

L'ÉMERGENCE DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE :
ÉVALUATION DES PRATIQUES ET DES PERSPECTIVES

par

Marc-Olivier Michaud

Essai présenté au Centre Universitaire de Formation en Environnement en vue de
l'obtention du grade de maître en environnement (M.Env.)

CENTRE UNIVERSITAIRE DE FORMATION EN ENVIRONNEMENT
UNIVERSITÉ DE SHERBROOKE

Montréal, Québec, Canada, Janvier 2008

IDENTIFICATION SIGNALÉTIQUE

L'ÉMERGENCE DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE : ÉVALUATION DES PRATIQUES ET DES PERSPECTIVES

Marc-Olivier Michaud

Essai effectué en vue de l'obtention du grade de maître en environnement (M. Env.)

Université de Sherbrooke

Janvier 2008

Mots clés : comptabilité environnementale, environnement, comptabilité, gestion
environnementale, gestion, entreprise.

En réaction au cadre législatif plus strict, à la pression grandissante des parties prenantes et à l'évolution des coûts à l'égard de l'environnement, les sociétés corporatives intègrent de plus en plus les enjeux environnementaux dans leurs processus décisionnels et dans la divulgation de l'information. Pour tenir compte de ce nouveau paramètre et devant les limites de la comptabilité traditionnelle, les théoriciens et les praticiens ont développé depuis une vingtaine d'années la comptabilité environnementale. Le présent essai a pour objectif de comprendre les déterminants à l'origine de l'émergence de la comptabilité environnementale, tout en analysant les pratiques actuelles et les orientations à venir en matière de comptabilité environnementale, et ce tant au niveau de la comptabilité de management que de la comptabilité financière. Plusieurs facteurs clés de développement ont été identifiés, permettant de croire que la comptabilité environnementale sera appelée, dans les années à venir, à jouer un rôle de plus en plus important dans la profession comptable. Parmi ces facteurs, on retrouve la demande accrue des marchés boursiers pour la divulgation d'informations environnementales, la tendance vers la mise en œuvre de stratégies d'entreprises axées sur la durabilité, les efforts mis de l'avant par les ordres professionnels comptables dans la recherche et la promotion de la comptabilité environnementale ainsi que les orientations à l'échelle mondiale dans ce domaine.

SOMMAIRE

L'émergence de la comptabilité environnementale dans les sociétés corporatives concorde avec le développement de la conscience environnementale qui s'est amorcé dans les années 1970. L'ignorance des dirigeants relativement aux enjeux environnementaux a fait place à la dénégation et aux débats. Progressivement, l'attitude des entreprises a évolué vers une prise de conscience puis un engagement envers la protection de l'environnement. Les années 2000 sont maintenant caractérisées par une approche axée vers la performance.

Différents facteurs socio économiques et légaux ont contribué à l'émancipation de la comptabilité environnementale, soit un cadre législatif de plus en plus strict, une pression grandissante des parties prenantes quant à la protection de l'environnement et une évolution des coûts rendant économiquement rentable la prise en compte des enjeux environnementaux. Dans ce contexte, les besoins en termes d'informations financières et comptables des gestionnaires et des administrateurs sur l'environnement ont grandement évolué. Issue de la comptabilité sociale, la comptabilité environnementale s'est développée et s'intègre à travers les systèmes comptables traditionnels. Elle comprend divers instruments permettant de mieux informer les parties intéressées, tant au niveau des décideurs internes que des partenaires externes. L'objectif de cet essai est de comprendre les déterminants à l'origine de l'émergence de la comptabilité environnementale tout en analysant les pratiques actuelles et les tendances à venir dans ce domaine.

Du côté de la comptabilité de management, les outils et les techniques d'aide à la décision développés par la comptabilité environnementale sont peu nombreux et souvent mal adaptés aux activités et aux besoins spécifiques des gestionnaires. Ils reposent majoritairement sur des concepts comptables ou opérationnels déjà éprouvés. L'innovation est limitée et les outils, inspirés de méthodes traditionnelles, sont adaptés pour tenir compte des spécificités du domaine environnemental. Ces outils couvrent le contrôle des coûts, l'analyse financière et l'évaluation de la performance.

Au niveau de la comptabilité financière, la divulgation de l'information environnementale est devenue, au cours de la dernière décennie, un élément de plus en plus important pour les

parties prenantes. D'une part, la matérialité des aspects environnementaux s'est grandement accentuée. D'autre part, les scandales financiers états-uniens des années 2000 ont poussé les autorités des marchés publics à responsabiliser les hauts dirigeants en légiférant pour une divulgation plus transparente des risques et des obligations auxquelles l'entreprise doit faire face.

Les principaux traitements comptables sujet à l'interprétation sont la comptabilisation des coûts environnementaux et des passifs environnementaux éventuels. L'ambiguïté attribuable aux coûts environnementaux réside dans la catégorisation du coût à titre d'actif ou de charge alors que la difficulté relative aux passifs environnementaux éventuels est attribuable au caractère incertain des décaissements futurs.

Les normes comptables n'exigent pas la présentation distincte des éléments environnementaux dans les états financiers, ce qui limite la capacité d'évaluation des lecteurs. Par ailleurs, l'ICCA incite les entreprises à intégrer l'information pertinente et fiable sur les enjeux environnementaux de l'entreprise dans la publication du rapport de gestion. Pour répondre aux attentes grandissantes des parties prenantes, les sociétés, surtout publiques, divulguent de plus en plus d'informations environnementales par l'entremise de rapports environnementaux distincts.

L'analyse des perspectives de la comptabilité environnementale permet de croire qu'elle continuera d'évoluer au cours des prochaines années et qu'elle jouera un rôle de plus en plus important dans la profession comptable.

Parmi les facteurs de développement de la comptabilité environnementale, il y a la demande accrue des marchés boursiers pour la divulgation d'informations environnementales, la tendance vers la mise en œuvre de stratégies d'entreprises axées sur la durabilité, les efforts mis de l'avant par les ordres professionnels comptables dans la recherche et la promotion de la comptabilité environnementale ainsi que les orientations à l'échelle mondiale dans ce domaine.

REMERCIEMENTS

J'aimerais en tout premier lieu remercier ma directrice d'essai, Madame Suzanne Beaulieu, d'avoir accepté de me superviser. Ses précieux conseils et son exceptionnelle patience ont sans aucun doute contribué à la réalisation de cet essai.

Je désire également souligner la contribution primordiale de mon entourage. Je tiens à remercier ma conjointe Marie-Pierre pour ses encouragements et son support inconditionnel, ainsi que mes parents pour leur appui tout au long de mon parcours académique.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	1
1 L'ÉVOLUTION DE LA GESTION DE L'ENVIRONNEMENT DANS L'ENTREPRISE	3
1.1 LE DÉVELOPPEMENT DE LA CONSCIENCE ENVIRONNEMENTALE	3
1.2 LES INITIATIVES DU MILIEU INDUSTRIEL	5
1.3 LES SYSTÈMES DE MANAGEMENT ENVIRONNEMENTAL	6
1.4 LES PRATIQUES DE GESTION ENVIRONNEMENTALE DANS LES ENTREPRISES CANADIENNES	8
2 L'ÉMERGENCE DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE.....	11
2.1 LES LIMITES DE LA COMPTABILITÉ TRADITIONNELLE	11
2.1.1 <i>Le traitement des externalités</i>	11
2.1.2 <i>L'allocation inefficace des coûts</i>	12
2.1.3 <i>Le traitement des obligations environnementales</i>	12
2.2 DE LA COMPTABILITÉ SOCIALE À LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE.....	12
2.3 LES DÉTERMINANTS SOCIO ÉCONOMIQUES ET LÉGAUX	14
2.3.1 <i>Le cadre législatif</i>	14
2.3.2 <i>La pression des parties prenantes</i>	15
2.3.3 <i>L'évolution des coûts</i>	16
2.4 LE CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE	17
2.5 LES ATTENTES FACE À LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE	21
3 L'ENVIRONNEMENT ET LA COMPTABILITÉ DE MANAGEMENT	23
3.1 LA MÉTHODE DU COÛT D'ACHEMINEMENT.....	24
3.2 LA COMPTABILITÉ PAR ACTIVITÉS	27
3.3 LA COMPTABILISATION DU COÛT COMPLET.....	29
3.4 LE COÛT DE REVIENT BASÉ SUR LE CYCLE DE VIE	32
3.5 L'ÉCO-CONTRÔLE.....	33
4 L'ENVIRONNEMENT ET LA COMPTABILITÉ FINANCIÈRE.....	35
4.1 LE TRAITEMENT DES ASPECTS ENVIRONNEMENTAUX PAR LA COMPTABILITÉ FINANCIÈRE	35
4.1.1 <i>La comptabilisation des coûts environnementaux : actifs ou charges?</i>	36
4.1.2 <i>La réévaluation d'actifs</i>	38
4.1.3 <i>La comptabilisation des passifs environnementaux</i>	38
4.2 LA REDDITION DE COMPTES	39
4.2.1 <i>Les rapports financiers annuels</i>	39
4.2.2 <i>Les rapports environnementaux</i>	40

5	LES PERSPECTIVES DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE	43
5.1	LE MARCHÉ BOURSIER ET LA DIVULGATION D'INFORMATIONS À SAVEUR ENVIRONNEMENTALE.....	43
5.2	LA DURABILITÉ COMME STRATÉGIE D'ENTREPRISE.....	45
5.3	LE RÔLE DU COMPTABLE PROFESSIONNEL DANS UNE PERSPECTIVE DE DURABILITÉ	47
	5.3.1 <i>La vision de l'International Federation of Accountants</i>	47
	5.3.2 <i>La vision des Ordres professionnels canadiens</i>	48
	5.3.3 <i>L'implication des praticiens comptables</i>	50
5.4	LES ORIENTATIONS DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE AU CANADA.....	50
	5.4.1 <i>Les nouvelles normes comptables canadiennes</i>	50
	5.4.2 <i>Les crédits de pollution : une opportunité pour la profession comptable</i>	51
	5.4.3 <i>Les tendances mondiales</i>	52
5.5	DISCUSSION SUR LES PERSPECTIVES DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE	53
	CONCLUSION	55
	RÉFÉRENCES.....	57

LISTE DES FIGURES ET DES TABLEAUX

	page
Figure 2.1	Déterminants à l'origine de l'émergence de la comptabilité environnementale .14
Figure 2.2	Modèle de comptabilité environnementale 18
Figure 3.1	Exemple de modèle de flux des intrants et d'évaluation quantitative des flux d'intrants25
Figure 3.2	Composantes d'un système de coût d'acheminement.....27
Figure 3.3	Exemple d'allocation des charges indirectes par la comptabilité par activités...29
Tableau 1.1	Évolution de l'attitude de l'entreprise face à l'environnement5
Tableau 1.2	Pratiques de gestion environnementale dans les entreprises canadiennes du secteur primaire et de la fabrication, 20029
Tableau 1.3	Dépenses pour la protection de l'environnement dans les entreprises canadiennes du secteur primaire et de la fabrication, 1995 - 2004 9
Tableau 2.1	Coûts environnementaux engagés par l'entreprise20
Tableau 2.2	Attentes face à la comptabilité environnementale22
Tableau 3.1	Outils utilisés par les entreprises en comptabilité environnementale23
Tableau 3.2	Matrice de coût d'acheminement appliquée à l'industrie pharmaceutique26
Tableau 3.3	Méthodes d'évaluation des actifs naturels31
Tableau 4.1	Exemple de catégorisation de coûts liés à la pollution de l'air.....37
Tableau 4.2	Motivations des compagnies à divulguer ou ne pas divulguer de l'information environnementale.....41
Tableau 5.1	Publications relatives à l'environnement par l'ICCA.....49

INTRODUCTION

La préoccupation de la population face aux enjeux environnementaux résulte d'un long processus parsemé de découvertes scientifiques ainsi que d'engagements politiques et sociaux. Les sociétés corporatives ont, pour leur part, tardé à prendre le virage vert. Reposant sur les principes managériaux de la primauté des actionnaires, les gestionnaires se sont longtemps contentés de respecter les lois du pays d'accueil et de rendre uniquement des comptes à leurs actionnaires (Jackson, 2005).

Dans les années 1990, cette approche a progressivement évolué vers une intégration de l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise, qui inclut les employés et les gestionnaires, mais aussi les groupes de pression, les agences de régulation, les actionnaires, les fournisseurs, les clients, la communauté et le public. Dès lors, l'engagement envers les enjeux environnementaux prend une place grandissante auprès des sociétés corporatives qui reconnaissent de plus en plus la valeur économique des mesures liées à la protection de l'environnement.

Selon les entreprises, ces efforts se situent tant au niveau stratégique qu'opérationnel. Tenant compte de ces nouveaux facteurs, les besoins des gestionnaires et des administrateurs en termes d'informations financières et comptables sur l'environnement ont grandement évolué. Issue de la comptabilité sociale, la comptabilité environnementale s'est développée et s'intègre à travers les systèmes comptables traditionnels. Elle comprend divers instruments permettant de mieux informer les parties intéressées, tant au niveau des décideurs internes que des partenaires externes de l'entreprise (KPMG, 1997).

L'objectif général de cet essai est de comprendre les déterminants à l'origine de l'émergence de la comptabilité environnementale, tout en analysant les pratiques actuelles et les tendances à venir dans ce domaine. Plus spécifiquement, trois éléments seront approfondis, soit 1) l'émergence et les perspectives de la comptabilité environnementale, 2) les méthodes et les pratiques de la comptabilité de management appliquée à l'environnement ainsi que 3) les règles de la comptabilité financière encadrant le traitement des aspects environnementaux.

La principale source d'information ayant servi à la rédaction de cet essai provient de la recherche documentaire. Plus précisément, trois types de documents ont été consultés, soit les livres et rapports portant sur le sujet, les articles et recherches publiés par les ordres comptables et les chercheurs ainsi que les normes comptables en vigueur.

Le premier chapitre dresse le portrait de l'évolution de la gestion de l'environnement dans l'entreprise. Il présente les étapes du développement de la conscience environnementale dans l'entreprise ainsi que les principaux systèmes de management environnemental. Le second chapitre se penche sur l'émergence de la comptabilité environnementale. Les limites de la comptabilité traditionnelle sont exposées et les déterminants socio économiques et légaux à l'origine de cette émergence sont abordés. C'est dans ce chapitre que le cadre conceptuel de la comptabilité environnementale est défini.

Les troisième et quatrième chapitres sont entièrement dédiés aux méthodes et aux règles entourant la pratique de la comptabilité environnementale. Le chapitre 3 traite des outils de la comptabilité de management, comme la méthode du coût d'acheminement, la comptabilité par activités, la comptabilisation du coût complet, le coût de revient basé sur le cycle de vie et l'éco-contrôle. Le chapitre 4, dédié à la reddition de comptes, traite des règles encadrant le traitement des aspects environnementaux par la comptabilité. Il présente également les pratiques actuelles observées au niveau des rapports environnementaux.

Finalement, le dernier chapitre dresse un portrait des perspectives liées à la comptabilité environnementale. Il permet de comprendre l'importance future de cette branche de la comptabilité dans les années à venir ainsi que le rôle que devrait assumer les comptables professionnels dans le contexte des nouvelles stratégies de durabilité mises de l'avant par les sociétés corporatives.

1 L'ÉVOLUTION DE LA GESTION DE L'ENVIRONNEMENT DANS L'ENTREPRISE

La naissance de la gestion environnementale, observée depuis les trois dernières décennies est intimement liée à la prise de conscience globale des effets négatifs des actions humaines sur les milieux naturels. D'une part, les cris d'alarmes lancés par quelques scientifiques et groupes écologiques ont mené à de grandes rencontres internationales traitant des conséquences environnementales du développement humain. D'autre part, la prise de conscience des différents acteurs influençant le marché a insufflé l'intégration de la notion de l'environnement dans les stratégies de développement des entreprises (Aktouf et Yacine, 2004).

Cette tendance a également conduit certains secteurs industriels à encadrer la gestion de leurs risques environnementaux par l'adoption de principes suivis de codes de pratique. Progressivement, ces initiatives ont évolué pour devenir des systèmes de gestion tout d'abord balisés par des normes nationales, puis internationales.

1.1 Le développement de la conscience environnementale

La mobilisation de l'entreprise pour la protection de l'environnement résulte d'un long processus de conscientisation qui a tranquillement pris forme à partir des années 1950 à un moment où la société industrielle battait son plein dans l'euphorie de l'après-guerre (Gendron, 2004).

En 1962, R. Carson publie un ouvrage saisissant intitulé *Printemps silencieux* traitant des effets néfastes du DDT. Il déclencherà l'avènement d'une conscience populaire (Gendron, 2004). Des groupes contestataires dénonçant les dommages environnementaux provoqués par la production industrielle voient progressivement le jour, mais leur nombre est limité. De nombreux efforts sont vains. Par exemple, la tenue du premier symposium international *Comment l'homme change la face du monde* à Princeton (1965) est passé complètement sous silence. Malgré la présence de scientifiques renommés, les conclusions sont peu

convaincantes et l'ignorance des enjeux environnementaux s'étend à tous les niveaux de la société (Lamprecht, 1997).

Pour la majorité de la population occidentale, les possibilités offertes par le progrès et la science semblent infinies (Cech, 2005). La communauté internationale ne tient aucune rencontre sur les questions environnementales et l'entreprise nie l'existence d'effets néfastes liés à ses activités.

Les limites de la technologie sont brutalement exposées dans les années 1970 par des accidents environnementaux majeurs, tels que Seveso (1976), Amoco Cadiz (1978) et Three Miles Island (1979). En 1972, la conférence des Nations Unies pour l'environnement et le développement de Stockholm mène à la création du Programme des Nations Unies pour l'Environnement (PNUE) alors que le Club de Rome publie un rapport intitulé *Halte à la croissance*. Le débat idéologique confronte la logique industrielle à la logique écologique (Gendron, 2004). À l'instar de quelques pays occidentaux, le Canada adopte une des premières lois visant la protection de l'environnement en 1972.

Dans les années 1980, les États reconnaissent la nécessité d'adopter des lois internationales et les rencontres internationales se multiplient. Divers protocoles et conventions sont signés (Lamprecht, 1997). En 1987, la publication du rapport *Notre avenir à tous* (1987), communément appelé le rapport Brundtland, développe les bases du concept de développement durable et expose les limites du développement. Face à ces nouvelles préoccupations, certaines entreprises admettent leurs responsabilités et prennent position en faveur de la cause environnementale (Aktouf et Yacine, 2004).

La prise de conscience des États et des entreprises laisse place dans les années 1990 à l'engagement. Lors de la conférence des Nations Unies pour l'environnement et le développement de Rio, aussi appelé Sommet de la terre (1992), le World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) dépose le rapport *Changer de cap* dans lequel une cinquantaine de dirigeants signataires s'engagent à œuvrer pour le développement durable (Gendron, 2004).

Ce récapitulatif des événements marquants permet de dégager cinq phases dans l'attitude des entreprises face aux questions environnementales. Ces étapes sont résumées au tableau 1.1.

Tableau 1.1 Évolution de l'attitude de l'entreprise face à l'environnement

PÉRIODE	ATTITUDE
Années 1950	Ignorance
Années 1960	Dénégation
Années 1970	Débat
Années 1980	Prise de conscience
Années 1990	Engagement
Années 2000	Performance

Source : tiré de Gendron (2004, p. 22)

1.2 Les initiatives du milieu industriel

En réponse aux catastrophes écologiques des années 1970 et à la pression grandissante pour améliorer sa performance environnementale, l'industrie chimique canadienne a été la première dans le monde à se doter d'un ensemble de principes conçus pour améliorer ses pratiques quant à la fabrication, la distribution et l'utilisation des produits chimiques (Beauchamp, 2005). En 1985, l'Association Canadienne des Fabricants de Produits Chimiques (ACFPC) a fondé le programme *Gestion responsable* visant à répondre aux préoccupations de la population et des gouvernements quant aux risques liés aux produits chimiques en assurant une gestion sécuritaire couvrant l'ensemble du cycle de vie de ces produits. Aujourd'hui, la *Gestion responsable* est pratiquée dans plus de cinquante-deux pays (ACFPC, 2006).

Ce type d'engagement volontaire s'étend à la fin des années 1980 à d'autres secteurs d'activités. En 1989, la Coalition pour les Économies à Responsabilité Environnementale (CERES), composée de groupes environnementaux, d'investisseurs institutionnels socialement responsables et d'entreprises engagées dans l'amélioration de leur performance environnementale, énonçait 10 principes encourageant les entreprises à adopter des pratiques plus écologiques (Gendron, 2004). Publié sous le nom de *Principe de Valdez*, ce

code d'éthique a été adopté par une soixantaine d'entreprises et touche entre autres la protection de la biosphère, l'utilisation durable des ressources naturelles et l'économie d'énergie, la réduction et l'élimination des déchets, la réparation des dommages environnementaux, l'information du public, l'engagement de la direction et la production de rapports environnementaux. Pour encadrer cette dernière obligation, la Global Reporting Initiative (GRI) propose des balises pour la production des rapports de développement durable (GRI, 2006).

Suite à la publication du rapport Brundtland, la Chambre de Commerce International (CCI) a proposé, en 1991, une *Charte des entreprises pour un développement durable*, offrant ainsi un cadre d'action pour supporter les entreprises qui souhaitent améliorer leur performance environnementale. Elle contient 16 principes et a été signée par plus de 2 300 organisations réparties dans une soixantaine de pays (Gendron, 2004).

Le *Global Compact* est la plus récente initiative volontaire du milieu industriel. Il a été mis de l'avant en réponse au secrétaire général des Nations Unies, Kofi Annan, qui lors d'une réunion en janvier 1999 devant des dirigeants de grandes entreprises, a lancé un appel au milieu industriel afin qu'il supporte et mette en pratique des valeurs corporatives liées aux droits humains, aux droits du travail, à l'environnement et à l'anti-corrupcion (Global Compact Office, 2002). Parmi les 10 principes énoncés, trois concernent l'environnement et traitent du principe de précaution, de la responsabilité environnementale des entreprises et du développement de technologies écologiques. À ce jour, une centaine d'entreprises ont souscrit au *Global Compact* (Gendron, 2004).

1.3 Les systèmes de management environnemental

La croissance des exigences réglementaires pour les entreprises en matière d'environnement a contribué à l'émergence des systèmes de management environnemental. Progressivement, des séries de normes nationales ont été développées au début des années 1990 dans différents pays, comme le Royaume-Uni (*BS-7750*), le Canada (*Z-750*), la France (*X30-200*), les États-Unis (*NSF-110*), l'Espagne (*UNE-77-801*) et l'Europe (EMAS) (Beauchamp,

2005). En outre, ces normes visaient à satisfaire les besoins des parties intéressées de plus en plus soucieuses des impacts environnementaux des entreprises.

La prolifération des séries de normes environnementales nationales est devenue, au fil des années, une contrainte majeure pour le commerce international, principalement dans un contexte de globalisation des marchés. De par leur domaine de validité limitée, elles représentent des instruments protectionnistes non tarifaires. C'est pourquoi l'Organisation Internationale de Normalisation (ISO) a créé, en 1991, le Groupe Consultatif Stratégique sur l'Environnement (SAGE) afin d'évaluer l'opportunité de développer un standard international sur le management environnemental. Suite à leurs recommandations, un comité technique (ISO TC 207) a été créé deux années plus tard. Sa mission était d'élaborer des normes sur différents aspects environnementaux.

La *norme ISO 14001* a été publiée en 1996 et revue en 2004. Depuis sa publication, l'utilisation des normes nationales est en forte décroissance. Pour mieux l'interpréter, la *norme 14004 – Lignes directrices concernant les principes, les systèmes et les techniques de mise en œuvre* a été élaborée parallèlement. Contrairement à la majorité des normes provenant de l'ISO, la série ISO 14000 est une norme générique, c'est-à-dire qu'elle peut s'appliquer à toutes les organisations, sans égard à leur taille, leur secteur (privé ou public) ou leurs activités (ISO, 2006). Outre la *norme ISO 14001*, ISO a publié d'autres normes relatives à la gestion environnementale qui ne font pas l'objet de certification, mais qui offrent un cadre de référence pour les entreprises. Il s'agit, en autres, des normes sur les audits environnementaux de systèmes de management (*ISO 14011, ISO 14012, ISO 19011*), la performance environnementale (*ISO 14030, ISO 14062, ISO 14063*) et l'analyse du cycle de vie (*ISO 14041, ISO 14042, ISO 14043*).

Le fondement qui sous-tend la *norme ISO 14001* est le principe de l'amélioration. La mise en œuvre d'un système de management environnemental (SME) a une structure dynamique qui doit viser l'amélioration continue de la performance environnementale de l'entreprise. Pour y arriver, cinq étapes sont mises de l'avant, soit l'engagement politique, la planification, la mise en application, le contrôle ainsi que la revue de la direction (ISO, 2006).

1.4 Les pratiques de gestion environnementale dans les entreprises canadiennes

La sensibilité des entreprises canadiennes face aux problématiques environnementales n'est pas étrangère au contexte légal, social et économique des dernières décennies. Par ailleurs, cette préoccupation ne se traduit pas inévitablement en actions concrètes. Selon une étude menée par le Comité Sectoriel de Main d'Œuvre de l'Environnement (CSMOE), les entreprises canadiennes accusaient en 1999 un retard important dans la mise en œuvre de pratiques de gestion de l'environnement par rapport aux firmes européennes et américaines (CSMOE, 1999). Alors que 90% des entreprises canadiennes sondées se disaient sensibles aux problématiques environnementales, un quart d'entre elles n'avaient aucune activité de gestion environnementale (CSMOE, 1999). L'importance de la gestion environnementale dans les entreprises est principalement fonction de leur contexte sectoriel et industriel, tels que les exigences réglementaires, le secteur économique, le type de production et la taille des entreprises.

Le spectre des pratiques environnementales dans les entreprises est très large et comprend plusieurs types d'activités impliquant des niveaux d'engagement différents : mesures spécifiques, politique environnementale, normes et procédures environnementales, programmes environnementaux, analyse de cycle de vie, accords volontaires, comité de gestion environnementale, études et rapports, rapport annuel de performance environnementale, homologation ISO 14000, etc. Depuis les années 2000, les entreprises canadiennes tendent à intégrer des pratiques de gestion environnementale dans leur processus d'affaires. Le tableau 1.2 présente la proportion d'utilisation de ces pratiques pour l'année 2002 dans les entreprises canadiennes de plus de 49 employés œuvrant dans le secteur primaire et de la fabrication. Il est intéressant de noter que 41% des entreprises réalisaient un rapport annuel de performance environnementale et que plus de la moitié avaient mis en place un système de gestion environnementale.

Tableau 1.2 Pratiques de gestion environnementale dans les entreprises canadiennes du secteur primaire et de la fabrication, 2002

PRATIQUE DE GESTION ENVIRONNEMENTALE	ÉTABLISSEMENTS UTILISANT CETTE PRATIQUE (%)
Système de gestion environnementale	56
Rapport annuel de performance environnementale	41
Accords volontaires en matière d'environnement	29
Certification ISO 14000	19
Analyse du cycle de vie	14
Programme d'acquisition de produits écologiques	14
Programme d'éco-étiquetage des produits	5
Autres	9

Source : tiré de Statistique Canada (2004, p 14).

Cette hausse des pratiques de gestion environnementale affecte directement les budgets liés à l'environnement dans les entreprises. Que ce soit pour se conformer aux exigences réglementaires plus sévères ou pour se doter d'une image corporative verte, elles consacrent de plus en plus d'argent à la protection de l'environnement. Selon les données publiées par Statistique Canada et présentées dans le tableau 1.3, il apparaît que les dépenses en immobilisations ont progressé de 4,4% annuellement entre 1995 et 2004 alors que les dépenses d'exploitation ont augmenté de 6,8%.

Tableau 1.3 Dépenses pour la protection de l'environnement dans les entreprises canadiennes du secteur primaire et de la fabrication, 1995 - 2004

TYPE DE DÉPENSES	2004⁽¹⁾	1995⁽²⁾	TAUX ANNUEL DE CROISSANCE (%)
	(G \$ CAN)		
Immobilisations	2 918	2 090	4,4
Exploitation	3 836	2 386	6,8

Source : compilé d'après (1) Statistique Canada (2007, p. 23) et (2) Statistique Canada, (1998, p. 21)

Tous les efforts déployés par l'entreprise pour intégrer les composantes environnementales à sa gestion mettent à contribution l'ensemble des acteurs d'un organisme. De par leur caractère pluridimensionnel, les problématiques liées à l'environnement touchent tous les niveaux hiérarchiques (stratégie, gestion et opération) ainsi que les différentes fonctions de l'entreprise, telles que la gestion des opérations, le marketing, les ressources humaines, les technologies de l'information ainsi que la finance. Plus spécifiquement, le système

comptable recueille, analyse et diffuse de l'information à saveur environnementale pour les parties prenantes internes et externes de l'entreprise.

2 L'ÉMERGENCE DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE

Tirant ses fondements dans les théories économiques de l'entreprise qui vise à maximiser ses bénéfices et à assurer un retour optimal sur l'investissement, la comptabilité financière et la comptabilité de management ont développé, au fil des années, des outils d'aide à la décision et de divulgation de l'information répondant aux besoins propres de l'entreprise et de ses parties prenantes. Le système comptable est devenu, depuis de nombreuses années, le système nerveux de l'entreprise en permettant la cueillette, l'analyse et la transmission d'informations de toutes sortes (Brulotte, 1995).

La prise en compte des considérations environnementales dans les évaluations financières des entreprises, tant au niveau stratégique qu'opérationnel, résulte d'un ensemble de facteurs sociaux, économiques et politiques. De par sa nature même de génératrice d'informations, la fonction comptable a été sollicitée pour répondre aux nouvelles attentes des parties prenantes dans la production et la divulgation d'information en regard de l'environnement, offrant ainsi de nouveaux défis aux praticiens et théoriciens de la comptabilité moderne.

2.1 Les limites de la comptabilité traditionnelle

Les critiques à l'égard de la comptabilité traditionnelle quant aux traitements des impacts environnementaux sont largement documentées et très variées. Par ailleurs, elles tournent principalement autour de trois éléments, soit le traitement des externalités, l'allocation inefficace des coûts et le traitement des obligations environnementales.

2.1.1 Le traitement des externalités

Introduite en 1890 pour caractériser les divergences entre l'intérêt privé et l'intérêt public, l'externalité est définie dans le contexte de la comptabilité comme étant l'absence de traitement d'un coût, souvent social, par le système comptable (Bréchet, 2005a). À titre d'exemple, les émissions industrielles de gaz à effet de serre représentent un coût pour la société, mais elles ne sont généralement pas internalisées dans les résultats comptables des entreprises, répondant ainsi à la définition d'une externalité.

La notion d'externalité est exclue depuis toujours du système comptable traditionnel. La justification de cette déficience est double. Tout d'abord, les fondements de la comptabilité financière corporative reposent sur le postulat de la personnalité de l'entreprise qui délimite les frontières de l'information comptable et exclue les coûts sociaux engagés par celle-ci. Ensuite, la difficulté d'établir une valeur monétaire aux coûts sociaux défavorise, et ce malgré de nombreuses méthodes d'évaluation développées, l'adoption de changements dans les normes comptables permettant le traitement des externalités liées à l'environnement.

2.1.2 L'allocation inefficace des coûts

Les outils traditionnels de la comptabilité n'offrent pas une information adaptée aux besoins spécifiques liés aux enjeux environnementaux. L'information environnementale se retrouve très souvent noyée dans des agrégats de coûts et de revenus, ne permettant pas de dégager les bénéfices et les pertes inhérents à ce domaine. Cette allocation inefficace des coûts complexifie le processus de prise de décision.

2.1.3 Le traitement des obligations environnementales

Certaines normes comptables canadiennes suggèrent la divulgation d'information environnementale, tels que les chapitres 3280 (Engagements contractuels), 3290 (Éventualités), 3060 (Immobilisations) et 3450 (Frais de recherche et développement) du Manuel de l'Institut des Comptables Agréés (ICCA) (McMahon, 2003). Par contre, la comptabilisation des obligations environnementales ne peut se fonder sur les concepts traditionnels de propriété privée et de reddition de comptes (Tremblay et Rolland, 2004). De par leur nature incertaine et très complexe, les méthodes et les bases de mesure pour chiffrer les obligations et les risques environnementaux sont limités et reposent sur de nombreuses estimations, rendant difficile l'adoption de normes générales et applicables.

2.2 De la comptabilité sociale à la comptabilité environnementale

Le concept de la comptabilité environnementale n'est pas un phénomène récent en soi, mais tire plutôt ses origines de la comptabilité sociale. Selon certains chercheurs du Center for Accounting Ethics de l'Université de Waterloo, la comptabilité environnementale n'est en

fait qu'une sous-composante de la comptabilité sociale qui, pour sa part, couvre un cadre conceptuel beaucoup plus large (Fortin *et al.*, 1995). Ce sont les préoccupations grandissantes de la population à l'égard des problématiques environnementales qui ont donné à la comptabilité environnementale une image de nouveauté et lui ont permis d'obtenir un statut d'instinct.

Il faut remonter en 1953, avec Bowen qui, dans un contexte d'une économie d'après-guerre en pleine croissance, a remis en question la mission exclusivement économique de l'entreprise et prend l'hypothèse qu'elle existe pour combler les besoins de la société, jetant ainsi les bases de la responsabilisation sociale des entreprises (Tremblay et Rolland, 2004). Dès lors, la demande pour l'information sociale grandit et émerge tant au niveau interne qu'externe à l'entreprise.

Au cours des années 1970, le concept de citoyen corporatif prend forme, les premiers bilans sociaux d'entreprise sont publiés et le cadre conceptuel de la comptabilité sociale se définit progressivement. Cette comptabilité sociale tend à internaliser les coûts sociaux de l'entreprise et compare sa contribution à la société par rapport à la valeur des ressources qu'elle a consommé, et ce afin d'apprécier plus justement sa performance (Fortin *et al.*, 1995). Dans sa forme la plus pure, elle couvre les aspects suivants : l'environnement, les ressources énergétiques, les ressources humaines, les produits et services, les consommateurs, les gouvernements, la collectivité, les fournisseurs, les concurrents, les actionnaires et les investisseurs (Lauzon, 1981).

À la fin des années 1970, Fleishchmann et Paudke (1977) et Verein Deutscher Ingenieure (1979) sont les premiers auteurs à traiter spécifiquement de la comptabilité environnementale (Schaltegger et Burrit, 2000). Leurs démarches visaient à calculer séparément les coûts et les bénéfices liés à l'implantation de mesures anti-pollution. Reprise par plusieurs firmes américaines au début des années 1980 pour évaluer les projets d'investissements dans les technologies environnementales, la comptabilité environnementale est restée une pratique largement marginale jusqu'en 1990 (Bennett *et al.*, 2002). Souvent développés et adoptés par les agences gouvernementales et les organisations

à but non lucratif, les outils de comptabilité environnementale ne se sont étendus aux entreprises que depuis quelques années.

2.3 Les déterminants socio économiques et légaux

Initialement intégrée à la comptabilité sociale, la comptabilité environnementale prend sa source dans un amalgame de facteurs sociologiques, économiques et légaux. Sommairement, trois déterminants sont à l'origine de l'émergence de la comptabilité environnementale. Ils ont incité les entreprises à revoir certaines de leurs pratiques quant à la prise de décision et à la divulgation de l'information environnementale. La figure 2.1 présente ces trois déterminants. Il s'agit du cadre législatif, de la pression des parties prenantes et de l'évolution des coûts.

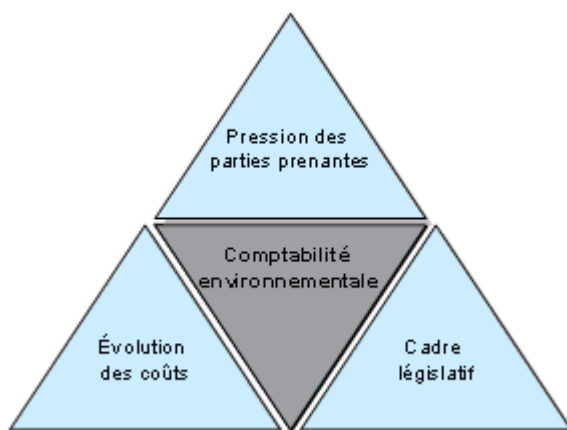


Figure 2.1 Déterminants à l'origine de l'émergence de la comptabilité environnementale. Source : compilation d'après Schaltegger et Burrit (2000, p. 33), Beauchamp (2005, p. 21) et Cormier *et al.* (1993, p. 41)

2.3.1 Le cadre législatif

Le contexte législatif actuel en matière d'environnement a été initié par la prolifération des ententes internationales signées par les États les plus industrialisés. Ces outils de droit international sont constitués, entre autres, de déclarations, de conventions, de chartes et d'accords. C'est dans les années 1970 que ce type d'ententes sur la question environnementale a vu le jour et elles se sont rapidement multipliées. Pour se conformer à leurs engagements internationaux, les États nations ont procédé à l'adoption d'une série de

lois et règlements. À titre d'exemple, le nombre de pages traitant de la protection de l'environnement dans la législation américaine est passé d'environ 1 500 à 10 500 pages entre 1972 et 1990 (Beauchamp, 2005).

L'incidence de ce cadre légal plus strict dans l'émergence de la comptabilité environnementale est double. D'une part, les entreprises ont dû mettre en place des mécanismes assurant une conformité réglementaire et, dans certains cas, fournir une information fiable aux autorités gouvernementales. D'autre part, la responsabilité juridique prend une nouvelle forme et dépasse le voile corporatif. De ce fait, la responsabilité civile des administrateurs, des gestionnaires et des employés est engagée par la réglementation en matière d'environnement. Ils deviennent ainsi imputables aux dérogations de l'entreprise et la diligence raisonnable devient alors leur principale protection (Beauchamp, 2005). Le système de comptabilité environnementale permet alors de prendre des décisions plus éclairées face aux enjeux environnementaux légiférés, en plus de démontrer les efforts mis de l'avant par les entreprises en termes de prévention et de protection de l'environnement.

2.3.2 La pression des parties prenantes

Empiriquement, les législateurs ne représentent qu'un pôle de pression sur l'entreprise qui est influencée par un ensemble d'intervenants issus de différents milieux dans la société. Défini comme étant des groupes ou des individuels tirant des bénéfices ou étant exposés à certaines formes de risques liés aux activités de l'entreprise, le concept des parties prenantes peut se subdiviser en deux catégories qui sont séparées par les frontières de l'entreprise, soit les partenaires internes à l'organisme (employés, gestionnaires, administrateurs) et les acteurs externes (groupes de pression, agences de régulation, actionnaires, fournisseurs, clients, communauté, public) (Schaltegger et Burrit, 2000).

Les pressions des parties prenantes visant l'adoption de pratiques respectueuses de l'environnement par les entreprises sont en constante évolution depuis les dernières décennies (voir chapitre 1). Les populations, les groupes d'intérêt et les partenaires d'affaires sont de plus en plus informés et exigeants. Les mécanismes de contrôle sont davantage contraignants et ne se limitent plus aux autorités gouvernementales, ils s'étendent

désormais aux actionnaires, aux créanciers et aux compagnies d'assurance. L'engouement pour l'investissement vert et éthique sur les marchés financiers est l'expression de cette nouvelle réalité (Cormier *et al.*, 1993). De plus, les instruments d'économie politique, tels que les taxes vertes, les normes, les subventions et les permis négociables, sont de plus en plus mis à profit dans les stratégies gouvernementales de protection de l'environnement.

Dans ce contexte, l'approche des entreprises face aux problèmes environnementaux s'est adaptée. Avec l'apparition du concept de développement durable et des systèmes de gestion environnementale, la divulgation de la performance environnementale est devenue une pratique importante pour les entreprises désireuses de démontrer leur responsabilité face à ces enjeux. Le rôle premier de la fonction comptable étant d'expliquer comment l'entreprise utilise ses ressources, elle a été rapidement mise à contribution en raison de l'importance et de la crédibilité aux yeux des parties prenantes des systèmes de collecte et d'analyse d'informations qu'elle a développés, favorisant ainsi l'émergence de la comptabilité environnementale.

2.3.3 L'évolution des coûts

Conséquemment à cet accroissement de la pression des parties prenantes et du cadre législatif plus sévère, l'analyse des coûts-bénéfices des enjeux environnementaux s'est grandement modifiée. Alors que les coûts de conformité pour assurer un respect des exigences réglementaires et sociales ont continuellement progressé, les coûts d'abattement de la pollution et de collecte de l'information environnementale ont grandement diminué (Schaltegger et Burrit, 2000), et ce pour deux principales raisons. D'une part, les avancements technologiques provenant des domaines des sciences et du génie de l'environnement ont rendu les procédés de production et de dépollution de plus en plus performants. D'autre part, les outils managériaux développés par les entreprises rendent ces dernières plus efficaces dans la gestion des problématiques environnementales auxquelles elles sont confrontées.

D'un point de vue microéconomique, les effets de cette évolution des coûts modifient directement la prise de décision des gestionnaires et des dirigeants. Le coût d'opportunité de

l'inaction face aux problèmes liés à l'environnement est devenu très élevé. En d'autres mots, il devient plus avantageux de corriger une non-conformité que d'en subir les conséquences, modifiant ainsi l'équilibre optimal d'abattement. La situation est similaire du côté de la gestion environnementale (système de management, comptabilité environnementale, etc.) où le coût marginal diminue également depuis les dernières décennies. Cette nouvelle relation entre les coûts et les bénéfices liés à la gestion de l'environnement favorise les dépenses et les investissements des entreprises dans la prévention et la protection de l'environnement, entraînant de nouveaux besoins en termes d'outils d'aide à la décision et de divulgation d'informations.

2.4 Le cadre conceptuel de la comptabilité environnementale

La comptabilité est traditionnellement scindée en deux disciplines, soit la comptabilité de gestion et la comptabilité financière. Alors que la première, destinée aux utilisateurs internes, vise à supporter les gestionnaires par la mesure et la communication d'informations d'aide à la décision, la seconde présente la situation financière de l'entreprise aux parties prenantes. Pour sa part, la comptabilité environnementale s'inspire à la fois des outils de la comptabilité de gestion et des règles de la comptabilité financière. Il n'en demeure pas moins qu'elle s'est approprié certaines notions et qu'elle s'est défini un cadre conceptuel propre à sa vocation.

Dans sa forme la plus large, la comptabilité environnementale peut être présentée en trois niveaux (Thompson, 2002). Tout d'abord, il y a les systèmes internationaux, qui portent sur l'évaluation des valeurs du capital naturel et qui mesurent sur le plan mondial l'état de l'environnement et du bien-être. Ensuite, il y a la comptabilité nationale qui couvre l'intégration des composantes environnementales dans la mesure du produit intérieur brut, l'internalisation des externalités négatives, l'évaluation des variations de l'environnement naturel et des impacts des activités anthropiques ainsi que la comptabilisation des flux monétaires et financiers relatifs à l'utilisation des ressources naturelles (Aktouf et Yacine, 2004). Finalement, il y a la comptabilité environnementale corporative qui se pratique au niveau des entreprises. Le présent essai se consacre exclusivement à ce dernier niveau de la comptabilité environnementale.

Bien que le terme comptabilité environnementale puisse faire l'objet de différentes interprétations, il est généralement reconnu qu'elle ne constitue pas une nouvelle discipline à part entière, mais représente plutôt une branche émergente de la comptabilité traditionnelle. Selon Environnement Canada et l'Ordre des comptables agréés du Québec, la comptabilité environnementale est :

« ...la partie de la comptabilité qui, même si elle ne peut être dissociée de la comptabilité financière et de la comptabilité de gestion, traite plus spécifiquement des préoccupations environnementales, c'est-à-dire cette partie du système d'information qui permet la collecte et l'analyse de données, le suivi de la performance, la prise de décisions et la reddition de comptes en matière de gestion des coûts et des risques environnementaux. » (KPMG, 1997, p. 5)

La figure 2.2 présente un modèle de comptabilité environnementale généralement reconnu qui dégage trois composantes structurales : l'identification d'objectifs et de cibles mesurables, la collecte et l'analyse des données pour appuyer la prise de décision et la reddition de comptes.

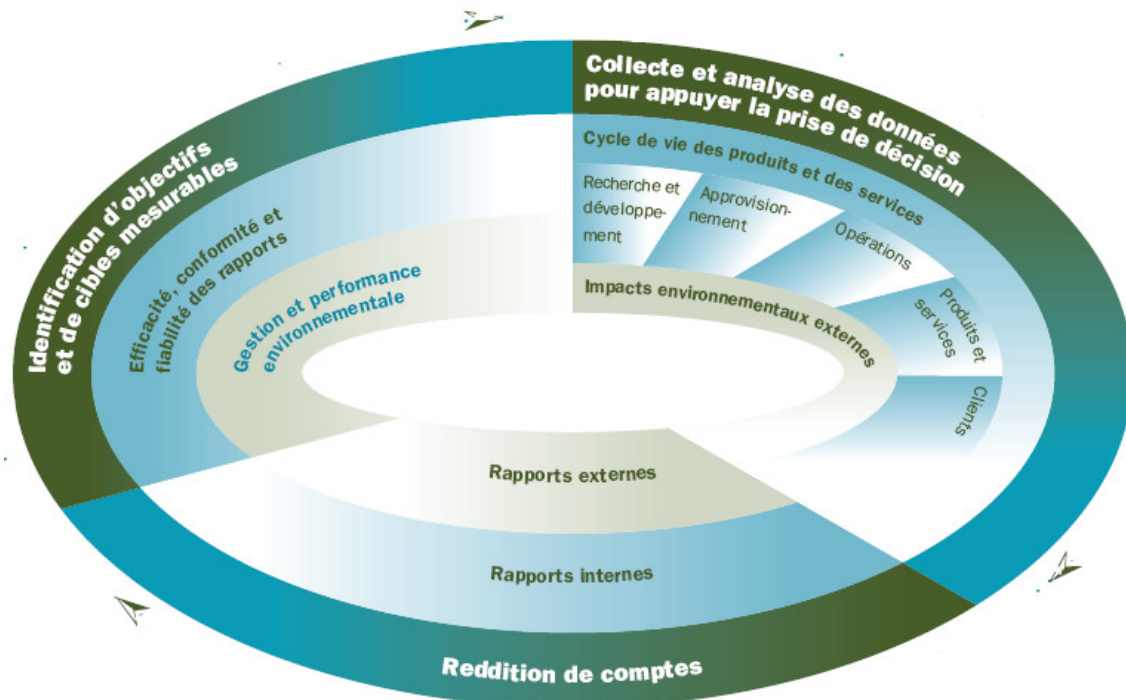


Figure 2.2 Modèle de comptabilité environnementale. Source : tirée de KPMG, (1997, p. 8)

Par ailleurs, il est important de noter que ce modèle n'est pas unique et qu'il existe de nombreux cadres conceptuels définissant autrement la comptabilité environnementale. C'est le cas, entre autres, des modèles proposés par Rubeinstein (1991) et Gray (1990) qui sont basés sur des concepts très différents, mais inappliqués dans la pratique en raison de leur caractère avant-gardiste (Fortin *et al.*, 1995).

La définition du coût environnemental est propre à chaque entreprise qui doit prendre en considération l'utilisation qu'elle compte faire de l'information recueillie et adapter les coûts inclus dans son système (Nations Unies, 2001). Le tableau 2.1 regroupe en trois catégories l'ensemble des coûts environnementaux pouvant être engagés par l'entreprise et pris en compte dans le système de comptabilité environnementale, soit les coûts cachés, les coûts éventuels et les coûts afférents à l'image de marque et aux relations publiques.

Tableau 2.1 Coûts environnementaux engagés par l'entreprise

COÛTS PARFOIS CACHÉS		
<p><i>Coûts de conformité</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Avis - Information - Contrôles et essais - Études et modélisation - Assainissement - Tenue de dossiers - Plans - Formation - Inspections - Préparation des manifestes - Étiquetage - Préparation aux situations d'urgence - Équipements de protections - Surveillance médicale - Assurance environnementale - Garanties financières - Lutte contre la pollution - Intervention en cas de déversement - Gestion des eaux pluviales - Gestion des déchets - Taxes et redevances écologiques 	<p><i>Coûts préliminaires</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Étude des sites - Aménagement des sites - Obtention des permis - R&D - Ingénierie et approvisionnement - Installation <p><i>Coûts traditionnels des entreprises</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Immobilisations - Matières - Main- d'œuvre - Services publics - Structures - Valeur de récupération <p><i>Frais de mise hors service</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Fermeture et démantèlement - Élimination des stocks - Travaux postérieurs à la fermeture - Examen des sites 	<p><i>Coûts volontaires</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Relations et liaisons avec la collectivité - Contrôles et essais - Formation - Vérification - Agrément des fournisseurs - Rapports - Assurances - Planification - Études de faisabilité - Assainissement - Recyclage - Études environnementales - R&D - Protection de l'habitat et des terres humides - Aménagement paysager - Autres projets à caractère écologique - Soutien financier aux groupes écologiques et aux chercheurs
COÛTS ÉVENTUELS		
<ul style="list-style-type: none"> - Coûts de conformité futurs - Peines et amendes - Interventions en cas de rejets futurs 	<ul style="list-style-type: none"> - Assainissement - Dommages matériels - Dommages corporels - Frais de justice 	<ul style="list-style-type: none"> - Dommages aux ressources naturelles - Préjudices financiers
COÛTS AFFÉRENTS À L'IMAGE DE MARQUE ET AUX RELATIONS PUBLIQUES		
<ul style="list-style-type: none"> - Image de marque de l'entreprise - Relations avec les clients - Relations avec les investisseurs - Relations avec les assureurs 	<ul style="list-style-type: none"> - Relations avec les employés professionnels - Relations avec les travailleurs - Relations avec les fournisseurs 	<ul style="list-style-type: none"> - Relations avec les prêteurs - Relations avec les collectivités d'accueil - Relations avec les organismes de réglementation

Source : tiré de CMA Canada (1999, p. 4)

2.5 Les attentes face à la comptabilité environnementale

Le contexte socio économique et politique à l'origine de l'émergence de la comptabilité environnementale a soulevé des exigences particulières pour les entreprises en matière d'environnement. Toutefois, les attentes à l'endroit de la comptabilité environnementale ne diffèrent pas fondamentalement des objectifs même de la comptabilité traditionnelle (Bennett *et al.*, 2003). Par ailleurs, elles visent principalement à tenir compte des spécificités intrinsèques au domaine de l'environnement.

Du côté de la comptabilité de management, les attentes face à la comptabilité environnementale portaient à la base sur les outils d'aide à la décision, le contrôle de gestion et les systèmes d'information. Premièrement, les outils d'aide à la décision devaient être en mesure d'isoler la composante environnementale pour mesurer les coûts, les risques et les possibilités actuels et futurs liés à l'environnement (CMA, 1999). Deuxièmement, les mécanismes développés en contrôle de gestion offraient des perspectives intéressantes pour les gestionnaires qui ont voulu les transposer à l'environnement afin de mieux évaluer les impacts de leurs décisions et de leurs stratégies. L'élaboration d'objectifs environnementaux et d'indicateurs de performance environnementale sont quelques exemples de pratiques en contrôle de gestion environnementale. Les attentes face au contrôle de gestion comprennent également le déploiement de systèmes d'information en mesure de supporter la cueillette, la production et la diffusion à l'interne de l'information environnementale qui les alimentent.

Les attentes relatives à la comptabilité financière couvraient principalement le traitement des aspects et des risques environnementaux en respect avec les principes comptables généralement reconnus (PCGR). Il importait également de divulguer aux parties prenantes externes à l'entité des informations à caractère environnemental. Le tableau 2.2 résume les attentes des entreprises vis-à-vis la comptabilité environnementale. L'analyse de l'atteinte de ces objectifs est présentée à la section 5.5 du présent essai.

Tableau 2.2 Attentes face à la comptabilité environnementale

DOMAINE D'APPLICATION	ATTENTES
Comptabilité de management	<ul style="list-style-type: none"> - Développement d'outils d'aide à la décision - Contrôle de gestion et système d'information
Comptabilité financière	<ul style="list-style-type: none"> - Traitement comptable des aspects et risques environnementaux - Communication de l'information environnementale

Source : compilation d'après CMA Canada (1999, p. 22)

3 L'ENVIRONNEMENT ET LA COMPTABILITÉ DE MANAGEMENT

Les outils et les techniques d'aide à la décision développés pour la comptabilité environnementale sont peu nombreux et souvent mal adaptés aux activités et aux besoins spécifiques des gestionnaires. Qu'ils proviennent de théoriciens ou de praticiens, ils reposent majoritairement sur des concepts comptables ou opérationnels déjà éprouvés (Bennett *et al.*, 2002). L'innovation est limitée et les outils, inspirés de méthodes traditionnelles, sont adaptés pour tenir compte des spécificités du domaine environnemental. Le tableau 3.1 présente des outils de comptabilité de gestion environnementale mis de l'avant dans les entreprises.

Tableau 3.1 Outils utilisés par les entreprises en comptabilité environnementale

CHAMP D'ACTIVITÉ	OUTILS
Contrôle des coûts	<ul style="list-style-type: none"> - Méthode du coût d'acheminement ^{(1) (2) (3)} - Comptabilité par activité ^{(2) (4) (5)} - Coût complet ^{(2) (4) (5)} - Analyse du cycle de vie ^{(1) (2) (3) (4)} - Analyse hiérarchique des coûts ⁽⁴⁾
Analyse financière	<ul style="list-style-type: none"> - Évaluation du coût total ⁽⁴⁾ - Évaluation à critères multiples ^{(3) (4)} - Évaluation des risques environnementaux et analyse des incertitudes ⁽⁴⁾
Évaluation de la performance	<ul style="list-style-type: none"> - Éco-contrôle ^{(1) (2) (3) (4)} - Coefficients environnementaux ⁽⁴⁾ - Mesure de la carte de pointage équilibrée ⁽⁴⁾ - Tableau de bord équilibré ^{(2) (6)}

Source : compilé d'après (1) Bennett *et al.* (2002, p. 21-28), (2) Schaltegger et Burrit, (2000, p. 133), (3) Nations Unies (2001, p. 33), (4) CMA (1996, p. 42), (5) ICCA (1997, p. 17) et (6) Bennett *et al.* (2003, p. 56-59)

Parmi les méthodes présentées au tableau 3.1, cinq seront approfondies dans le présent essai, elles sont les plus développées ainsi que les plus utilisées par les entreprises. Il s'agit de la méthode du coût d'acheminement, de la comptabilité par activités, de la méthode du

coût complet, du coût de revient basé sur l'analyse du cycle de vie et de l'éco-contrôle. Alors que la méthode du coût d'acheminement, la comptabilité par activités et l'éco-contrôle se limitent aux frontières de l'entreprise, la méthode du coût complet et le coût de revient basé sur l'analyse du cycle de vie prennent en compte les externalités générées au-delà des limites de l'organisation.

3.1 La méthode du coût d'acheminement

L'approche du coût d'acheminement est basée sur l'analyse du comportement des coûts liés aux intrants comme les matières premières, les fournitures et l'énergie (intrants). Visant à optimiser le processus de fabrication de bout en bout par une réduction de la consommation des intrants, elle permet de rassembler de l'information relative aux aspects économiques (coûts) et aux aspects écologiques (impacts environnementaux) (Nations Unies, 2001).

Cette méthode ne se limite pas seulement au flux des intrants, mais elle intègre l'ensemble des systèmes d'information de l'entreprise (gestion des stocks, planification de la production, comptabilité de management, contrôle interne). Elle conçoit le flux des intrants comme un ensemble systémique et redéfinit les étapes de production en centres de coûts permettant d'établir des liens directs entre les intrants et les coûts inhérents afin de réaliser des économies financières et environnementales.

La base de la méthode du coût d'acheminement repose sur la schématisation du processus et la définition des éléments comptables. La schématisation permet de décrire l'entreprise en termes de flux d'intrants et uniformise la vision de l'entreprise. Les frontières du modèle ainsi que les centres de quantités sont définis. Ces derniers représentent les endroits physiques où les intrants sont utilisés ou entreposés. Finalement, les flux d'intrants sont exposés. Les éléments comptables doivent être également établis. Il s'agit de 1) l'évaluation quantitative des flux d'intrants, 2) l'évaluation monétaire des flux d'intrants et 3) les coûts des flux d'intrants. La figure 3.1 présente un exemple de schématisation du processus et de l'utilisation des éléments comptables (Bennett *et al.*, 2002).

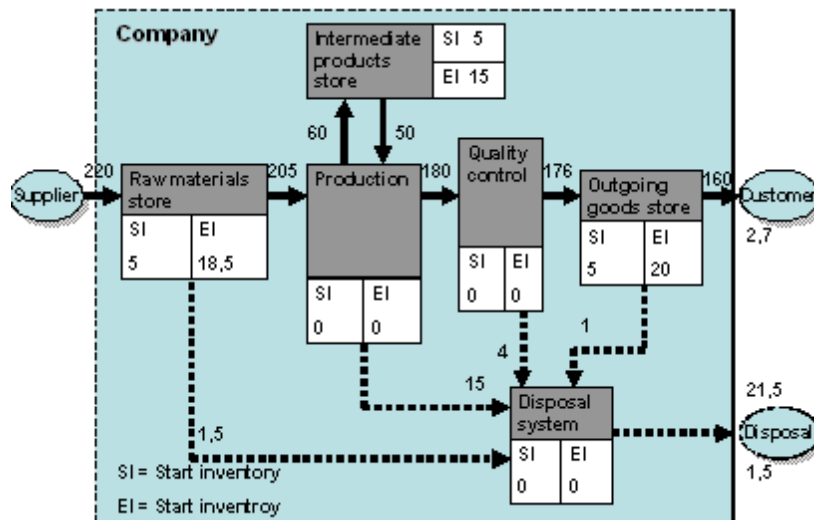


Figure 3.1 Exemple de modèle de flux des intrants et d'évaluation quantitative des flux d'intrants. Source : tirée de Bennett *et al.* (2002, p. 25)

Le premier élément consiste à déterminer, pour chaque intrant, la quantité physique d'unités impliquée pour une période donnée et la liée à un centre de quantités, permettant ainsi d'établir un inventaire de début, un inventaire de fin ainsi que les pertes d'intrants pour chacun des centres. Le second élément vise à établir le prix standard par intrant. Le dernier élément vient compléter le prix standard par intrant en y ajoutant les coûts de mouvement. Dans la méthode d'acheminement, l'analyse du modèle et des éléments comptables est divisée selon les catégories suivantes : 1) les intrants, 2) les systèmes et 3) la livraison et disposition. Présentée sous la forme d'une matrice, cette analyse fait ressortir l'allocation des coûts dans le processus.

Le tableau 3.2 présente une illustration d'une matrice du coût d'acheminement simplifiée utilisée dans l'industrie pharmaceutique.

Tableau 3.2 Matrice de coût d'acheminement appliquée à l'industrie pharmaceutique

Coûts de production (en US \$ M)	Coûts d'intrants	Coûts de système	Coûts de disposition / livraison	TOTAL
Produit	120	25	0,2	145,2
Emballage	40	25	2,5	67,5
Perte d'intrants	21,5	6,4	1,5	29,4
Total	181,5	56,9	3,9	242,3

Source : Tiré de Nations Unies (2001, p. 33)

Sommairement, l'approche du coût d'acheminement est structurée en trois composantes, soit l'information de base, les éléments comptables ainsi que les résultats et rapports. La figure 3.2 résume la structure de la méthode. Elle est appliquée dans différents secteurs d'activités, principalement dans les entreprises manufacturières. Selon les entreprises allemandes qui ont mis de l'avant une approche du coût d'acheminement, elle présente les avantages suivants (Nations Unies, 2001) :

- réduction des coûts et bénéfices environnementaux résultant d'un accroissement de l'efficacité des intrants;
- augmentation de la qualité du système d'information;
- amélioration des structures organisationnelles et des procédures en réponse à la vision uniforme basée sur le système de flux des intrants;
- amélioration inter départementale de la communication et de la coordination;
- augmentation de la motivation des employés de production et de bureau dû à une meilleure compréhension du flux des intrants;
- focalisation sur l'accroissement de la productivité des intrants plutôt que sur la réduction des effectifs.

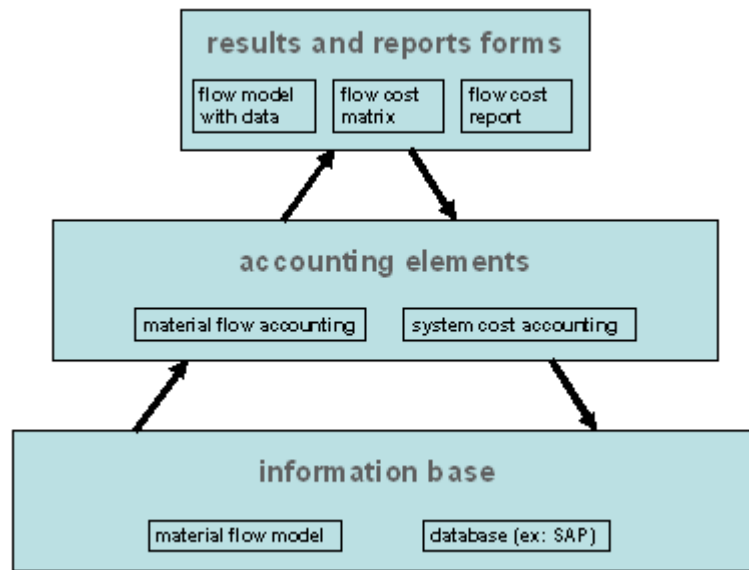


Figure 3.2 Composantes d'un système de coût d'acheminement. Source : tirée de Bennett *et al.* (2002, p. 27)

Le cas de l'entreprise Japonaise Canon démontre bien l'efficacité de l'approche du coût d'acheminement. Introduite en 2001 à l'usine de Utsunomiya, elle est maintenant utilisée dans 18 sites majeurs de production, permettant de réduire significativement l'utilisation d'intrants et de diminuer les rejets annuels générés de 1 800 tonnes (Canon, 2007). Cet accroissement de l'efficacité du processus s'est traduit par une réduction annuelle des coûts de l'ordre de 120 millions de yen (1,2 millions de dollars canadiens).

3.2 La comptabilité par activités

Les procédés de production et les produits ne contribuent pas également aux coûts environnementaux d'une entreprise (CMA, 1999). Certaines étapes de production génèrent des rejets devant être traités alors que d'autres nécessitent de la formation ou des équipements additionnels. Ces coûts doivent être dégagés pour fins d'analyse. Par ailleurs, les systèmes comptables traditionnels ne répondent généralement pas à ce besoin, les coûts environnementaux sont plus souvent qu'autrement inclus dans les charges indirectes et regroupés avec d'autres coûts qui n'ont rien à voir avec l'environnement.

La comptabilité par activités est une méthode pouvant fournir aux gestionnaires une information plus exacte et détaillée ventilant les coûts liés à l'environnement qui sont

davantage diffus, moins tangibles et engagés à long terme. Elle consiste à redéfinir le système de coûts pour traiter comme objets de coûts certaines activités individuelles de l'entreprise. Plus spécifiquement, elle vise à 1) classer le maximum de coûts à titre de charges directes, 2) définir des groupes de coûts homogènes liés aux activités de l'entreprise et 3) identifier une base d'allocation des coûts pour chacun des groupes de coûts homogènes (Horngren *et al.*, 2004).

La principale force de la comptabilité par activités réside dans sa capacité à accroître la compréhension du processus d'affaires et des activités pour chaque produit. En dégageant les coûts environnementaux des charges indirectes et des coûts communs par produit, la comptabilité par activités révèle les activités créatrices de valeurs (Schaltegger et Burrit, 2000).

Pour permettre une allocation appropriée des coûts environnementaux, il est nécessaire de choisir un inducteur de coût pertinent tenant compte de la nature des activités de l'entreprise et des impacts environnementaux générés. Dans la pratique, quatre modes d'allocation sont considérés pour les problématiques environnementales (Nations Unies, 2001) :

- 1) Volume d'émissions ou de rejets traités;
- 2) Toxicité des émissions ou des rejets traités;
- 3) Impacts environnementaux des émissions;
- 4) Coûts relatifs aux traitements des émissions ou des rejets.

La figure 3.3 présente comment le mécanisme de la comptabilité par activités traite les coûts environnementaux. À la première allocation (A1), les coûts communs liés à l'incinération des rejets de production sont répartis entre les centres de coûts sous la base du volume de rebuts ($800 \$ / 200\text{kg} = 4 \$ / \text{kg}$). La seconde allocation (A2) consiste à réallouer les charges indirectes entre les centres de coûts. Ces deux allocations nous permettent de constater que le centre de coûts 1 (1 054,50 \$) entraîne davantage de coûts environnementaux que les centres de coûts 2 (527,30 \$) et 3 (363,60 \$). Finalement, la dernière allocation (A3) redistribue les charges communes et indirectes liées à l'environnement entre les deux produits, offrant ainsi une information plus précise pour l'établissement de leur prix de revient.

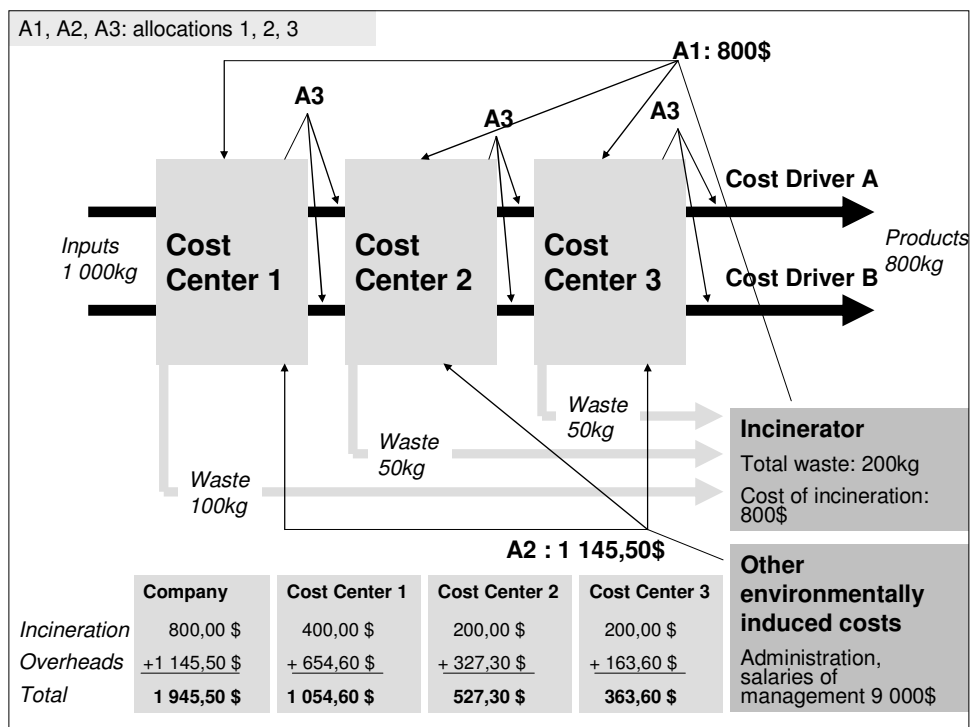


Figure 3.3 Exemple d'allocation des charges indirectes par la comptabilité par activités.
Source : tirée de Schaltegger et Burrit (2000, p. 133)

En 1993, l'entreprise de télécommunication AT&T a créé une équipe de travail sur la comptabilité verte. Dès le début, le groupe s'est orienté vers une approche basée sur la comptabilité par activités. Il a identifié plus de deux douzaines d'activités et les a défini en une ou deux phrases. Il a par la suite créé une matrice activités/ressources permettant de dégager les informations financières clés liées à la performance environnementale et d'avoir une meilleure affectation des coûts. (EPA, 1995).

3.3 La comptabilisation du coût complet

La comptabilisation du coût complet est une approche traditionnellement utilisée en comptabilité qui intègre l'ensemble des coûts liés à un produit, une ligne de produits, un procédé, un service ou une activité. Les définitions de la comptabilité du coût complet sont nombreuses. Alors que certains n'incluent que les coûts internes, d'autres considèrent l'ensemble des coûts, qu'ils soient internes ou externes à l'entreprise (Schaltegger et Burrit, 2000). Le présent essai se penchera sur cette deuxième définition.

Du point de vue de l'environnement, un groupe d'étude de l'ICCA propose la définition suivante :

« 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, p. 12)

Cette technique se base donc sur une double catégorisation des coûts environnementaux, soit les coûts internes à l'entreprise et les coûts externes. Tel que présenté à la page 20 dans le tableau 2.1, les coûts internes sont de diverses natures. Ils incluent les coûts parfois cachés (coûts de conformité, coûts préliminaires, coûts traditionnels des entreprises, coûts volontaires et frais de mise hors service), les coûts éventuels ainsi que les coûts afférents à l'image de marque et aux relations publiques. L'évaluation de ces coûts peut se faire par plusieurs méthodes, comme celles du coût d'acheminement, de la comptabilité par activités ou de l'analyse du cycle de vie.

La définition et l'évaluation des coûts externes à l'entreprise présentent, pour leur part, une difficulté accrue. Les externalités sont souvent diffuses, appliquées à des biens communs et reportées dans le futur. Les informations disponibles quant aux externalités sont difficiles à obtenir et reposent principalement sur des estimations.

L'expérience de la société publique Ontario Hydro dans l'implantation d'un système de coût complet pour internaliser les coûts externes environnementaux fait office d'étude de cas depuis de nombreuses années. Avec l'adoption en 1993 d'une politique et de principes de développement énergétique durable (DED), l'entreprise a établi la comptabilisation du coût complet comme une pierre angulaire de sa stratégie de DED :

« La traduction du coût complet peut contribuer au développement durable en aidant la société à prendre en compte les impacts et les coûts environnementaux internes et externes dans ses décisions. En acquérant une meilleure compréhension des coûts environnementaux internes et externes associés à ses activités, grâce en particulier à l'évaluation quantitative et, si possible, monétaire des coûts externes, et en intégrant cette information à la planification et à la prise de décisions, Ontario Hydro espère être mieux placée pour s'acquitter de sa mission à l'égard du développement durable et améliorer sa compétitivité. » (ICCA, 1997, p. 28)

Du côté des coûts internes, l'approche adoptée est classique. Ontario Hydro comptabilise ses dépenses environnementales en deux étapes. Tout d'abord, elles sont compilées pour chaque unité d'exploitation par l'entremise des charges d'exploitation, d'administration et des dépenses en immobilisations. Par la suite, les dépenses environnementales sont classées selon qu'elles ont trait à six catégories pré établies, soit la gestion des matières et des déchets, la gestion de l'eau, la gestion de l'air, la gestion de l'utilisation du sol, les approbations environnementales et le rendement énergétique (EPA, 1996).

En ce qui a trait aux coûts externes, Ontario Hydro a utilisé quatre méthodes d'évaluation des actifs naturels afin d'établir une valeur monétaire aux dommages externes causés par les activités de l'entreprise. Elles sont définies au tableau 3.3.

Tableau 3.3 Méthodes d'évaluation des actifs naturels

MÉTHODE	DESCRIPTION
Méthode du prix du marché	<ul style="list-style-type: none"> - Se base sur l'information des prix du marché (exemple : contamination de terres → valeur marchande du blé) - Utilisée lorsque le bien est usuellement échangé sur le marché
Méthode des coûts de déplacements	<ul style="list-style-type: none"> - Estime la valeur des bénéfices liés à l'usage récréatifs des actifs naturels - Repose sur l'hypothèse que les individus manifestent l'intensité de leur demande d'usage d'un site récréatif par l'ensemble des dépenses qu'ils engagent pour s'y rendre et pour pratiquer l'activité
Méthode des prix hédonistes	<ul style="list-style-type: none"> - Évalue la variation de valeur liée à un bien d'habitation en fonction de son milieu environnant - Repose sur l'hypothèse d'un lien entre le prix d'un bien d'habitation et ses différentes caractéristiques, notamment celles relatives à son environnement
Méthode d'évaluation contingente	<ul style="list-style-type: none"> - Se base sur une interrogation directe des individus pour estimer leur consentement à payer de l'argent pour obtenir une amélioration de l'environnement ou à recevoir de l'argent pour accepter une dégradation de l'environnement

Source : compilation d'après CMA, (1996, p. 42) et Bréchet (2005b, p. 5)

La mise en application de la comptabilité du coût complet par Ontario Hydro s'est matérialisée par l'adoption de plusieurs actions innovatrices. L'entreprise a élaboré et publié des lignes directrices internes sur la comptabilité du coût complet en plus de l'intégrer dans tous ses processus de planification et de prises de décision d'affaires.

3.4 Le coût de revient basé sur le cycle de vie

La notion de cycle de vie est apparue dans le paysage environnemental depuis plus d'une trentaine d'années en réponse aux attentes grandissantes de clients désireux de consommer des produits respectueux de l'environnement (Beauchamp, 2005). En 1997, la *norme internationale ISO 14040* a offert aux entreprises un cadre technique complet dans l'application de l'évaluation du cycle de vie de leurs activités. Elle vise à évaluer les impacts environnementaux associés à un système (produit, procédé ou service) à partir de la conception jusqu'à l'élimination.

Bien que le coût de revient basé sur le cycle de vie découle directement du processus d'analyse du cycle de vie, les deux méthodes présentent une différence majeure. Alors que l'évaluation du cycle de vie se concentre sur les impacts écologiques, le coût de revient basé sur le cycle de vie intègre l'évaluation économique en attribuant des coûts monétaires aux impacts environnementaux. Le coût de revient basé sur le cycle de vie est défini comme étant la somme de tous les coûts estimés encourus dans le cycle de vie du produit. Ces derniers incluent les coûts de développement, d'acquisition, d'opération, de maintenance et de disposition finale (Goralczyk et Kulczyk, 2005). La méthode du coût de revient basé sur le cycle de vie permet ainsi d'internaliser les impacts environnementaux liés aux produits, aux procédés ou aux services dans l'évaluation du coût.

L'avantage du coût de revient basé sur le cycle de vie est qu'il permet de prendre en compte plusieurs coûts encourus avant ou après le processus de fabrication et qui ne sont généralement pas alloués dans un système de prix de revient traditionnel. De plus, l'analyse inclue les coûts provenant d'obligations futures liées aux produits. Dans le cas de certaines industries où la reprise obligatoire est en vigueur (par exemple les produits chimiques) ou

lorsque l'entreprise s'engage à reprendre ses produits à la fin de leur vie utile (par exemple Xerox), le coût de revient basé sur le cycle de vie s'avère un outil efficace.

Par ailleurs, l'application du coût de revient basé sur le cycle de vie est limitée, contrairement à l'analyse du cycle de vie (Schaltegger et Burrit, 2000). Plusieurs raisons expliquent ce manque d'intérêt pour cette méthode. Tout d'abord, dans un marché traditionnel en équilibre, le mécanisme des prix devrait déjà internaliser les coûts environnementaux générés par les fournisseurs. Ensuite, la difficulté à établir les coûts environnementaux engendrés à l'extérieur des frontières est élevée.

3.5 L'éco-contrôle

L'éco-contrôle propose d'adapter les outils de contrôle de gestion, comme les indicateurs de performance, le processus budgétaire ou la rémunération incitative, pour en faire des instruments de mesure et de gestion de la performance environnementale (Caron et Boisvert, 2007a).

L'utilisation d'indicateurs de performance environnementale (IPE) est une pratique largement employée par les entreprises. Elle leur permet d'obtenir de l'information à valeur ajoutée sur les résultats de la gestion des impacts environnementaux de leur organisation. Plus précisément, la performance environnementale présente quatre dimensions : 1) l'amélioration des produits et des processus, 2) les relations avec les parties intéressées, 3) la conformité réglementaire et les impacts financiers et 4) les impacts environnementaux et l'image de l'entreprise (Henri et Giasson, 2006). C'est à travers cette troisième dimension que les indicateurs de performance environnementale s'inscrivent dans une démarche de comptabilité de management environnementale, ils quantifient les conséquences économiques découlant des programmes environnementaux.

Les indicateurs de performance environnementale constituent un outil d'aide à la décision pour les gestionnaires. L'avantage principal lié à leur utilisation est qu'ils permettent de transformer des données diffuses en informations condensées pouvant être employées à plusieurs niveaux. Les indicateurs de performance environnementale servent à définir des

objectifs, à évaluer l'amélioration de la performance dans le temps et à se comparer avec les autres. Ils offrent également un outil de contrôle de gestion stratégique et opérationnel et peuvent être utilisés comme instruments de communication efficaces.

Il existe un certain nombre de modèles différents guidant le développement d'indicateurs de performance environnementale. Parmi les plus connus, il y a ceux de l'Organisation internationale de normalisation (ISO) et de la Global Report Initiative (GRI). La *norme ISO 14031*, une composante de la famille des *normes ISO 14000*, est entièrement dédiée à la performance environnementale. Elle propose trois types d'indicateurs de performance environnementale : 1) indicateurs de condition environnementale (ICE), 2) indicateurs de performance opérationnelle (IPO) et 3) indicateurs de performance de management (IPM) (Henri et Giasson, 2006). Pour sa part, la GRI présente 30 indicateurs répartis en neuf catégories : intrants, énergie, eau, biodiversité, émissions, effluents et rebuts, produits et services, conformité réglementaire, transport et général (GRI, 2007).

Reconnue pour ses actions concrètes en matière de protection de l'environnement, la compagnie Norsk Hydro Canada, qui fabrique du magnésium de première fusion dans ses installations de Bécancour, a développé et mis en application avec succès des indicateurs de performance environnementale. Ses coûts environnementaux provenant à 80% du gaspillage de ressources, l'entreprise a mis sur pied un indicateur de performance environnementale nommé FEED, soit la perte de matières premières dans les effluents (F), les émissions (E), l'énergie (E) et les déchets (D). En multipliant le coût des ressources achetées ou produites par la quantité de ressources perdues, elle est arrivée à chiffrer le coût des inefficiences. Ce programme a permis d'économiser 4 000 \$ par jour en 2003 (Henri et Giasson, 2006).

Au niveau du processus budgétaire, les aspects pris en compte sont le suivi des revenus et les coûts liés à l'environnement ainsi que l'évaluation des investissements environnementaux. Le contrôle des aspects financiers attribués à l'environnement visent ainsi à réaliser des économies et à arbitrer entre différents projets d'investissements (Desmazes et Lafontaine, 2005).

4 L'ENVIRONNEMENT ET LA COMPTABILITÉ FINANCIÈRE

Le contexte social et le cadre légal présentés au chapitre 2 mettent une pression grandissante sur les entreprises quant à la divulgation d'informations environnementales. La matérialité grandissante des aspects environnementaux auxquels l'entreprise est confrontée constitue depuis quelques années un enjeu majeur pour la fonction comptable (Gray et Bebbington, 2001).

D'une part, les normes comptables publiées par les ordres nationaux ont évolué pour mieux encadrer le traitement des aspects environnementaux et leur divulgation dans les rapports financiers. Plus précisément, c'est dans la foulée des scandales financiers survenus aux États-Unis au début des années 2000 (Worldcom, Enron) qu'ont été érigées les nouvelles balises de la comptabilité financière à caractère environnemental. Visant à responsabiliser les hauts dirigeants des sociétés publiques par l'imposition de mesures de contrôle interne afin de rassurer les investisseurs internes et externes, le gouvernement américain a publié le *Sarbanes-Oxley Act* (loi SOX) en 2002. Par ailleurs, cette loi a, entre autres choses, donné aux ordres comptables nord-américains un outil important balisant la constatation, la mesure et la divulgation des aspects environnementaux afin de réduire les risques des investisseurs par la divulgation d'informations financières exactes et intégrales (Rogers, 2005). Deux années plus tard, l'Autorité Canadienne en Valeurs Mobilières a adopté une législation similaire à la loi SOX, le Règlement 52-109 (Samson Bélair/Deloitte & Touche, 2006).

D'autre part, la pression des parties prenantes a poussé les entreprises, surtout publiques, à surpasser les exigences légales et à rendre compte de leur performance environnementale dans des rapports diffusés volontairement à l'extérieur de l'entreprise.

4.1 Le traitement des aspects environnementaux par la comptabilité financière

Les aspects environnementaux peuvent être comptabilisés dans tous les comptes des états financiers. Selon les circonstances, ils sont constatés comme actifs, passifs, revenus, charges ou simplement présentés dans les notes aux états financiers.

4.1.1 La comptabilisation des coûts environnementaux : actifs ou charges?

La principale difficulté relativement aux traitements comptables des coûts environnementaux réside dans la classification du coût, à savoir s'il s'agit d'une charge ou d'un actif. Théoriquement, ces notions sont bien définies et ne font pas l'objet d'interprétations différentes dans le cas des coûts environnementaux. L'actif représente une ressource susceptible de procurer à l'entreprise un avantage économique dans l'avenir alors qu'une charge est affectée dans l'exercice en cours (McMahon, 2003). Or, dans la pratique, la notion d'avantage économique futur constitue une ambiguïté. Les praticiens doivent ainsi mettre à profit leur connaissance de l'environnement d'affaires ainsi que leur jugement professionnel pour catégoriser les coûts environnementaux. Les actifs environnementaux sont divisés en deux groupes, soit les actifs tangibles (équipements, machineries, etc.) et les actifs intangibles (droits de récupération potentielle, crédits d'émissions et image corporative associée à la performance environnementale de l'entreprise).

L'article EIFT 90-8 de la loi SOX énonce trois critères permettant d'orienter la réflexion sur la constatation des coûts. Un actif tangible est capitalisable lorsqu'il répond à un des trois critères suivants (SEC, 2002) :

- 1) Les coûts augmentent la capacité ou améliorent la sécurité ou l'efficacité d'autres actifs détenus par l'entreprise;
- 2) Les coûts contrôlent ou préviennent la contamination environnementale future;
- 3) Les coûts sont engagés en préparation de la vente d'un actif dont l'entreprise veut se départir.

Le tableau 4.1 présente un exemple d'une évaluation de coûts liés à la pollution de l'air basée sur ces critères.

Tableau 4.1 Exemple de catégorisation de coûts liés à la pollution de l'air

COÛT ENVIRONNEMENTAL	DESCRIPTION
Installation d'un équipement anti pollution	<ul style="list-style-type: none"> - Amélioration de la sécurité de l'usine comparativement aux conditions précédant son installation - Réduction ou prévention de la pollution de l'air <p>Conclusion : Coût capitalisable selon les critères 1 et 2.</p>
Paiement d'une amende suite à une infraction sur la Loi canadienne sur la qualité de l'air	<ul style="list-style-type: none"> - N'augmente pas la capacité de l'usine, ni sa sécurité ou son efficacité - Ne contrôle ou ne prévient pas la contamination environnementale future <p>Conclusion : Coût doit être passé en charge, même si l'usine est à vendre puisqu'il ne constitue pas un coût qui servira à sa vente.</p>

Source : compilation d'après Rogers (2005, p. 108-112)

Les actifs capitalisables sont constatés à la valeur du coût historique et capitalisés selon les mêmes règles que les autres actifs traditionnels. Dans la plupart des cas, l'actif est relié à un autre actif et, dans ce cas, il doit être inclus intégralement dans celui-ci et non présenté distinctement.

Le traitement comptable diffère pour les actifs intangibles, comme les crédits d'émissions. La mesure est basée sur la valeur marchande. Par ailleurs, l'actif est lié à une obligation correspondante de posséder des crédits d'émission dans le cadre du programme d'émission. L'entreprise doit acheter des crédits sur le marché si elle dépasse la limite d'émissions qui lui est imposée. Dans le cas contraire, elle peut vendre ses crédits. L'obligation liée aux crédits d'émissions constitue un passif qui doit être présenté distinctement de l'actif et non à la valeur nette. Les actifs, tant tangibles qu'intangibles, sont généralement amortis sur leur durée de vie utile. Pour leur part, les crédits d'émissions ne sont pas amortis. Le passif correspondant est graduellement augmenté à mesure que les engagements futurs progressent (Rogers, 2005).

4.1.2 La réévaluation d'actifs

La réévaluation d'actifs peut être nécessaire lorsque des aspects environnementaux font en sorte que la valeur comptable nette devient inférieure à la juste valeur. Cette situation s'applique dans le cas des inventaires ainsi que des immobilisations corporelles et incorporelles.

Pour les inventaires, ceci peut survenir lors de l'adoption d'une réglementation environnementale contraignante faisant en sorte que le produit devient non conforme. Dès lors, l'inventaire doit être évalué selon sa valeur de réalisation nette. Du côté des immobilisations, l'évaluation est fonction du statut de l'élément, c'est-à-dire qu'il soit voué à l'utilisation, la vente ou la disposition. Dans certains cas extrêmes, l'actif peut se transformer en passif si les obligations viennent à excéder la valeur de revente (Rogers, 2005).

4.1.3 La comptabilisation des passifs environnementaux

La définition du passif environnemental est moins sujette à discussion. Il s'agit d'une obligation pouvant entraîner des décaissements futurs pour l'entreprise suite à des événements passés ou pour compenser une tierce partie lésée par un dommage environnemental causé par l'entreprise (Rogers, 2005). À partir de cette définition, la notion de passif environnemental peut être divisée en deux, soit les passifs engagés, qui sont présentés dans les états financiers ainsi que les passifs éventuels (risques environnementaux), souvent appelés Éventualités, qui se retrouvent dans les notes aux états financiers.

Les passifs engagés peuvent provenir de deux sources. Il y a tout d'abord les obligations légales, telles que la réhabilitation d'un terrain, le paiement d'une amende suite à une infraction de la loi ou la compensation exigée par un jugement de la cour. Ensuite, il y a les obligations découlant d'ententes contractuelles engagées par deux ou plusieurs parties, comme les garanties environnementales. Le traitement comptable de ces passifs environnementaux n'est pas différent des autres passifs de l'entreprise. Dans certaines

circonstances, un passif peut même être reconnu dans le cas de mesures volontaires de prévention de pollution ou de restauration (Nations Unies, 1999).

La prolifération des accidents environnementaux et la portée des conséquences économiques qu'ils ont eues sur les entreprises touchées fait en sorte que la comptabilisation des passifs environnementaux éventuels est maintenant devenue un exercice incontournable. À titre d'exemple, la multinationale Monsanto a comptabilisé en 1992 une provision pour la réhabilitation de sites d'enfouissement de l'ordre de 83% de ses revenus nets (Schaltegger et Burrit, 2000).

Les passifs environnementaux éventuels diffèrent par le caractère incertain du décaissement futur quant à sa concrétisation, son occurrence et son importance. Pour être comptabilisé, un passif éventuel doit découler de faits passés tout en représentant une obligation immédiate, en plus d'être probable et mesurable. Ainsi, un passif environnemental éventuel est probable lorsque, par exemple, 1) une obligation légale existe ou 2) l'équipe de direction veut prévenir, réduire ou réparer un impact environnemental (Schaltegger et Burrit, 2000).

4.2 La reddition de comptes

Les sociétés corporatives disposent de nombreux moyens pour communiquer avec les parties intéressées, notamment par l'entremise de sites Internet, de communiqués, de téléconférences, d'assemblées annuelles, de rapports de gestion et de rapports financiers (ICCA, 2004). Ces derniers sont le principal moyen pour les sociétés publiques pour communiquer avec les marchés financiers.

4.2.1 Les rapports financiers annuels

Comme l'explique la section 4.1 du présent document, les PCGR exigent la comptabilisation dans les états financiers de « *tout enjeu environnemental qui donne ou a donné lieu à des opérations avec d'autres parties, ou entraîne des obligations financières courantes ou futures connues et estimables* » (ICCA, 2004). Lorsque la mesure des obligations n'est pas raisonnablement estimable et qu'elles répondent aux critères de

l'importance relative, ces obligations doivent être présentées dans les notes afférentes aux états financiers.

Par ailleurs, les produits, les coûts (actifs et charges) ainsi que les obligations (passifs) liés à l'environnement sont principalement intégrés dans les postes comptables. Les normes n'exigent pas qu'ils soient présentés distinctement, à l'exception des éventualités qui doivent être décrites dans les notes complémentaires (Gray et Bebbington, 2001). Ainsi, les lecteurs de rapports financiers peuvent difficilement évaluer l'importance des éléments environnementaux dans les résultats financiers de l'entreprise. Bien entendu, il s'agit de normes minimales. Pour répondre aux attentes grandissantes des parties prenantes, les entreprises tendent de plus en plus à dépasser ces exigences, soit en divulguant séparément l'information à saveur environnementale dans les rapports financiers, soit en publiant des rapports environnementaux.

4.2.2 Les rapports environnementaux

La publication par les entreprises de rapports non financiers divulguant de l'information environnementale remonte au début des années 1990. Alors marginalisée, cette pratique a grandement évolué depuis, tant au niveau du contenu des rapports que du nombre d'entreprises l'ayant adoptée.

Une étude réalisée par KPMG auprès des 100 plus grandes compagnies de 11 pays nord-américains, européens et océaniques a révélé que 28% d'entre elles publiaient un rapport non financier abordant les questions environnementales alors que ce pourcentage était de 12% en 1993 (Kolk, 2004). De plus, selon l'organisme Stratos voué à la promotion du développement durable au Canada, 60% des entreprises faisant partie de l'indice composé TSX publient de l'information sur leur performance en matière de développement durable alors que seulement 10% d'entre elles le faisaient en 2000 (Stratos, 2003).

Étant une pratique volontaire, les motivations qui poussent les entreprises à divulguer ou ne pas divulguer des informations de nature environnementale sont multiples (tableau 4.2).

Tableau 4.2 Motivations des compagnies à divulguer ou ne pas divulguer de l'information environnementale

<p>Motivation pour divulguer :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Améliore la capacité à suivre l'avancement de certains objectifs spécifiques - Facilite l'application d'une stratégie environnementale - Apporte une meilleure connaissance de la vaste gamme de problématiques environnementales au sein de l'organisation - Permet de communiquer clairement le message corporatif autant à l'interne qu'à l'externe - Améliore la crédibilité en général grâce à une meilleure transparence - Permet de communiquer ses efforts et ses normes - Apporte une image corporative positive, une identification des économies de coûts, une augmentation de l'efficacité, une amélioration des opportunités de développement d'affaire et améliore le moral du personnel
<p>Motivation pour ne pas divulguer :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aucun concurrent ne publie de rapport - Les clients (et le public en général) ne s'y intéressent pas, ne permet pas d'augmenter les ventes - La compagnie bénéficie déjà d'une bonne réputation en ce qui concerne sa performance environnementale - Il existe plusieurs autres façons de traiter des problématiques environnementales. - Le processus est trop onéreux - Difficultés à rassembler des données cohérentes à partir de l'ensemble des opérations et à sélectionner les indicateurs adéquats - Peut nuire à la réputation de l'entreprise, avoir des implications légales ou attirer l'attention des organisations environnementales

Source : tiré de Kolk (2004, p. 54)

La forme des rapports environnementaux a grandement évolué au fil des années. Initialement, les rapports étaient principalement composés d'information strictement environnementale. Par ailleurs, la tendance actuelle s'oriente davantage sur le concept du développement durable, amenant ainsi l'intégration dans un unique rapport des notions liées à l'environnement et à la responsabilité sociale des entreprises (ACCA, 2004). Les noms utilisés par les entreprises pour ces rapports non financiers sont multiples, par exemple :

rapport sur le développement durable, bilan social, etc. Dans la littérature comptable, on parle plutôt de triple bilan, soit le bilan financier, social et environnemental.

Pour encadrer la préparation et la divulgation de ces rapports et aider les entreprises à mieux répondre aux attentes des parties prenantes, plusieurs guides ont été développés par diverses organisations nationales et internationales (Enviro-reporting, 2007). Parmi ceux-ci, deux se sont particulièrement démarqués et font maintenant office de référence dans les préparations de triple bilan, soit les *Lignes directrices de la GRI* et la *norme AA1000* de l'Institut Professionnel International AccountAbility.

Fondée en 1997, la GRI est le fruit d'un partenariat entre le PNUE et la CERES. En 2002, l'organisme a publié des documents intitulés *Lignes directrices pour le reporting sur le développement durable* ainsi que des suppléments sectoriels et un protocole pour les indicateurs de performance. Ces lignes directrices ne visent pas à remplacer les normes comptables en vigueur, 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, 2007).

Alors que les lignes directrices de la GRI portent sur le contenu des triples bilans, la norme AA1000 se penche quant à elle sur le processus d'information afin qu'il soit pertinent pour les entreprises et les parties prenantes (AccountAbility, 2003). Sommairement, la norme AA1000 aborde les trois grands critères suivants : la pertinence, l'exhaustivité et la réceptivité. Le principe à la base de la norme est la participation des parties prenantes à toutes les étapes de la préparation du triple bilan (Colman, 2007).

5 LES PERSPECTIVES DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE

Le développement de la comptabilité environnementale s'est accéléré depuis une vingtaine d'années, et ce tant au niveau de la recherche que de la pratique. Toutefois, la mise en application et la portée des méthodes de comptabilité de management et des règles de comptabilité financière exposées dans les chapitres 3 et 4 ne sont pas généralement reconnues dans le milieu des affaires. Alors que certains éléments sont désormais couramment intégrés aux pratiques managériales des entreprises, comme les systèmes de management environnemental et les rapports environnementaux, plusieurs composantes de la comptabilité environnementale ne sont mises en œuvre que dans un nombre limité de sociétés corporatives (Freedman et Jaggi, 2006).

La reconnaissance générale de la comptabilité environnementale comme une composante intégrante de la comptabilité passe par plusieurs facteurs clés de développement, comme la demande accrue des marchés boursiers pour la divulgation d'informations environnementales, la tendance vers la mise en œuvre de stratégies d'entreprises axées sur la durabilité, les efforts mis de l'avant par les ordres professionnels comptables dans la recherche et la promotion de la comptabilité environnementale ainsi que les orientations à l'échelle mondiale dans ce domaine.

5.1 Le marché boursier et la divulgation d'informations à saveur environnementale

Un levier important pour la comptabilité environnementale réside dans une démonstration acceptée dans le milieu des affaires du lien entre la valeur du cours de l'action et la propension à divulguer de l'information environnementale. Par ailleurs, diverses recherches empiriques réalisées sur le sujet ont mené à des conclusions discordantes. Certaines études n'ont pas permis d'établir un lien direct entre la performance financière et la divulgation d'informations environnementales, comme celles réalisées par Cormier et Magnan (2001), Richardson et Welker (2001) ainsi que Jaggi and Freeman (2002). D'autres chercheurs ont, pour leur part, conclu qu'une divulgation adéquate de l'information environnementale influençait favorablement la cote boursière de l'entreprise, comme Teoh *et al.* (1998) Alnajjar (2000) et Yusoff (2005) (Yusoff et Lehman, 2005).

Cette relation pourrait se confirmer dans les prochaines années avec la demande grandissante pour l'investissement responsable. Basant les décisions d'investissement sur la performance financière ainsi que sur les préoccupations sociales et environnementales, l'investissement responsable fait l'objet d'une popularité remarquable depuis le début de la présente décennie. Selon le Social Investment Organization (SIO), les actifs canadiens liés à ce type d'investissement sont passés de 11,3 milliards de dollars en 2000 à 36,6 milliards de dollars en 2006 (SIO, 2007). Aux États-Unis, la croissance est encore plus révélatrice avec une augmentation entre 1984 et 2001 de 40 milliards de dollars américains à 2 340 milliards de dollars (PolitiquesSociales.net, 2007).

Les conséquences de l'émergence de l'investissement responsable pour la comptabilité environnementale ne sont pas clairement établies. Une étude réalisée par l'organisme Stratos conclut que les différents acteurs des marchés financiers exigent ou recherchent une vaste gamme de renseignements financiers utiles en ce qui concernent l'environnement. Ces derniers ont mis au point des méthodes systématiques pour analyser au moins de façon qualitative, et parfois quantitative, les renseignements sur la gestion et le rendement environnemental des sociétés dans lesquelles ils investissent (Stratos, 2004). Dans ce cas, l'apport de la comptabilité environnementale pour la divulgation d'informations crédibles liées à l'environnement peut être important.

Par ailleurs, certains facteurs limitent la tendance dominante en matière de demande et d'utilisation d'informations sur la responsabilité sociale. Il s'agit, entre autres, de l'insistance des marchés financiers pour les rendements à court terme. Il apparaît également qu'un bon rendement environnemental ou social n'entraîne pas nécessairement une appréciation du cours de l'action, alors qu'une mauvaise gestion des risques peut entraîner des sanctions sur les marchés financiers (Stratos, 2004).

Ceci dit, la croissance de la demande pour l'information environnementale par les actionnaires est une tendance observable à plusieurs niveaux. Par exemple, entre janvier et mai 2007, on dénombre aux États-Unis pas moins de 359 résolutions formulées par des actionnaires qui ont trait à des questions sociales et environnementales. Parmi les thèmes

dominants se retrouvent l'environnement et les rapports de développement durable (Odell, 2007).

5.2 La durabilité comme stratégie d'entreprise

La popularité des stratégies d'entreprise axées sur la durabilité constitue un facteur clé pour l'émancipation de la comptabilité environnementale. Inspirées par des entreprises d'envergure qui ont choisi de prendre le virage de la durabilité, un nombre important de sociétés corporatives vont être, dans les prochaines années, tentées de rejoindre ce mouvement.

Au Canada, le Conseil Canadien des Chefs d'Entreprise (CCCE) a publié en octobre 2007 un rapport intitulé *Une croissance écologique – faire du Canada une superpuissance en environnement*. Résultat d'une étude menée par un comité ad hoc du CCCE (le Groupe de travail sur le leadership environnemental), le rapport a été signé par 33 chefs d'entreprises et appuyé par 150 grandes entreprises du Canada membres du CCCE. Ces dernières représentent un actif combiné de plus de 3 500 milliards de dollars et un chiffre d'affaires annuel de plus de 800 milliards de dollars (Toupin, 2007). L'énoncé de principe du rapport encourage la « *communauté canadienne des affaires à accomplir des progrès plus importants en matière de réduction des gaz à effet de serre et de la pollution atmosphérique* » (CCCE, 2007).

Sur le plan mondial, la stratégie de la durabilité prend également de l'ampleur. Une étude réalisée en 2006 par la firme comptable PricewaterhouseCoopers auprès de grandes corporations internationales révèle que 79% des chefs de direction considèrent que la durabilité est vitale à leur profitabilité, alors que 71% affirment être prêts à sacrifier de la profitabilité à court terme en échange d'une plus-value à long terme pour les actionnaires (Domask, 2006).

La tendance vers la mise en œuvre de stratégies d'entreprise axées sur la durabilité prend également forme à plus petite échelle dans les petites et moyennes entreprises (PME). Selon une étude publiée par la Fédération Canadienne de l'Entreprise Indépendante (FCEI), les

propriétaires canadiens de PME sont d'avis que la croissance économique et la protection de l'environnement peuvent aller de pair. Un sondage réalisé en 2007 auprès de 10 826 propriétaires de PME indique que 83% d'entre eux ont adopté des mesures de protection de l'environnement. La principale motivation pour la mise en place de ces changements est liée aux convictions personnelles (FCEI, 2007).

Plusieurs entreprises avant-gardistes ayant adopté depuis quelques années des stratégies d'affaires axées sur la durabilité font maintenant l'objet d'analyses quant aux répercussions de ces stratégies sur leur organisation. Parmi ces études, il y a celle réalisée par B. Willard qui identifie cinq conséquences bénéfiques de ce type de stratégies pour ces entreprises, soit : 1) une plus grande facilité d'embauche et de rétention des employés talentueux, 2) un gain de productivité des employés, 3) une réduction des dépenses d'exploitation, 4) une augmentation des revenus et des parts de marché ainsi qu'un 5) financement plus accessible (Papmehl, 2007). L'International Federation of Accountants (IFAC) soulève également que la durabilité agit souvent comme un facteur de changements dans les organisations. Il s'agit d'un projet d'entreprise auquel les employés adhèrent facilement et dans lequel ils doivent participer activement (IFAC, 2006a).

L'émergence des stratégies d'entreprises basées sur la notion de durabilité est, selon plusieurs organisations comme le WBCSD et l'IFAC, un facteur clé pour l'émancipation de la comptabilité environnementale. Ces stratégies d'affaires se caractérisent par des objectifs et des critères décisionnels qui sont absents des stratégies traditionnelles d'entreprises principalement basées sur la primauté des actionnaires (Jackson, 2005). Ainsi, pour planifier, mettre en œuvre, évaluer et communiquer les résultats des stratégies durables, les gestionnaires ont des besoins spécifiques d'informations financières. Selon le point de vue du WBCSD Council Project, il s'agit d'une opportunité significative pour l'avancement de la comptabilité environnementale, et ce tant au niveau de la comptabilité de management que de la comptabilité financière (WBCSD, 2004).

5.3 Le rôle du comptable professionnel dans une perspective de durabilité

Le lien qui unit la profession comptable et les questions environnementales n'est pas clairement reconnu dans le milieu des affaires (Caron et Boisvert, 2007a). Plusieurs recherches démontrent l'importance du rôle des comptables dans le processus de décisions des entreprises et dans la divulgation de l'information à saveur environnementale. Leur rôle de conseillers d'affaires leur procure les ressources et la légitimité pour promouvoir des projets environnementaux (Caron et Boisvert, 2007a).

Reconnaissant le besoin des organisations en termes d'informations financières liées à l'environnement, les ordres comptables internationaux et canadiens font la promotion auprès de leurs membres de l'importance des enjeux environnementaux dans leur pratique professionnelle.

5.3.1 La vision de l'International Federation of Accountants

Depuis 2006, l'IFAC s'est clairement prononcée en faveur de l'implication des comptables professionnels en matière de durabilité. L'organisation s'est engagée à promouvoir l'acquisition de connaissances et de compétences en lien avec ce concept qu'elle considère comme un défi et une opportunité majeure pour la profession.

Selon l'IFAC, le rôle des comptables professionnels face à la durabilité inclut les responsabilités suivantes (IFAC, 2006b) :

- développer des politiques liées à la durabilité, les mettre en œuvre et les contrôler, tout en gérant les risques inhérents;
- s'impliquer dans l'élaboration, la mise en œuvre et le suivi de politiques d'achat, de standards et de systèmes de management reliés à la chaîne de valeur;
- supporter les actionnaires par la divulgation d'informations fiables et facilement accessibles;
- identifier les codes volontaires appropriés à l'entreprise ou intégrer l'implantation de ces codes aux systèmes de management existants;
- appuyer le benchmarking en fournissant de l'information fiable, pertinente et comparable;

- appuyer l'entreprise dans la gestion des systèmes de quotas ou d'échanges de permis en collectant et interprétant des données sur les activités du marché;
- maintenir et accroître les connaissances liées à la législation, la taxation et aux subventions applicable à l'entreprise;
- préparer et communiquer de l'information nécessaire à la prise de décision.

Reconnus pour leurs compétences dans la collecte, l'analyse et la communication d'informations fiables, l'IFAC considère les comptables professionnels comme étant bien positionnés pour jouer un rôle significatif dans l'émancipation de la durabilité en entreprise (IFAC, 2006a). En revanche, l'IFAC reconnaît que les connaissances des comptables professionnels en termes de durabilité sont souvent insuffisantes. Ces derniers devront procéder à un changement important de mentalité, ils devront intégrer de nouveaux critères dans leurs analyses et ne plus se concentrer uniquement sur l'évaluation monétaire. Selon Andrew Jackson, chef d'exploitation de la UK Atomic Energy, l'absence d'adaptation des comptables professionnels face aux nouveaux enjeux de la durabilité consiste une sérieuse menace pour la profession comptable (IFAC, 2006a).

5.3.2 La vision des Ordres professionnels canadiens

Les trois ordres professionnels comptables canadiens n'ont pas la même implication quant à la recherche et la promotion de la comptabilité environnementale envers leurs membres.

L'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) a, depuis plusieurs années, acquis une réputation internationale pour son engagement et ses publications progressistes à l'égard des questions d'éco-comptabilité et d'informations environnementales (ICCA, 2007a). Le tableau 5.1 dresse une liste non limitative de certaines recherches qui ont trait à l'environnement réalisées par l'organisation. L'ICCA a également contribué à divers projets en lien avec l'environnement, comme l'élaboration des normes ISO 14000 sur la vérification environnementale et l'évaluation de la performance environnementale (1994 à 2000), la participation au groupe de travail de la Table ronde nationale sur l'environnement et l'économie (TRNEE) sur l'éco-efficacité (1997 à 1999) et, plus récemment,

l'organisation d'ateliers sur le développement durable lors des colloques de l'ICCA de 2005 et 2006 (ICCA, 2007b).

Tableau 5.1 Publications relatives à l'environnement par l'ICCA

ANNÉE	DESCRIPTION
1993	Coûts et passifs environnementaux : comptabilisation et communication de l'information financière
1994	L'information sur la performance environnementale
1994	Vérification des états financiers sur lesquels des éléments environnementaux ont une incidence
1997	La comptabilisation du coût complet du point de vue de l'environnement
2001	Performance environnementale – Mesurer et gérer ce qui compte
2002	Le rapport de gestion – Lignes directrices concernant la rédaction et les informations à fournir
2005	Informations à fournir dans le rapport de gestion sur l'incidence financière des changements climatiques et d'autres questions environnementales

Source : adapté de ICCA (2007b)

Moins axés sur la recherche, les efforts mis de l'avant par la Société des Comptables en Management Accrédités du Canada (CMA Canada) relativement à la comptabilité environnementale se matérialisent principalement par la publication d'articles sur le sujet. Souvent non exhaustifs, ces écrits visent principalement à éveiller les comptables en management quant aux nouveautés en termes d'environnement et des conséquences de ces changements pour ceux-ci. La tenue en novembre 2007 d'un colloque organisé par CMA Québec intitulé *Voir vert : un choix responsable et payant* est un exemple d'activité proposée par l'organisme pour promouvoir et informer ses membres sur les questions environnementales.

Finalement, la couverture des enjeux liés à l'environnement par l'Association des Comptables Généraux Accrédités du Canada (CGA) est sensiblement la même que celles offertes par CMA Canada, mais à plus petite échelle.

5.3.3 L'implication des praticiens comptables

Si les ordres professionnels investissent dans la recherche et la promotion de la comptabilité environnementale et sociale, les praticiens comptables sont, en revanche, réticents à s'impliquer dans la pratique (Caron *et al.*, 2007b). Ainsi, même si leur attitude envers cette branche de la comptabilité est favorable, un écart persiste entre les connaissances et les pratiques comptables.

Dans la réalité, plusieurs études démontrent que seuls les responsables financiers (comme les directeurs ou les vice-présidents) sont activement impliqués dans les activités de planification et de contrôle de la performance environnementale. Les cadres intermédiaires, comme les analystes financiers, les comptables ou les contrôleurs, sont souvent mis de côté dans ces processus, alors qu'ils doivent souvent traiter avec des aspects environnementaux dans leur pratique (Lafontaine, 2006).

Un des facteurs explicatifs réside dans le caractère indéfini et flexible de la comptabilité environnementale qui s'éloigne du cadre formel et directif dans lequel les comptables professionnels sont habitués d'évoluer et qui définit des qualités fondamentales de la profession, telles que la pertinence, la fiabilité et la comparabilité (Caron et Gendron, 2007c). De plus, en réaction à la croissance des enjeux portant sur l'environnement, les entreprises ont mis en poste, à différents niveaux, des responsables environnementaux. La culture des organisations fait en sorte que ces derniers sont devenus les principaux répondants de l'entreprise face aux questions environnementales (Lafontaine, 2006).

5.4 Les orientations de la comptabilité environnementale au Canada

L'avenir de la comptabilité environnementale est fonction de plusieurs facteurs qui façonneront son développement.

5.4.1 Les nouvelles normes comptables canadiennes

Malgré l'engagement des ordres professionnels du Canada envers la recherche et la promotion de la comptabilité environnementale, peu de modifications ont été apportées ces dernières années aux normes comptables canadiennes. Par contre, deux nouvelles

propositions pourraient faire évoluer les normes afin de mieux tenir compte des enjeux environnementaux.

En février 2007, la TRNEE a déposé à la Bourse de Toronto le rapport intitulé *Marchés financiers et durabilité : Investir dans un avenir durable* afin de sensibiliser les investisseurs sur l'incidence financière des questions environnementales. Plus précisément, la publication vise à encourager les investisseurs, les gouvernements, les régulateurs et les entreprises à prendre en compte des facteurs environnementaux, sociaux et liés à la gouvernance (ESG) dans les décisions touchant la répartition des ressources et l'évaluation de la performance. Les recommandations formulées pour atteindre cet objectif couvrent l'adoption de nouveaux règlements ainsi qu'une formation adaptée des acteurs concernés (TRNEE, 2007).

L'ICCA a publié en 2005 un document de travail intitulé *Information à fournir dans le rapport de gestion sur l'incidence financière des changements climatiques et d'autres questions environnementales* (ICCA, 2005). Ce document vise à supporter les entreprises dans leur divulgation d'informations environnementales conformément aux *Lignes directrices de l'ICCA sur le rapport de gestion et aux obligations d'information continue* établies par les autorités de réglementation des valeurs mobilières dans le Règlement 51-102. Selon l'ICCA, le rapport de gestion constitue le moyen le plus approprié, à l'exception des états financiers, dont disposent les entreprises pour divulguer aux marchés financiers de l'information pertinente et fiable sur les enjeux environnementaux (ICCA, 2004). Le document de travail permet ainsi d'encadrer la communication des questions relatives à l'environnement qui sont raisonnablement susceptibles d'avoir une :

« ...incidence actuelle ou future directe ou indirecte sur la situation financière de l'entité, l'évolution de sa situation financière, ses résultats d'exploitation, sa situation de trésorerie, ses dépenses en immobilisations ou ses sources de financement. »
(ICCA, 2004, p. 9)

5.4.2 Les crédits de pollution : une opportunité pour la profession comptable

La ratification du Protocole de Kyoto en 1998 a favorisé la création de divers marchés d'échanges de crédits d'émissions à travers le monde, comme la European Climate Exchange. Bien que le Canada soit en retard à ce niveau, la situation pourrait rapidement

évoluer avec l'ouverture imminente de la Bourse du Carbone de Montréal (Presse Canadienne, 2007).

La nature et la complexité des transactions qui sous tendent un éventuel marché canadien d'émissions de carbone constituent pour la profession comptable une occasion d'affaires exceptionnelle. Les connaissances et les compétences nécessaires pour administrer les crédits d'émissions cadrent avec l'expertise détenue par les comptables professionnels. Il s'agit, entre autres, de mettre en place, de gérer et de contrôler des systèmes efficaces de mesure des émissions. Il y a également des besoins au niveau de la certification ainsi que de la négociation des crédits de pollution, ce qui inclut la mesure des actifs échangés (Glenn et Beech, 2007).

Malgré l'opportunité que représentent les crédits de pollution pour la profession comptable, très peu d'efforts ont été mis de l'avant par les comptables professionnels afin d'être prêts, au moment opportun, à offrir de tels services (Glenn et Beech, 2007). Cette situation a ouvert la porte à d'autres organisations, comme l'ISO, qui ont pris en charge l'élaboration d'une nouvelle norme de mesure, d'information et de vérification concernant les émissions de gaz à effet de serre.

5.4.3 Les tendances mondiales

Sur la scène internationale, les exigences réglementaires et les pratiques des sociétés corporatives canadiennes sont en retard sur plusieurs pays membres de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE).

À titre d'exemple, la divulgation d'informations aux États-Unis pour les sociétés publiques est régie par deux paliers institutionnels, soit le US Financial Accounting Standards Board (FASB) et la Securities and Exchange Commission (SEC). Contrairement aux exigences canadiennes, les entreprises américaines doivent soumettre divers rapports non financiers à la SEC. Ces derniers couvrent divers aspects environnementaux, tels que les coûts estimés futurs liés au contrôle de la pollution, les procédures légales en cours relativement à l'environnement, les risques environnementaux auxquels l'entreprise doit faire face, etc. (Rogers, 2005).

La tendance pour une divulgation plus transparente de l'information environnementale est encore plus forte en Europe. Selon une étude canadienne, les sociétés corporatives européennes publient davantage d'informations liées à l'environnement, et ce pour toutes les variables ciblées, soit les facteurs économiques, les lois et règles, la diminution de la pollution, le développement durable, la restauration des terrains et le management environnemental (Zeghal et Dammak, 2006). Des initiatives intéressantes misent de l'avant par le Ministère de l'environnement du Japon ont également encouragé les entreprises de ce pays à mettre en place des pratiques de comptabilité environnementale (Bennett *et al.*, 2003).

La tendance à l'échelle mondiale s'oriente donc vers une plus grande divulgation de l'information environnementale, principalement au niveau des sociétés publiques. Les exigences touchent essentiellement les risques, les obligations et les passifs environnementaux. Depuis quelques années, une grande majorité des ordres professionnels, dont l'ICCA, se sont engagés dans un processus d'uniformisation des standards comptables afin de s'adapter au contexte de la globalisation (ICCA, 2007c). Cette autre tendance facilitera l'intégration des enjeux environnementaux dans les normes comptables.

5.5 Discussion sur les perspectives de la comptabilité environnementale

L'analyse des pratiques de la comptabilité environnementale permet de conclure que cette branche de la comptabilité a réussi, en théorie, à atteindre les objectifs qui lui avaient été initialement attribués. Il s'agissait du développement d'outils d'aide à la gestion et du contrôle de gestion en ce qui concerne la comptabilité de management ainsi que le traitement comptable des aspects environnementaux et la communication de l'information environnementale pour ce qui est de la comptabilité financière (voir le tableau 2.2 à la page 22).

Toutefois, en pratique, certains éléments viennent amoindrir l'atteinte de ces objectifs. Tout d'abord, les règles encadrant la divulgation d'information environnementale ne s'appliquent, pour la plupart, qu'aux sociétés corporatives publiques. Les informations

publiées par les entreprises fermées sont souvent insuffisantes face aux attentes de leurs parties prenantes.

Le manque d'implication des comptables professionnels envers la comptabilité environnementale limite la mise en application des méthodes de comptabilité de management ainsi que le développement de nouveaux services liés à l'environnement que pourraient offrir les membres de la profession. D'une part, ce constat nuit à l'émancipation de la comptabilité environnementale. D'autre part, les comptables professionnels pourraient laisser passer une opportunité d'affaires de premier plan pour leur profession. Cette situation peut s'expliquer par deux éléments, soit l'inconfort des comptables professionnels à évoluer dans le contexte en mouvance et peu structuré de la comptabilité environnementale ainsi qu'une mauvaise appréciation de l'importance des enjeux liés à la durabilité pour leur profession.

Ceci dit, plusieurs facteurs clés de développement identifiés précédemment laissent croire que la comptabilité environnementale pourra, dans les années à venir, prendre une place significative au sein de la profession comptable. Les efforts mis de l'avant par les ordres comptables professionnels pour sensibiliser leurs membres à l'importance grandissante des enjeux environnementaux est un apport majeur pour la reconnaissance générale du domaine. Les exigences grandissantes des marchés boursiers canadiens en termes de divulgation d'information environnementale constituent également un pôle de pression important, tout comme la tendance mondiale quant à l'utilisation des outils et des règles de la comptabilité environnementale. Finalement, la popularité des stratégies d'entreprises axées sur la durabilité engendra une demande croissante d'informations financières et de gestion par les gestionnaires et les actionnaires.

CONCLUSION

La prise en compte des enjeux environnementaux par les sociétés corporatives et leurs dirigeants est le résultat d'une évolution progressive des mentalités depuis les années 1950, des systèmes de gestion ainsi que des pratiques managériales mises de l'avant par les entreprises. Passant d'une attitude d'ignorance et de dénégation relativement aux questions liées à l'environnement, les gestionnaires d'aujourd'hui considèrent la performance environnementale de leur organisation comme un élément important de leur stratégie d'entreprise.

En réponse aux limites contraignantes de la comptabilité traditionnelle qui ont principalement trait à l'absence de traitement des externalités, à l'allocation inefficace des coûts et au traitement des obligations environnementales, la comptabilité environnementale s'est développée graduellement depuis une cinquantaine d'années. Différents facteurs socio économiques et légaux ont contribué à son émergence, soit un cadre législatif de plus en plus strict, une pression grandissante des parties prenantes quant à la protection de l'environnement et une évolution des coûts rendant économiquement rentables les prises en compte des enjeux environnementaux.

Les outils de comptabilité de gestion environnementale développés par les praticiens et les théoriciens de la comptabilité sont, pour la plupart, une adaptation des méthodes traditionnelles utilisées en comptabilité de gestion. Ces outils couvrent le contrôle des coûts, l'analyse financière et l'évaluation de la performance. Le présent document a traité des principales méthodes proposées et mises en pratique, soit la méthode du coût d'acheminement, la comptabilité par activités, la comptabilisation du coût complet, le coût de revient basé sur le cycle de vie et l'éco-contrôle.

Du côté de la comptabilité financière, la divulgation de l'information environnementale est devenue, au cours de la dernière décennie, un élément de plus en plus important pour les parties prenantes. D'une part, la matérialité des aspects environnementaux s'est grandement accentuée. D'autre part, les scandales financiers états-uniens des années 2000 ont poussé les autorités des marchés publiques à responsabiliser les hauts dirigeants en légiférant pour une

divulgarion plus transparente des risques et des obligations auxquelles l'entreprise doit faire face.

Les principaux traitements comptables sujets à l'interprétation sont la comptabilisation des coûts environnementaux et des passifs environnementaux éventuels. L'ambiguïté attribuable aux coûts environnementaux réside dans la catégorisation du coût à titre d'actif ou de charge alors que la difficulté relative aux passifs environnementaux éventuels est attribuable au caractère incertain des décaissements futurs.

Les normes comptables n'exigent pas la présentation distincte des éléments environnementaux dans les états financiers, ce qui limite la capacité d'évaluation des lecteurs. Par ailleurs, l'ICCA incite les entreprises à intégrer dans la publication du rapport de gestion de l'information pertinente et fiable sur les enjeux environnementaux de l'entreprise. Pour répondre aux attentes grandissantes des parties prenantes, les sociétés, surtout publiques, divulguent de plus en plus d'informations environnementales par l'entremise de rapports environnementaux distincts.

L'analyse des perspectives de la comptabilité environnementale permet de croire que la comptabilité environnementale continuera d'évoluer au cours des prochaines années et qu'elle jouera un rôle de plus en plus important dans la profession comptable.

Parmi les facteurs de développement de la comptabilité environnementale, il y a la demande accrue des marchés boursiers pour la divulgation d'informations environnementales, la tendance vers la mise en œuvre de stratégies d'entreprises axées sur la durabilité, les efforts mis de l'avant par les ordres professionnels comptables dans la recherche et la promotion de la comptabilité environnementale ainsi que les orientations à l'échelle mondiale dans ce domaine.

RÉFÉRENCES

- ACCA (2004). Towards transparency : progress on global sustainability reporting 2004. CorporateRegister.com, London, 64 p.
- ACFPC (2006). Gestion responsable, <http://www.ccpa.ca/french/position/concerns/index.html>. Consulté le 26 février 2006.
- ACCOUNTABILITY (2003). Assurance Standard AA1000, London, ISBN 1-9016930-11-2, 40 p.
- AKTOUF, O. et YACINE, M. O. (2004). Management durable et comptabilité environnementale. Cahier de recherche no 04-09, Direction de la recherche, HEC – Montréal, ISSN 0-846-0647, 41 p.
- BEAUCHAMP, M. (2005). Notes de cours : systèmes de gestion environnementale – ENV 712, Université de Sherbrooke, Sherbrooke, 189 p.
- BENNETT, M., BOUMA, J. J., WOLTERS, T. (2002). Environmental management accounting : informational and institutional developments, Dordrecht, Eco-efficiency in industry and science, Volume 9, Kluwer Academic Publishers, ISBN 1-4020-0552-0, 302 p.
- BENNETT, M., BOUMA, J. J., WOLTERS, T. (2003). Environmental management accounting – purpose and progress, Dordrecht, Eco-efficiency in industry and science, Volume 12, Kluwer Academic Publishers, ISBN 1-4020-1365-5, 412 p.
- BOIRAL, O. (2001). ISO 14001 : d'une exigence commerciale aux paradoxes de l'intégration, Xième Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Université de Laval, Québec, 24 p.
- BRÉCHET, T. (2005a). Notes de cours : environnement et économie globale, module 2 – ESPO2103, Université Catholique de Louvain, Louvain-la-Neuve, 13 p.
- BRÉCHET, T. (2005b). Notes de cours : environnement et économie globale, module 3 – ESPO2103, Université Catholique de Louvain, Louvain-la-Neuve, 23 p.
- BRULOTTE, R. (1995). Environnement, économie et entreprise, Sainte-Foy, Télé-université, Collection Sciences de l'environnement, ISBN 2-7624-0839-3, 547 p.
- CANON (2007). Environmental Accounting, Material Flow Cost Accounting, <http://www.canon.com/environment/eco2006e/p37.html>. Consulté le 17 janvier 2007.
- CARON, M.-A., BOISVERT, H. (2007a). La comptabilité de management environnementale ou l'éco-contrôle : utilité des outils de contrôle e gestion, Publication dans les actes du colloque Comptabilité et environnement, Potiers, France, 24 p.

- CARON, M.-A., FORTIN, A., NASREDDINE, M. (2007b). Les comptables et la RSE : une question de connaissance ou de compétences?, *Revue Gestion*, Montréal, Vol. 31, no. 2, p. 92-100.
- CARON, M.-A., GENDRON, C. (2007c). Le responsable de la stratégie de communication en matière de développement durable : un gestionnaire calculateur ou un expert malléable? Publication dans les actes du colloque Comptabilité et environnement, Potiers, France, 31 p.
- CCCE (2007). Communiqué : Les chefs d'entreprise du Canada réclament une action vigoureuse pour s'attaquer aux changements climatiques, favoriser l'innovation énergétique et renforcer la performance économique, Ottawa, 1^{er} octobre 2007.
- CECH, J. (2005). Communication et développement durable, cours de Séminaire en science et gestion de l'environnement – ENVI3002, Université Catholique de Louvain, Louvain-la-neuve, 31 octobre 2005.
- CMA CANADA (1996). Tools and techniques of environmental accounting for business decisions. *Management accounting practices handbook*, Hamilton, ISBN 1-896207-45-6, 51 p.
- CMA CANADA (1999). Outils et techniques de comptabilité environnementale appliqués aux décisions de gestion. *Collection Gestion stratégique*, Mississauga, ISBN 1-55302-061-8, 32 p.
- COLMAN, R. (2007). Triple bilan : l'art de satisfaire les parties prenantes, *CMA Management*, Août / Septembre 2007, p. 7-10.
- CORMIER, D., MAGNAN, M. et MORARD, B. (1993). Incidence socio-économique de la performance environnementale de l'entreprise : une étude nord-américaine, Université du Québec à Montréal, 28 p.
- CRAWFORD, D. (2007). Gestion du développement durable et tripe bilan, *CMA Management*, Août / Septembre 2007, p. 2-5.
- CSMOE (1999). La gestion environnementale des entreprises au Québec : engagement, pratiques et impacts sur les ressources humaines et l'industrie de l'environnement, Québec, ISBN 2-922325-01-6, 38 p.
- DESMAZES, J., LAFONTAINE, J.-P. (2005). L'assimilation des budgets environnementaux et du tableau de bord vert par les entreprises, Université de Tours, 22 p.
- DOMASK, J. (2006). Emerging trends in global corporate environmental sustainability, http://www.idonline.net/Global_Sustainability_Trends_Overview_Domask_2006.pdf. Consulté le 26 février 2006.

- ENVIRO-REPORTING (2007). Guidelines and tools for sustainability reporting.
http://www.enviroreporting.com/detail_page.phtml?&page=resource2&username=guest@enviroreporting.com&password=9999&groups=ENVREP. Consulté le 30 septembre 2007.
- EPA (1995). Environmental accounting case studies : green accounting at AT&T, Washington, EPA 742-R-95-003, 60 p.
- EPA (1996). Environmental accounting case studies : full cost accounting for decision making at Ontario Hydro, Washington, EPA 742-R-95-004, 45 p.
- FCEI (2007). Objectif éco-prospérité. Les perspectives des PME sur l'environnement. Toronto, ISBN 0-9781773-3-9, 37 p.
- FORTIN, L., MARTEL, L. et RAKOTOSOA, E. (1995). Enjeux comptables de la question environnementale, Centre for Accounting Ethics, University of Waterloo, 88 p.
- FREEDMAN, M., JAGGI, B. (2006). Environmental accounting : commitment or propaganda, Maryland, Elsevier Jai, ISBN 13-978-0-7623-1366-2, 193 p.
- GENDRON, C. (2004). La gestion environnementale et la norme ISO 14001, Montréal, Les éditions Paramètres, Les Presses de l'Université de Montréal, ISBN 2-7606-1809-8, p. 57-94.
- GLENN, S., BEECH, J. (2007). Le défi des crédits de pollution : êtes-vous prêt? CAMagazine.com, Toronto, Août 2007, 3 p.
- GORALCZYK, M., KULCZYCK, J. (2005). LCC application in the Polish mining industry. Management of Environmental Quality, An International Journal. Emerald group publishing limited. Vol 16 no 2. p. 119-129.
- GLOBAL COMPACT OFFICE (2002). The Global compact : report on progress and activities – Draft, New York, 33 p.
- GRAY, R. et BEBBINGTON, J. (2001). Accounting for the environment. SAGE Publications, 2e édition, London, ISBN 0-7619-7137-8, 359 p.
- GRI (2006). GRI at a glance, <http://www.globalreporting.org/>. Consulté le 26 février 2006.
- GRI (2007). Performances indicators, <http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/G3Online/PerformanceIndicator> s/. Consulté le 28 janvier 2007.
- HENRI, J. F., GIASSON, A. (2006). Mesurer la performance environnementale : un ingrédient essentiel de la gestion environnementale, CMA Management, Août / Septembre 2006, p. 5-10.

- HORNGREN, C. T., FOSTER, G., DATAR, S. M., TEALL, H. D. (2004). Cost accounting. A managerial emphasis, Pearson Prentice Hall, 3e edition, ISBN 0-13-035580-1, 909 p.
- ICCA (1997). La comptabilisation du coût complet du point de vue de l'environnement. Rapport de recherche, Toronto, ISBN 0-88800-487-7, 122 p.
- ICCA (2004). Information sur les enjeux sociaux, environnementaux, et éthiques (SEE) dans les rapports financiers. Document de travail, Toronto, 47 p.
- ICCA (2007a). Les CA du Canada appuient l'intégration des questions d'ordre environnemental et social dans l'information d'entreprise, http://www.icca.ca/index.cfm/ci_id/36164/la_id/2.htm. Consulté le 9 décembre 2007.
- ICCA (2007b). La nécessité de l'information sur le développement durable de plus en plus reconnue, http://www.camagazine.com/index.cfm/ci_id/36916/la_id/2. Consulté le 9 décembre 2007.
- ICCA (2007c). Guide de l'ICCA sur l'adoption des IFRS au Canada, Toronto, 102 p.
- IFAC (2006a). Professional accountants in business – At the heart of sustainability ? Information paper, New York, 40 p.
- IFAC (2006b). Why sustainability counts for professional accountants in business, Information paper, New York, 7 p.
- ISO (2004). Systèmes de management environnemental – Exigences et lignes directrices pour son utilisation, Deuxième édition 2004-11-15. Numéro de référence : ISO 14001 : 2004F, 25 p.
- ISO (2006). ISO 9000 et 14000 – En bref, <http://www.iso.org/iso/fr/iso9000-14000/understand/inbrief.html>. Consulté le 27 février 2006.
- JACKSON, P. (2005). Servir les parties prenantes, CAMagazine, Octobre 2005, p. 2-7.
- KOLK, A. (2004). A decade of sustainability reporting : developments and significance. Int. J. Environment and Sustainable Development. Vol. 3 no 1. p. 51-64.
- LAFONTAINE, J.-P. (2006). L'introduction de l'environnement dans les formations en comptabilité contrôle audit : une adaptation à l'évolution du contrôle de gestion dans certaines organisations, Université de Tours, 17 p.
- LAMPRECHT, J. (1997). ISO 14001 : commentaires et conseils pratiques. Une approche responsable et économique, Saint-Denis, AFNOR, ISBO 2-12-465072-6, p. 15-97.
- LAUZON, L.-P. (1981). La comptabilité sociale, Montréal, Les Éditions Sciences et culture Inc., ISBN 2-89092-010-0, 313 p.

- MCMAHON, D., GOSSELIN, J., LACOMBE, N., BILODEAU, J., DUROCHER, S. (2003). Comptabilité intermédiaire, analyse, théorie et pratique, Montréal, Les Éditions Chenelière Éducation, ISBN 2-89461-376-8, 1210 p.
- NATIONS UNIES (1999). Comptabilisation des coûts et des passifs environnementaux et présentation de l'information financière correspondante. Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement.. New York, ISBN 92-1-012041-8, 176 p.
- NATIONS UNIES (2001). Environmental management accounting procedures and principles. New York, ISBN 92-1-104503-7, 144 p.
- ODELL, A. M. (2007). Shareholders push social and environmental issues to the forefront. <http://www.socialfunds.com/news/article.cgi/article2310.html>. Consulté le 6 décembre 2007.
- PAPMEHL, A. (2007). The sustainability advantage. ManagementMag, Mississauga, 3 p.
- POLITIQUSSOCIALES.NET (2007). Note de synthèse – Investissement responsable. <http://www.politiquessociales.net/Investissement-responsable>. Consulté le 17 novembre 2007.
- PRESSE CANADIENNE (2007). La bourse du carbone s'approche de Montréal, Lapresseaffaires.com, 10 septembre 2007.
- ROGERS, C.G. (2005). Financial reporting of environmental liabilities and risks after Sarbanes-Oxley, Wiley publications, Norwalk, ISBN 0-471-71743-0, 378 p.
- SAMSON BÉLAIR/DELOITTE & TOUCHE (2006). Contexte de la gouvernance d'entreprise au Canada. <http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid=72336&cid=128082,00.html>. Consulté le 20 septembre 2007.
- SCHALTEGGER, S. et BURRIT, R. (2000). Contemporary environmental accounting. Issues, concepts and practice, Sheffield, Greenleaf Publishing 2000, ISBN 1-87471-934-9, 462 p.
- SEC (2002). Sarbanes-Oxley Act of 2002, http://www.sarbanes-oxley.com/section.php?level=1&pub_id=Sarbanes-Oxley. Consulté le 19 septembre 2007.
- SIO (2007). Canadian Socially Responsible Investment Review 2006. Toronto, 43 p.
- STATISTIQUE CANADA (1998). Dépenses de protection de l'environnement du secteur des entreprises 1995, N° 16F006XIF, Ottawa, 54 p.
- STATISTIQUE CANADA (2004). Industrie de l'environnement : secteur des entreprises 2002, N° 160008XIF, Ottawa, ISSN 1701-5804, 51 p.

- STATISTIQUE CANADA (2007). Dépenses de protection de l'environnement du secteur des entreprises 2002, N° 16F006XIF, Ottawa, ISSN 1701-6290, 65 p.
- STRATOS (2004). Divulcation par les sociétés et marchés financiers. Information financière liée à la responsabilité des sociétés. Offre et demande, Ottawa, 89 p.
- STRATOS (2003). Building confidence. Corporate sustainability reporting in Canada, Ottawa, ISBN 0-9689895-1-9, 91 p.
- THOMPSON, D. (2002). Tools for environmental management, a practical introduction and guide, Gabriola Island, New Society Publishers, ISBN 0-86571-458-4, 452 p.
- TOUPIN, G. (2007). Les grandes entreprises plaident pour un virage vert, La Presse, Ottawa, 1^{er} octobre 2007.
- TREMBLAY, D.-G., ROLLAND, D. (2004). Responsabilité sociale d'entreprise et finance responsable : quels enjeux?, Québec, Presses de l'Université du Québec, ISBN 2-7605-1324-6, 225 p.
- TRNEE. (2007). Marchés financiers et durabilité : Investir dans un avenir durable, Ottawa, ISBN 978-1-894737-37-1, 92 p.
- WBCSD (2004). WBCSD Council project : Accountability and reporting. Accountable value. <http://www.wbcd.org/DocRoot/5SSDHJa6Bd23B0oGV68K/ar-accountability-value.pdf>. Consulté le 6 décembre 2007.
- YUSOFF, H., LEHMAN, G. (2005). International differences on corporate environmental disclosure practices : a comparaison between Malaysia and Australia, University of South Australia, 28 p.
- ZEGHAL, D., DAMMAK, S. (2006). La divulgation de l'information environnementale dans les rapports annuels : une étude comparative des multinationales américaines et européennes, Université d'Ottawa, 8 p.