



Enjeux éthiques de la question environnementale: dans un contexte de vérification financière / Ethical questions related to the environmental issue in the context of a financial audit

Jacques Fortin, Louise Martel, Marie-Andrée Caron

► To cite this version:

Jacques Fortin, Louise Martel, Marie-Andrée Caron. Enjeux éthiques de la question environnementale: dans un contexte de vérification financière / Ethical questions related to the environmental issue in the context of a financial audit. Modèles d'organisation et modèles comptables, May 1995, France. pp.cd-rom. <hal-00818462>

HAL Id: hal-00818462

<https://hal.science/hal-00818462v1>

Submitted on 22 Sep 2014

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

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



HAL Authorization

**Enjeux éthiques de la question environnementale :
dans un contexte de vérification financière**

Titre (Anglais)
**Ethical questions related to the environmental issue
in the context of a financial audit**

**Jacques FORTIN
Louise MARTEL
Marie-Andrée CARON**

Mots clés (Français)
Environnement - Éthique - Audit- Vérification

Mots clés (Anglais)
Environment - Ethic - Audit

Résumé

L'intérêt grandissant pour la question environnementale place le vérificateur au coeur d'importants enjeux éthiques puisque ce dernier se trouve confronté à la non convergence des requêtes provenant des utilisateurs avec les comportements des entreprises. Ce texte situe d'abord l'entreprise dans son contexte macroéconomique, par rapport aux préoccupations environnementales mondiales, pour ensuite graduellement prendre en compte les attentes des utilisateurs d'états financiers vérifiés, au niveau microéconomique. L'objectif de cette recherche est de cerner les enjeux éthiques de la question environnementale affectant le travail du vérificateur.

Abstract

The environmental issues places the auditor in the mist of important ethical issues because he is confronted to requests from users that diverge from the company's behavior. This paper discusses the place enterprises occupy in the environmental issues and then takes into account the needs of the users. The objective of this research is to grasp the ethical issues related to the environmental issues that affect the work of the auditor.

Enjeux éthiques de la question environnementale :
dans un contexte de vérification financière

par

Jacques Fortin, Louise Martel et Marie-Andrée Caron
École des Hautes Études Commerciales de Montréal

INTRODUCTION

L'intérêt mondial pour la question environnementale est grandissant et les requêtes envers les entreprises se font nombreuses. Du point de vue des états financiers et de leur vérification, la non convergence des requêtes provenant des utilisateurs¹ avec les comportements des entreprises place le vérificateur au coeur d'importants enjeux éthiques. Ce texte situe d'abord l'entreprise dans son contexte macroéconomique, par rapport aux préoccupations environnementales mondiales, pour ensuite graduellement prendre en compte les attentes des utilisateurs d'états financiers vérifiés, au niveau microéconomique. L'objectif de cette recherche est de cerner les enjeux éthiques de la question environnementale affectant le travail du vérificateur.

Le texte comporte quatre sections. D'abord les raisons macroéconomiques autorisant l'interpellation de l'entreprise et du vérificateur par les utilisateurs pris au sens large sont dévoilées. Au niveau microéconomique, la réponse à cette interpellation génère des enjeux éthiques sérieux pour le vérificateur d'états financiers, et conséquemment une conceptualisation comptable appropriée doit en découler. Ces deux conceptualisations, éthique et comptable, de la question environnementale font respectivement l'objet de nos deux autres sections.

¹ Utilisateurs: se subdivisent en deux groupes, soit les personnes ayant des intérêts financiers et/ou contractuels avec l'entreprise (investisseurs) et celles n'assumant pas ce genre de lien (utilisateurs invisibles).

1. INTERPELLATION DE L'ENTREPRISE

1.1 Évolution de la conscience sociale

Dès la fin de la seconde guerre mondiale se répandait sur le globe une vague d'inquiétudes à propos de ce que l'homme est en train de faire de sa planète. Ce n'est pourtant qu'à la conférence de Rio qu'une sorte de rupture épistémologique s'est produite chez nos gouvernants. Elle se concrétisait par l'adoption du principe de précaution que Bâtisse énonce comme suit: «la solution des problèmes d'environnement ne saurait être exclusivement scientifique et technique, confronté à la complexité de certaines menaces, on ne peut attendre les résultats aléatoires de la recherche pour agir». Du coup les scientifiques perdent leur prestige d'antan et la population est appelée à la vigilance.

Nous assistons actuellement à une transformation des priorités sociales. L'opinion publique, longtemps engourdie par les projets technologiques dont les dimensions scientifiques lui échappaient, tente aujourd'hui de se réapproprier son pouvoir de réflexion et de critique. Elle lance un appel au renouveau du politique afin qu'il soit soumis à une éthique rigoureuse de solidarité synchronique avec la génération actuelle et de solidarité diachronique avec les générations futures. On lui demande également de fonder ses décisions sur l'universalité de la citoyenneté [Sacks].

Beaucoup s'interrogent cependant sur la capacité de nos gouvernants à opérer une conversion aussi radicale, c'est pourquoi on interpelle l'entreprise.

1.2 Responsabilisation de l'entreprise sur le plan de la gestion de la planète

Elle-même consommateur de ressources collectives et gros producteur de pollution, l'entreprise est un agent écologique à part entière dont les activités ont des conséquences environnementales sérieuses. Mais, il y a plus, l'entreprise peut prendre une part importante dans la construction de l'éthique sociale et, par son influence accélérer l'adoption de mesures de protection de l'environnement.

1.2.1 Comme consommateur de ressources collectives et producteur de pollution, l'entreprise issue du modèle économique occidental perpétue un schéma de développement essentiellement fondé sur la surconsommation. Un schéma, qui

ne respecte ni les rythmes de reconstitution des ressources renouvelables, ni les délais requis pour remplacer les ressources non renouvelables, non plus que la capacité de charge ou les possibilités d'auto-épuration des milieux [Robin]. Le courant écologique propose lui, d'internaliser les coûts liés à la dépollution de l'environnement de façon à ce que les agents économiques soient incités à les réduire. [Turbonia].

L'incapacité du système financier à considérer les ressources naturelles comme des éléments à protéger plutôt que comme un capital inépuisable auquel on peut s'approvisionner pour satisfaire aux exigences immédiates de rendements comptables, contribue à la crise écologique actuelle. Dans ce modèle productiviste le principe du pollueur-payeur² n'a jamais été appliqué de sorte que le coût de la dégradation des ressources renouvelables a été renvoyé aux générations à venir.

1.2.2 Un appel à l'enrichissement de l'éthique sociale

Comme conséquence de la perte de confiance de la population à l'égard de la classe politique, l'entreprise beaucoup plus permanente que les gouvernements, est appelée à jouer un rôle important dans la construction d'un nouvel ordre social, plus ouvert aux préoccupations environnementales.

Par la publication d'informations sur les impacts environnementaux de ses activités, l'entreprise véhicule son système de valeurs et influence celui de l'ensemble de la population.

Puisque notre étude se situe au niveau microéconomique et, dans le contexte de la vérification financière, examinons maintenant de quelle façon les préoccupations environnementales rejoignent les investisseurs et les utilisateurs invisibles de ces états financiers.

1.3 Transformation du schème de prise de décision des investisseurs

Un élément clé susceptible de révéler une modification notable dans le schème de prise de décision des investisseurs est certainement la variation de la valeur en bourse des actions d'une société. Si l'investisseur valorise un nouvel indice, le niveau de

² Principe pollueur-payeur : l'imposition d'une taxe écologique aux auteurs d'actes polluants.

conscience environnementale de l'entreprise par exemple, nous devrions assister à une augmentation de la valeur en bourse des actions des entreprises valorisant ce même indice. On pourrait ainsi affirmer que l'investisseur alloue ses capitaux en fonction de la qualité de citoyen des entreprises.

Bon nombre d'études qui mettent en relation la performance sociale (environnementale) et la performance financière ont été menées. Étonnamment, elles produisent des résultats contradictoires. Selon certains (Belkaoui, Spicer, Shane et Spicer, Cormier et coll.) les débours reliées au contrôle de la pollution influencent à la hausse la performance boursière. Selon d'autres (Maloney et McCormick, Jaggi et Freedman), au contraire, les entreprises ayant une meilleure performance environnementale sont dévalorisées. Enfin, d'après un dernier groupe (Imgram), l'effet de la publication d'informations environnementales dépend des caractéristiques spécifiques du secteur d'activité de la firme. Néanmoins, il semble bien que l'information environnementale soit en demande. Les résultats des études citées laissent entrevoir l'existence d'une clientèle importante d'investisseurs activement à la recherche de placements «écologiques». Quelques études confirment ce point de vue (Deloitte Touche Tohmatsu International, Rockness et Williams).

1.4 Émergence d'une nouvelle catégorie d'utilisateurs : les utilisateurs invisibles

À l'instar des investisseurs, une catégorie grandissante d'utilisateurs d'états financiers appelle à la présentation d'informations permettant l'analyse des préoccupations environnementales de la firme. Cette fois, il ne s'agit plus de rentabiliser un investissement financier mais de faire fructifier le capital nature. On les appelle les utilisateurs invisibles et ils se composent de personnes qui n'entretiennent pas de lien financier ou contractuel explicite avec l'entreprise sur laquelle on rendra compte [Rubenstein].

2. INTERPELLATION DU VÉRIFICATEUR

2.1 Intégrité et compétence professionnelle généralement reconnues

Par son rapport sur la fiabilité des résultats publiés le vérificateur peut s'associer à une entreprise dont les activités connaissent des conséquences environnementales. Il s'expose ainsi à être interpellé par le public désireux d'avoir plus d'information sur les pratiques environnementales de son client. Les investisseurs, financièrement liés avec

l'entreprise, et la collectivité, consciente de la responsabilité fiduciaire de la firme, font partie des demandeurs éventuels.

2.1.1 Veille à ce que les investisseurs disposent de l'information suffisante pour apprécier le risque et les perspectives de gains.

Il s'agit là du premier niveau de responsabilité, celui pour lequel les vérificateurs sont le plus spécifiquement formés. Les investisseurs s'adressent au vérificateur pour obtenir le maximum d'informations utiles à l'appréciation du risque et des perspectives de gains. Des coûts environnementaux importants, sortis récemment du passé de plusieurs entreprises, inquiètent les investisseurs. Ils sont préoccupés par le risque de coûts cachés et souhaitent une estimation plus précise de ces coûts.

2.1.2 Porte un jugement sur la pertinence des informations à présenter.

Lorsque le grand public interpelle le vérificateur, il le fait en vertu du rôle de fiduciaire des biens publics dévolue à ses clients. Cela suppose une réflexion en profondeur sur la contribution des états financiers aux décisions environnementales. La comptabilité, issue de l'obligation de rendre des comptes est-elle un ensemble de techniques neutres permettant d'inscrire de façon passive et objective les résultats des activités des entreprises ou est-elle le reflet de ce que l'entreprise et la communauté des affaires dans son ensemble souhaitent rendre public ? L'apparition de problèmes environnementaux graves et leurs conséquences financières pour la firme porte à penser que la seconde acception du rôle du comptable sera celle retenue par le public. La comptabilité n'est pas le miroir des activités de l'entreprise mais bien le résultat d'un ensemble de pratiques qui servent à valoriser certaines activités au détriment de d'autres. La comptabilité construit la réalité organisationnelle [Roberts].

Une entreprise qui divulgue des informations environnementales affiche sa volonté d'échanger sur les activités qu'elle pourrait mettre en oeuvre afin de prévenir la détérioration de son milieu. Une telle volonté, conjuguée aux préoccupations publiques grandissantes conduit inévitablement à des activités de prévention et construit une nouvelle réalité organisationnelle et sociale. Le vérificateur, par ses responsabilités d'attestation de la fidélité des résultats présentés, porte, en quelque sorte, un jugement sur la pertinence des informa-

tions à divulguer. Le choix des informations présentées conditionne un certain ordre social. Le vérificateur joue un rôle important dans l'exercice de ces choix.

2.2 Interpellation suite à la compétence distinctive et à l'infrastructure comptable de reddition de comptes

Le volet vérification de la profession d'experts comptables résulte du besoin de crédibilité et d'objectivité exprimé par le public. Ceci place le vérificateur au cœur d'une activité où le conflit d'intérêt est omniprésent. Plus spécifiquement d'avoir à tenir compte de l'intérêt du public tout autant que de celui d'un client fait partie de la réalité quotidienne des vérificateurs [Ponemon & Gabbart]. Cependant, alors que les normes relatives aux liens avec le client sont assez bien définies, les règles sont moins précises lorsqu'il s'agit des relations avec le public. La dichotomie des intérêts de l'entreprise cliente et de la population en général constitue pour le vérificateur l'essentiel de l'enjeu éthique environnemental.

2.2.1 Soucieux des intérêts collectifs

La nature même du travail du vérificateur le force à ne pas favoriser l'actionnaire actuel au détriment de l'actionnaire éventuel. On considérerait comme frauduleuses des informations qui maquilleraient les véritables résultats financiers d'une entreprise. Du point de vue environnemental, il s'agit de ne pas favoriser l'actionnaire actuel au détriment du citoyen, du payeur de taxes et des générations à venir, en évitant de divulguer l'information à caractère environnemental pertinente.

2.2.2 Un rôle d'arbitre dans le partage des ressources de la société, par le biais des états financiers

Actuellement le vérificateur joue en quelque sorte le rôle d'arbitre dans le partage des ressources financières d'une collectivité. En témoignant de la fidélité des informations présentées dans les états financiers, il empêche qu'une entreprise malhonnête s'enrichisse au détriment d'une entreprise honnête. À l'instar de son rôle d'arbitre dans le partage des ressources financières, le vérificateur peut également jouer le rôle d'arbitre de l'usage collectif des ressources naturelles. En favorisant la divulgation d'informations sur l'usage que font les entreprises des ressources naturelles, le vérificateur facilite le partage équitable de ces ressources puisqu'ainsi les entreprises contrevenant aux règles

minimales de protection de l'environnement se verraient imposer des sanctions ou encore rejeter par les investisseurs écologiques.

2.2.3 Un chef de file en matière d'information à caractère environnemental.

L'infrastructure de reddition de comptes, solidement établie et servant de fondement à l'opinion du vérificateur, offre un avantage important en termes d'analyse et de mesure des activités ayant des impacts environnementaux. Nous verrons, avec les différentes conceptualisations comptables de la question environnementale, que les possibilités offertes par cette infrastructure sont un précieux atout pour le vérificateur. Ces avantages échappent à la majorité des autres intervenants potentiels en matière d'environnement.

La confiance accordée par la population aux vérificateurs leur impose le respect de l'intérêt public et ce, jusque dans la protection du bien-être collectif de la communauté de personnes et d'institutions que sert le comptable professionnel [Selley]. Le vérificateur, par l'expertise en attestation qu'il s'est acquise, possède tout ce qu'il faut pour être un chef de file en matière d'information à caractère environnemental.

3. Conceptualisation éthique de la question environnementale

3.1 Caractéristiques spécifiques d'une action éthique

Le fondement de tout questionnement éthique suppose que l'on prenne conscience du caractère souvent irréversible de nos actions à l'égard d'autres entités de l'écosystème, et que l'on ait la volonté de faire des choix sur le type de société que l'on souhaite. Selon l'approche utilitariste, une action éthique en est une qui fait appel à ses conséquences et aux possibilités de choix de l'acteur.

Examinons les préoccupations éthiques de chacun des trois groupes liés aux enjeux décrits: utilisateurs, entreprises, vérificateurs. Ce faisant nous empruntons au modèle économique ses notions d'offre et de demande ceci, afin de conceptualiser l'appel à l'éthique lancé par les utilisateurs (la demande) et les caractéristiques éthiques de la réponse de l'entreprise (l'offre). L'écart entre la demande et l'offre crée un vide auquel le vérificateur ne peut demeurer insensible.

3.2 Éthique de l'utilisateur d'états financiers: La DEMANDE

Nous avons présenté les motifs de la préoccupation éthique de l'utilisateur d'états financiers lorsque nous avons analysé les raisons pour lesquelles l'entreprise est interpellée. Deux catégories d'utilisateurs ont alors été présentées, les utilisateurs invisibles et les investisseurs. Attardons nous maintenant aux préoccupations d'éthique environnementale de chacun de ces groupes en considérant surtout les utilisateurs invisibles plus touchés par préoccupations.

3.2.1 Éthique des utilisateurs invisibles

Les utilisateurs invisibles, nous l'avons vu, regroupent les éléments de la population préoccupés par la question environnementale et qui n'ont pas nécessairement d'intérêt financier dans l'entreprise en cause. Nous étudierons deux aspects des préoccupations éthiques de ce groupe: l'élargissement de la communauté éthique et le caractère réductionniste du paradigme financier. Ensuite, nous présenterons le concept de démocratie participative qui contribue à l'élargissement des préoccupations éthiques environnementales à un plus grand nombre d'utilisateurs.

3.2.1.1 Élargissement de la communauté éthique

L'entité préoccupée par l'éthique environnementale évaluera les conséquences de ses actes sur tous les groupes d'intéressés avant de prendre ses décisions. Les groupes de pression travaillent très fort afin qu'on intègre l'environnement aux préoccupations éthiques des entreprises. Il s'agit là d'une tentative d'élargissement du champ de conscience des entreprises et d'une invitation à modifier leurs perceptions, simplement utilitaire de la nature, et à préciser un ensemble de responsabilités humaines à son endroit [Beauchamp]. La genèse de l'éthique de l'environnement des utilisateurs invisibles s'inscrit dans cette ligne de pensée.

En fait, deux grandes sources de pressions font sentir leur présence. D'une part, les décisions que prennent et, par le fait même, les informations dont ont besoin les parties traditionnellement intéressées ont changé. Ainsi, il est courant maintenant pour les gestionnaires de prendre en considération les aspects environnementaux lors de décisions touchant les acquisitions ou dispositions d'actifs, les demandes de financement, les couvertures d'assurance, les responsabilités des directeurs, etc. L'attention particulière portée au facteur

environnemental le fait passer du rang de préoccupation axée sur la conformité des opérations à la réglementation au rang de préoccupation stratégique. Une nouvelle dimension de régie d'entreprise s'ajoute aux préoccupations du conseil de direction.

De nouveaux groupes d'intéressés et de nouveaux besoins des groupes traditionnels sont venus s'ajouter à la liste. Tels sont: les organisations environnementales non gouvernementales, qui représentent aux yeux des gouvernements la voix du citoyen moyen, les investisseurs verts, qui ont comme politique de ne placer leurs fonds que dans des entreprises préoccupées par l'environnement, les banquiers, qui sont maintenant responsables des coûts de nettoyage des terrains, les clients, qui peuvent exercer un choix entre divers produits en fonction du facteur environnement (ICCA).

3.2.1.2 Reconnaissance du caractère réductionniste du paradigme financier.

Le lien entre l'environnement et l'économie s'est exprimé de façon très explicite à la conférence de Rio sur l'environnement. Non seulement la société ne peut plus s'en remettre uniquement aux scientifiques pour tenter de résoudre les problèmes environnementaux mais, en vertu du mode de développement économique préconisé, elle participe activement aux pillages environnementaux. Dorénavant, on ne parle plus de problèmes environnementaux sans parler d'économie car environnement et développement sont les deux dimensions d'une même réalité. Le pillage des ressources et le développement économique tel que nous le vivons aujourd'hui vont de pair.

Le paradigme financier réunit l'ensemble des croyances en vertu desquelles le fonctionnement d'un système social est dominé par ses impératifs économiques. Le diagnostic sur la santé d'un système social en est réduit à la mesure de sa santé financière. Les dimensions sociales, historiques, culturelles, morales et écologiques sont ignorées. Jusqu'alors l'économie agissait comme un tout indépendant de la biosphère et ses lois ignoraient celles de la nature. Confondant la fin - le mieux être des hommes -, et les moyens - l'accumulation du capital technique et financier -, l'économie s'est orienté vers la gestion des choses inanimées [Deraime].

Ce paradigme a marqué les croyances depuis bon nombre d'années. Jusqu'à maintenant le microscopique et le planétaire ont attiré les faveurs de nos chercheurs et peu d'attention a été accordée au fonctionnement des systèmes

intermédiaires [Ruellan]. Le paradigme en cause est toutefois sérieusement remis en question par les utilisateurs invisibles. Leur conscience plus aiguisée des enjeux environnementaux des systèmes sociaux intermédiaires complexes affermit leurs positions. Conscient du caractère réductionniste du paradigme financier et soucieux du respect de l'écosystème, ce groupe, par le biais de ses préoccupations éthiques, démontre l'urgence de procéder à une réorganisation des modes de production et de consommation actuels.

3.2.2 Éthique des investisseurs.

Nous assistons à l'émergence d'une nouvelle classe d'investisseurs; les investisseurs écologiques. Ces derniers désirent investir leurs fonds dans des entreprises qui présentent d'intéressants rendements financiers sans nuire à l'environnement.

3.3 Éthique de l'entreprise: l'OFFRE

La difficulté majeure pour les entreprises c'est d'accepter de reconnaître le caractère inéluctable d'un changement de paradigme. Au fil de la multiplication du nombre d'écrits comptables traitant de la question environnementale dans les revues professionnelles, l'éthique de l'entreprise se transforme en occasions d'affaire et la responsabilité environnementale se change en culte du rendement environnemental. Tout porte à croire que le monde des affaires est encore très loin des considérations d'éthique environnementale sérieuses. En effet, des études récentes [Ernst & Young et KPMG] ont démontré que le facteur principal pris en considération pour doter son entreprise d'un système de gestion et d'information en matière d'environnement est le souci de se conformer aux lois. L'objectif poursuivi est bien plus la détection des problèmes environnementaux que la prévention.

Du point de vue éthique, plutôt que de ne considérer que les ressources et les impacts financiers, on utilisera les états financiers pour établir la légitimité de l'entreprise comme utilisateur des ressources naturelles. Cette légitimité se fondera sur la vigilance de la direction à l'égard des ressources naturelles et sur la façon dont elle s'acquitte de sa responsabilité envers celles-ci.

3.4 Éthique du vérificateur

L'éthique chez le vérificateur joue à peu près le même rôle que les normes professionnelles mais, à un autre niveau. En effet, pour employer le langage de Gibbins et Mason quand ils parlent de normes professionnelles, l'éthique (ou normes sociales) permet de réduire les risques inhérents à la nature imparfaite du jugement humain. Elle permet également de transmettre de façon efficiente les «solutions» retenues par la société pour régler les problèmes courants de jugement professionnel.

Au fur et à mesure où les préoccupations sociales et environnementales prendront de l'importance au moment d'établir et de vérifier des états financiers, l'éthique, tout comme les normes, prendra de plus en plus de place dans l'exercice du jugement professionnel.

Le vérificateur est sollicité comme intervenant social conscient du caractère structurant des informations présentées dans les états financiers et soucieux de promouvoir la protection de l'environnement.

3.4.1 Un outil devant l'absence de normalisation

En l'absence de normalisation comptable, l'éthique du vérificateur devient donc un cadre de référence indispensable. C'est en y référant que le vérificateur tente de solutionner les enjeux environnementaux qui affectent son travail.

3.4.2 Une offre palliative

Le vérificateur partage avec les auteurs des états financiers une responsabilité envers les lecteurs [Hawkshaw]. Ces derniers s'attendent à ce que les renseignements qu'ils trouvent aux états financiers présentent fidèlement la situation financière de la société. Un problème éthique se pose lorsque le client, auteur des états financiers, assume sa responsabilité d'une manière différente de ce qui paraîtrait acceptable au vérificateur. Le vérificateur se retrouve alors en conflit d'intérêts. Il est coincé entre son désir de défendre les intérêts de son client et son devoir de protéger les intérêts du public. Le vérificateur, plus que tout autre intervenant auprès de l'entreprise, a donc avantage à ce que s'améliore la qualité des décisions qui touchent l'environnement.

Nous verrons, en examinant les différentes conceptualisations comptables de la question environnementale, de quelle façon le vérificateur peut s'acquitter de ses responsabilités environnementales dans ce contexte très particulier auquel le monde des affaires doit désormais s'adapter.

4. Conceptualisation comptable de la question environnementale

Nous avons repéré dans la littérature comptable qui traite de la question environnementale, trois modèles d'intégration des préoccupations environnementales au processus de prise de décisions : le légaliste, l'anthropocentrique et le non-anthropocentrique. Ces trois modèles diffèrent quant à l'ampleur des modifications qu'ils imposent au système comptable actuel et ils diffèrent quant à la nature de la responsabilité qu'ils font porter au vérificateur.

4.1 Le légaliste

Croire que le modèle comptable actuel est suffisant pour divulguer de l'information sur les impacts environnementaux des activités d'une entreprise équivaut à ne s'en tenir qu'à l'aspect légal de la question environnementale. Dans cette optique les normes comptables et les normes de vérification généralement reconnues paraissent suffisantes pour exprimer complètement les éventualités et les actes illégaux qui résultent de comportements environnementaux dommageables. Ceux qui supportent le modèle légaliste sont convaincus que le modèle comptable actuel permet de prendre en compte les conséquences de toutes les nouvelles exigences légales en matière d'environnement. Selon cette approche, la divulgation d'information sur les impacts environnementaux des activités d'une entreprise se résume à la comptabilisation des débours effectifs et à la divulgation d'éventualités.

4.1.1 Mesure des obligations latentes

Essentiellement, il s'agit d'anticiper et de mesurer l'impact de la législation environnementale sur la valeur de l'entreprise. Puisqu'actuellement cette législation n'est pas appliquée avec toute la rigueur prévue aux textes, cela revient à la mesure des obligations latentes. Cette mesure permet d'éviter que les investisseurs aient la surprise de voir fondre leurs dividendes au fur et à mesure où les sociétés dans lesquelles ils participent seront contraintes de puiser à leurs réserves pour assumer les coûts de nettoyage tenus secrets [Rubenstein].

4.1.2 Ajouts au travail du vérificateur

Conformément au modèle décrit, le vérificateur doit s'assurer que l'investisseur dispose de l'information la plus juste possible pour apprécier la valeur de son placement. Il procède alors selon les normes de vérification généralement

reconnues et doit effectuer entre autres un examen des procès-verbaux, demander une lettre de déclaration aux administrateurs, communiquer avec les avocats de l'entreprise et enfin avoir recours au travail d'un spécialiste en environnement. Si, malgré cela, il subsiste un doute sur la fiabilité de l'évaluation d'une obligation latente, le vérificateur doit aviser de l'incapacité dans laquelle il se trouve de produire une opinion.

Au delà des comportements environnementaux déjà régis par la loi, plusieurs comportements, si ce n'est la majorité, se situent encore en dehors du cadre d'une réglementation. Les efforts de comptabilisation des obligations latentes, par la force des choses, négligent donc d'importants aspects par ailleurs pris en compte par les modèles anthropocentriques et non-anthropocentriques.

4.2 L'anthropocentrique

Le terme anthropocentrique désigne une approche selon laquelle l'être humain est perçu comme l'achèvement de la création [Beauchamp]. La biosphère, avec ses ressources renouvelables et non-renouvelables, lui est soumise. Elle est donc logiquement assujettie à la recherche de l'enrichissement qui conditionne l'essentiel des comportements humains.

Le modèle anthropocentrique nous conduit à nous représenter la problématique environnementale comme un marché à conquérir en vue de rendements financiers intéressants. L'ICCA écrit ceci au sujet de la place du vérificateur dans le débat environnemental : «l'environnement est un marché en pleine expansion, changeant rapidement, dans lequel nous retrouvons plusieurs joueurs se compétitionnant pour l'obtention d'une place de choix, ainsi une action diligente de notre part est requise.³» Cette vision débouche sur un discours dont les dominantes sont la performance environnementale des entreprises, l'entrepreneuriat environnemental, la production écologique et l'impact des coûts environnementaux sur les résultats financiers. Le paradigme économique transcende tout et avec lui l'obligation de quantifier, en termes monétaires, les informations divulguées dans le rapport annuel.

L'importance de la cause environnementale dans l'opinion publique place les entreprises devant un dilemme sérieux : satisfaire les investisseurs avec des rendements intéressants

³ Voir la note d'orientation, *Vérification des états financiers sur lesquels des éléments environnementaux ont une incidence*, ICCA, janvier 1994.

ou produire écologiquement. Le président de Noranda, Adam Zimmerman, affirmait ceci : «... aussi me faut-il veiller,..., à ce que nos fonds et nos efforts soient dirigés vers l'atteinte de nos objectifs environnementaux, sans négliger de dégager pour nos actionnaires les rendements qu'ils attendent légitimement de leur placement.»[Antoniak]. On assiste à l'émergence d'un entrepreneariat environnemental. L'environnement est devenu un nouveau partenaire économique de l'entreprise et on insiste sur la nécessité d'établir des liens entre l'exploitation et les préoccupations environnementales. La recherche du rendement financier donne naissance au concept de performance environnementale et on inclut l'environnement dans le code d'éthique de l'entreprise afin de faire bonne figure.

Le modèle anthropocentrique couvre beaucoup plus de la problématique environnementale que le modèle legaliste. Il suggère d'évaluer la performance environnementale de l'entreprise à travers l'ensemble de ses activités plutôt que de ne s'en tenir qu'à ses aspects légaux. Ainsi, les tenants de ce modèle prônent la mise sur pied d'un système de mesure du rendement environnemental apte à fournir des renseignements sur les coûts associés à la réduction des risques environnementaux et qui permettrait de mesurer la réduction de ces risques.

En revanche, le modèle peut déboucher sur d'importants dilemmes. L'environnement y est traité de façon stratégique, au même titre que plusieurs autres dimensions de l'entreprise. Lorsque des différends apparaîtront il n'est pas évident que l'environnement ait gain de cause. Le développement d'une éthique environnementale qui, en cas de litiges, placerait les paramètres écologiques devant les paramètres financiers ne fait pas partie de ce modèle.

Pour le vérificateur c'est lorsque l'éthique de l'entreprise cliente s'émousse que son propre problème apparaît. Le vérificateur est alors placé au centre d'une confrontation entre les intérêts de la collectivité et ceux de son client. L'approche anthropocentrique n'apporte comme réponse que des indications sur des méthodes possibles de comptabilisation du facteur environnemental perçu comme un facteur de risque, de rentabilité, voire même de permanence de l'entreprise. L'accent est mis sur le développement de pratiques comptables internes qui permettent à l'entreprise de maximiser son rendement environnemental plutôt que sur la divulgation d'informations au rapport annuel. Les difficultés inhérentes au développement de nouveaux modèles comptables tiennent aux problèmes d'estimation des bénéfices et des coûts environnementaux qui sont, pour la plupart, extérieurs à l'entreprise. Tels sont, par

exemple, les bénéfices tirés d'une meilleure santé de la population et les coûts d'utilisation des ressources collectives.

La version anglaise qui sert à désigner ce modèle, *accounting for environment*, l'exprime bien: il s'agit de la comptabilisation des effets de l'environnement sur les activités de l'entreprise. L'émergence d'un nouvel ordre social, bouleversant la notion de responsabilité de l'entreprise, est étrangère aux tenants de ce modèle.

4.3 Le non-anthropocentrique

L'expression non-anthropocentrique qualifie la perspective selon laquelle toutes les vies se valent [Beauchamp]. Se regroupe autour de ce modèle les mouvements pour la protection des droits des espèces bafouées de l'écosystème, comme par exemple les animaux et les végétaux en voie de disparition, et les mouvements soucieux de la qualité de vie des générations futures.

Le concept de développement durable traduit bien cette idée et commande de réviser les modes de production des entreprises afin de ne pas altérer la qualité de vie des générations à venir. Il s'agit pour l'entreprise de veiller à ce que ses activités ne portent préjudice à aucun des droits fondamentaux des différentes espèces qui vivent de l'écosystème. Le vérificateur devient en quelque sorte responsable des espèces surconsommées et des générations à venir. L'éco-bilan devient l'outil comptable privilégié. Quelques modèles ont été présentés mais très peu ont été considérés sérieusement étant donné l'ampleur des problèmes que posent leur préparation.

Les trois modèles décrits diffèrent par les modifications qu'ils imposent au système comptable et par l'étendue de la responsabilité du vérificateur. Ils offrent, par conséquent, des visions très variées des enjeux éthiques de la problématique environnementale. L'approche légaliste nous apparaît trop étroite et sert trop souvent d'excuse pour occulter les impacts environnementaux actuellement non sanctionnés. L'approche anthropocentrique ne fournit pas d'alternative au paradigme financier qui pourtant masque de graves problèmes environnementaux. Ces deux modèles ne peuvent pas servir de guide au vérificateur qui souhaite mettre ses compétences professionnelles au service de décisions plus performantes au plan environnemental. Elles n'offrent que le statu quo, l'une en matière de loi et l'autre en matière de culture. L'approche non-anthropocentrique quant à elle s'écarte trop des fondements du modèle comptable traditionnel pour constituer une voie solide pour le vérificateur. Nous proposons une quatrième voie, celle que nous offre l'approche anthropocentrique ouverte.

4.4 L'anthropocentrique ouverte

Cette approche se fonde sur l'obligation de rendre des comptes qui incombe aux entreprises. Il s'agit d'une obligation imposée aux gestionnaires, par la loi, par règlement ou par contrat, de démontrer qu'ils ont géré les ressources qui leur sont confiées en conformité avec certaines conditions explicites ou implicites. Jusqu'à maintenant cette obligation était applicable à la gestion des ressources financières. Nous proposons son application aux ressources environnementales. Le respect des ressources financières prêtées par les investisseurs et institutions financières fait depuis longtemps partie de l'éthique du monde des affaires. Nous proposons d'élargir cette acception de l'éthique des affaires pour y inclure la protection des ressources naturelles et des autres espèces de l'écosystème. Selley disait: «En effet, le débat sur l'environnement couvre une vaste gamme de questions d'ordre moral notamment les coûts rattachés aux bonnes actions; les conséquences des choix écologiques; les droits et les obligations des particuliers, des sociétés et des institutions; les torts causés à la santé; les questions intergénérationnelles; la dénonciation, et ainsi de suite" [Selley, D. mars 1991].

Les évaluations monétaires des impacts environnementaux suggérées par l'approche anthropocentrique sont insuffisants. L'écosystème ne souffre pas de pertes monétaires mais plutôt de perte d'entropie, d'air pur et d'espaces viables, provenant du gaspillage. L'unité physique est souvent un meilleur étalon que l'unité monétaire pour identifier rapidement la nature et la provenance de la dégradation de l'écosystème.

Une telle approche, contrairement aux précédentes, favorise l'imputabilité sociale des gestionnaires et du vérificateur. La publication d'informations environnementales non-monétaires, disponibles à un plus grand nombre d'utilisateurs, facilite l'exercice de la démocratie participative. Suivant le modèle anthropocentrique ouvert, l'entreprise maintient ses critères de rentabilité et assume l'obligation de rendre des comptes sur l'usage des ressources environnementales qui lui sont confiées. Cela signifie pour elle l'intégration de l'environnement à son échelle de valeurs au même titre que les ressources financières. Cela signifie aussi publier de l'information sous une forme favorisant la transparence et le dialogue entre l'entreprise et les différentes parties préoccupées par les problèmes environnementaux.

Conclusion

À cause des attentes implicites du public en matière de publication d'informations environnementales et de la pauvreté des normes qui traitent de ces questions, le travail du vérificateur devient de plus en plus risqué et son rapport sur la fiabilité des états financiers perd de la valeur. En effet, à quoi peut bien servir une opinion sur la fiabilité des états financiers d'une entreprise, alors que nous savons pertinemment que cette entreprise abuse de l'environnement au point où elle pourrait se trouver redevable de sommes considérables sans que cela ne soit révélé. Afin de revoir leur contexte de travail, les vérificateurs auraient avantage à envisager l'option de redéfinir le rôle qu'ils tiennent dans la société. S'inscrire dans le sens du courant des préoccupations sociales c'est assurer la pérennité de la profession.

Bibliographie

- AGRASOT P. et R. VAN ERMEN, Si la communauté européenne voulait..., *Une terre en renaissance : les semences du développement durable*, Le monde diplomatique, Savoir no 2, p. 49.
- ANTONIAK J., *A propos des forêts*, CA Magazine, mars 1991, p. 29-33.
- ARMSTRONG, Mary Beth, *Moral Development and Accounting Education*, Journal of Accounting Education, Vol. 5, pp. 27-43, 1987.
- ARON, Raymond, *Les étapes de la pensée sociologique*, Gallimard, 1967.
- BATISSE M., Vingt ans après, l'environnement à part entière, *Une terre en renaissance: les semences du développement durable*, Le monde diplomatique, Savoir no 2, p. 12.
- BEAUCHAMP A., *Introduction à l'éthique de l'environnement*, Collection Interpellation, Éditions Paulines, 1993.
- BELKAoui, A., "The Impact of the Disclosures of the Environmental Effects of Organizational Behavior on the Market", Financial Management, hiver, pp.26-31, hiver 1976.
- BLACKBURN P., *Connaissance et argumentation*, Editions du Renouveau Pédagogique (ERPI), Montréal 1992, Annexe 7, p. 462.
- BOURDEAU, Michèle, *La préoccupation de la société pour la protection de l'environnement: une «mode» qui dure depuis plus de 20 ans!*, Cadre Vert, Vol. 1 #1, février 1993, p.2-3.
- BUZBY, S.L. et FALK, H., "A survey of the interest in Social Responsibility Information on by Mutual Funds", Accounting, Organizations and Society, 1978.
- COMOLET, Arnaud, *Le renouveau écologique: de l'éco-utopie à l'écocapitalisme*, Futuribles, septembre 1991, pp. 41-54.
- CORMIER, D.; M. MAGNAN; B. MORARD, *The Impact of Corporate Pollution on Market Valuation: Some Empirical Evidence*, Ecological Economics, vol. 8, #2, 1993, pp. 135-155.
- DELOITTE; TOUCHE; TOHMATSU; INTERNATIONAL, *Rendre compte de sa politique environnementale: la nouvelle exigence*, Paris, 1993, Publié conjointement avec l'Institut international du développement durable et The Green Growth Company).
- DERAIME S., *Économie et environnement*, Le Monde, Marabout, 1993.
- DESAIGUES, Brigitte; POINT Patrick, *Les méthodes de détermination d'indicateurs de la valeur ayant la dimension de prix pour les composantes du patrimoine naturel*, Revue économique, #2, mars 1990a, pp.269-319.
- DESAIGUES, Brigitte et POINT Patrick, *L'économie du patrimoine: quelques développements récents*, Revue d'économie politique, 100e année, #6, 1990b, p.707-785.

- DUMONT, Mario, *L'éléphant accouche d'une souris: les étudiants font les frais de la réforme et récoltent la facture*, Le Devoir, juin 1993, p. B.
- ENRIGUEZ, Eugène, *Les enjeux éthiques dans les organisations modernes*, Sociologie et sociétés, Vol. XXV, No. 1, pp. 25-38, printemps 1993.
- FORTIN, Jacques et Service de recherche RCMP, *Exposé-sondage*, vol. 3, no. 3, septembre 1993.
- FOUREZ G., *La construction des sciences : la logique des inventions scientifiques, introduction à la philosophie et à l'éthique des sciences*, ERPI science, Montréal, 1992.
- FREUND, Julien, *Sociologie de Max Weber*, Presses universitaires de France, 1966.
- GAA, James C.; PONEMON, L.A., *The Ideal Auditor: A moral expertise perspective*, Ethics in accounting, American Accounting Association, Volume 19, April 1994.
- GAUDETTE, Pierre, *Ethique, morale, déontologie: une question de mots ?* Cahiers de recherche éthique, No. 13, Fides, pp. 23-31, 1989.
- GRAY, Bob, *The Greening of accountancy: the profession after Peace*, *The Chartered association of Certified accountants*, Research report 17, 1990.
- HAWKSHAW A., Qui veut peut, *CA Magazine*, mars 1991, p. 20-26.
- HIRSHHORN, Ron, *L'étude des liens entre les générations*, Document de travail No. 9, Conseil économique du Canada, 1990.
- ICCA, *Environmental stewardship: management, accountability and the role of chartered accountants*, Report of the task force on sustainable developments, September 1993.
- ICCA, Note d'orientation sur la vérification des états financiers sur lesquels des éléments environnementaux ont une incidence, janvier 1994.
- ICCA, *L'information financière publiée par les sociétés: évolution future*, Étude de recherche, 1980.
- ICCA, *La vérification environnementale et la profession comptable*, Rapport de recherche, 1992.
- ICCA, *Le défi du changement: rapport du comité sur les stratégies à long terme de l'ICCA*, 1986.
- INGRAM, R.W. *An Investigation of the Information Content of Certain Social Responsibility Disclosures*, Journal of Accounting Research, Automne 1978, pp.270-285.
- JAGGI, B.; M. FREEDMAN, *An Examination of the impact of Pollution Performance on Economic and Market Performance: Pulp and Paper Firms*, Journal of Business Finance & Accounting, septembre 1992, pp. 697-713.
- KEATING, Michael, *Vers notre avenir à tous: un rapport sur le développement durable et ses conséquences pour le Canada*, Environnement Canada, 1989, 52 pages.
- MALONEY, M.T.; R.E. MCCORMICK, *A Positive Theory of Environmental Quality Regulation*, The Journal of Law and Economics,
- MCDONALD, Michael, *Ethics Readings Handbook*, CGA Canada, Vancouver, 1993.

- NICOLAISEN, Jon; DEAN Andrew; HOELLER, Peter, *Économie et environnement: problèmes et orientations possibles*, Revue économique de l'OCDE, #16, printemps 1991, p.9-49.
- PEARCE, David, Williams; MARKANDYA, Anil, *L'évaluation monétaire des avantages des politiques de l'environnement*, Paris: OCDE, 1989a, 91 pages.
- PEARCE, David, Williams, *Blueprint for a green economy*, Earthscan, London, 1989b, 192 pages.
- PONEMON, Lawrence, A., *The Ethical Domain in Auditing*, *Ethics in accounting*, American Accounting Association, Volume 19, April 1994.
- PONEMON, L.; GABHART, D., *Ethical Reasoning in accounting and auditing*: Research monograph number 21, Vancouver, Canadian Certified General Accountant's Research Foundation, 1993.
- RACINE, Louis, *L'éthique et les affaires*, Gestion, pp. 51-56, mai 1991.
- REYNOLDS, Larry, *America's work ethic: lost in turbulent times ?*, Management Review, pp. 20-25, october 1992.
- ROBERTS J., *The possibilities of accountability*, *Accounting, Organizations and Society*, 1991, vol 16, no 4, pp. 355-368.
- ROBIN J., Occidentalisation et mondialisation : le prix à payer, *Une terre en renaissance : les semences du développement durable*, LE MONDE DIPLOMATIQUE, Savoir no 2, p. 53.
- ROCKNESS, J.W.; WILLIAMS P.F., "A Descriptive Study of Social Responsibility Mutual Funds, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 4, 1988.
- RUBENSTEIN D.B., Bridging the gap between green accounting and black ink, *Accounting, Organizations and Society*, vol 17, no 5, pp. 501-508.
- RUBENSTEIN D.B., *Des coûts sociaux qui peuvent conduire à la ruine*, CA Magazine, novembre 1989, p. 28.
- RUBENSTEIN D.B., *Une comptabilité verte*, CA Magazine, mars 1991, p. 36.
- RUELLAN A., Du local au global... et inversement, *Une terre en renaissance : les semences du développement durable*, LE MONDE DIPLOMATIQUE, Savoir no 2, p. 34.
- SACHS I., Ces temps et ces espaces qui s'emboîtent, *Une terre en renaissance : les semences du développement durable*, Le monde diplomatique, Savoir no 2, p. 33.
- SCHLANK R., *The Business Ethics of the Eighties*, *Controllers Quarterly*, 1, 1985, p. 14 à 18.
- SELLEY D., *Morale et écologie*, CA Magazine, mars 1991, p. 76-80.
- SHANE, P. et SPICER B., *Market Response to Environmental Information Produced Outside the Firm*, *The Accounting Review*, juillet 1983, pp. 521-538.
- SPICER, B., *Investors, Corporate Social Performance and Information Disclosure: An Empirical Study*, *The Accounting Review*, janvier 1978, pp.94-111.

- TREVINO, Linda Klebe, *Moral reasoning and business ethics: Implications for research, education and management*, Journal of Business Ethics 11: pp.445-459, 1992.
- TURBANIA L., Les politiques agricoles au banc des accusés, *Une terre en renaissance : les semences du développement durable*, LE MONDE DIPLOMATIQUE, Savoir no 2, p. 43.
- UNIVERSITÉ DE WATERLOO, *Accounting ethics symposium*, Notes aux participants, novembre 1992.
- VELASQUEZ, Manuel G., *Business Ethics: Concepts and Cases*, Prentice Hall, 1988.