G. 2000. *Construire les compétences individuelles et collectives*, Paris, Éditions d'Organisation. 244p.
- Lafontaine, J.-P. 2003. «Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales», *Comptabilité - Contrôle - Audit*, p. 111-127.
- Lodhia, S. 2004. «Environmental Accounting for South Pacific Island nations: A possible mechanism for encouraging Sustainable Development by Corporations», *Fijian Studies: Special Issue on Sustainable Development*.
- Laughlin, R. C. (1991). «Environmental disturbances and organisational transitions and transformations: Some alternative models», *Organizations Studies*, Vol. 12, No. 2, p. 209-232.
- Linowes, D. F. (1972). "Socio-economic accounting." *Journal of Accountancy*, Vol. 133, p. 37-42.
- 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*, Vol. 14, p. 715-737.
- Macve, R. 2000. «Accounting for environmental cost». *Working Papers in Accounting and Finance*, The London school of economics and political school.
- Mathews, R. M. 1993. «Socially Responsible Accounting», London, Chapman and Hall.
- Mathews, R. M. 1997. «Twenty-five years of social and environmental accounting research», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10, No, 4, p. 481-531.
- Mathews, R. M. 2000. «The Development of Social and Environmental Accounting Research 1995-2000», Research paper.
- Ministère de la justice du Canada. 1999. *Loi canadienne sur la protection de l'environnement*. Septembre 1999.
- Neu, D. Warsame, H. et Pedwell, K. (1998). «Managing Public Impressions : Environmental Disclosures in Annual reports», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 3, p. 265-282.

- Newman, M. Smart, C. et Vertinsky, I. 1989. «Occupational role dimensions: The profession of management accountant», *British Accounting Review*, Vol. 21: p127-140.
- Ontario Hydro Management Committee. 1995. *Ontario Hydro's Corporate Guidelines for Full Cost Accounting*, Toronto, Ontario Hydro Management Committee.
- Owen, D. L. Swift, T. A. Humphrey, C. et Bowerman, M. 2000. «The new social audits: accountability, managerial capture or the agenda of social champions? », *The European Accounting Review*, Vol. 9, No. 1, p. 81-98.
- Power, M. 1991. «Educating accountants: Towards a critical ethnography», *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 16, No. 4, p. 333-353.
- Power, M. 1992. «Corporate responsibility and environmental visibility: the role of accounting and audit», Paper presented at the conference, Ecological responsibilities of enterprises, European University Institute, Florence.
- Power, M. 1997. «Expertise and the construction of relevance: Accountants and environmental audit», *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 22, No. 2, p. 123-146.
- Roberts, C. B. 1991. «Environmental disclosures: a note on reporting practices in mainland Europe», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 4, No. 3, p. 62-71.
- Saboly, M. 2003. «La prudence comptable: perspectives historiques et théorique», *Comptabilité - Contrôle – Audit*, Vol. 1, p. 153-170.
- Schaltegger, S., Muller, K. et Hindrichsen, H. 1996. «Corporate Environmental Accounting», Chichester, UK: Wiley.
- Solomon, A. 2000. «Could corporate environmental reporting shadow financial reporting?», *Accounting Forum*, Vol. 24, No. 1, p. 30-55.
- Sterling, R. R. 1973. «Accounting research, education and practice», *Journal of accountancy*, Septembre 1973, p. 44-52.
- Tinker, A. M. 1980. «Towards a political economy of accounting: an empirical illustration of the Cambridge controversies», *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 5, No. 1, p. 147-160.
- Ullmann, A. E. 1985. «Data in search of a theory: a critical examination of the relationships among social performance, social disclosure and economic performance of US firms», *Academy of Management Review*, Vol. 10, No. 3, p. 540-557.

- Vallerand, R.J. et Hess, U. 2000. *Méthodes de recherche en psychologie*. Montréal: Gaetan Morin éditeur, 589p.
- Wells, M. C. 1987. «What is wrong with accounting education? », working paper 22, Accounting research centre, University of Sydney, Février 1987.
- Wilmshurst, T. D. et Frost, G. R. 2000. «Corporate Environmental Reporting: A test of legitimacy theory», *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol. 13, No, 1, p. 10-26.
- Wilmshurst, T. D. et Frost, G. R. 2001. «The role of accounting and the accountant in the environmental management system», *Business Strategy and the Environment*, Vol. 10, No. 3, p. 135-147.
- Willis, A. 1997. «Counting the costs», *CAMagazine*, Avril, p. 48- 50.
- World Business Council for Sustainable Development (WBCSD). 1996. *Environmental Assessment: A business perspective*, Core publications, 28p.
- Wycherley, I. 1997. «Environmental Managers and Accounting», *Journal of Applied Management Studies*, Vol. 6, No. 2, p. 169-184.
- Young, M. 1997. «Survey Research in Management Accounting: A Critical Assessment», CGA Research Foundation, *Research Methods in Accounting*, Chap. 3, p. 55-68.
- Zeff, S. A. 1989. «Recent trends in accounting education and research in USA: some implications for UK academics», *British Accounting Review*, Juin 1989, p. 159-176.