

KOUAKOU DOGUI

**INDÉPENDANCE DES AUDITEURS ET ENJEUX
ÉTHIQUES DE LA CERTIFICATION DU SYSTÈME
DE GESTION ENVIRONNEMENTALE ISO 14001**

Thèse présentée
à la Faculté des études supérieures et postdoctorales de l'Université Laval
dans le cadre du programme de doctorat en Sciences de l'administration
pour l'obtention du grade de Philosophiae Doctor (Ph.D)

DÉPARTEMENT DE MANAGEMENT
FACULTÉ DES SCIENCES DE L'ADMINISTRATION
UNIVERSITÉ LAVAL
QUÉBEC

2013

Résumé

La certification ISO 14001 sur les systèmes de gestion environnementale a connu une forte croissance depuis 1996 et représente une source de légitimité sociale pour les entreprises. Cette légitimité dépend notamment de l'indépendance du processus de vérification et des liens entre ce processus et l'amélioration des pratiques et des performances environnementales des organisations. Cependant, ces aspects demeurent encore peu étudiés dans la littérature. L'objectif de cette étude qualitative est d'analyser, à partir d'entretiens auprès de professionnels participant directement ou indirectement au processus de certification, les perceptions de l'indépendance des auditeurs, ses enjeux éthiques, et ses liens avec les pratiques environnementales des entreprises canadiennes.

La construction sociale de l'indépendance des auditeurs est analysée, notamment à partir de diverses stratégies de production de sens. Ces stratégies s'appuient sur un ensemble de mécanismes procéduraux, de stéréotypes et de processus de distanciation pour créer une apparence de confiance et de confort concernant l'indépendance de l'auditeur. L'influence potentielle de la rémunération des auditeurs est également analysée; les résultats montrent que les répondants tendent à légitimer le processus actuel de rémunération en s'appuyant sur le concept d'utilisateurs-payeurs, sur la déontologie professionnelle et sur les procédures existantes. L'étude démontre également que l'absence de régulation formelle concernant la rotation des auditeurs favorise le maintien des auditeurs sur plusieurs cycles de certification qui concourt à une dynamique relationnelle entre l'auditeur et l'audité. Cette situation renforce le pouvoir du client sur le maintien des auditeurs. Si cette permanence peut avoir des répercussions positives, elle favorise également une familiarité sociale et technique qui tend à compromettre la crédibilité du processus à long terme. Enfin, l'étude montre que les audits de certification ISO 14001 sont surtout centrés sur des aspects procéduraux et tendent à négliger des aspects plus substantiels liés à l'amélioration des pratiques et des performances des organisations.

Malgré les biais de désirabilité sociale inhérents aux discours des répondants, l'étude met en lumière des problèmes réels de conflits d'intérêts et de pratiques peu rigoureuses, réalité peu abordée dans la littérature. À partir de ce constat, l'étude propose de nouvelles pistes de recherches sur l'indépendance des audits de certification ISO en général.

MOTS-CLÉS : Audit; certification ISO 14001; indépendance; permanence des auditeurs; systèmes de gestion environnementale; dépendance financière; stratégie de production de sens; rotation; performance.

Abstract

The ISO 14001 certification for environmental management systems provides businesses with social legitimacy. Since its creation in 1996, this particular standard has experienced an increasing popularity. However, its legitimacy is directly linked with the independence of the audit process, as well as with, among other factors, its direct link with the improvement of the businesses' environmental practices and performances. Nonetheless, the fact remains that these questions have rarely been explored in the formal literature. Therefore, the goal of this qualitative research is to analyse, on the basis of interviews with professionals in the field of the ISO 14001 certification process, the various perceptions of the auditor's independence, the ethical issues it raises, and its influence on the environmental practices of Canadian businesses.

The social construction of the auditor's independence is studied through various sensemaking strategies (Schutz, 1967; Weick, 1995), among other elements. These strategies rely on procedural mechanisms, stereotypes and a distancing process to create the illusion of trust and comfort as regards the auditor's independence. The potential influence of the auditor's compensation has also been analysed in this study, and the results show that the participants tend to legitimize the current compensation practices by relying on the user-pay principle, on professional conduct and on the existing processes in the field. This qualitative research also shows that, in the absence of formal rules regarding auditor rotation, having the same auditor working through several certification cycles can lead to certain relationship dynamics between auditor and auditee, which increases the client's influence on the choice of auditors. While such permanence can have positive repercussions, it can also cause a social and technical familiarity which can, in turn, jeopardize the long-term credibility of the certification process. Lastly, the study shows that ISO 14001 certification audits are primarily concerned with procedural questions, and tend to neglect the more important issues linked to improving businesses' practices and performances.

Despite the social desirability biases inherent to the study's goals and the participants' answers, this qualitative research reveals true problems of conflicts of interest and lax practices that remain rarely discussed in the formal literature. In closing, the study suggests new avenues of research on the independence of all types of ISO certification audits.

Key words: Audit, ISO 14001 certification, independence, auditor tenure, environmental management systems, financial dependence, sensemaking strategies, rotation, performance.

Résumés des articles intégrés à la thèse

1st Paper Abstract

Titre: ISO auditing and the construction of trust in auditor independence

(Soumis à Accounting, Auditing & Accountability Journal (AAAJ): article accepté pour publication le 13 janvier 2013)

Purpose – This paper aims to examine, through a qualitative study, how auditor independence is socially constructed within the network of individuals involved in the realization of ISO 14001 audit engagements – ISO auditors, consultants, and managers of certified companies. Our analysis focuses on the sense-making strategies used by actors within the network to develop and sustain trust (or doubt) in professional independence.

Design/methodology/approach – This study is predicated on a theoretical perspective centered on sense-making processes and the construction of inter-subjective meanings around claims to expertise. Interviews were conducted with 36 Canadian practitioners – including ISO auditors, managers of certification bodies, accreditation inspectors, consultants, and corporate environmental managers – to better understand how confidence into auditor independence is constituted in the flow of daily life within the small group of people involved in the surroundings of ISO 14001 audit engagements.

Findings – Practitioners use a range of sense-making strategies to construct and maintain the belief that ISO 14001 audits meet the professional requirements of auditor independence. As such, the constitution of confidence involves stereotyping, distancing, storytelling and procedural mechanisms that are collectively mobilized in the production of a culture of comfort surrounding the concept of auditor independence.

Originality/value – Through interviews with a range of actors involved in the achievement of ISO 14001 audits, the study provides insight into the production of meaning related to one of the chief claims surrounding auditing expertise, that of professional independence. This paper also points to a lack of self-criticism in the ISO auditing community since practitioners seem disinclined to adopt a reflective attitude of professional skepticism towards the claim of auditor independence.

Key words: auditor independence, construction of meaning, environmental auditing, ISO 14001, sense-making strategies.

2nd Paper Abstract

Titre: Audit fees and auditor independence: the case of ISO 14001 certification

(Soumis à *International Journal of Auditing (IJA)*: article accepté pour publication le 18 février 2013)

This study analyzes the effects of audit fees and the clients' financial power on the independence of ISO 14001 auditors on the basis of a qualitative analysis of interviews with thirty-six (36) professionals involved in the certification process. The results of the study demonstrate that most respondents support the legitimacy of the current remuneration system based on the user-pays principle, despite its business and financial ramifications, claiming that the independence of auditors is in fact ensured by the imposing of contractual duty, the observance of ethical codes, distancing the auditor from negotiations with the client, and dissociating the fee charged for the audit from the granting of the ISO 14001 certificate. However, the study demonstrates that auditors often adapt their behavior to the client's economic context and the company size, which may call into question the prevailing opinion on the independence and impartiality of the certification process. The article, on the one hand, discusses the manner in which auditors legitimize the current remuneration system and, on the other, describes the potential threat that it represents for their independence; it also highlights the similarities in this regard between the conflicts of interest in the field of environmental audits and in that of financial audits. The article also analyses a number of possible solutions to reduce the financial dependence of auditors on the audited companies.

Key words: independence, fees, business relationship, ISO 14001 certification, auditing, conflicts of interest, financial dependence.

Résumé du 3e article / 3rd Paper Abstract

Titre: Permanence de l'auditeur et indépendance de l'audit ISO 14001 : une étude exploratoire

(Soumis à la revue VertigO (la revue électronique en sciences de l'environnement) : article accepté pour publication avec modification le 8 novembre 2012 : en cours de révision)

L'étude analyse l'influence du maintien des auditeurs chez un même client sur l'indépendance et la qualité des audits ISO 14001. Basée sur une approche qualitative, elle est réalisée auprès de 36 professionnels impliqués dans les processus d'ISO 14001 au Canada. Les résultats indiquent une absence de règles formelles, sur la rotation des auditeurs, qui laisse prédominer la volonté du client audité. En outre, l'apprentissage et la connaissance du système du client induisent diverses motivations et restent au centre de deux influences opposées concernant la permanence de l'auditeur. D'une part, il est jugé indispensable à l'indépendance de l'auditeur, à l'efficacité de l'audit et à l'amélioration continue du SGE. D'autre part, des risques de familiarité avec le client et le SGE subsistent et nuisent à la rigueur, l'objectivité et à l'esprit critique de l'auditeur. Enfin, l'étude propose plusieurs avenues de solution, dont la rotation des auditeurs après six ans chez un client.

Mots clés : permanence de l'auditeur ; indépendance ; qualité d'audit ; certification ISO 14001 ; rotation.

4th Paper Abstract

Titre: Shedding light on ISO 14001 Certification audits

(Soumis à *Journal of Cleaner Production (JCP)*: article accepté pour publication le 28 janvier 2013)

This article analyses the extent to which the ISO 14001 certification audit can be considered as an independent and rigorous process ensuring organizational conformance with the standard and improved environmental performance. Although the ISO 14001 certification process and external recognition are based on external audits, the rigor, focus and reliability of these audits tend to be taken for granted and have been largely overlooked in the literature. Moreover, the experience of auditors and ISO 14001 professionals has rarely been taken into account in the literature. As a result, the reasons why organizations which have superficially implemented the ISO 14001 standard have succeeded in becoming certified remain unclear. This article describes a qualitative study conducted in Canada with thirty-six professionals involved in ISO 14001 certification audits, and sheds light on the rather elastic interpretation and application of this standard, with a focus on procedural rather than substantive aspects of the Environmental Management System (EMS). The findings call into question the prevailing opinion on the rather objective, rigorous and unambiguous nature of ISO 14001 certification audits.

Key words: ISO 14001, certification, auditing, external environmental audits.

Table des matières

Résumé	I
Abstract.....	III
Résumés des articles intégrés à la thèse.....	IV
1st Paper Abstract.....	IV
2nd Paper Abstract	V
Résumé du 3e article / 3rd Paper Abstract	VI
4th Paper Abstract	VII
Table des matières.....	VIII
Liste des tableaux	XIII
Liste des figures	XIV
Dédicace	XVII
Remerciements	XVIII
Avant-propos.....	XIX
INTRODUCTION GÉNÉRALE DE LA THÈSE	1
Contexte général	1
Objectifs de l'étude et questions de recherche	2
1. CHAPITRE 1 : MISE EN CONTEXTE DE L'ÉTUDE	7
1.1. LA NORME ISO 14001 ET L'INDEPENDANCE DE L'ÉVALUATION DE LA CONFORMITE PAR UNE TIERCE PARTIE.....	7
1.1.1. La norme ISO 14001 des systèmes de gestion environnementale : historique et exigences	7
1.1.2. L'évaluation de la conformité et les motivations pour la certification ISO 14001.....	13
1.1.3. Évaluation de la conformité par tierce partie de l'ISO 14001 : cadre organisationnel au Canada.....	18
1.2. ÉVALUATION DE LA CONFORMITE PAR TIERCE PARTIE : AUDIT DU PROCESSUS DE CERTIFICATION ISO 14001 ET INDEPENDANCE DES AUDITEURS.....	25
1.2.1. L'audit de conformité environnementale et l'audit de SGE ISO 14001	26
1.2.2. Pratique de l'audit à la certification ISO 14001	31
1.2.3. L'indépendance : un principe au cœur de l'audit de certification ISO 14001	36
1.3. APPROCHE THEORIQUE ET ORIENTATION DES QUESTIONS DE RECHERCHE	48
1.3.1. L'insuffisance de la littérature sur l'indépendance des auditeurs ISO 14001 et support théorique.....	48

1.3.2.	Orientation des questions de l'étude	53
1.4.	CHOIX METHODOLOGIQUE ET PRESENTATION DES RESULTATS.....	58
1.4.1.	Méthodologie qualitative et guide d'entrevue.....	58
1.4.2.	Analyse des données et présentation schématique des résultats	61
2.	CHAPITRE 2: L'AUDIT ISO ET LA CONSTRUCTION DE LA CONFIANCE DANS L'INDÉPENDANCE DES VÉRIFICATEURS	66
	Résumé.....	66
	CHAPTER 2: ISO AUDITING AND THE CONSTRUCTION OF TRUST IN AUDITOR INDEPENDENCE	67
	Abstract.....	67
	Introduction	68
2.1.	SETTING THE STAGE	71
2.1.1.	The fragility of auditor independence	71
2.1.2.	ISO 14001: the quest for social legitimacy and the role of auditor independence.....	72
2.1.3.	Independence concerns in ISO audits	75
2.1.4.	Sense-making and the construction of meaning	76
2.2.	Data collection and analysis	79
2.2.1.	Recruitment of participants	79
2.2.2.	Data collection	80
2.3.	DATA ANALYSIS	81
2.3.1.	The construction of confidence in auditor independence	82
2.4.	DISCUSSION AND CONCLUSION.....	90
	REFERENCES.....	93
3.	CHAPITRE 3: LES HONORAIRES DE VÉRIFICATION ET L'INDÉPENDANCE DES VÉRIFICATEURS: LE CAS DE LA CERTIFICATION ISO 14001.....	98
	Résumé.....	98
	CHAPTER 3: AUDIT FEES AND AUDITOR INDEPENDENCE : THE CASE OF ISO 14001 CERTIFICATION.....	99
	Abstract.....	99
	Introduction	99
3.1.	ISO 14001 CERTIFICATION AND AUDITOR INDEPENDENCE	101
3.1.1.	Audit Fees and Auditors Independence: the Case of ISO 14001.....	102
3.1.2.	The Experience of Financial Audits.....	104
3.2.	RESEARCH METHOD	107
3.2.1.	Sample Selection	107

3.2.2.	Data Collection.....	107
3.2.3.	Data Analysis.....	108
3.3.	STUDY RESULTS.....	109
3.3.1.	Legitimizing the Client-supplier Relationship.....	109
3.3.2.	Audit Fees: a Direct Threat to Auditor Independence?.....	110
3.3.3.	The Influence of client Size and Resource.....	113
3.3.4.	Challenging the Status Quo?.....	114
3.4.	DISCUSSION.....	116
	Contributions.....	116
	Limitations and avenues for future research.....	118
	REFERENCES.....	119
	Appendix 1: interview guide.....	123
4.	CHAPITRE 4: PERMANENCE DE L'AUDITEUR ET INDÉPENDANCE DE L'AUDIT ISO 14001 : UNE ÉTUDE EXPLORATOIRE.....	125
	Résumé.....	125
	Introduction.....	125
4.1.	LA CERTIFICATION ISO 14001 ET LA DUREE DU MANDAT DE L'AUDITEUR.....	127
4.1.1.	L'indépendance des auditeurs : une condition nécessaire à la crédibilité des audits.....	128
4.1.2.	La permanence de l'auditeur dans l'audit et ses enjeux.....	129
4.1.3.	Controverses sur la permanence de l'auditeur.....	131
4.2.	METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE.....	134
4.2.1.	Choix de l'échantillon.....	135
4.2.2.	Collecte des données.....	135
4.2.3.	Analyse des données.....	136
4.3.	ANALYSE DES RESULTATS.....	137
4.3.1.	Pratiques contractuelles et motivations au maintien de l'auditeur.....	137
4.3.2.	Les influences de la permanence de l'auditeur.....	142
4.3.3.	Les avenues de solutions pour renforcer l'indépendance et la qualité de la vérification.....	147
4.4.	DISCUSSION ET CONCLUSION.....	151
	Contributions de l'étude.....	153
	Limites et avenues de futures recherches.....	156
	RÉFÉRENCES.....	156
5.	CHAPITRE 5 : LUMIÈRE SUR LES AUDITS DE CERTIFICATION ISO.....	161

Résumé.....	161
CHAPTER 5: SHEDDING LIGHT ON ISO CERTIFICATION AUDITS.....	162
Abstract.....	162
Introduction	162
5.1. THEORETICAL FRAMEWORK, LITERATURE REVIEW AND RESEARCH QUESTIONS	163
5.1.1. The definition and scope of environmental audits.....	163
5.1.2. Research questions	172
5.2. METHODS	174
5.3. DATA ANALYSIS.....	176
5.3.1. The Elastic Rigor of ISO 14001 Audits.....	176
5.3.2. The Separation between Consulting and Compliance Perspectives.....	177
5.3.3. The Procedural rather than Substantive Focus.....	178
5.4. CONCLUSION.....	180
REFERENCES.....	183
CONCLUSION GÉNÉRALE DE LA THÈSE.....	188
RAPPEL DES PRINCIPAUX RESULTATS	188
Construction sociale de l'indépendance : un manque de distance critique de la part des professionnels.....	188
Dépendance financière et permanence des auditeurs : un sentiment d'indépendance illusoire .	189
Manque de rigueur et caractère procédural des pratiques d'audit de certification.....	190
CONTRIBUTIONS DE LA THESE	191
Contributions à la littérature sur la crédibilité du processus de certification ISO 14001	191
Contributions comparatives avec la littérature sur l'audit dans le domaine financier	193
Contributions pratiques à la réflexion sur le processus de certification	194
LIMITES DE L'ETUDE ET PERSPECTIVES DE RECHERCHE.....	200
Limites de l'étude	200
Quelques avenues pour des recherches futures	201
BIBLIOGRAPHIE DU CADRE CONTEXTUEL.....	203
ANNEXES	215
ANNEXE 1 : TABLEAUX DES RESULTATS SELON LES DONNEES ANALYSEES.....	215
ANNEXE 2 : REPRESENTATION DE QUELQUES NŒUDS MODELES CODIFIES A PARTIR DU LOGICIEL NVIVO7	221
ANNEXE 3 : QUESTIONNAIRES UTILISES DANS L'ETUDE	228
Fiche d'identification du participant.....	228

Questionnaire pour les auditeurs.....	229
Questionnaire pour les organismes consultants de SGE ISO 14001	235
Questionnaire pour le personnel de l'organisme d'accréditation (CCN)	236
Questionnaire pour les organismes registraires	241
Questionnaire pour les clients certifiés ISO 14001	246
ANNEXE 4 : EXIGENCES D'INDEPENDANCE DES ORGANISMES DU PROCESSUS DE CERTIFICATION ISO 14001....	250
ANNEXE 5 : COMPARAISON AUDIT FINANCIER ET AUDIT ISO 14001	251
ANNEXE 6 : REPRESENTATION GLOBALE DU PROCESSUS DE CERTIFICATION	253

Liste des tableaux¹

TABLEAU 1-1: CARACTÉRISTIQUES ACADÉMIQUES ET PROFESSIONNELLES DES AUDITEURS INTERROGÉS	22
TABLEAU 1-2 : LISTE DE QUELQUES FACTEURS DE MENACES SUR L'INDÉPENDANCE DES AUDITEURS DANS L'AUDIT FINANCIER.....	44
TABLEAU 1-3: SYNTHÈSE DES MÉCANISMES DE GESTION DE L'IMPARTIALITÉ (SOURCE ISO 17021 :2006)	46
TABLEAU 1-4 : CONTENU THÉMATIQUE DU GUIDE D'ENTRETIEN UTILISÉ LORS DE LA RECHERCHE	59
TABLEAU 1-5 : DÉTAIL SUR LE DÉROULEMENT DES ENTREVUES DE LA PRÉ-ÉTUDE	60
TABLEAU 1-6 : APERÇU DES CATÉGORIES TRAITÉES AVEC LE LOGICIEL NVIVO 7	63
TABLEAU 4-1: QUELQUES SIMILARITÉS ENTRE AUDIT ISO 14001 ET AUDIT FINANCIER	13030
TABLEAU 4-2: LISTE DES PARTICIPANTS À L'ÉTUDE.....	1355
TABLE 5-1: MAIN ISO STANDARDS APPLICABLE TO ISO 14001 EXTERNAL AUDITS	1655
TABLE 5-2: PARALLELS BETWEEN ENVIRONMENTAL AND QUALITY EXTERNAL AUDITS	1688
TABLE 5-3: CORRESPONDENCE OF THE MAIN REQUIREMENTS OF ISO 14001 AND ISO 9001	1699
TABLE 5-4. PROFILE OF THE INTERVIEWED PERSON	175
TABLEAU A1-1: RÉPARTITION DES CATÉGORIES SUR LA PERCEPTION GLOBALE DE L'INDÉPENDANCE DES AUDITEURS	215
TABLEAU A1-2 : RÉPARTITION DES CATÉGORIES SUR LES FACTEURS MOTIVANT LE RESPECT DE L'INDÉPENDANCE.....	216
TABLEAU A1-3: RÉPARTITION DES CATÉGORIES SUR LA DÉPENDANCE FINANCIÈRE DE L'AUDITEUR	217
TABLEAU A1-4 : RÉPARTITION DES CATÉGORIES SUR LA DÉPENDANCE FINANCIÈRE DE L'AUDITEUR (SUITE).....	218
TABLEAU A1-5 : RÉPARTITION DES CATÉGORIES SUR LA PERMANENCE DE L'AUDITEUR	219
TABLEAU A1-6 : RÉPARTITION DES CATÉGORIES SUR LA CERTIFICATION ET LA PERFORMANCE ENVIRONNEMENTALE.....	220
TABLEAU A4-7 : RECENSION DES EXIGENCES D'INDÉPENDANCE SELON LES NORMES ISO APPLICABLES AUX ORGANISMES.....	250
TABLEAU A5-8 : RECENSION COMPARATIVE ENTRE AUDIT FINANCIER ET AUDIT ISO 14001 SELON QUELQUES AUTEURS	251-252

¹ Dans le but de respecter l'intégrité des articles soumis aux différentes revues, nous avons conservé la numérotation des tableaux qui s'y trouvent. Pour cette raison, la liste des tableaux ne suit pas un ordre chronologique croissant. Le premier chiffre correspond au chapitre dans lequel on retrouve le tableau et le deuxième chiffre au numéro du tableau. La lettre A fait référence aux annexes.

Liste des figures²

FIGURE 1-1 : ENVIRONMENTAL MANAGEMENT SYSTEM MODEL	12
FIGURE 1-2 : ÉVOLUTION DE LA CERTIFICATION ISO 14001 DANS LE MONDE DE 1995 À 2010	14
FIGURE 1-3: TYPOLOGIE DES MOTIVATIONS POUR LA CERTIFICATION ENVIRONNEMENTALE	16
FIGURE 1-4: STRUCTURE ORGANISATIONNELLE DU PROCESSUS DE CERTIFICATION ISO 14001 ADAPTÉ AU CADRE CANADIEN	24
FIGURE 1-5 : DÉMARCHE POUR LA CERTIFICATION ISO 14001	33
FIGURE 1-6 : CERTIFICATION DEATH SPIRAL	50
FIGURE 1-7 : REPRÉSENTATION DU CONTEXTE DE LA RECHERCHE	57
FIGURE 1-8: REPRÉSENTATION SCHÉMATIQUE DES RÉSULTATS CONTENUS DANS LES ARTICLES ISSUS DU TRAITEMENT GLOBAL DES DONNÉES	64
FIGURE 4-1: MOTIVATIONS DU MAINTIEN DE L'AUDITEUR ISO 14001 SELON LE TRIO CLIENT-AUDITEUR-REGISTRAIRE	142
FIGURE 4-2: ÉVOLUTION DE L'INFLUENCE DE LA PERMANENCE DE L'AUDITEUR DANS LE CONTEXTE D'ISO 14001	152
FIGURE A2-1 : NŒUDS RELATIFS À LA PERCEPTION GÉNÉRALE DE L'INDÉPENDANCE	221
FIGURE A2-2 : NŒUDS RELATIFS AUX MÉCANISMES DE GESTION ET DE SURVEILLANCE DE L'INDÉPENDANCE	222
FIGURE A2-3: NŒUDS RELATIFS À LA RÉMUNÉRATION PAR LE CLIENT ET SES INFLUENCES	223
FIGURE A2-4: NŒUDS RELATIFS À LA PERMANENCE DE L'AUDITEUR ET SES INFLUENCES	224
FIGURE A2-5: NŒUDS RELATIFS À L'AUDIT DU SGE ET IMPLICATIONS EN MATIÈRE DE PERFORMANCES ENVIRONNEMENTALES	225
FIGURE A2-6: NŒUDS RELATIFS AUX CONFLITS D'INTÉRÊTS EN LIEN AVEC QUELQUES SOURCES DE RÉPONDANTS	226
FIGURE A2-7: NŒUDS RELATIFS AUX CONFLITS D'INTÉRÊTS FAISANT RESSORTIR L'INFLUENCE DE LA TAILLE DE L'ENTREPRISE	227
FIGURE A6-8 : TYPICAL PROCESS FLOW FOR THIRD-PARTY AUDIT AND CERTIFICATION	2533-254

² Dans le but de respecter l'intégrité des articles soumis aux différentes revues, nous avons conservé la numérotation des figures qui s'y trouvent. Pour cette raison, la liste de figures ne suit pas un ordre chronologique croissant. Le premier chiffre correspond au chapitre dans lequel on retrouve la figure et le deuxième chiffre au numéro de la figure. La lettre A fait référence aux annexes.

Liste des acronymes et des sigles

ACV	Association canadienne de vérification
ACDI	Agence canadienne de développement international
AFNOR	Association française de normalisation
AQVE	Association québécoise des vérificateurs environnementaux
AIEI	Association internationale pour l'évaluation d'impacts
ARM	Accords de reconnaissances mutuelles
BCRPSE/CECAB	Bureau canadien de reconnaissance professionnelle des spécialistes de l'environnement <i>/Canadian Environmental Certification Approvals Board</i>
BS7750	<i>British standard 7750</i>
CASCO	Comité pour l'évaluation de la conformité/ <i>Conformity assessment committee</i>
CCN/SCC	Conseil canadien de normalisation/ <i>Standards Council of Canada</i>
CCPA	<i>Canadian Chemical Producers Association</i>
CEI	Commission électrotechnique internationale
COPOLCO	Comité pour la politique en matière de consommation
CPA	Comptables agréés/ <i>Certified public accountant</i>
DEVCO	Comité pour les questions relatives aux pays en développement
Eco Canada	Organisation pour les carrières en environnement du Canada / <i>Environmental Careers Organization</i>
EMAS	<i>Eco-Management and Auditing Scheme</i>
ENDS	<i>Environmental Data services (Royaume-Uni)</i>
EPA	Agence de protection environnementale des États-Unis/ <i>U.S. Environmental Protection Agency</i>
FQRSC	Fonds de recherche du Québec - société et culture
FSA	Faculté des sciences de l'administration
GATT	Accords généraux sur les tarifs douaniers et le commerce / <i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>
IAF	Forum international d'accréditation/ <i>International accreditation forum Inc.</i>
ICC	<i>International Chamber of Commerce / Chambre de commerce internationale</i>
ICCA	Institut canadien des comptables agréés
IEPF	Institut de l'énergie et de l'environnement de la Francophonie
IESBA	<i>International Ethics Standards Board for Accountants</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
ISO	Organisation de standardisation internationale/ <i>International standardisation organization</i>
ISO 14000	Normes de management environnemental

ISO 14001 : 2004	Norme de systèmes de management environnemental – exigences et lignes directrices pour son utilisation
ISO 17000 : 2004	Évaluation de la conformité -- Vocabulaire et principes généraux
ISO 17011 : 2004	Évaluation de la conformité – Exigences générales pour les organismes d'accréditation procédant à l'accréditation d'organismes d'évaluation de la conformité
ISO 17021:2006	Évaluation de la conformité -- Exigences pour les organismes procédant à l'audit et à la certification de systèmes de management
ISO 17024-2003	Évaluation de la conformité – Exigences générales pour les organismes de certification procédant à la certification de personnes
ISO 19011:2002	Lignes directrices pour l'audit des systèmes de management de la qualité et/ou de management environnemental
OEC	Organisme d'évaluation de la conformité (également appelé <i>registraires</i> ou <i>organismes de certification</i>)
OMC	Organisation mondiale du commerce
PCGR /GAAP	Principes comptables généralement reconnus
PDC	Comité chargé de l'élaboration d'orientations politiques de l'ISO
SAGE	<i>Strategic Advisory Group on the Environment</i>
SME/SGE	Système de management environnemental/Système de gestion environnementale
SMQ	Système de management de la qualité
RABQSA	<i>Registrar accreditation board and Quality society of Australia</i>
TC 207	Comité technique 207 (ISO/TC 207)
UKAS	<i>United Kingdom accredited services</i>

Dédicace

À ma chère épouse Esther et à mes enfants Nétaniya, Paul-Marie Honorius et Christ-Sylvestre, ce travail est à vous pour tous ces moments que je n'ai pu passer pleinement avec vous parce qu'angoissé par la fin de cette thèse. Pardonnez-moi pour tout ce que je vous ai fait subir

À mon père qui m'appelait paternellement DOCTEUR, eh bien! Ton rêve est devenu réalité, même si je ne soigne pas les corps, je contribue à la société d'une autre manière

À toi maman, pour toutes tes prières

À toi mon cher père adoptif DARIO, cette thèse est aussi le fruit de ton éducation et tes conseils

À toi, feu Marcelin, soit heureux au ciel, car je pense toujours à toi mon frère

À tous mes frères et sœurs, mes neveux et nièces, voici le fruit de vos prières

Remerciements

Au terme de ce long parcours doctoral, j'adresse mes remerciements sincères et toute mon infinie reconnaissance à :

- Tous les professeurs qui m'ont fourni de nouvelles connaissances à travers leurs enseignements;
- Olivier Boiral qui a accepté de me guider dans cette aventure, de me soutenir dans mes moments d'incertitude. Surtout, merci pour ta patience et ta contribution dans la réalisation de cette thèse;
- Yves Gendron, pour ton pragmatisme, tes conseils pratiques et ton important support, notamment dans la rédaction du premier article;
- Les membres du jury du projet de thèse : Jacques Racine, Olivier Boiral, Yves Gendron : vous m'avez encouragé à persévérer dans la rédaction des articles.
- La direction du programme de doctorat pour m'avoir permis de continuer afin d'arriver à ce résultat;
- Marie-Josée Dallaire, au Service des résidences, son conjoint et leurs enfants pour leur soutien psychologique et leur amitié durant ma traversée du désert. Vos actions resteront à jamais gravées dans nos mémoires;
- Tous les organismes qui m'ont soutenu financièrement par leur bourse durant une partie de mon parcours : ACDI pour la bourse de la Francophonie; le FQRSC; la FSA;
- Les amis avec qui je formais le «village» pour éviter la solitude et favoriser l'intégration des nouveaux arrivants;
- Les participants à l'étude qui ont bien voulu prendre de leur temps pour répondre à mes questions sur un sujet aussi délicat, je vous témoigne mon infinie reconnaissance;
- Celles et ceux qui m'ont soutenu matériellement ou spirituellement;

Enfin, ma sincère gratitude à vous les membres du jury qui avez accepté, malgré vos lourdes responsabilités, de porter un regard sur ma thèse. Je vous en serai toujours reconnaissant.

Avant-propos

En me lançant dans cette aventure doctorale en 2004, je savais qu'elle ne serait pas facile. Toutefois, j'avais l'espoir qu'elle s'achèverait au bout de trois ou quatre ans selon les obligations du contrat de bourse de la Francophonie qui m'a permis de l'entreprendre. Malheureusement, l'aventure a été plus longue que prévu. J'ai fait l'expérience de cet adage : « il y a ce que je veux, ce que je peux et ce que l'environnement me permet ». En effet, il y a eu plusieurs embûches et imprévus. Entre autres, la rupture de ma bourse en juin 2007 au moment où j'entamais mon projet de thèse et ma recherche sur le terrain. À partir de ce moment, plusieurs questionnements sont apparus : devrais-je continuer ou abandonner? Mais en pensant à ma petite famille pour qui je voulais construire un bel avenir et avec les soutiens de bons samaritains, j'ai décidé de continuer. Cependant, mon temps plein pour le doctorat devint partiel, car il fallait que je travaille pour joindre les deux bouts. Il me fallait également faire venir ma famille auprès de moi pour éviter les angoisses de mes enfants qui, chaque jour, ne cessaient de pleurer au téléphone. Beaucoup de pressions psychologiques alimentées également par l'environnement politique dans lequel elle vivait. Heureusement, avec nos moyens modestes, ma femme et mes deux enfants ont pu me rejoindre en 2008 à Québec. Le sujet de « mon doctorat de la vie » devint encore plus ardu du fait qu'il fallait veiller à leur intégration. Travailler plus pour avoir des moyens de survie influençait énormément le temps consacré à ma thèse universitaire.

Toutefois, selon l'adage : «chaque chose a une fin», ce document représente tout un sacrifice dont je me réjouis. Certains n'y croyaient plus, mais en toute chose il faut avoir la foi et garder l'espoir. Je pense que c'est cet espoir qui m'a poussé également à chercher à aller plus loin après mon rejet par le système d'éducation ivoirien en 1985 comme étant «un bachelier non orienté ». Il m'a poussé à parcourir le chemin du travail social, des affaires maritimes pour aboutir à ma maîtrise à Rimouski dont l'essai a porté sur la norme ISO 14001. J'ai voulu aller plus loin dans ma connaissance sur cette norme de gestion environnementale. Toutefois, il fallait aller au-delà de ce que d'autres avaient déjà étudié. Le choix n'était pas facile, car il fallait que mon sujet de thèse ait un rapport avec le domaine maritime. Sur les conseils d'Olivier Boiral, mon directeur de recherche, notre intérêt s'est finalement tourné vers les audits de certification de la norme ISO 14001. Plus précisément, les enjeux éthiques liés à l'indépendance des auditeurs en comparaison avec les différents scandales financiers mettant en cause les auditeurs et les conflits d'intérêts.

C'est une belle aventure dont le résultat est présenté dans ce document sous forme de quatre articles. Je suis le premier auteur des trois premiers articles et deuxième auteur pour le dernier (chapitre 5). Je voudrais remercier mes coauteurs, Yves Gendron, Inaki Heras-Saizarbitoria, et Olivier Boiral, qui ont activement contribué à la rédaction de ces articles. Tous les quatre articles ont été soumis à des revues. Ils sont

respectivement en cours d'évaluation dans les revues *Accounting, Auditing & Accountability Journal (AAAJ)*, *International Auditing Journal (IAJ)*, *Vertigo* et enfin le *Journal of Cleaner Production*.

1^{er} Article:

Dogui, K.; Boiral, O. and Gendron, Y. (2012). ISO Auditing and the Construction of Confidence in Professional Independence, *Accounting, Auditing & Accountability Journal (AAAJ)*..

N.B. : À l'issue des commentaires de deux réviseurs, des corrections ont été apportées à l'article. La troisième soumission a été effectuée le 25 octobre 2012. Accepté pour publication le 13 janvier 2013.

2^{ème} Article :

Dogui, K.; Boiral, O. and Heras-Saizarbitoria, I., (2012). Audit Fees and Auditor Independence: The Case of ISO 14001 Certification, *International Journal of Auditing (IJA)*.

N.B. : Cet article a été soumis en mai 2012. Nous avons reçu les commentaires de deux réviseurs. Août 2012. La deuxième soumission a été effectuée le 21 octobre 2012 à l'IJA. Accepté pour publication le 18 février 2013.

3^{ème} Article :

Dogui, K.; Boiral, O., (2012). Permanence de l'auditeur et indépendance de l'audit ISO 14001 : une étude exploratoire, *Vertigo*. [En cours de révision].

N.B. : Cet article a été soumis à la revue *Vertigo* en juillet 2012. Nous avons reçu les commentaires des deux réviseurs indépendants le 8 novembre 2012. Il a été accepté pour publication avec modification, L'intégration des corrections est en cours avant la soumission pour publication.

4^{ème} Article :

Heras-Saizarbitoria, I. Dogui, K. and Boiral, O., (2012). Shedding Light on ISO 14001 Certification Audits, *Journal of Cleaner Production (JCP)*. [En cours de révision].

N.B. : Cet article a été soumis le 4 juillet 2012 à la revue *Journal of Cleaner Production*. Les premiers commentaires de quatre réviseurs ont été intégrés et l'article a été soumis à nouveau le 8 octobre 2012. Une deuxième vague de commentaires est parvenue le 5 novembre 2012. Après une nouvelle soumission, l'article a été accepté pour publication le 28 janvier 2013.

Affiliation des coauteurs des articles:

- **Olivier Boiral**, Ph.D., professeur à la Faculté des sciences de l'administration (Pavillon Palasis-Prince), Université Laval (Québec, Canada) ;

- **Yves Gendron**, Ph.D., C.A., professeur à la Faculté des sciences de l'administration (Pavillon Palasis-Prince), Université Laval (Québec, Canada) ;

- **Inaki Heras-Saizarbitoria**, professeur au Département de management, E.U.E. Empresariales. Université de Basque Country UPV-EHU, Plaza Onati 1, 20018, San Sebastian, Espagne.

INTRODUCTION GÉNÉRALE DE LA THÈSE

Contexte général

La norme ISO 14001 a été publiée en 1996 par l'Organisation internationale de standardisation (ISO), dans la mouvance du développement durable à l'issue du Sommet de la Terre à Rio en 1992. C'est une norme volontaire qui spécifie les exigences des systèmes de gestion environnementale (SGE). Cette norme est souvent perçue comme une sorte de transition managériale dans la prise en compte des questions environnementales. En effet, elle permet de passer de la gestion réactive des problèmes de pollution à leur gestion préventive à travers les procédures et les processus d'un SGE fonctionnel des organisations (Andrews *et al.*, 2001; Boiral, 2007).

D'une part, la norme ISO 14001 vise à permettre aux gestionnaires de mieux intégrer les questions environnementales dans la gestion quotidienne. D'autre part, elle devrait offrir l'opportunité de briser certaines barrières aux échanges internationaux³. L'ISO 14001 a connu un regain d'adhésion en passant de 257 certificats en 1995 à plus de 250 000 certificats en 2010 (ISO Survey, 2005, 2010). En 2010, l'Amérique du Nord comptait 6302 certificats, soit 2,5 % du total, dont un peu moins de 1300 au Canada. Au niveau mondial, l'ensemble des certificats est octroyé par plus de 750 organismes de certification ou d'enregistrement⁴ (généralement privés) agissant comme des tierces parties indépendantes (Mil-Homens, 2011). Le Canada en compte huit, qui sont accrédités pour attribuer la certification ISO 14001.

La certification, également désignée par le terme d'évaluation de la conformité par tierce partie⁵, est une preuve de la conformité du SGE aux exigences « minimales » de l'ISO 14001. Elle n'est pas une fin en soi, car le système implique une amélioration continue pour demeurer fonctionnel et ainsi pérenniser la validité du certificat durant un cycle de trois ans. La certification s'effectue à l'issue d'activités d'audit dont la crédibilité, comme celle de la certification dans son ensemble, dépend en grande partie de l'indépendance et de l'impartialité des auditeurs et des organismes de certification.

En effet, à l'instar des audits dans le domaine financier (Andrews *et al.*, 2001; Mazurek, 2004), l'indépendance et l'impartialité des auditeurs sont au cœur du processus de certification ISO 14001. Toutefois, différents scandales et conflits d'intérêts dans le domaine de l'audit financier ont clairement remis en cause cette indépendance des auditeurs financiers, dont certains œuvrent dans la certification ISO 14001 (Mazurek, 2004; Mil-Homens, 2011). Considérant ces scandales, il est pertinent de s'interroger sur la manière dont le processus de certification se déroule effectivement dans le domaine de la gestion environnementale, ainsi que

³ « Évaluation de la conformité et facilitation du commerce »,

http://www.iso.org/iso/fr/resources/conformity_assessment/conformity_assessment_and_trade_facilitation.htm, consulté le 11 avril 2008

⁴ Certification et enregistrement sont utilisés de manière interchangeable, toutefois en « Amérique du Nord, on parle plutôt d'enregistrement que de certification » <http://www.iso.org/iso/fr/home/standards/certification.htm>

⁵ <http://www.iso.org/iso/fr/home/standards/certification.htm>

sur ses aspects éthiques. Cependant, très peu d'études ont été réalisées sur la crédibilité du processus de certification. Les rares études sur la pratique de la certification ISO 14001 soulèvent un doute sur la crédibilité du processus général de certification (Watson & Emery, 2004; ENDS Reports 347, 2003; 364, 2005, 382, 2006). Cette remise en cause porte sur divers critères, dont le manque de compétence des auditeurs, la divergence des interprétations de la norme, le non-respect des lignes directrices et exigences d'audit de la norme ISO 19011 par les auditeurs, l'absence d'un cadre institutionnel solide (absence de parties intéressées) pour soutenir la crédibilité de la certification, l'indépendance des auditeurs et des organismes de certification, etc. (Burdick, 2000; Andrew *et al.*, 2001; ENDS report 325, 2002; Watson & Emery, 2004; ENDS report 382, 2006; Mil-Homens, 2011). Dans une autre perspective, certains de ces éléments soulèvent également des questionnements sur l'influence effective de la pratique des audits de certification sur la réalité des performances environnementales des organisations certifiées. Cette relation entre la certification ISO 14001 et la performance environnementale des organisations demeure également très peu étudiée.

En prenant en compte les limites de la littérature sur le sujet ainsi que l'engouement envers la certification ISO 14001, la thèse examine les enjeux associés à l'indépendance de son processus ainsi qu'à la valeur ajoutée des audits de certification aux performances environnementales des organisations certifiées.

Objectifs de l'étude et questions de recherche

Dans la perspective du doute sur la crédibilité relevé de manière générale par certaines études, la présente étude vise premièrement à explorer le processus de certification ISO 14001 pour mieux comprendre les implications de l'indépendance des auditeurs et des organismes de certification dans le contexte du Canada. Plus particulièrement, l'étude s'est axée sur trois aspects : la construction sociale de l'indépendance dans le contexte d'ISO 14001, la rémunération des auditeurs par rapport à l'indépendance et enfin les risques de la permanence de l'auditeur chez un même client. L'étude s'est inspirée de l'expérience des approches sur l'indépendance dans le contexte de l'audit financier, qui présente des similitudes avec l'audit de certification ISO 14001 (Andrews *et al.*, 2001; Mazurek, 2004).

Les recherches ne visaient pas au départ à confronter la pratique de l'audit ISO 14001 par rapport aux performances environnementales réelles de l'organisation certifiée. L'analyse des données recueillies a néanmoins permis de mesurer au moins partiellement l'objectivité de l'audit de certification vis-à-vis de la performance environnementale. Dans ce cas, l'examen a porté essentiellement sur les aspects procéduraux de l'audit de certification.

À l'instar de ceux des autres pays, les organismes de certification au Canada, tout en constituant un maillon du processus de certification à la norme ISO 14001, restent des agents économiques cherchant à générer du profit. De fait, ils sont liés aux organisations en quête d'une certification (client) par des arrangements

contractuels rémunérés. Le principe d'indépendance sous-tend tout processus d'audit. Cette relation commerciale soulève donc des interrogations quant à la position de conflit d'intérêts dans laquelle l'organisme de certification et le client se trouvent (Briloff, 1990; Reiter & Williams, 2004; Moores *et al.*, 2006). L'existence de cette situation conflictuelle semble justifier la norme ISO 17021:2006, publiée par l'ISO et le CASCO dans le but d'encourager l'indépendance des organismes de certification et d'aider leurs auditeurs à lutter contre les conflits d'intérêts dans le processus de certification.

L'indépendance des auditeurs est indispensable à la crédibilité et à la légitimité de l'objet audité, des auditeurs ainsi que des parties intéressées (Power, 1997; Lang, 1999; Fogarty & Radcliffe, 1999; ISO, 2006). Elle est décrite par Lang (1999) comme suit:

Independence of auditors: this means the objective and unobstructed inquiry by an independent environmental auditing function to avoid potential conflicts of interest and the marring of objectivity by personal relationships. The independence of auditors is important to securing and maintaining the confidence of enforcement agencies. For corporations with operations that substantially impact the environment, a third party review of corporation's environmental programmes may help assure objectivity and identify systemic problems not readily detectable by internal staff members. (p. 112).

L'indépendance assure une certaine confiance des parties prenantes sur l'expertise des auditeurs (Lang, 1999; Everett *et al.*, 2005; ISO, 2006). En dépit d'autres principes, l'indépendance constitue la pierre angulaire de l'audit (Power, 1997). Ainsi, l'indépendance des auditeurs et des organismes de certification apparaît comme une garantie du sérieux de l'organisation certifiée et surtout de sa gestion environnementale pour les parties prenantes.

Le principe d'indépendance de l'auditeur possède une dimension factuelle et apparente. Toutefois, ce principe représente un construit social (Gendron *et al.*, 2006) qui s'est souvent forgé à travers les discours et les codes prônés par la profession comptable (Gendron *et al.*, 2001; Preston *et al.*, 1995; Reiter & Williams, 2004). La construction de l'indépendance met également en interaction les intérêts de plusieurs parties prenantes, qui la décrivent généralement suivant leurs propres intérêts (Gendron *et al.*, 2006). Dans cette perspective, l'étude s'est intéressée à la compréhension de l'ensemble des mécanismes sur lesquels les participants conçoivent l'indépendance des auditeurs externes et du processus de certification ISO 14001. Pour atteindre cet objectif, dont les résultats de l'analyse sont contenus dans l'article 1 (voir chapitre 2), la recherche s'est attachée à répondre aux questions suivantes :

1. Dans quelle mesure les professionnels du processus de certification ISO 14001 croient-ils que leur travail répond aux exigences des audits en matière d'indépendance?
2. Quelles stratégies ou rationalisations les auditeurs utilisent-ils afin de donner un sens à leur travail à titre de vérificateurs indépendants?

3. Comment les auditeurs externes ISO 14001 réagissent-ils face à des menaces ou à des contradictions qui remettent en cause le principe d'indépendance?

Selon la norme ISO 17021 ainsi que l'expérience de la vérification dans le domaine financier, l'indépendance de l'auditeur est soumise à cinq menaces principales (Goldman & Barlev, 1974; Beattie *et al.*, 1999; Beattie *et al.*, 2001; Dougherty & Dalrymple, 2004; Gray & Manson, 2005; ISO, 2006;) : l'intérêt personnel, *self-interest threat*; l'autorévision ou auto-examen, *self-review threat*; la représentation, *advocacy threat*; la familiarité ou la confiance, *familiarity or trust threat*; l'intimidation, *intimidation threat*. Cet ensemble de menaces constitue la résultante de plusieurs facteurs de risques compromettant l'indépendance de l'auditeur. Selon Beattie *et al.* (2001), il ne semble pas exister de théorie formelle de l'indépendance. La plupart des études ou des modèles portant sur l'indépendance ont le plus souvent examiné ces facteurs de risques sous divers angles (économique, réglementaire, etc.). Leurs caractéristiques communes tiennent essentiellement à la dépendance économique (Goldman & Barlev, 1974; Shockley, 1981; Beattie *et al.*, 1999). Les facteurs les plus importants sont les suivants :

- la concurrence;
- la rémunération par le client;
- la fourniture de services autres que l'audit (MAS);
- la taille de la firme d'audit;
- la période de temps passé avec le client.

Ces différents facteurs sont généralement perçus comme ayant un impact négatif sur l'opinion objective et l'indépendance de l'auditeur. Les différents scandales médiatisés dans le domaine financier des années 2000, qui ont remis en cause l'indépendance des auditeurs et de certaines firmes d'audit, en sont une illustration. C'est par exemple le cas des grandes entreprises comme Enron, WorldCom, Computer Associates, Global Crossing (Piaget & Baumann, 2003; Comunale *et al.*, 2006). Au niveau de l'audit de certification ISO 14001, de tels scandales n'ont pas encore fait l'objet de médiatisation. Toutefois, le processus n'est pas exempt de conflits d'intérêts (Andrews *et al.*, 2001; Mazurek, 2004; Mil-Homens, 2011). Le principe de précaution vaut donc la peine d'être appliqué, car toutes les pratiques sont possibles, comme le soulignent ces propos :

A certified EMS is only as good as the company implementing it. If the top management just want a greenwash or a badge on the wall then there are certification bodies out there that will do that - i.e., give certification based on intent rather than actual evidence. (ENDS Report 347, December 2003).

Dans ce contexte, notre recherche s'est également orientée vers la compréhension de deux facteurs de menaces. Il s'agit des influences de la rémunération et de la taille du client sur l'indépendance et la qualité de

l'audit, ainsi que des influences la permanence ou du maintien d'un auditeur chez le même client durant plusieurs cycles de certification. Concernant la rémunération et la taille du client, les résultats font l'objet du deuxième article dans le chapitre 3 de cette étude. L'enquête visait à répondre aux questions suivantes :

1. Comment les professionnels de l'audit de certification ISO 14001 perçoivent-ils la dépendance économique ainsi que le pouvoir financier du client?
2. Comment perçoivent-ils les influences de cette dépendance par rapport à l'indépendance des auditeurs?
3. Comment le processus de certification et les auditeurs protègent-ils leur indépendance de l'influence de la relation commerciale?

Quant à la permanence de l'auditeur chez le même client, elle a été traitée dans le troisième article, au chapitre 4 de la thèse. Elle est souvent perçue comme une source de familiarité, à la fois favorable et défavorable à la qualité de l'audit et à l'indépendance de l'auditeur (Strohm, 2005; Casterella, 2010; Vanstraelen, 2000). Dans le contexte de la certification ISO 14001, cette question n'a pas été analysée depuis la mise en œuvre de la norme en 1996. Ainsi, pour compléter l'objectif de l'étude, l'analyse a porté essentiellement sur les réponses aux questions suivantes :

1. Quelles sont les pratiques courantes observées par les praticiens de la certification ISO 14001 par rapport à la permanence de l'auditeur avec un client?
2. Comment perçoivent-ils les répercussions de la permanence par rapport à l'indépendance et à la qualité de l'audit?
3. Quelles amorces de solutions sont-elles mises en œuvre pour éviter les effets pervers de la permanence de l'auditeur sur l'indépendance et la qualité d'audit?

Au-delà des aspects liés à l'indépendance, la pratique de l'audit de certification ISO 14001 est une démarche d'examen critique du SGE à travers des documents de procédures, mais également à travers des investigations sur le terrain (ISO, 2002, 2006). L'objectif est de vérifier si les procédures implantées sont conformes au référentiel proposé par la norme ISO 14001. Cette démarche a été souvent critiquée par certains auteurs qui estiment qu'il n'y a pas d'adéquation entre les performances environnementales et la manière dont l'audit est généralement effectué (Power, 1997; Jiang & Bansal, 2003; Boiral, 2007, 2012; Boiral & Gendron, 2011). Dans ce contexte, étant donné que la norme générique ISO 19011-2002 sert pour les audits des systèmes de management ISO 14001 et ISO 9001, les critiques touchent les deux types de certification ISO. Le chapitre 5 s'intéresse à la perception de la pratique de l'audit au regard des performances environnementales. L'analyse des données s'est attachée à apporter des réponses aux questions suivantes :

1. Dans quelle mesure les audits externes ISO 14001 sont-ils objectifs, rigoureux et sans ambiguïté?
2. Dans quelle mesure les audits externes ISO 14001 sont-ils réalisés dans une perspective de service-conseil ou de conformité?
3. Dans quelle mesure les audits externes ISO 14001 sont-ils axés sur les améliorations substantielles de la performance environnementale plutôt que sur les aspects procéduraux du SGE?

Enfin, pour répondre à l'ensemble des questions et réaliser les objectifs de l'étude, la recherche empirique a exploré l'univers des praticiens de l'audit de certification ISO 14001 ainsi que d'autres professionnels intervenant dans le processus du système de gestion environnementale au Canada. Elle a reposé sur une approche qualitative sur le terrain, à travers des entrevues semi-dirigées auprès de trente-six professionnels, entre 2007 et 2009. D'une manière globale, la démarche de l'analyse inductive générale (Thomas, 2006) et la théorie ancrée (Strauss & Corbin, 1998) ont été adoptées dans cette étude.

La thèse est organisée autour de cinq chapitres. Le premier chapitre n'est pas un article, mais une mise en contexte global de la recherche. Il présente une description de la norme ISO 14001 ainsi que le cadre référentiel et organisationnel de la certification. En outre, il décrit les limites des analyses sur l'indépendance dans le cadre du processus de certification ISO 14001, en comparaison avec celles effectuées dans le cadre de l'audit financier. Cette comparaison permet d'une part d'aboutir à la représentation schématique du cadre de la recherche et d'autre part d'expliquer notre choix méthodologique et les résultats de l'étude. Les chapitres 3, 4 et 5 présentent respectivement les articles intégrés dans cette thèse. Enfin, l'étude s'achève sur une conclusion générale.

1. CHAPITRE 1 : MISE EN CONTEXTE DE L'ÉTUDE

La thèse vise à comprendre la perception de l'indépendance des auditeurs et ses implications dans le processus de certification à la norme ISO 14001, ainsi que la rigueur des pratiques dans ce domaine. Une mise en contexte préalable s'avère nécessaire afin de permettre au lecteur de mieux comprendre certains concepts et implications normatives du processus de certification, qui n'ont pas été développés dans les articles intégrés à cette thèse. Ainsi, le présent chapitre décrit globalement la norme ISO 14001, le principe d'indépendance ainsi que les implications organisationnelles et référentielles associées au processus d'évaluation de la conformité à ladite norme. Enfin, il s'achève sur les implications de la littérature qui ont motivé l'étude des enjeux de l'indépendance et des pratiques de l'évaluation de la conformité à la norme ISO 14001 par une tierce partie indépendante.

1.1. LA NORME ISO 14001 ET L'INDÉPENDANCE DE L'ÉVALUATION DE LA CONFORMITÉ PAR UNE TIERCE PARTIE

Le système de gestion environnementale ISO 14001 est une norme dont l'adoption s'inscrit dans un contexte organisationnel et normatif, dans lequel sont définies les pratiques de l'audit de certification et leurs exigences en matière d'indépendance des auditeurs. Cette section vise à faire connaître la norme ISO 14001 ainsi que son contexte normatif afin de mieux comprendre les tenants et les aboutissants des pratiques d'audit.

1.1.1. La norme ISO 14001 des systèmes de gestion environnementale : historique et exigences

1.1.1.1. Bref historique de la norme ISO 14001

La norme ISO 14001 fait partie de la série internationale des normes environnementales ISO 14000 publiées par l'Organisation de standardisation internationale (ISO). Cette organisation non gouvernementale fondée en 1946 est composée de plus de cent soixante pays. L'ISO constitue essentiellement un cadre international pour le développement et la publication de normes internationales.

En 1986, l'ISO a publié la série des normes ISO 9000 (systèmes de management de la qualité, SMQ) qui ont connu un grand succès. Cette publication a motivé les réflexions sur une norme de gestion environnementale, face à l'émergence des préoccupations environnementales. Les travaux de préparation du Sommet de la Terre en 1992 ont également constitué un facteur accélérateur des réflexions de l'ISO et de la CEI sur une norme environnementale. En effet, impliquées dans les travaux préparatifs du Sommet et encouragées par le

World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) et l'ICC (Subilia-Rouge, 2000), ces deux organisations ont créé, en 1991 le Groupe consultatif stratégique sur l'environnement (SAGE) (Hillary, 1998; Andrews *et al.*, 2001). Les travaux du SAGE ont abouti à deux recommandations majeures sur la gestion environnementale⁶, qui ont débouché sur la mise en place en 1993 (Hillary, 1998; Delmas, 2002) du comité technique ISO/TC 207 management environnemental, dont la première réunion s'est tenue en juin 1993 à Toronto⁷. Le comité comprenait six groupes de travail, chacun mandaté pour un domaine spécifique de l'environnement. Le principe à la base de l'élaboration des normes dans ce comité était un processus de consultation des représentants des différents pays et des parties prenantes composant le comité. Leurs travaux ont permis en 1996 la publication d'une série de six normes environnementales ISO 14000 (Andrews *et al.*, 2001; Delmas, 2002), dont la norme ISO 14001 définissant les exigences des systèmes de gestion environnementale (SGE).

Bien que les travaux du Sommet de la Terre aient joué un rôle catalyseur dans le développement d'une norme environnementale internationale, d'autres acteurs institutionnels comme l'ICC et le GATT ont également joué, à l'époque, un rôle important. En effet, dans la recherche de l'uniformisation des pratiques environnementales, l'ICC avait publié en 1989 un guide de pratique de l'audit environnemental adopté par plusieurs entreprises au niveau international (Hillary, 1998). Par ailleurs, il est apparu dans les négociations de l'*Uruguay round* du GATT (1986 à 1994) que les normes régionales, communautaires ou sectorielles, telles que l'EMAS en Europe ou encore le BS-7750 au Royaume-Uni, ne devaient pas constituer un obstacle aux échanges internationaux. Dans ce contexte, la série de normes environnementales ISO 14000 est apparue comme une solution en matière d'harmonisation des pratiques environnementales au niveau international.

Le Secrétariat du Comité technique ISO/TC 207 est assuré par le Conseil canadien des normes (CCN) et il est administré par la Canadian Standards Association (CSA). Il comprend des représentants de plus de vingt-neuf pays. Les travaux actuels du comité portent désormais sur divers enjeux environnementaux de la planète,⁸ dont les gaz à effet de serre (GES), le carbone, etc. La série de normes ISO 14000 produites par le comité TC 207 (Montabon *et al.*, 2000; Andrews *et al.*, 2001) comprend entre autres :

- ISO 14001 : Systèmes de management environnemental;
- ISO 14004 : Audit d'environnement et investigations environnementales associées;
- ISO 14040 : Analyse du cycle de vie;
- ISO 14002 : *Design for environment*;

⁶ « Histoire de l'ISO ▯ les normes relatives au management environnemental et les autres normes de management », www.iso.org, consulté le 28-01-2008

⁷ Ibid.

⁸ ISO, *La famille ISO 14001 des normes internationales pour le management environnemental* [en ligne], http://www.iso.org/iso/fr/theiso14000family_2009.pdf

- ISO 14020 : Étiquettes et déclarations environnementales;
- ISO 14063 : Communication environnementale;
- ISO 14064 (parties 1, 2 et 3) : Quantification et vérification des gaz à effet de serre (GES)
- ISO 14030 Évaluation de la performance environnementale;
- ISO 19011-2002 : Lignes directrices pour l'audit des systèmes de management de la qualité et/ou de management environnemental;

En résumé, la norme ISO 14001 des SGE reste la référence internationale. Elle vise une double fonction: d'une part la prise en compte des questions environnementales et d'autre part l'harmonisation des normes pour favoriser les échanges commerciaux (Subilia-Rouge, 2000). Dans le cadre de cette étude, nous nous sommes intéressés à la norme ISO 14001, ainsi qu'à la norme ISO 19011 qui définit les exigences des audits de la première. Du point de vue de sa vocation environnementale, certains auteurs intègrent la norme ISO 14001 dans le «*management-based-regulation*» (Coglianese & Lazer, 2003), comme l'explique la section suivante.

1.1.1.2. La norme ISO 14001 : transition de la régulation traditionnelle à l'autorégulation de la gestion environnementale

Au-delà de l'historique de la publication de la norme, certains auteurs considèrent les normes de gestion environnementale dans la perspective des difficultés de régulation environnementale par les pouvoirs publics (Mil-Homens, 2011). En effet, si les répercussions de la régulation *command and control* de l'environnement, au travers des réglementations sévères des années 1970-1980, ont été perçues positivement par certains auteurs (Scruggs, 1999; Gunningham *et al.*, 2003; Eisner, 2004; Kagan, 2004), son inefficacité à protéger l'environnement ou à favoriser l'innovation a longtemps été critiquée par d'autres (Bardach & Kagan, 1982; Stone, 1997; Gunningham, 2009). L'autorégulation et les programmes volontaires sont apparus comme des alternatives à la rigueur et aux limites de cette régulation publique traditionnelle (Halley, 1999; Levi-Faur, 2005; Gunningham, 2009). Le «*management-based regulation*» est présent au sein de plusieurs de ces programmes privés ou publics (Coglianese & Lazer, 2003). Il est basé sur un mode de gestion ou de management stratégique des problématiques environnementales que l'organisation intègre dans sa gestion et sa planification globale à travers son système de gestion (Power, 1997, 2000; Coglianese & Lazer, 2003; Mil-Homens, 2011). Cette autorégulation permet à la fois une internalisation des problèmes environnementaux dans les politiques de l'organisation ainsi que la prise en compte des politiques environnementales et sociales publiques (Coglianese & Lazer, 2003; Coglianese & Nash, 2004). Elle est généralement caractérisée par :

- des normes de systèmes de gestion professionnelles développées en vue d'intégrer les préoccupations publiques en responsabilisant l'organisation, telle que l'ISO 14001 (Power, 1997);

- une flexibilité et une forme générique laissant la responsabilité à toute organisation d'adapter ses politiques, ses pratiques et ses moyens pour prévenir les impacts environnementaux de ses activités ou lutter contre eux (Power, 1997; Coglianese & Nash, 2004; Gunningham, 2009; Mil-Homens, 2011);
- une exigence d'audit interne qui représente « une forme d'auto-observation structurée » (Power, 1997, p. 162). Dans l'orientation managériale de cette régulation, l'audit interne obtient un « statut quasi public » (Power, 1997, p. 162) qui, à son tour, peut faire l'objet de contrôles des pouvoirs publics. Selon Power (2000), « the intention is to regulate target organizations indirectly from below » (p. 113). Toutefois, la surveillance des pouvoirs publics demeure selon Power (1997) tributaire des éléments auditables, éléments vérifiés par des professionnels indépendants (Power, 1997; Andrews *et al.*, 2001). C'est en quelque sorte l'orientation du *New Public Management* (Power, 1997). Selon Power (1997), l'audit interne permet d'une part de valider ses résultats systémiques et fonctionnels, et d'autre part d'externaliser, en guise de certification publique, la qualité du système de gestion;
- une absence d'indicateurs de performance (Power, 1997; Andrews *et al.*, 2000; Mil-Homens, 2011). Selon Power (1997), « ces projets se concentrent sur la qualité des systèmes de gestion de l'environnement plutôt que sur la qualité du produit ou du service lui-même, comme le mentionnent les normes » (p. 164). Dans ce contexte, chaque entreprise décide de ses objectifs et des indicateurs opérationnels de performance afférents;
- une vérification indépendante (Power, 1997; Andrews *et al.*, 2001). Toutefois, même si cette vérification indépendante vise à renforcer la réputation et la transparence, Power (1997) estime que le fait d'auditer un système abstrait plutôt que la performance « renforce l'obscurité du processus d'audit » (p. 165).

Citons comme exemples sectoriels ou communautaires de normes du «*management-based-regulation*» la norme BS 7750 *Environmental Management Systems* de l'Institut des normes britanniques (Hillary, 1998) ou encore l'*Eco-Management and Auditing* (EMAS) de la Commission européenne (CEC, 1993; Hillary, 1998). Toutefois, la norme ISO 14001 des systèmes de gestion environnementale demeure la seule véritable référence internationale. Elle respecte l'ensemble de ces caractéristiques.

En somme, la régulation basée sur les systèmes de gestion environnementale permet aux organisations de se responsabiliser et devient une alternative acceptable par rapport au traditionnel «*command and control*» des pouvoirs publics (Halley & Boiral, 2008). Elle a l'avantage selon Power (1997) de favoriser l'atteinte des objectifs économiques internes et des objectifs réglementaires externes en faisant coïncider les programmes réglementaires et industriels (p. 165). La norme ISO 14001, publiée dans cette perspective, a contribué à la vulgarisation de ce nouveau type d'autorégulation environnementale (Mil-Homens, 2011). Néanmoins,

certaines caractéristiques de cette forme de régulation semblent poser problème. En effet, la flexibilité de ces normes et l'absence d'indicateurs de performance favorisent non seulement une différenciation de la gestion des performances environnementales des organisations, mais entraîne aussi la variation des interprétations que peuvent en faire les professionnels chargés de les vérifier. Ces deux aspects sont abordés dans le quatrième article (chapitre 5) de cette thèse. En outre, même si ces normes exigent des vérifications indépendantes, celles-ci peuvent avoir la fonction de « boîte noire » (Power, 1997; Beattie *et al.*, 1999) tant qu'elles ne touchent pas les performances des organisations. Une telle indépendance peut donc être remise en cause, ce qui risque de compromettre la crédibilité de la vérification. Cette question fait l'objet des trois premiers articles (chapitres 2, 3 et 4) de cette thèse. Mais avant de nous pencher sur ce point, examinons le contenu de la norme ISO 14001.

1.1.1.3. Description des exigences de la norme ISO 14001-2004

Depuis sa publication en 1996, la norme ISO 14001-1996 a subi plusieurs mises à jour, aboutissant à la version actuellement en vigueur depuis 2004, à savoir l'ISO 14001-2004. Elle spécifie les exigences relatives à un système de management environnemental permettant à un organisme de développer et de mettre en œuvre une politique et des objectifs qui prennent en compte les exigences légales et les autres exigences auxquelles l'organisme a souscrit, ainsi que les informations relatives aux aspects environnementaux significatifs. Cette norme s'applique aux aspects environnementaux que l'organisme a identifiés comme étant ceux qu'il a les moyens de maîtriser et ceux sur lesquels il a les moyens d'avoir une influence. Elle n'instaure pas, en elle-même, de critères spécifiques de performance environnementale (ISO 14001:2004, p. 1).

L'ISO 14001-2004 est une norme générique basée sur la méthodologie Planifier-Mettre en œuvre-Contrôler-Agir, *Plan-Do-Check-Act*, PDCA (Andrews *et al.*, 2001; ISO, 2004). Elle est applicable à tout type d'organisation (Hillary 1998; Ritzer, 2000; ISO, 2004). La norme a pour but de « fournir un cadre pour une approche holistique et stratégique de la politique, des plans et des actions de l'organisme à l'égard de l'environnement »⁹. Cependant, comme elle ne constitue pas une norme de performance, elle n'en spécifie évidemment pas les niveaux. Paradoxalement, la norme devrait, selon l'ISO, favoriser une amélioration continue des performances environnementales des organisations qui l'adoptent : s'intégrant dans l'esprit du «*management-based-regulation*», elle se caractérise par une flexibilité d'adoption qui laisse la liberté aux organisations de considérer les aspects environnementaux qu'elles ont les moyens de maîtriser. C'est cette approche flexible qui suscite souvent des interrogations sur la performance environnementale et sur la rigueur du travail des auditeurs qui vérifient la mise en œuvre de la norme (Delmas, 2002; ENDS, 2006). Ce point est

⁹ ISO, *Les fondements d'ISO 14000*, http://www.iso.org/iso/fr/iso_catalogue/management_standards/iso_9000_iso_14000/iso_14000_essentials.htm, consulté le 12 avril 2008

discuté plus en détail dans le chapitre 3, où l'on montre que les auditeurs adaptent leurs vérifications et leurs recommandations à la taille financière de l'entreprise. Dans le chapitre 5, ce sont la superficialité de cette vérification ainsi que la « vocation environnementale réelle » de la norme qui sont discutées.

La mise en œuvre de la norme ISO 14001 impose aux organisations plusieurs exigences, ce qu'illustre la figure 1-1. La norme implique tous les niveaux hiérarchiques ainsi que les aspects fonctionnels et matériels de l'organisation. Elle attribue une grande responsabilité à la haute direction du point de vue à la fois de son engagement et du contrôle du fonctionnement du SGE. L'ensemble des exigences constitue la base de la norme qu'une organisation doit intégrer dans son management global, avec toutes les implications nécessaires en ressources, planifications, activités, pour un fonctionnement adéquat de son SGE (AFNOR, 2001).

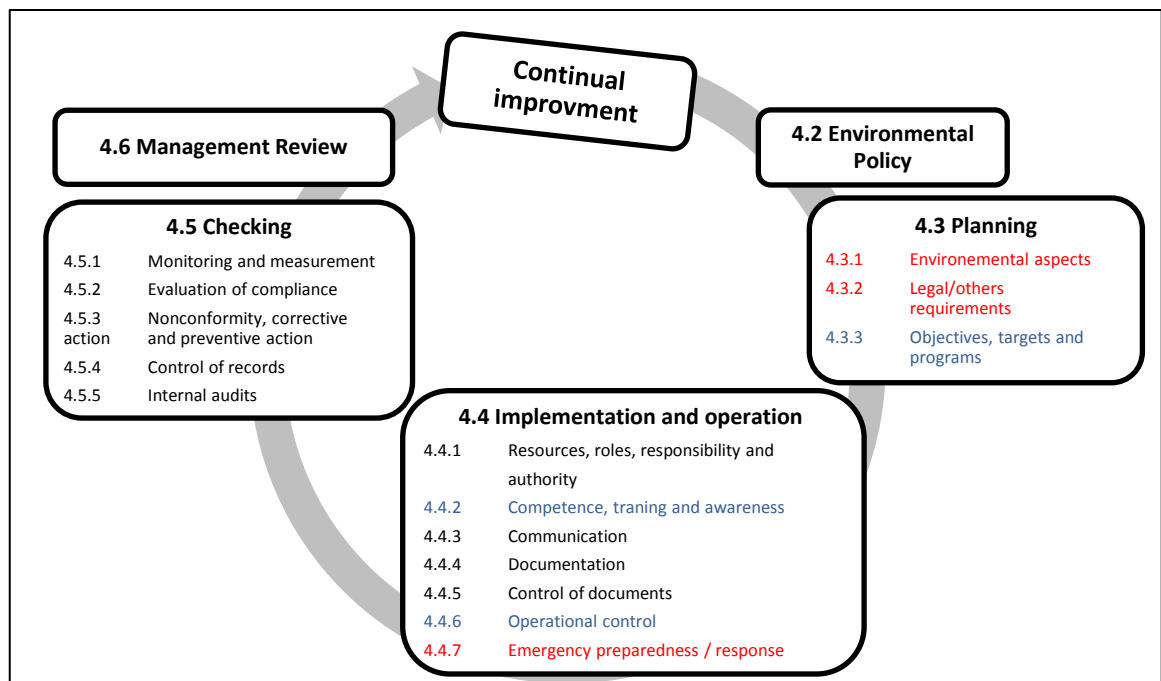


Figure 1-1 : Environmental management system model (source ISO 14001-2004)

La figure 1-1 présente cinq exigences essentielles pour la mise en œuvre de la norme, qui possèdent la propriété d'être objectivement auditable (Power, 1997; ISO, 2004). Elles doivent être dirigées principalement par la politique environnementale (4.2), qui définit l'engagement de l'organisation envers la conformité aux exigences légales, la prévention de la pollution et l'amélioration continue. Sans vouloir entrer dans une description de toutes les exigences, on peut retenir que les exigences 4.3.1, 4.3.2 et 4.4.7 sont destinées à l'identification des préoccupations environnementales de l'organisation, tandis que les exigences 4.3.3, 4.4.2

et 4.4.6 permettent d'assurer la gestion de ces problématiques. Toutefois, pour un suivi des activités et selon l'esprit des systèmes de gestion (Power, 1997; Coglianese & Lazer, 2003; Coglianese et Nash, 2004), l'exigence 4.5 (*checking*) impose à l'organisation des audits internes pour évaluer sa conformité par rapport aux exigences de la norme et la mise en œuvre de ses objectifs. Cette évaluation de la conformité peut également permettre à l'organisation l'autodéclaration, la confirmation de l'autodéclaration ou la certification de son SGE par un organisme indépendant. C'est le processus de ce dernier type d'évaluation dont nous traitons dans cette recherche, du fait de son intérêt quant à la mesure de l'indépendance et quant à la valeur ajoutée à l'organisation.

1.1.2. L'évaluation de la conformité et les motivations pour la certification ISO 14001

1.1.2.1. Évaluation de la conformité et évolution de la certification ISO 14001

Selon la norme ISO 17000¹⁰ (ISO, 2004), l'évaluation de la conformité est un processus qui sert à démontrer qu'un produit, un service, un système de management ou un organisme répondent aux exigences spécifiques d'une norme ou des guides ISO/CEI. Elle intègre ainsi les essais, l'inspection, la certification ou l'accréditation. Dans le cadre de la norme ISO 14001, c'est la conformité du SGE de l'organisation aux principes et exigences de ladite norme qui est évaluée. Les activités d'évaluation de la conformité peuvent être de trois ordres :

- l'évaluation par première partie qui est une autoévaluation de la conformité généralement à l'aide de ressources internes à l'organisation;
- l'évaluation par seconde partie qui est sollicitée par un client auprès d'un fournisseur afin de s'assurer de la conformité de l'organisation aux exigences de la norme;
- l'évaluation par tierce partie qui désigne l'évaluation de la conformité par un organisme agréé indépendant de l'entreprise en cause et de l'utilisateur (client). C'est généralement ce type d'évaluation qui aboutit à la certification aux normes de système de gestion ISO 9001 ou ISO 14001.

L'évaluation de la conformité par une tierce partie accréditée indépendante constitue le point focal de cette étude. Ce type d'évaluation s'effectue généralement par des audits ou des vérifications du SGE à l'issue desquels le certificat est délivré à l'organisation auditée.

¹⁰ ISO/CEI 17000:2004 – Évaluation de la conformité – Vocabulaire et principes généraux

En effet, la certification du système de management environnemental d'une entreprise est « une attestation réalisée par une tierce partie indépendante (organisme de certification) à l'issue d'un audit et d'une vérification, que ledit système est conforme aux exigences de la norme ISO 14001 » (ISO, 2004).

Quoique l'Organisation de standardisation internationale joue un rôle prépondérant dans la publication des normes internationales, elle ne mène pas d'activités de certification ou de délivrance de certificat. Ces activités sont réalisées par des organismes nationaux ou multinationaux accrédités à cet effet, généralement des entreprises d'économie privée, appelés registraires, organismes de certification ou encore organismes d'évaluation de la conformité (OEC). Leurs revenus proviennent, en principe, des services d'audit de certification. L'abréviation OEC sera utilisée dans le présent document.

La certification à la norme ISO 14001 n'est pas une exigence fondamentale de la norme. Cependant, depuis 1995, la certification ISO 14001 a connu une importante croissance dans le monde (Andrews *et al.*, 2001; Mil-Homens, 2011), comme l'illustre la figure 1-2. En effet, de 257 certificats en 1995 pour dix-neuf pays¹¹, le nombre de certificats était monté en décembre 2010 à 250 972 pour cent cinquante-cinq pays et économies¹². L'Amérique du Nord, incluant le Canada, comptait environ 6302 certificats pour trois pays, soit 2,5 % de la certification mondiale.

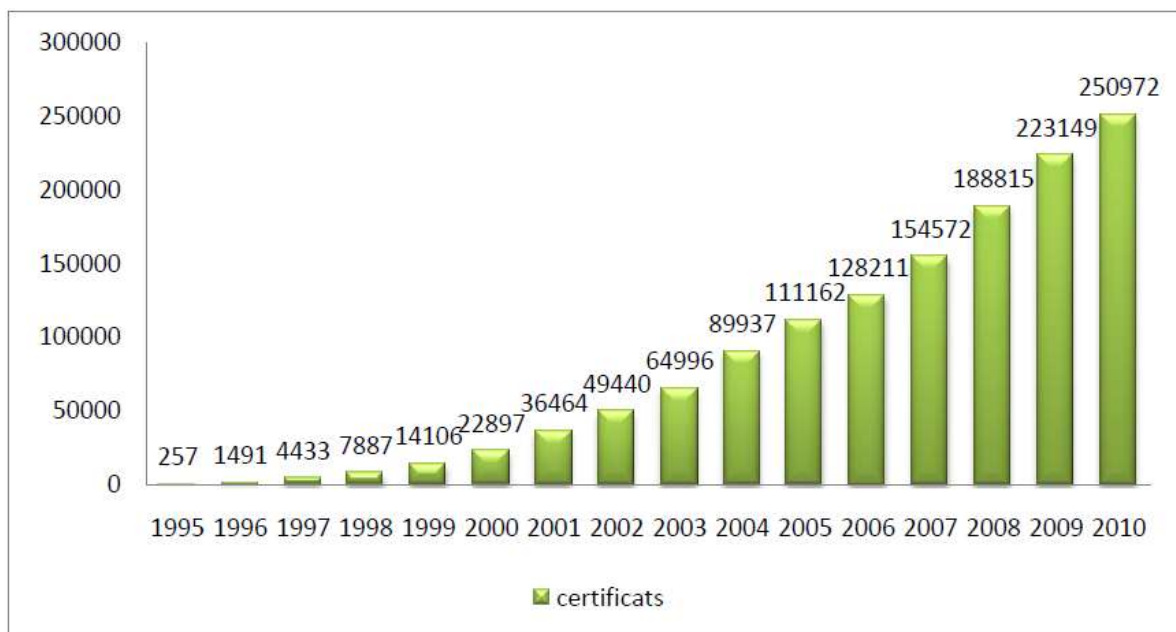


Figure 1-2 : Évolution de la certification ISO 14001 dans le monde de 1995 à 2010 (Sources : ISO Survey 10th cycle et Survey 2010).

¹¹ ISO, *The survey of ISO 9000 and ISO 14000 certificates: Tenth cycle : including 31 december 2000*, <http://www.iso.org/iso/survey10thcycle.pdf> consulté le 21 janvier 2008 à 14h13

¹² ISO, *The ISO Survey 2010*, <http://www.iso.org/iso/survey2010.pdf>, consulté le 30 avril 2012

Généralement, l'adoption de la norme ISO 14001 est motivée par des pressions externes (Moxen & Strachan, 2000; Delmas, 2002; Boiral, 2004; Delmas & Toffel, 2004; ENDS, 2006¹³). Il peut s'agir de pressions de la part des gouvernements, des actionnaires, de l'opinion publique, des clients, des fournisseurs, des groupes d'intérêts, mais également suscitées par la culture corporative (Yiridoé *et al.*, 2003; ENDS, 2006). Lorsque la norme est bien appliquée, elle peut offrir divers avantages à l'organisation en matière de consommation, de réduction d'énergie et de valorisation des matières premières (Davies & Webber, 1998; Druetz-Vérité & Niek/AFNOR, 2008). Les motivations pour l'implantation de la norme ISO 14001 sans certification et celles associées à sa certification sont globalement très similaires (Palmisano, 1984; Fryxell & Szeto, 2002; Druetz-Vérité & Niek/AFNOR, 2008). En somme, l'adoption de la norme ISO 14001 peut offrir des bénéfices aux organisations dans la mesure où elles suivent le processus avec rigueur. Dans ce contexte, la certification n'étant pas une exigence de la norme ISO 14001, il a été jugé pertinent d'examiner les motivations et les bénéfices des organisations certifiées, qui sont à l'origine de la croissance de la certification mondiale.

1.1.2.2. Les motivations pour la certification ISO 14001

La recherche de la certification est un objectif supplémentaire à l'implantation du SME. Selon certains auteurs (Andrews *et al.*, 2001; Yiridoé *et al.*, 2003) ainsi que d'après les répondants de cette étude, les motivations pour la certification sont très variables. Elles peuvent être internes comme externes. Elles dépendent souvent de la maison mère d'une organisation, des partenaires d'affaires (à l'exemple d'Hydro-Québec qui exige de ses fournisseurs qu'ils soient certifiés ISO 9001 pour la gestion de la qualité) ou encore de la politique interne. Toutes ces raisons s'intègrent dans la typologie établie par Druetz-Vérité et Niek/AFNOR (2008) que l'on retrouve à la figure 1-3. Les motivations majeures pour la certification se révèlent être constituées de :

- l'amélioration de l'image de l'entreprise;
- l'anticipation des exigences réglementaires;
- la réponse à la volonté du groupe;
- l'amélioration de l'efficacité globale de l'entreprise;
- la réponse à des exigences réglementaires.

En général, les motivations pour la certification ne diffèrent pas beaucoup de celles associées fondamentalement à l'adoption de la norme ISO 14001. En ce qui concerne les motivations internes pour la certification d'un SGE par un OEC accrédité, on citera l'éveil de la conscience des employés, l'intégration du management environnemental dans la firme, la réduction de l'utilisation du matériau et la volonté d'aller au-delà de la conformité. Au niveau externe, les raisons relèvent notamment de la reconnaissance publique, des

¹³« EMS survey brings mixed news for certifiers », *ENS Report 382* (novembre 2006), <http://www.endsreport.com/index.cfm>, consulté le 23 novembre 2008

exigences des clients et fournisseurs et des bénéfices réglementaires (Halley, 1999). Ces raisons cadrent avec le recensement de Druetz-Vérité & Niek/AFNOR (2008).

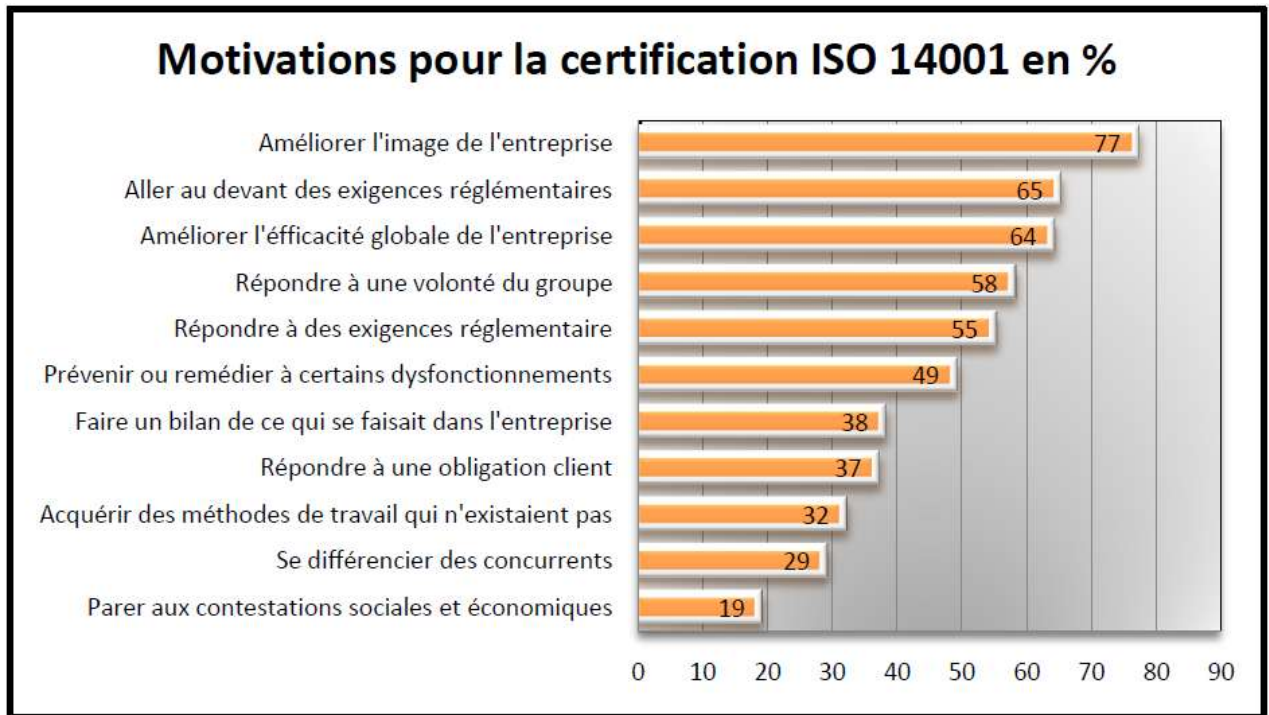


Figure 1-3: Typologie des motivations pour la certification environnementale (Source : Druetz-Vérité & Niek/AFNOR, 2008, p.20)

Dans une étude menée auprès d'organisations certifiées au Canada, Yiridoé *et al.* (2003) arrivent sensiblement aux mêmes conclusions. Il apparaît que la différenciation d'avec les compétiteurs à travers l'innovation constitue l'une de leurs motivations principales. Au niveau externe, les facteurs recensés par les auteurs portent sur la conformité avec les règlements gouvernementaux, l'anticipation des exigences réglementaires et les futures demandes et pressions du marché et/ou des clients (Yiridoé *et al.*, 2003). Les auteurs constatent que les motivations internes semblent dominantes à 59 % pour les organisations étudiées. Ils justifient ce résultat par le fait que les bénéfices externes restent relatifs et peuvent ne pas dépendre entièrement de l'organisation certifiée. Toutefois, il faut reconnaître que la recherche de la certification ISO 14001 est soutenue par divers avantages et bénéfices escomptés par l'organisation.

1.1.2.3. Les avantages liés à la certification ISO 14001 par un registraire indépendant

Le registraire et ses auditeurs indépendants représentent un regard extérieur susceptible de percevoir le SGE autrement et d'en déceler les dysfonctionnements. Ils constituent donc une source critique externe à

l'entreprise, qui peut favoriser la crédibilité du SGE à travers le certificat. Ainsi, Subilia-Rouge (2000) situe les avantages potentiels de la certification du SGE à trois niveaux : interne, externe et relationnel.

Au niveau interne, l'audit externe du SGE constitue une source de données informatives documentées sur les forces et faiblesses de la gestion environnementale interne, donnant lieu à des perspectives de correction. Ces données pourraient être obtenues par des audits internes bien réalisés, dans le cadre d'un SGE non certifié. Toutefois, l'audit de certification aboutissant à des conclusions pertinentes peut favoriser une réflexion interne sur l'efficacité et l'efficience du système (AFNOR, 2001). Le regard critique de l'auditeur externe peut amener l'organisation à déceler les insuffisances ou l'inadéquation du SGE en ce qui concerne la politique et les objectifs, la définition d'indicateurs, la veille réglementaire ou bien la maîtrise opérationnelle, en vue d'y apporter des améliorations.

Au niveau externe, les avantages de la certification influent sur les relations avec des parties intéressées. Le registraire non complaisant octroie une crédibilité au certificat ISO qui atteste que l'organisation est conforme à la norme ISO 14001 (Power, 1997; Yiridoé *et al.*, 2003, 2004). En d'autres termes, le SME fonctionne convenablement, ce qui implique que l'organisation assure ou du moins peut assurer une gestion responsable des impacts environnementaux de ses activités. Ainsi, le certificat devient un symbole de visibilité externe du SGE de l'organisation. Il constitue un bon argument marketing et une « excellente carte de visite » (Subilia-Rouge, 2000), en plus d'être un facteur de persuasion pour les institutions financières.

Enfin, les bénéfices de la certification peuvent être identifiés dans les relations avec les autorités publiques. La documentation permet d'avoir une visibilité sur la conformité avec les lois et règlements environnementaux. La certification peut ainsi favoriser un climat de confiance entre l'entreprise et l'administration. Toutefois, elle n'exclut pas les inspections publiques. Enfin, sur le plan du droit, le SGE certifié peut constituer un signe de diligence de l'organisation (Halley, 1999; Subilia-Rouge, 2000; Halley & Boiral, 2008), d'où l'importance que l'audit soit exempt d'irrégularités.

Quels que soient les avantages liés à la certification, il n'en demeure pas moins que la norme ISO 14001 n'est pas une norme de performance. De fait, l'apport de la certification externe à la performance environnementale reste très relatif (Andrews *et al.*, 2001; Gunningham, 2003; King *et al.*, 2005; Mil-Homens, 2011). Ainsi, de « bons » comme de « mauvais » élèves en gestion environnementale peuvent l'obtenir. Il s'agit là d'une faiblesse qui tend à dévaloriser la norme au niveau social, comme le souligne Mil-Homens (2011) : « ISO 14001 is increasingly perceived as a socially unacceptable certification system » (p. ii). Toutefois, la certification par une tierce partie peut servir des perspectives internes en matière de gestion environnementale. Par ailleurs, elle peut viser l'externalisation de la gestion environnementale interne de

l'organisation, en vue d'une reconnaissance publique ou dans un but marketing ou commercial (Delmas, 2002; Leal *et al.*, 2003; Boiral, 2004). Les bénéfices issus de la certification ne peuvent donc être isolés des motivations effectives de l'organisation. En effet, Andrews *et al.* (2001) expliquent que les organisations qui estiment avoir tiré des bénéfices d'une certification indépendante sont aussi celles qui étaient motivées par l'amélioration et la modification de leurs opérations internes. Ce n'est en revanche pas le cas de celles qui visaient la reconnaissance du public ainsi que les réglementations. Sur ce dernier aspect, Subilia-Rouge (2000) révèle quelques désavantages de la certification, dont la suspicion de l'opinion publique, l'obligation de maintenir le cap en évitant un désaveu de la perte du certificat et enfin le coût en termes de temps et d'argent, notamment perçu par les PME, selon Watson & Emery (2004).

Dans l'ensemble, malgré l'absence de valeur ajoutée directe à la performance environnementale, le but de la certification ISO 14001 par un organisme indépendant est souvent d'assurer la légitimité et de susciter la confiance des parties intéressées en la gestion environnementale de l'organisation certifiée (Power, 1997; Yiridoé *et al.*, 2003, 2004). Il est donc important que la certification soit réalisée par des auditeurs et des organismes crédibles. Selon Toffel (2005), l'intérêt de la norme ISO 14001 réside dans la possibilité pour les organisations de se faire certifier par une tierce partie indépendante. La crédibilité et l'indépendance des organismes pourraient constituer un facteur aidant à renouer une confiance sociale qui semble perdue à cause de l'absence de performances environnementales. Toutefois, la pratique des audits par ces organismes reste très peu étudiée à ce jour (Mil-Homens, 2011). Leurs activités devant généralement être exercées selon un cadre organisationnel établi dans chaque pays membre de l'ISO, et l'étude étant réalisée au Canada, c'est donc le cadre organisationnel canadien qui sera décrit dans la section suivante.

1.1.3. Évaluation de la conformité par tierce partie de l'ISO 14001 : cadre organisationnel au Canada

L'évaluation de la conformité par tierce partie à la norme ISO 14001 met en jeu plusieurs acteurs organisationnels et différentes références normatives. L'objectif de cette section est de décrire ces acteurs au Canada, leurs relations ainsi que leurs implications par rapport à l'indépendance du processus de certification ISO 14001. La certification s'effectue généralement à l'issue d'audits qui se doivent d'être indépendants, objectifs et crédibles (Lang, 1999). Ces acteurs, bien souvent indépendants du point de vue de leurs statuts et missions, comprennent les organismes d'accréditation, les organismes de certification et les auditeurs. À ceux-ci s'ajoute l'organisation qui recherche la certification. Elle se trouve donc en dernière ligne de toute une structure organisationnelle interdépendante (Mil-Homens, 2011; Andrews *et al.*, 2001).

1.1.3.1. L'organisme accréditeur : le Conseil canadien des normes (CCN)

Le Canada est impliqué dans la normalisation internationale depuis longtemps. En effet, dans le but de soutenir l'effort de guerre et la reconstruction liés à la Seconde Guerre mondiale, le Canada, les États-Unis et le Royaume-Uni ont créé, en 1944, l'UNSCC (Comité de coordination de la normalisation des Nations Unies) (Kuert, 2007). L'UNSCC a fusionné en 1946 avec l'ISA (Fédération internationale des associations nationales de normalisation) pour créer l'ISO. Le Canada fait partie des cent onze pays membres à part entière de l'ISO et de la CEI, par l'entremise du Conseil canadien des normes (CCN ou SCC). Le CCN participe à plus de trois cent soixante et un comités techniques ISO. Il participe également à trois PDC, dont le CASCO, le COPOLCO et le DEVCO. Le CCN assume le secrétariat des comités techniques des normes de gestion environnementale ISO 14000 - ISO/TC 207 - et de gestion de la qualité ISO 9001 - ISO/TC 176. Le CCN occupe donc une place stratégique dans la normalisation internationale. Cette situation constitue l'une des principales motivations du choix du Canada comme objet de cette étude, afin de dégager les contributions du CCN à la crédibilité du processus de certification ISO 14001.

Le CCN est une société d'État fédérale créée par la Loi sur le Conseil canadien des normes, L.R.C. 1985. Ch. S-16. Le CCN relève du Parlement par l'entremise du ministère de l'Industrie. Il est soumis aux vérifications du Vérificateur général du Canada. Il est le point central du Système national des normes (SNN) du Canada. La mission du CCN est d'encourager une normalisation efficiente et efficace¹⁴. Il est l'unique organisme canadien d'accréditation des organismes d'évaluation de la conformité aux normes ainsi qu'aux personnes. En tant que coordonnateur du système national d'évaluation de la conformité, le CCN est le gardien des bonnes pratiques des organismes accrédités. Selon les données de l'étude, les répondants reconnaissent la grande rigueur de la surveillance du CCN qui, selon eux, a un effet positif sur les pratiques et l'indépendance des auditeurs.

Pour pouvoir exercer en tant qu'organisme accréditeur, le CCN a dû répondre aux exigences de la norme ISO/CEI 17011 évaluation de la conformité – exigences générales pour les organismes d'accréditation procédant à l'accréditation d'organismes d'évaluation de la conformité. Les organismes accréditeurs sont réunis au sein du Forum international d'accréditation (IAF), qui assure le suivi des pratiques d'évaluation de la conformité au niveau international. Selon l'accord de reconnaissance mutuelle (ARM), l'accréditation d'un OEC octroyée par un membre de l'IAF peut lui permettre d'exercer partout dans le monde.

Les activités d'accréditation du CCN consistent en la délivrance d'attestations indépendantes à des OEC, qui reconnaissent officiellement et formellement que ces derniers sont compétents et se conforment à la norme

¹⁴ L'ensemble des informations sur le CCN et ses activités provient du site web www.ccn.ca

ISO/CEI 17021 relatives aux exigences générales pour les organismes procédant à l'audit et à la certification de système de management. L'accréditation est spécifique à un domaine. Les revenus du CCN proviennent en partie de la vente des normes et des services d'accréditation des OEC. En effet, le CCN est en contrat avec les organismes requérant l'accréditation. Selon la logique du système ISO, l'accréditation suit un cycle de trois ans comprenant l'accréditation initiale suivie des évaluations de maintien de l'accréditation pendant deux ans. Toutes les phases liées à l'accréditation sont des activités d'audit et de vérifications facturées par le CCN à l'organisme demandeur.

1.1.3.2. Les organismes d'évaluation de la conformité à l'ISO 14001 accrédités au Canada

Le registre d'accréditation 2012 du CCN enregistre huit organismes de certification accrédités pour assurer la certification ISO 14001. 58 % des répondants (auditeurs et responsables d'organisme de certification) interrogés durant l'étude proviennent de cinq d'entre eux, soit une représentation de 62,5 % de ces organismes.

Ces OEC évoluent souvent dans d'autres domaines, telle la certification à la norme ISO 9001 ou aux normes forestières. Cependant, chaque accréditation est valide et reste unique pour la certification de la norme pour laquelle ils ont démontré leurs capacités selon les exigences de l'ISO 17021 et les procédures établies par le CCN. Dans le cas présent, ces exigences portent entre autres sur les capacités professionnelles (auditeurs compétents et autres ressources nécessaires) et organisationnelles permettant d'exercer les activités de certification des organisations à ladite norme ISO 14001.

La norme ISO 17021 a été adoptée en 2006, remplaçant alors les guides ISO/IEC¹⁵ 62:1996 et ISO/IEC 66:1999 qui avaient pour but de favoriser les pratiques indépendantes des organismes certificateurs afin de procurer de l'assurance à d'autres parties. L'ISO 17021:2006 est entrée en vigueur en septembre 2008. Elle impose aux OEC plusieurs dispositions procédurales et organisationnelles qui visent à maintenir l'impartialité et l'intégrité de l'organisme de certification et de ses auditeurs dans les activités d'audit. Ces dispositions constituent généralement la base de l'évaluation pour l'attribution ou le maintien de leur accréditation par le CCN.

En vertu de leur accréditation, les organismes de certification ont pour mandat de certifier les organisations qui le demandent et qui répondent aux exigences de la norme ISO 14001. Leur relation avec ces organisations est fondée sur une base contractuelle rémunérée. La certification ISO 14001 est valable pour un cycle de trois ans. Cette approche contractuelle, du point de vue de la durée du mandat comme de la rémunération,

¹⁵ IEC : International Electrotechnical Commission

constitue souvent un défi pour l'indépendance des OEC (Burdick, 2000), ainsi que nous le voyons dans les chapitres 3 et 4. De plus, les résultats de l'étude ont montré que la relation contractuelle s'adaptait aux contraintes situationnelles et pouvait durer plus d'un cycle. Une fois que l'OEC a certifié une organisation, elle doit assurer la surveillance du SGE et l'application continue des exigences de la norme ISO 14001. Dans le cas contraire, l'OEC peut sanctionner l'organisation en imposant une suspension qui peut aller jusqu'au retrait de son certificat. Toutefois, les cas de suspension ou de retrait de certificat ISO 14001 sont très rares, selon les répondants.

1.1.3.3. Les organismes de certification de personnes accrédités et les auditeurs certifiés

Pour effectuer les activités de certification ISO 14001, les OEC doivent engager des auditeurs ou des vérificateurs environnementaux agréés compétents qui sont certifiés par des organismes accrédités pour la certification des personnes (OACP). Ces organismes sont accrédités selon les exigences de la norme ISO 17024. Le registre du CCN comprend deux organismes accrédités : l'AQVE et ÉCO Canada. Les auditeurs doivent notamment respecter les exigences de compétences décrites aux articles 7 des normes ISO 19011 et ISO 17021. En outre, ils doivent posséder une formation appropriée sur la norme ISO 14001.

La norme ISO 19011 est une norme générique (ISO, 2002) qui fournit les exigences relatives à l'audit des systèmes de management concernant les normes ISO 9001 pour la qualité et ISO 14001 pour l'environnement. L'ISO 19011 comprend sept grands articles relatifs aux principes de l'audit, du management des programmes d'audit et de la réalisation d'audits des SME. Son article 7 est consacré aux compétences requises des auditeurs en vue d'assurer la légitimité et la crédibilité de l'audit (Mil-Homens, 2011).

Cette étude n'a pas la prétention d'analyser l'ensemble des compétences et la professionnalisation des auditeurs. Cependant, nous avons pu faire certains constats sur le terrain à propos de la formation reçue par les auditeurs certifiés. La norme ISO 19011 exige des auditeurs qu'ils aient une formation multidisciplinaire, notamment en sciences de l'environnement, en législation environnementale, en technologie, en audit de système environnemental ainsi qu'en d'autres domaines connexes (Andrews *et al.*, 2001). En outre, ils doivent posséder une formation adéquate d'environ quarante heures sur l'audit. Celle-ci peut être assurée par l'OEC ou un organisme externe accrédité. La certification des auditeurs par des OACP du Canada tient compte, entre autres, de ces exigences de l'ISO 19011. Les données sociales sur les répondants auditeurs recueillies durant l'étude indiquent que leurs statuts académiques sont multidisciplinaires et que leurs formations professionnelles sur l'audit ont été dispensées par leur OEC ou des organismes externes. Ces disparités du statut académique et professionnel sont présentées dans le tableau 1-1. Certains responsables d'OACP ont

même mentionné leur regret que les auditeurs n'aient pas l'obligation d'appartenir à une association professionnelle.

Tableau 1–1: Caractéristiques académiques et professionnelles des auditeurs interrogés

Formations académiques diversifiées	Formations d'auditeurs par divers organismes
<ul style="list-style-type: none"> • Ingénieur forestier • Bac ou maîtrise en : <ul style="list-style-type: none"> • biologie/chimie/toxicologie • gestion • génie chimie biotechnologie • sciences de l'environnement • gestion environnementale 	<ul style="list-style-type: none"> • Cours de vérification environnementale de l'Université de Sherbrooke • Cours de l'Association canadienne de standardisation (CSA) • Qualification ou accréditation interne : <ul style="list-style-type: none"> • du registraire • cours reçu d'un consultant • AQVE • National quality institute (NQI) • ACVE • RABQSA international personnel & training certification

L'absence d'un cursus de formation académique et professionnelle homogène des auditeurs a été également relevée par Mil-Homens (2011) aux États-Unis. Cette disparité peut être source de risques d'interprétations différenciées de la norme (Ammenberg *et al.*, 2001 ; ENDS, 2003, 2006). Cette situation peut générer une compromission de l'indépendance et de la consistance de l'audit de certification. Du reste, la qualification des auditeurs est l'une des recommandations proposées dans le quatrième article (chapitre 5) de la présente thèse.

1.1.3.4. L'organisation requérant la certification ISO 14001

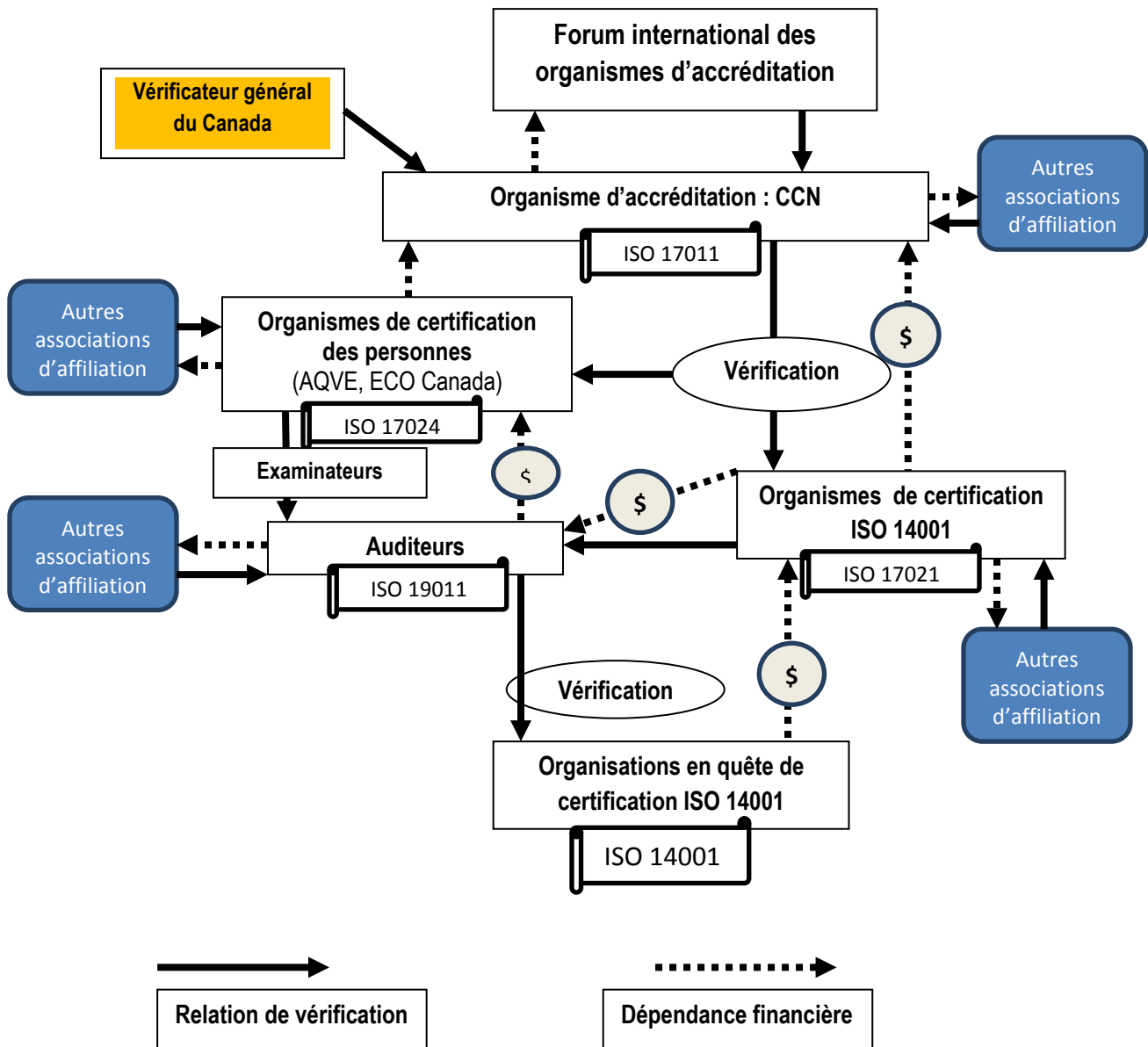
Tout type d'organisation publique ou privée (Yiridoé, 2003 ; ISO, 2004) peut adopter la norme ISO 14001 et solliciter la certification selon ses motivations. L'organisation recherchant une certification ISO doit, au préalable, implanter les exigences de la norme par l'intermédiaire d'une firme de services-conseils ou d'un consultant en SGE ISO 14001. L'organisation a le libre choix de son OEC, pourvu que ce dernier soit accrédité. Ce choix peut reposer sur plusieurs critères, dont le tarif, la réputation, le domaine d'activités de l'OEC ou encore les relations existant entre l'organisation et l'OEC pour d'autres normes (ENDS, 2006). La relation entre les deux parties est basée sur un contrat de certification, en vertu duquel l'organisation rémunère l'OEC pour ses services de certification.

Malgré la place stratégique du Canada dans le système international de normalisation et management environnemental, le nombre d'organisations certifiées ISO 14001 est limité, voire même en régression. Selon les rapports annuels 2006-2007 de l'ISO (ISO Survey, 2006, 2007), le nombre de certificats est passé de 1679 à 1066. Cette réduction peut être due à diverses raisons : fermeture, délocalisation, changement d'OEC, absence de ressources ou d'avantages perceptibles, etc. (ISO, 2000)¹⁶. Certains répondants interrogés dans le cadre de l'étude ont mentionné que l'absence d'engouement des entreprises canadiennes, et surtout des PME, serait due au coût élevé de la certification, comme le constatent Yiridoé *et al.* (2003, 2004), ainsi qu'au manque d'incitatif gouvernemental pour l'adoption de la norme ISO 14001. Toutefois, la rigueur du processus de certification exercée par les auditeurs et les organismes de certification reste indispensable.

Somme toute, les acteurs ou les organismes composant la structure organisationnelle pour la certification ISO 14001 sont indépendants du point de vue de leur raison sociale. Si l'OEC est en contact direct ou immédiat avec l'organisation requérant la certification, on peut néanmoins considérer que les autres acteurs le sont également de manière indirecte. En effet, tous les organismes sont liés dans une sorte d'interdépendance pyramidale où celui qui octroie l'agrément vérifie celui qui le reçoit, en fonction des exigences précises de différentes références normatives. Cette interdépendance laisse également apparaître une relation de conflits d'intérêts potentiels du fait de la rémunération qui est associée à l'attribution et à la vérification de l'agrément à chaque niveau (Burdick, 2000; Mil-Homens, 2011). Toutefois, l'analyse des références normatives auxquelles chaque organisme est assujéti a permis de constater que celles-ci comportaient des exigences d'indépendance à respecter. L'annexe 4 montre une recension de ces exigences d'indépendance. L'interdépendance entre les différents acteurs de la structure organisationnelle est représentée dans la figure 1-4. Ce schéma met en évidence les liens de surveillance ainsi que de rémunération associée. Il permet de voir que le client certifié, ou encore l'industrie « rémunère » tout le système, pour reprendre le terme de Burdick (2000).

¹⁶ *The ISO Survey of ISO 9000 and ISO 14001 Certificates – Tenth cycle*

Figure 1-4: Structure organisationnelle du processus de certification ISO 14001 adapté au cadre canadien
 (source : Mil-Homens, 2011)



Remarque : le Vérificateur général ne fait pas partie de la structure organisationnelle du processus. Sa présence indique seulement qu'il exerce un contrôle sur les activités du Conseil canadien des normes.

Malgré la relation commerciale liant les organismes impliqués dans le processus de certification ISO 14001, l'indépendance demeure un principe essentiel pour préserver la crédibilité et la confiance de tout le processus, qui justifie pleinement qu'elle soit exigée pour chaque organisme (voir le tableau A4-7 de l'annexe 4). Dans cette perspective, les références normatives ISO 17011, 17021 et 17024 imposent à l'organisme de mettre en place des procédures et une structure organisationnelle adéquate pour préserver l'indépendance de ses activités. Du point de vue de la vérification, ces éléments sont auditables. Quant aux normes ISO 14001 et 19011, elles limitent seulement à un ou deux paragraphes les exigences sur l'indépendance. Elles apparaissent moins insistantes sur la question, comme le démontre l'article 3.14 de l'ISO 14001 : «Audit interne – Note : [...] l'indépendance peut être démontrée par l'absence de responsabilité dans l'activité auditée ». Cette limitation pourrait se comprendre si l'organisation se bornait à l'audit interne de son SGE. Toutefois, si elle veut rechercher la certification, le poids de l'indépendance doit être porté par l'OEC selon les exigences de l'ISO 17021. Il serait intéressant que l'ISO 14001 intègre davantage d'exigences sur l'indépendance en relation avec la certification, afin de placer l'organisation requérante face à ses propres responsabilités.

En évoquant les exigences d'indépendance dans l'interdépendance des organismes, cette étude veut mettre l'accent sur l'importance que revêt ce principe pour la crédibilité de tout le processus de certification, voire de normalisation internationale. Pour la suite, l'intérêt est cependant particulièrement accordé à l'ISO 17021 qui détermine les conditions d'indépendance des OEC dans les procédures de certification ISO 14001, thème central de la thèse.

1.2. ÉVALUATION DE LA CONFORMITÉ PAR TIERCE PARTIE : AUDIT DU PROCESSUS DE CERTIFICATION ISO 14001 ET INDÉPENDANCE DES AUDITEURS

Les sections précédentes ont permis la présentation de la norme ISO 14001 ainsi que des acteurs intervenant dans le cadre organisationnel du processus d'évaluation de la conformité. Nous avons vu que l'audit et l'indépendance des auditeurs qui le pratiquent sont au cœur de cette étude. Cette section vise à expliquer au lecteur la manière dont cet audit s'effectue, dans le cadre de l'évaluation de la conformité de l'ISO 14001, ainsi que les exigences requises en matière d'indépendance. Cette description est basée sur la référence normative ISO 19011 et plus spécifiquement sur l'ISO 17021. En ce qui concerne l'indépendance, une approche comparée sera effectuée au besoin avec l'expérience de l'audit dans le domaine financier.

1.2.1. L'audit de conformité environnementale et l'audit de SGE ISO 14001

La certification ISO 14001 s'effectue à l'issue d'un audit, conformément aux lignes directrices pour l'audit de SGE définies dans la norme ISO 19011 et suivant les conditions du cycle de certification de la norme ISO 17021. L'audit de SGE ISO 14001 est souvent confondu avec l'audit financier ainsi qu'avec d'autres types d'audit du domaine environnemental (Hillary, 1998; Andrews *et al.*, 2001), notamment l'audit de conformité environnementale (Hillary, 1998). Nous traitons de leurs points communs et de leurs différences dans le chapitre 5. Nous abordons plutôt ici l'audit de conformité environnementale en proposant un rappel historique. Nous établissons en outre une correspondance avec l'audit financier, dont l'expérience a étayé nos analyses, par rapport à l'indépendance des auditeurs, présentées dans les chapitres 2, 3 et 4.

1.2.1.1. L'audit de conformité environnementale

La notion d'audit environnemental est utilisée abusivement pour désigner différentes activités d'évaluation et de vérification en lien avec l'environnement. En 1989, l'International chamber of commerce (Chambre de commerce et internationale) (ICC) le définissait ainsi :

A management tool comprising a systematic, documented, periodic and objective evaluation of how well environmental organization, management, and equipment are performing with the aim of helping to safeguard the environment by:

- facilitating management control of environmental practices;
- and assessing compliance with company policies, which would include meeting regulatory requirements¹⁷. (ICC, 1989)

L'audit est perçu par l'ICC comme un instrument de gestion et de contrôle interne qui vise à favoriser la performance et la conformité aux politiques et aux exigences réglementaires.

L'histoire de l'audit environnemental est associée au mode traditionnel de régulation *command and control* de l'environnement (Halley, 1999; Watson & Emery, 2004). En effet, selon Humphrey & Hadley (2000), le terme « audit environnemental » est apparu dans les années 1960 aux États-Unis. Sa mise en pratique effective a débuté à partir des années 1970 aux États-Unis, au sein de grandes compagnies multinationales, et avait pour objectif d'évaluer leur conformité aux nombreuses législations environnementales (Cahill & Kane, 1989; Hedstrom, 1995; Humphrey & Hadley, 2000; Thompson, 2002). Considéré comme « audit de conformité environnementale », il représentait une initiative volontaire de la part de l'industrie privée, guidée par deux principaux facteurs :

¹⁷ ICC, « Environmental auditing », Paris : ICC (Position paper, 1989)

- la multiplication des lois et règlements sur l'environnement et leur sévérité aux États-Unis (Halley, 1999; Humphrey & Hadley, 2000; Subilia-Rouge, 2000; Watson & Emery, 2004) et certainement dans d'autres pays d'Europe (Watson & Emery, 2004);
- la responsabilité civile en cas de risques majeurs (Subilia-Rouge, 2000). L'audit devait ainsi servir à rassurer les parties prenantes ainsi qu'à minimiser leurs responsabilités civiles et pénales (Cheremisinoff, 1987; Halley & Boiral, 2008).

Ainsi, entre 1970 et 1996, l'audit environnemental était caractérisé par l'absence de standard normalisé quant à ses pratiques et aux qualifications de ses praticiens (Funkhouser & Greeno, 1984). Cette situation a ainsi donné lieu à :

- une variété des objectifs visés par les industriels, dont entre autres :
 - o la conformité réglementaire (Palmisano, 1989; Environnement Canada¹⁸, 2001);
 - o la conformité avec les politiques internes (Greeno *et al.*, 1987; Environnement Canada, 2001);
 - o la conformité avec les standards, les critères et les exigences environnementales (EPA, 1986; Detrubide, 1996);
- la diversité des programmes, due aux différences de formations entre les auditeurs, très souvent à partir de ressources internes (Power, 1991; Blokdiik & Drieënhuizen, 1992; ICCA, 1992; Harrison, 1995; Maltby, 1995; Lightbody, 2000).

Malgré la différence des objectifs et des pratiques, l'audit environnemental visait plutôt la recherche de conformité (Lightbody, 2000). Ce besoin exprimait alors la volonté des entreprises de mettre en place un outil qui favoriserait une conformité aux lois et à leurs propres standards internes.

En ciblant principalement notre étude sur le Canada nous avons constaté que, sur le plan des implications légales, l'audit de conformité environnementale avait suivi une intégration progressive en fonction de la prise en compte des questions environnementales par le gouvernement (Reed, 1992). Selon l'auteur, c'est à partir de 1984 que les industries canadiennes ont commencé à intégrer les questions environnementales dans leurs programmes de gestion. Plusieurs entreprises ont alors mis en place leurs propres procédures et divers guides relatifs à l'audit environnemental. « Most companies have prepared formal procedures or manuals which describe the « how to » and « what to » of their audit programs » (Reed, 1992, p. 42). Citons le guide des Comptables agréés (CPA), *Environmental Audit Guidelines for petroleum industry*, ou encore celui de l'Association canadienne des producteurs chimiques (Canadian Chemical Producers Association, CCPA),

¹⁸ Environment Canada. *Canadian Environmental Protection Act : enforcement and compliance policy*, CEPA (1999)

Self-Assessment Program. Les objectifs portaient sur la crainte des responsabilités, la conformité, la gestion des risques, etc.

Au niveau gouvernemental, Reed (1992) mentionne également que les actions ont un « effet direct » et un « effet indirect » sur le développement et l'utilisation de l'audit environnemental. Les effets indirects se traduisent par la croissance et la sévérité accentuée des législations environnementales dont l'audit est perçu comme un instrument défensif. Concernant l'effet direct, il s'agit de l'utilisation des potentialités de l'audit comme d'un outil de politique publique ainsi que d'un instrument de gestion du secteur public (Reed, 1992) au niveau fédéral, provincial et local. Dans cette perspective, les pouvoirs publics s'interrogent sur leur rôle par rapport au secteur privé quant à la gestion de l'audit environnemental. L'objectif des pouvoirs publics était de tirer bénéfice de l'audit, tout comme aux États-Unis, pour la santé de la population (Reed, 1992). Ils encourageaient donc l'initiative des programmes d'audit sans toutefois les rendre obligatoires. Cependant, il convient de souligner que l'information d'audit pouvait être reçue dans le cadre de poursuites judiciaires.

En somme, ce sont la conformité légale et la limitation de la responsabilité civile et pénale qui ont guidé essentiellement les objectifs des programmes privés d'audit environnemental, en l'absence de « standards normalisés » reconnus (Dominguez, 1984; Funkhouser & Greeno, 1984; Macbeth & Miller, 1984; Cahill & Kane, 1989; Budzik, 1992; Harrison, 1995). L'audit de conformité environnementale sert alors à effectuer la vérification de la conformité d'une organisation aux lois et législations environnementales publiques ou à ses propres standards et politiques internes. Son caractère privé et volontaire, visant l'autodiscipline et la responsabilisation des entreprises aux questions environnementales, reste attaché à la norme internationale ISO 14001 des SGE et à ses normes connexes d'audit uniformisé. Cependant, il ne s'agit plus de conformité légale uniquement, mais également de conformité d'un SGE certifiable.

1.2.1.2. L'audit de SGE ISO 14001 selon les exigences de l'ISO 19011

Contrairement à l'audit de conformité environnementale, qui se focalise sur la conformité aux lois, l'audit de SGE ISO 14001 s'intéresse plutôt à la vérification des procédures et des processus mis en place pour rendre un SGE fonctionnel. On peut le définir, en adaptant la définition de la norme ISO 17000, comme étant :

Un processus systématique, indépendant et documenté, permettant d'obtenir des enregistrements, des énoncés de faits ou d'autres informations pertinentes relatives au système de management environnemental, et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les exigences spécifiées sont respectées.

La norme ISO 14001 demeure la norme de référence avec laquelle le SGE mis en œuvre qui fait l'objet de la vérification est comparé (Joras, 2000; Andrews *et al.*, 2001). La manière de conduire l'audit est définie dans

l'ISO 19011. Pour marquer la différence d'avec l'audit de conformité environnementale, l'article A.5.5 de l'annexe A – « Lignes directrices pour l'utilisation de la présente norme internationale » – stipule ceci :

[Note 1] Lorsqu'un organisme souhaite combiner les audits de SME avec les audits de conformité environnementale, les objectifs et les domaines d'application de ceux-ci devraient être clairement définis. Les audits de conformité environnementale ne sont pas couverts par la présente norme internationale. [Note 2] Des lignes directrices sur les audits de SME sont fournies dans l'ISO 19011. (p. 18).

Alors que l'article 4.3.2 porte sur les exigences légales, ce qui implique une approche de conformité légale (environnementale), l'audit de SGE porte quant à lui sur le système. À ce titre, les auditeurs interrogés durant l'étude ont reconnu que le programme et les activités d'audit devaient être conformes aux exigences de la norme ISO 19011. Par ailleurs, certains répondants ont spécifié que l'audit du SGE ne visait pas la performance environnementale que l'on peut associer à l'audit de conformité environnementale. Dans cette perspective, une entreprise qui ne serait pas conforme à l'une des lois pourrait tout de même obtenir son certificat ISO 14001, si elle mettait en place des mesures de correction dans son SGE. Nous traitons de cette question dans le chapitre 5.

Finalement, l'audit de conformité environnementale (*compliance audit*), a connu une forte expansion dans les années 1980 (Andrews *et al.*, 2001) pour permettre aux industries de se conformer aux lois. Il se pratique toujours, cependant, en ce qui concerne la norme ISO 14001, sous le nom d'audit de SME (*EMS audit*), et s'applique à travers l'ISO 19011. Switzer et Ehrenfeld (1999) estiment qu'il s'agit d'une transition entre la période de conformité aux lois et celle de l'audit de conformité à une norme de SGE. À la différence de l'audit de conformité, l'audit de SGE sert à confirmer que les SGE de l'organisation rencontrent bien les exigences de l'ISO 14001. En revanche, l'audit de conformité s'oriente quant à lui directement vers le respect des législations en vigueur. Toutefois, malgré leurs buts différents, ces deux types d'audit restent complémentaires, car l'article 4.3.2 de la norme ISO 14001 exige la conformité aux exigences légales applicables à l'organisation (ISO, 2004; Andrews *et al.*, 2001). Dans cette perspective, sans vouloir rendre l'adoption de l'ISO 14001 obligatoire certaines décisions juridiques voire même des programmes et des règlements canadiens s'appuient sur les exigences des SGE ISO 14001 (Halley & Boiral 2008). En effet, dans leur analyse, Halley & Boiral (2008) relèvent plusieurs exemples :

- du fait de son intégration dans la Loi canadienne sur la protection de l'environnement, les tribunaux peuvent considérer la mise en place d'un SGE bâtie selon une «norme canadienne ou internationale» pour décider d'une peine;
- l'imposition à des entreprises contrevenantes l'obligation d'adopter un SGE certifié ISO 14001;
- etc.

Au total, malgré son caractère volontaire, les pouvoirs publics perçoivent les SGE ISO 14001 comme un moyen et un nouveau mode d'intervention publique indirecte pouvant permettre aux secteurs privés de gérer leurs performances environnementales (Yiridoé *et al.*, 2003, 2004; Halley & Boiral, 2008). Toutefois, la performance environnementale représente une des faiblesses des audits de certification à la norme ISO 14001 que le chapitre 5 a permis de relever.

1.2.1.3. Similarités entre l'audit SGE ISO 14001 et l'audit financier

Dans une large mesure, l'audit de SGE ISO 14001, tout comme d'autres types d'audit, tire ses modèles de pratique de l'audit financier (Power, 1997; Karapetrovic & Willborn, 2000; Andrews *et al.*, 2001; De Moor & De Beelde, 2005; Todea *et al.*, 2011; etc.). De fait, nous nous sommes tout particulièrement intéressés dans les articles composant la thèse aux similarités entre l'audit financier et l'audit de SGE ISO 14001. Ainsi, les enjeux de l'indépendance traités dans les chapitres 2, 3 et 4 s'appuient en partie sur l'expérience de l'audit financier. L'annexe 5 fournit un tableau comparatif entre les deux types d'audit (Andrews *et al.*, 2001; Power, 1997; De Moor & De Beelde, 2005; Todea *et al.*, 2011; etc.).

➤ Statut et objectifs

L'audit financier compte plusieurs siècles de pratique et serait une émanation de l'État (Schandl, 1978, cité par Karapetrovic & Willborn, 2000). Il est régi par un cadre réglementaire et législatif. L'audit financier est une obligation légale annuelle pour certaines entreprises cotées en bourse. L'objectif de cet audit est de vérifier que les états financiers fournissent une certitude suffisante et une image fidèle conforme aux principes comptables généralement reconnus (PCGR ou GAAS) pour rendre compte aux actionnaires et à l'État. Ainsi, la vérification est basée sur un cadre normatif, à travers le PCGR, qui est la référence de vérification, et le GAAS (*Generally Accepted Auditing Standards*), qui guide les pratiques de l'auditeur. Avec plusieurs siècles d'expérience, l'audit financier est doté d'un corps professionnel possédant un ensemble de connaissances, de normes, de pratiques et de symboles qui permettent aux praticiens de protéger leur juridiction (Abbott, 1988). Les professionnels sont généralement certifiés et sont juridiquement responsables. Ils sont formés sur un ensemble de connaissances plus ou moins homogène, et sont reconnus sur la base de leur affiliation nationale.

En revanche, l'audit environnemental et l'audit de SME ISO 14001 sont très récents. Le premier date des années 1970 et le second de 1996. L'audit de SME ISO 14001 est volontaire, en lien avec la nature des normes ISO. L'audit SGE ISO 14001 vise la vérification du fonctionnement du SME de l'organisation. L'audit s'effectue conformément aux exigences de la norme ISO 14001. Les pratiques des auditeurs sont guidées par les normes ISO 19011 et ISO 17021. L'auditeur décèle les non-conformités et conformités du SME et en fait

un rapport au client avec lequel il est sous contrat. Il s'agit généralement du gestionnaire de l'organisation ou de la haute direction de la maison mère. Les praticiens ont une formation diversifiée. Leur formation et leur certification en audit sont généralement fournies par des agences privées accréditées.

➤ **Principes et responsabilités**

En se référant à Flint (1988), Gray & Manson (2005) ainsi qu'à la norme ISO 17021 et ISO 19011, l'audit financier et l'audit environnemental tiennent compte de principes similaires : l'indépendance, la compétence, l'intégrité, l'objectivité. Dans les deux cas, c'est la crédibilité de l'objet audité qui est recherchée à travers ces principes. Sur le plan de la responsabilité, les auditeurs financiers comme les auditeurs environnementaux ont l'obligation de moyens et non de résultats (London, 1993; Andrew *et al.*, 2001; ISO, 17021:2006). Cet aspect est traité plus en détail dans le chapitre 5. L'auditeur financier ayant une certaine obligation de déceler les fraudes (Power, 1997), il lui incombe d'être vigilant et d'observer un scepticisme professionnel afin de minimiser les risques d'inexactitudes des états financiers (ICCA, 2009). L'article 5.3.1 de l'ISO 17021 recommande la contraction d'une assurance pour couvrir les dommages qui seraient liés aux activités de certification.

Finalement, la proximité entre l'audit financier et l'audit de SGE ISO 14001 a motivé, durant les débuts de la norme ISO 14001, une certaine colonisation des pratiques de l'audit de SGE par la profession comptable. Or celle-ci n'a pas connu un grand succès du fait de quelques différences fondamentales concernant leur statut, ainsi que de tout l'aspect professionnel entourant l'audit financier (Power, 1991, 1997; Chiang & Lightbody, 2004). Toutefois, certaines grandes firmes d'audit financier possèdent des branches de certification ISO 14001. Power (1997) et Andrews *et al.* (2001) ont estimé que l'audit financier pourrait constituer une bonne base d'expériences et de connaissances pour l'audit ISO 14001. Selon Andrews *et al.* (2001), cette base pourrait intervenir surtout en matière de « legal liability, confidentiality, auditor independence, and managing conflicts of interest ». En dépit de la différence statutaire entre les deux types d'audit, l'indépendance reste un principe commun qui permet à l'un comme à l'autre d'assurer la crédibilité (Power, 1997). Selon les répondants, l'audit de certification ISO 14001 ne saurait s'écarter de ce principe, au risque de compromettre tout le système et les acteurs.

1.2.2. Pratique de l'audit à la certification ISO 14001

L'audit de SGE ISO 14001 interne ou externe cadre avant tout avec l'esprit de gestion (ICC, 1989; Budzik, 1992; Maltby, 1995) lorsque l'on considère le mode classique du POAC (planifier, organiser, agir, contrôler) qui constitue l'ossature de la norme ISO 14001. Comme instrument de gestion, l'audit du SGE intègre la vision de pérennité de l'organisation. C'est pour cette raison que le programme d'audit doit pouvoir répondre à la

question « Why do it? » formulée par Wheeler (1995). La réponse doit aller au-delà des motivations à la certification que représenteraient des pressions réglementaires ou exercées par des parties prenantes, ou encore des opportunités économiques (Andrews *et al.*, 2001). Il s'agit de la responsabilisation de l'organisation (Power, 1997), pour laquelle l'OEC et ses auditeurs doivent jouer une partition crédible dans l'exécution de l'audit. Ces derniers doivent être en mesure de déceler les dysfonctionnements du SGE afin de permettre à l'organisation de « réagir, agir et prévenir » face aux impacts de ses activités sur l'environnement.

Dans le contexte de la certification, nous parlerons d'audits externes ou d'audits par tierce partie indépendante. L'audit externe consiste d'une part à s'assurer que le SGE de l'entreprise rencontre les exigences de la norme ISO 14001, et d'autre part à aider l'entreprise à s'améliorer continuellement, selon les limites de l'indépendance. Cependant, il faut nuancer cette notion d'aide, comme l'exprime Andrews *et al.* (2001): « Pointing out gaps between existing practices and stated goals, not how to fix them ». En effet, quelques auditeurs interrogés ont relevé qu'ils n'avaient pas le droit « d'être juges et parties » ou de « faire partie de la solution ». Si tel était le cas, il s'agirait alors de consultation, d'où un conflit d'intérêts, comme nous le verrons dans le chapitre 5.

La norme ISO 14001 est le critère de conformité auquel les auditeurs comparent leurs constats d'audit. L'encadrement des audits externes fait intervenir la norme ISO 17021-2006 et l'ISO 19011-2002. Elles définissent d'une certaine manière ce qui devrait être audité ainsi que la manière de procéder, autrement dit le « quoi » et le « comment ». Nous verrons dans le chapitre 5 sur quels critères et comment se déroule l'audit de certification ISO 14001. Les articles 7 des deux normes ISO 17021 et 19011 requièrent que les auditeurs mandatés par l'OEC de l'audit soient :

- suffisamment crédibles et compétents par rapport au domaine à auditer. À défaut, l'OEC peut faire appel à des experts techniques pour renforcer l'équipe d'audit;
- intégrés, ouverts d'esprit, diplomates, observateurs, perspicaces, polyvalents, tenaces, capables de décision et autonomes (ISO 19011-2002, 7.2).

Dans une démarche d'audit externe, lorsqu'une organisation sollicite un OEC pour réaliser sa certification, ce dernier doit évaluer et former une équipe d'auditeurs compétente pour lui confier le mandat. Selon les répondants, l'équipe comporte un chef auditeur, généralement un auditeur salarié de l'OEC. Le chef d'équipe a pour mandat d'élaborer la planification de l'audit avec le client avant les phases proprement dites d'audit de certification. Généralement, le programme d'audit externe concerne le pré-audit, l'audit sur site, le post-audit et la remise d'un rapport final faisant état de l'opinion et des recommandations de certification de l'équipe d'audit. Il doit couvrir les objectifs, le périmètre de l'audit et ses critères. La durée des activités de l'audit de certification couvre un cycle de trois ans (ISO, 2006). Selon l'ISO 17021, le cycle comprend l'audit initial de

certification et deux audits annuels de surveillance. La durée de ce cycle est mise en relation avec l'influence du maintien des auditeurs sur plusieurs cycles au chapitre 4. La figure 1-5 synthétise la démarche pour l'audit de certification initiale ISO 14001 schématisée par l'un des OEC accrédités du Canada. En outre, l'annexe 6 présente l'organigramme d'un audit et d'un processus de certification complet. Les sections qui suivront expliqueront sur quoi portent les activités d'audit.

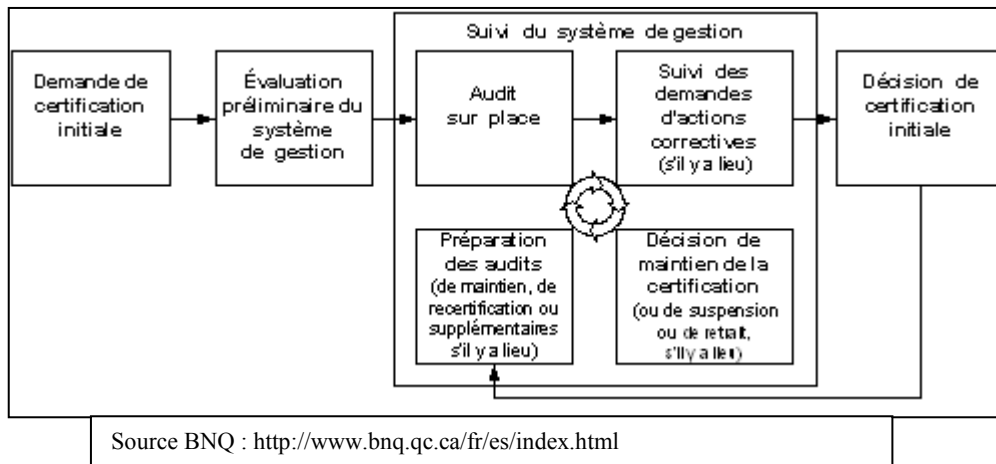


Figure 1-5 : Démarche pour la certification ISO 14001

1.2.2.1. L'audit initial de certification

C'est l'audit qui est effectué pour la première fois auprès d'une organisation en vue de l'obtention du certificat ISO. Il comprend deux phases :

➤ **La phase 1 : pré-audit ou évaluation préliminaire du SME**

Il s'agit d'un audit évaluatif et de connaissance obligatoire du SGE du client par l'OEC, pour estimer dans quelle mesure il respecte les exigences minimales de l'ISO 14001. Par ailleurs, il permet d'évaluer si le SGE peut prétendre à une certification. La vérification concerne la documentation, les exigences légales éventuelles du SGE implanté ainsi que la localisation des sites à certifier. On peut attribuer à cet audit une double fonction informative. D'une part, les non-conformités relevées par l'auditeur constituent des pistes de correction pour l'organisation cliente. D'autre part, cette phase permet à l'OEC d'obtenir une meilleure appréhension de la réalité du client, ce qui pourrait guider l'amélioration du plan d'audit et l'allocation de ses ressources pour la phase 2. Dans l'analyse des données, il apparaît que certains auditeurs ont perçu la phase

de pré-audit comme une atteinte à l'indépendance de l'auditeur. En effet, ils estiment qu'elle « symbolise » une sorte de service-conseil fourni au client avant l'audit de certification.

➤ **La phase 2 : audit conduisant à la certification**

La phase 2 de l'audit se déroule généralement après la correction par le client des non-conformités relevées lors de la phase précédente. Selon l'ISO 17021, il se déroule après une date fixée d'un commun accord entre le client et l'OEC. Les auditeurs interrogés durant l'étude évoquent 90 jours au moins, en fonction de l'importance des corrections à faire par le client. Il s'agit cette fois de l'audit sur le site, proprement dit. La vérification concerne alors :

- les preuves de conformité aux exigences de la norme ISO 14001 ou d'autres normes;
- le contrôle des performances et les méthodes de mesure par rapport aux objectifs fixés par l'organisation cliente;
- les procédures et les mécanismes mis en place dans le SGE pour réaliser les performances selon les exigences légales;
- les processus opérationnels de contrôle interne pour suivre l'évolution du SGE;
- les rapports des audits internes réalisés dans le cadre du SGE et les mécanismes de révision de la haute direction par rapport aux conclusions de ces audits;
- la manière dont la politique fixée par le client est gérée afin de réaliser les objectifs afférents;
- la pertinence des liens entre les exigences de l'ISO 14001 et les composantes du SGE implantées par le client.

Au cours de cette phase, l'auditeur examine de manière approfondie tous les documents relatifs au SGE, selon sa liste de contrôle (*check-list*). Bien que chaque OEC possède la sienne, la *check-list* doit toujours comporter les exigences du SGE selon la norme ISO 14001, avec des questions ou des points détaillés que l'auditeur vérifie (Baron/AFNOR, 2005). Pour cela, il les confronte avec des éléments physiques et des témoignages afin de mieux percevoir le fonctionnement du SGE, conformément aux exigences de l'ISO 14001. Selon certains auditeurs et responsables environnement de clients interrogés, les auditeurs effectuent très souvent des sondages aléatoires parmi le personnel. Cela leur permet de vérifier, par exemple, si une formation ou si une action décrite dans les documents a effectivement été réalisée. Les informations recueillies durant cette phase permettent à l'auditeur de préparer des constats qui seront évalués en vue de déterminer la conformité ou la non-conformité du SGE aux critères de l'audit. Malgré la recherche de preuves objectives sur le terrain par les auditeurs, l'audit peut souvent paraître superficiel en fonction des auditeurs, comme nous le verrons dans le chapitre 5.

La phase 2 s'achève généralement sur l'évaluation des constats d'audit, au cours de laquelle les auditeurs établissent leur conclusion pour la délivrance ou le maintien de la certification. Les constats sur les conformités et les non-conformités (NC) doivent faire l'objet d'une discussion avec le client. L'auditeur doit cependant se garder de fournir les raisons et les solutions des NC, afin de préserver son indépendance et son impartialité. Selon certains des auditeurs interrogés, c'est là l'une des difficultés du rapport d'audit. En effet, la ligne à ne pas franchir sous peine de tomber dans du service-conseil est très mince. Les conclusions comportent des recommandations qui peuvent proposer :

- la certification immédiate du SGE en cas d'absence de non-conformité ou pour des non-conformités mineures;
- des améliorations ou des actions correctives avant la certification pour des cas de non-conformités majeures;
- le refus de la certification du SGE avec les justifications au client;
- la suspension temporaire ou le retrait du certificat pour les organisations déjà certifiées qui ne mettent pas l'accent sur l'amélioration continue du SGE.

Selon les auditeurs rencontrés, le rapport d'audit est remis à la direction de l'organisme de certification ou à un comité de révision. L'auditeur, ou l'équipe d'audit, est généralement exclu de la décision d'attribution de la certification au client. Pour s'assurer de l'indépendance, on vérifie la conformité du rapport aux principes de l'organisme et aux exigences normatives auxquelles il est assujéti. C'est à l'issue de cette révision effectuée par le comité que le client est certifié. L'OEC l'enregistre et lui octroie alors le certificat ISO 14001, qu'il peut afficher dans les limites du champ de ce qui a été certifié. Dans la relation contractuelle, la possibilité de refuser la certification au client est apparue comme un argument des auditeurs pour justifier l'absence d'influence de la rémunération sur leur indépendance, ce dont nous traitons dans le chapitre 3.

1.2.2.2. *Audit de surveillance et re-certification du SGE*

Selon les exigences du processus de certification dans l'ISO 17021, deux audits de surveillance doivent se dérouler, aux premières dates anniversaires de la certification initiale ou selon un calendrier convenu entre le client et l'OEC. L'objectif des audits de surveillance est de s'assurer que le client certifié continue de respecter les exigences de la certification initiale. On évalue l'opérationnalisation du SGE, notamment les moyens mis en œuvre pour corriger les non-conformités, les processus d'amélioration continue, ainsi que les différentes utilisations du certificat.

Au terme de la troisième année, si le client certifié veut garder son certificat, il peut demander une re-certification pour débiter un autre cycle. Cette fois-ci, la vérification prend en compte l'efficacité complète du

SGE, en considération des moyens internes et externes mis en œuvre par le client pour maintenir ou améliorer continuellement son système. L'audit doit évaluer tous les changements intervenus dans le SGE en relation avec les objectifs et les politiques de l'organisation. En outre, il doit analyser les éventuelles plaintes contre l'entreprise certifiée, ainsi que les mesures prises pour assurer une performance en constante amélioration. Dans le cas où des non-conformités sont révélées lors de l'audit, le client doit entreprendre des mesures correctives selon un calendrier convenu par l'auditeur.

Concernant la re-certification, le client peut solliciter le même registraire pour son nouveau cycle de trois ans. Dans le cas de cette reconduite, la norme ISO 17021 n'évoque aucune exigence quant au maintien ou à la rotation de l'équipe d'audit du cycle précédent. Ce point constitue l'un des enjeux de l'indépendance abordés dans le chapitre 4, car dans la plupart des cas, le maintien des auditeurs suit la re-certification.

En somme, les sections qui précèdent ont permis de décrire globalement la manière dont se déroulent l'audit externe et la certification ISO 14001. Elles ont mis en lumière quelques aspects des thèmes approfondis dans les quatre articles. Il ressort entre autres que la pratique de l'audit doit reposer sur des évidences objectives sans toutefois s'intéresser aux performances environnementales de l'organisation. Celles-ci semblent n'être considérées qu'à partir du deuxième cycle de certification. Cependant, la reconduite du contrat fait apparaître la problématique du maintien des auditeurs sur une longue période, qui passe inaperçue dans les références normatives. Cette problématique est à mettre en lien avec l'indépendance de l'audit externe, qui semble être compromise d'avance par les relations commerciales entre les acteurs de la structure organisationnelle de reddition de compte du processus de certification (voir figure 1-4) (Burdick, 2000; Mazurek, 2004). Certes, des références normatives recommandent l'indépendance de ces acteurs, mais en l'absence d'études il demeure difficile de l'apprécier dans leurs activités quotidiennes. La section suivante examine la manière dont l'indépendance est décrite et encadrée dans le cadre de la certification ISO 14001.

1.2.3. L'indépendance : un principe au cœur de l'audit de certification ISO 14001

L'auditeur joue un rôle essentiel dans la crédibilité du processus de certification (Power, 1997; Ammenberg *et al.*, 2001). Il doit être le « right people » selon Humphrey & Moizer (1990) de par son expertise, sa neutralité et surtout son indépendance. En effet, l'indépendance est la pierre angulaire de l'audit en général (Flint, 1988; Power, 1997). Le principe d'indépendance se retrouve dans toutes les références normatives de la structure organisationnelle ISO (voir annexe 4 et figure 1-4), pour marquer l'importance que l'on y attache dans la crédibilité du processus de certification. Cependant, la question de l'indépendance de l'auditeur est très peu développée dans la norme ISO 14001 qui fait l'objet de certification. Une interprétation que l'on pourrait en

donner serait que l'organisation audité n'a pas de responsabilité dans l'indépendance du processus. L'objectif de cette section est de décrire comment ce principe d'indépendance est pris en compte dans les activités des OEC. Dans cette perspective nous avons principalement considéré la norme ISO 17021, qui tient lieu de réglementation de la certification. Cet aspect sera abordé en parallèle avec l'expérience de l'audit financier sur les problématiques de l'indépendance. Cette section sert de référence pour les chapitres 2, 3 et 4, qui portent essentiellement sur l'indépendance des auditeurs.

1.2.3.1. Approche descriptive de l'indépendance de l'audit

L'indépendance est un terme parfois difficile à définir (Power, 1997). Pour ce faire, nous nous appuyons sur les descriptions touchant l'audit financier. Selon Lee (1986) et Mahony (1995): «Independence is defined as an attitude of mind which does not allow the viewpoints and conclusions of its possessor to become reliant on or subordinate to the influences and pressures of conflicting interests». En d'autres termes, Martel (2004) mentionne à propos de l'indépendance que :

Le membre qui exécute ou qui participe à une mission de certification ou une mission d'application de procédés de vérification spécifiés doit demeurer libre de toute influence, de tout intérêt ou de toute relation qui, eu égard à cette mission, peut porter atteinte à son jugement professionnel ou à son objectivité ou en donner l'apparence. (36.4, p. 7)

Ces deux définitions montrent que tant sur le plan de l'esprit que sur le plan matériel, l'indépendance est caractérisée par l'intégrité morale, l'objectivité, l'absence de subordination, la liberté d'agir et de juger et l'absence de conflit d'intérêts. L'auditeur indépendant serait celui qui possède une probité morale lui permettant de ne pas se laisser assujettir par une quelconque relation interpersonnelle ou un intérêt matériel, afin d'être impartial dans l'activité d'audit et de fournir une opinion objective. Cette représentation rappelle le « professional man » prôné par Reiter & Williams (2004, p. 371), modèle empreint d'une bonne moralité professionnelle.

En ramenant ces définitions à la norme ISO 14001:2004, nous pouvons établir que l'indépendance est décrite comme une absence de responsabilité dans l'activité ou le SGE audité. Cependant, en examinant les normes encadrant l'audit du processus de certification ISO 14001, l'impartialité et l'indépendance se révèlent des termes mis en relief par les articles 3.2, 4.2 et 5.2 de l'ISO 17021:2006 ainsi que le 4.d de la norme ISO 19011. Selon ces deux cadres référentiels, les deux termes semblent interchangeable et poursuivent le même objectif concernant la crédibilité de l'audit. Toutefois, l'impartialité peut être associée à la prise de décision et à l'expression de l'opinion de l'auditeur. Toujours selon les normes, elle dépend de l'indépendance. En effet, pour l'ISO 19011, l'indépendance de l'auditeur est la base substantielle de l'impartialité et de l'objectivité des conclusions de l'audit.

Les auditeurs sont indépendants de l'activité auditée et n'ont ni parti pris ni conflit d'intérêts. Les auditeurs conservent un état d'esprit objectif tout au long du processus d'audit pour s'assurer que les constats et conclusions sont uniquement fondés sur les preuves de l'audit. (ISO 19011, article 4.d.)

Par ailleurs, la norme 17021 signale que l'auditeur doit être impartial et être perçu comme tel pour que l'audit conserve toute sa valeur. Elle stipule néanmoins en son article 3.2, note 2:

Other terms that are useful in conveying the element of impartiality are: objectivity, independence, freedom of conflict of interests, freedom from bias, lack of prejudice, neutrality, fairness, open-mindedness, even-handedness, detachment, balance. (p. 2)

L'indépendance reste donc un élément fondamental pour l'impartialité. Toutefois, dans cette étude, nous considérerons les deux termes de manière interchangeable. Ainsi, les définitions de l'indépendance dans l'audit financier et celles de l'ISO 14001 s'entrecroisent. La norme ISO 17021 porte une attention particulière au principe d'indépendance, en évoquant le conflit d'intérêts de base associé à la rémunération des OEC par leur client audité. Tout comme dans l'audit financier, elle relève également un ensemble de menaces pour l'impartialité ainsi qu'un ensemble de recommandations structurelles pour juguler ces menaces.

1.2.3.2. Indépendance de la certification ISO 14001 à travers l'ISO 17021

La norme ISO 14001 est la norme référentielle pour la certification. Elle ne contient qu'un paragraphe sur l'indépendance de l'audit interne. L'indépendance de l'audit de certification est en quelque sorte construite à l'intérieur de la norme ISO 17021:2006, en remplacement des guides ISO/CEI 62 et 66 dont les OEC n'étaient pas obligés de suivre les dispositions. En intégrant ces deux guides dans la norme comme une base de l'accréditation des OEC, on a rendu obligatoires les dispositions sur l'indépendance depuis 2006 (Dalrymple, 2008). La nouvelle version ISO 17021 de l'année 2011 est désormais dédiée aux activités de certification des systèmes de management (ISO, 2011). Bien que la littérature sur l'audit environnemental traite de l'indépendance de l'audit (ICC, 1989; Hillary, 1998), la manière dont elle a été construite dans le cadre de la certification ISO 14001 n'y apparaît pas comme particulièrement évidente. Dans cette perspective, l'ISO 17021 se révèle constituer la source principale des dispositions sur l'indépendance relatives à l'audit de certification ISO 14001. Ces dernières sont contenues dans les articles suivants de la norme :

- 4.2 relatif à la description de l'impartialité; la reconnaissance des sources de revenus comme une menace à l'impartialité; l'objectivité des décisions sans parti pris; les menaces à l'impartialité;
- 5.2 qui comporte 13 sous-sections relatives à la gestion de l'impartialité;
- 6.1 qui concerne une structure organisationnelle préservant l'impartialité;
- 6.2 relatif à la mise en place d'un comité d'impartialité indépendant.

L'ensemble de ces éléments définit en principe l'environnement de travail de l'auditeur au sein de l'OEC et doit guider son indépendance. Ils ont été regroupés dans le tableau 1-2. À notre connaissance, aucune étude n'a été menée sur la manière dont les auditeurs interagissent dans cet environnement avec les dispositions prescrites pour s'approprier leur indépendance.

Dans le but de comprendre comment les OEC marquent leur intérêt quant aux dispositions sur l'indépendance mentionnées dans la norme ISO 17021, nous avons également examiné leurs codes d'éthique ou déontologiques à partir de leurs sites Internet. Ces codes se sont généralement avérés difficilement accessibles en un seul clic. Ils revêtent des formes très différentes. Chaque OEC manifeste à sa façon ses dispositions sur l'indépendance. Pour certains, l'indépendance est exprimée sommairement en termes de valeur. Pour d'autres, telle que les firmes d'audit financier, la description est plus développée afin d'affirmer leur indépendance aux yeux des clients.

Enfin, les organismes de certification des auditeurs (considérés comme des associations professionnelles) disposent eux aussi des codes comportant les principes d'indépendance de leurs membres. Cependant, ces principes ne sont pas véritablement uniformes. De plus, les auditeurs ne sont pas obligés d'appartenir à ces associations professionnelles. L'un de ces codes déontologiques note cependant que « le code de bonne pratique ne se substitue pas aux codes de déontologie des ordres professionnels respectifs ». Une sorte de prévalence est laissée à ces derniers.

En somme, les auditeurs externes de l'ISO 14001 se retrouvent dans un imbroglio de dispositions sur l'indépendance qui les amène à s'interroger sur le choix de celles dans lesquelles circonscrire leur comportement indépendant. Autrement dit, deux auditeurs peuvent travailler pour le même OEC sans être pour autant soumis aux mêmes principes d'indépendance, s'ils sont membres d'associations ou d'ordres professionnels différents. Dans ce cas, les principes de l'OEC seraient néanmoins prioritaires. Toutefois, en considérant la disparité des principes d'indépendance dans les codes des OEC, il y a lieu de chercher à comprendre comment et sur quel socle les auditeurs bâtissent leur indépendance. C'est l'objectif du chapitre 2, qui traite de la manière dont les auditeurs externes construisent leur indépendance dans le processus de certification ISO 14001.

❖ **Quelle expérience de la construction de l'indépendance de l'audit dans le domaine financier?**

En effet, si l'on se rapporte à l'expérience de l'audit financier, l'indépendance de l'auditeur se révèle être un construit social (Preston *et al.*, 1995; Gendron *et al.*, 2001; Reiter & Williams, 2004) inhérent aux mutations de l'audit ainsi qu'à l'environnement socio-économique. On peut l'observer selon les deux approches qui suivent.

➤ **L'indépendance suivant la mutation de l'audit originel à l'orientation commerciale**

L'audit financier date des États de l'Ancienne Rome (Schandl, 1978; Karapetrovic & Willborn, 2000). Ses objectifs et ses pratiques ont connu une profonde mutation au cours des cent cinquante dernières années (Carassus & Gregorio, 2003¹⁹), en évoluant d'une forme traditionnelle axée sur le professionnalisme vers une orientation commerciale (Gendron *et al.*, 2001; Carassus & Gregorio, 2003; Reiter & William, 2004; etc.). Depuis les années 1920, de nouvelles opportunités d'affaires se sont ouvertes aux auditeurs externes (Porter *et al.*, 1996), concourant ainsi à modifier les pratiques et les objectifs des firmes d'audit. Ces firmes d'audit sont par exemple de plus en plus ouvertes aux offres de services-conseils (Gendron *et al.*, 2001). En d'autres termes, l'auditeur passe du « professional man » à l'« economic man », selon les termes de Reiter & William (2004). Cette mutation a influencé inéluctablement les valeurs et la culture des firmes d'audit ainsi que leur indépendance (Wyatt, 2004). Cette dernière, remise en cause par plusieurs scandales financiers, a toujours été dépendante de l'évolution de l'environnement socio-économique (Reiter & William, 2004).

➤ **L'évolution et la construction sociale de l'indépendance de l'auditeur financier**

La notion d'indépendance a également suivi des mutations, à l'instar de celles de l'audit externe selon Porter *et al.* (1996). Le concept d'indépendance de l'auditeur a muté de la simple loyauté à l'obligation d'objectivité et de neutralité, jusqu'à être désormais placé sous une réglementation renforcée dans certains pays, comme la loi Sarbanes-Oxley aux États-Unis (Gendron *et al.*, 2006; Baker, 2005). Il s'agit d'une « construction sociale » (Gendron *et al.*, 2001, p. 286) qui s'est forgée à travers les discours et les codes prônés par la profession comptable (Preston *et al.*, 1995; Gendron *et al.*, 2001; Reiter et Williams, 2004) suivant l'évolution de l'environnement. On peut distinguer, entre autres, deux discours essentiels entourant le concept de l'indépendance de l'auditeur : le discours mettant l'accent sur la vertu et le discours de l'économie néo-classique (Williams, 1992, cité par Gendron *et al.*, 2001).

À travers le discours de la vertu, l'indépendance était considérée comme une vertu ou une qualité intrinsèque entière de l'auditeur qui ne pouvait être compromise. Cependant, la force de cette qualité résidait dans le scepticisme de l'auditeur (Francis, 1994; Gendron *et al.*, 2001). Ce discours rhétorique présentait l'auditeur comme une personne morale et éthique ayant le sens de la loyauté, du devoir et de l'éducation (Preston *et al.*, 1995). L'accent était mis sur la notion d'« état d'esprit » de l'auditeur qui se caractérisait par l'intégrité, l'honnêteté et l'objectivité (Carey, 1969; Preston *et al.*, 1995; Baker, 2004; Reiter & William, 2004). La prédominance du discours vertueux sur l'indépendance prenait le pas sur la formalisation des règles

¹⁹ David Carassus et Georges Gregorio, *Gouvernance et audit externe légal : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes*, Communication aux 9èmes journées d'histoire de la comptabilité et du management (mars 2003). En ligne http://web.univ-pau.fr/IAE-CREG/IMG/pdf/GOUVERNANCE_ET_AUDIT_EXTERNE_LEGAL.pdf

d'indépendance dans les codes d'éthique professionnels et les codes de conduite, qui s'est faite progressivement dans certains pays. Par exemple, aux États-Unis, « la codification de l'indépendance intervient en 1934 et son usage véritable à partir de 1964 » (Preston *et al.*, 1995, p. 513). C'est en 1988 que les règles véritables sur l'indépendance sont apparues dans le Code de conduite professionnelle à travers la série 100. Il en est de même au Canada, où le concept d'indépendance semble avoir été introduit dans les codes d'éthique professionnels à partir de 1950 selon Everett *et al.* (2005). La formalisation de l'indépendance semblait alors poser une limitation à la profession. En effet, l'indépendance étant perçue comme une vertu morale, la réguler n'était pas évident. Ainsi l'exprime Carey (1970): « proposed rule would impugn the professional stature of the CPA and would be an effort to legislate morality » (p. 360).

L'accent mis sur le discours moral exprimait d'une certaine manière une rhétorique de la légitimation de la profession (Preston *et al.*, 1995; Reiter & William, 2004) pour préserver sa juridiction (Abbott, 1988). Selon Preston *et al.* (1995), les codes écrits n'intéressaient alors pas véritablement les professionnels, même s'ils étaient considérés comme des sources de la légitimité de leurs pratiques. Enfin, les caractéristiques du « professional man » présenté dans le discours moral s'intégraient dans la culture contextuelle de l'époque marquée, selon Preston *et al.* (1995), par « un courant complexe d'idéaux moraux, philosophiques et politiques, incluant le pragmatisme, l'idéalisme et le protestantisme » (p. 511-512). Toutefois, au fil des changements socio-économiques, l'auditeur et son indépendance allaient subir de nouvelles pressions donnant lieu à de nouvelles mutations.

En effet, à travers le discours de l'économie néo-classique, l'exigence essentielle était ramenée à « une indépendance suffisante » (Gendron *et al.*, 2001). L'indépendance était considérée comme une « commodité » (Williams, 1992; Gendron *et al.*, 2001) dont l'utilisation pouvait faire l'objet d'un choix et d'une mesure quantitative de la part de tout auditeur. Cette conception de l'indépendance coïncidait avec l'esprit du courant néo-classique qui mettait l'accent sur l'intérêt et la recherche du profit. Les firmes d'audit devenaient de grandes industries diversifiées qui s'orientaient vers les services-conseils (Reiter & William, 2004). Dans ce contexte, l'auditeur ôtait son chapeau traditionnel pour porter celui de l'« economic man » (Reiter & William, 2004). Ainsi, les définitions de l'indépendance mettaient l'accent sur l'argument économique (Baker, 2004). L'absence d'intérêt et l'approche coûts/bénéfices y remplaçaient les notions d'intégrité et d'objectivité. Reiter et Williams (2004) rapportent, à ce sujet, les propositions du livre blanc d'Elliott & Jacobson (1998) : « No rule intended to help ensure audit independence should result in costs to affected parties exceeding the benefits it can provide in improving the quality of the audit » (1998, p. 36). L'esprit mercantile a ainsi orienté les caractéristiques de l'indépendance de l'auditeur, ce qui a conduit jusqu'à son implication dans divers scandales financiers. Pour prévenir ces risques, le concept de l'indépendance de l'auditeur est désormais encadré par des lois et des institutions de surveillance.

Finalement, bien que l'indépendance dans l'audit financier s'établisse selon l'environnement socio-économique ou les courants, les différentes conceptions coexistent encore souvent dans certains codes d'éthique (Gendron *et al.*, 2001). Ce foisonnement semble souligner la difficulté de cerner le concept d'indépendance de l'auditeur. L'une des raisons en serait, selon Carey & Doherty (1966), que l'indépendance est à la fois « condition of mind and character ». Par ailleurs, l'audit met en jeu plusieurs parties intéressées. Par voie de conséquence, le concept d'indépendance est défini contradictoirement en tenant compte des intérêts divergents de diverses parties intéressées (Gendron *et al.*, 2001). Dans cette perspective, le concept se construit conformément aux changements de l'environnement socio-économique et dans l'expectative de satisfaire les rapports de force en présence. Cependant, en évoluant selon ces changements ou avec des codifications particulières, les auditeurs tendent à légitimer continuellement leur indépendance.

L'indépendance est un phénomène dynamique. En effet, nous avons vu dans cette section que l'évolution de la construction de l'indépendance dans le domaine financier est tributaire des mutations de l'audit en lien avec les changements de l'environnement socio-économique. Il reste cependant difficile d'établir une telle évolution dans le contexte de la certification ISO 14001, faute d'études. Certes la norme ISO 17021 indexe les parties intéressées²⁰ pour la crédibilité de la certification ISO 14001, cependant il n'est pas évident de mettre en lumière leur impact sur les dispositions d'indépendance de l'auditeur ISO 14001, étant donné que la certification reste une démarche volontaire de l'organisation. En outre, aucune loi n'intervient directement sur les dispositions normatives qui dépendent plus du domaine privé (Andrews *et al.*, 2001). Par conséquent, comme on le verra dans le chapitre 2, les principes d'indépendance des auditeurs externes ISO 14001 ne semblent pas s'éloigner de cet environnement normatif de l'ISO 17021:2006. Cette dernière possède tout de même l'avantage de reconnaître que l'activité d'audit de certification met en « conflit » l'aspect professionnel et l'aspect économique, facteur permanent de risque pour l'indépendance de l'auditeur.

1.2.3.3. Les menaces à l'indépendance de l'audit de certification ISO 14001 comparées à celles de l'audit financier

Nous allons examiner en détail, dans les chapitres 3 et 4, les menaces à l'indépendance en lien avec les activités des OEC. Au préalable, cette section donne un aperçu normatif des menaces identifiées dans la norme ISO 17021. En effet, les OEC sont généralement des entités privées à but lucratif qui évoluent dans un environnement socio-économique souvent concurrentiel et contraignant. Ils sont parfois exposés à des situations transactionnelles et relationnelles qui peuvent influencer leur indépendance et décrédibiliser leurs

²⁰ 4.1.2 : « Clients de l'OEC; client de l'organisation certifiée; autorités gouvernementales; ONG; consommateurs et le public »

activités de certification. Pour prévenir cette influence, la norme ISO 17021 recense, en son article 5.2.2, plusieurs situations relationnelles menaçantes :

- la possession de parts dans l'organisation audité;
- la participation à la gouvernance et au management de l'organisation;
- les relations personnelles;
- le partage de ressources et l'aspect financier;
- les contrats, le marketing et le paiement de commissions pour des références de clients;
- l'offre de service de consultance en management environnemental par le registraire ou l'une de ses entités en matière d'audit interne et d'implantation.

Enfin, l'OEC ne doit pas utiliser un auditeur qui aurait été consultant du client pour effectuer son audit de certification avant un délai d'au moins deux ans. D'une manière générale, toutes ces situations de risque ont été regroupées au sein de la norme en cinq menaces essentielles pour l'impartialité : l'intérêt personnel (*self-interest threat*); l'autorévision (*self-review threat*); la représentation (*advocacy threat*); la familiarité ou la confiance (*familiarity or trust threat*); l'intimidation (*intimidation threat*).

Bien que la norme identifie ces menaces, force a été de constater durant la recherche que la réalité semble différente des prescriptions de la norme ISO 17021. En effet, presque tous les sites Internet des organismes de certification foisonnent de messages publicitaires et de marketing de leurs activités, qui portent à confusion et tendent à contredire la norme. Certains messages indiquent même que ces organismes offrent des services-conseils en matière de formation et d'implantation de SGE ISO 14001, sans toutefois souligner la démarcation avec l'indépendance de leurs activités de certification ISO 14001. La volonté d'attirer le client dans des perspectives de gains de la part des OEC est très visible sur certains de ces sites Internet.

Le second constat est que l'ensemble des situations de risque et des menaces envers l'indépendance de l'audit de certification ISO 14001 n'a presque pas fait l'objet d'études empiriques depuis la publication de la norme ISO 14001 pour savoir comment elles influencent l'indépendance des auditeurs. Les chapitres 3 et 4 de cette étude ont comme objectif de combler cette lacune.

Établissons à présent une comparaison avec l'audit financier dont nous nous inspirons. Les cinq menaces identifiées par l'ISO 17021, en plus d'être identiques, ont fait l'objet de diverses études ou de modèles analytiques (Goldman & Barlev, 1974; Shockley, 1982; Pasewark & Wilkerson, 1989; Prat dit Hauret, 2003; etc.). Les différentes études s'étendent sous divers angles et selon divers facteurs en l'absence de « théorie formelle sur l'indépendance » selon Beattie *et al.* (2001, p. 20). L'examen de ces facteurs a souvent été effectué suivant le plan économique ou le plan de la réglementation. Toutefois, il a beaucoup porté sur l'indépendance apparente, mieux observable (Beattie *et al.*, 2001). Plus de quarante-six facteurs sont souvent

associés à ces menaces (Beattie *et al.*, 1999). Le tableau 1 en recense quelques-uns, qui semblent avoir été les plus étudiés et figurent comme des conflits d'intérêts apparents.

Tableau 1-2 : Liste de quelques facteurs de menaces sur l'indépendance des auditeurs dans l'audit financier

Facteurs	Quelques auteurs
Competition	Shockley, 1981, 1982; Knapp, 1985; Gul, 1989; Bakar <i>et al.</i> , 2005; Alleyne <i>et al.</i> , 2006
Management advisory services (MAS)	Schulte, 1966; Goldman & Barlev, 1974; Reckers & Stagliano, 1981; Shockley, 1981, 1982; Pany & Reckers, 1984; McKinley <i>et al.</i> , 1985; Coreless & Parker, 1987; Gul, 1989; Beattie <i>et al.</i> , 1999; Craswell, 1999; Defond <i>et al.</i> , 2002; Bakar <i>et al.</i> , 2005; Alleyne <i>et al.</i> , 2006
Size of the audit firm (size)	Shockley, 1981, 1982; McKinley <i>et al.</i> , 1985 ; Gul, 1989; Beattie <i>et al.</i> , 1999; Bakar <i>et al.</i> , 2005; Alleyne <i>et al.</i> , 2006
Auditor tenure	Shockley, 1981, 1982; Bakar <i>et al.</i> , 2005; Abdul Nasser <i>et al.</i> , 2006 ; Alleyne <i>et al.</i> , 2006
Professional sanctions application	Shockley, 1982; Alleyne <i>et al.</i> , 2006
Auditor's legal liability to third parties	Shockley, 1982; Farmer <i>et al.</i> , 1987
Fear of losing clientele and reputation	Shockley, 1982; Farmer <i>et al.</i> , 1987
The client's financial condition	Goldman & Barlev, 1974; Knapp, 1985; Gul, 1989; Reynolds et Francis, 2000; Windsor, 2005
Audit fees	Pasewark et Wilkesron, 1989; Craswell <i>et al.</i> , 2002; Barkess <i>et al.</i> , 2002; Gestel, 2005; Kaplan, 2004 ; Moore <i>et al.</i> , 2006; Holland & Lane, 2012
The audit committee	Gul, 1989; Beattie <i>et al.</i> , 1999; Bakar <i>et al.</i> , 2005; Alleyne <i>et al.</i> , 2006

Comme on le constatera dans les chapitres 3 et 4, l'influence des facteurs de menace sur l'indépendance est très variable (Shockley, 1981; Gul, 1989; Beattie *et al.*, 2001; Defond *et al.*, 2002; Holland & Lane, 2012; etc.) pour ce qui concerne l'influence de la rémunération par le client et celle de la permanence de l'auditeur. Cependant, dans l'audit financier, les facteurs de menace sont généralement perçus comme néfastes à l'indépendance des auditeurs. La variabilité de leur influence est souvent justifiée par le statut des répondants, leurs liens avec les résultats de l'audit et la méthodologie de l'étude, entre autres. (Gul, 1989).

Finalement, le tableau 1-2 constitue un recensement des menaces, qui vise à montrer les risques que contient l'environnement dans lequel l'auditeur financier doit maintenir son indépendance. Cet environnement n'est pas différent de celui des OEC pour l'audit de certification ISO 14001. C'est dans cette optique qu'en nous inspirant des expériences de l'audit financier nous examinons dans les chapitres 3 et 4 respectivement les influences de la rémunération et de la permanence de l'auditeur sur l'indépendance, dans le contexte de la certification ISO 14001. Bien que soient limitées les études sur les menaces dans le domaine de l'audit de certification ISO 14001, la norme ISO 17021:2006 identifie des mesures de sauvegarde pour préserver l'indépendance des auditeurs et des OEC. Nous allons voir dans les chapitres suivants que ces dernières ont une influence sur la perception qu'ont les auditeurs de l'indépendance.

1.2.3.4. Mécanismes de gestion favorisant l'impartialité de l'audit de certification ISO 14001 comparé à l'audit financier

Afin de permettre à l'OEC de prévenir les différentes situations conflictuelles par rapport à l'indépendance des auditeurs, la norme ISO 17021:2006 recommande certains mécanismes internes pour la gestion de l'impartialité. La norme impose une grande responsabilité à la direction de l'OEC, à savoir d'avoir un engagement ferme sur les questions d'indépendance et d'impartialité. Le tableau 1-3 résume cet ensemble de mécanismes que l'OEC doit traduire, au besoin, en instruments de gestion vérifiables par l'organisme accréditeur. D'une part, il s'agit de documenter les menaces auxquelles l'OEC est confrontée et d'exprimer son engagement envers l'indépendance. D'autre part, la norme identifie toutes les activités qui compromettent l'indépendance de l'OEC. En outre, elle relève les mesures d'ordre structurel et procédural que l'OEC doit mettre en œuvre pour assurer l'indépendance de la certification, comme avoir un comité d'impartialité désigné pour suivre ses activités de certification. Durant cette étude, les répondants ont mentionné que très peu d'organismes possédaient ce genre de comité.

Tableau 1-3: Synthèse des mécanismes de gestion de l'impartialité (Source ISO 17021:2006)

Documentation	Structure organisationnelle	Activités conflictuelles interdites	Procédures : engagement, communication et information
Identification, analyse, gestion du conflit d'intérêts	Fonctions et responsabilités compartimentées	Certification à un organisme si relation compromettante	Signature de déclaration de non-conflit d'intérêts au contractant
Document d'engagement public envers l'indépendance et les conflits d'intérêts	Comité d'impartialité	Certification à un organisme de certification	Processus formel d'engagement du contractant
		Conseil en système de management	Dispositions pour éviter les pressions commerciales internes ou externes
		Certification à un organisme pas avant deux ans après audit interne ou conseil	Procédure interne ou externe de révélation de conflits d'intérêts et d'impartialité
		Utilisation d'un auditeur pas avant deux ans si lié au client par audit interne ou service-conseil	Procédure de supervision/évaluation/renforcement des auditeurs
			Procédure d'information de conflits d'intérêts et leur gestion au comité d'impartialité
			Procédure de gestion des plaintes

Les différents mécanismes et procédures servent comme outils de gestion interne de l'indépendance des auditeurs pour l'OEC. Par ailleurs, ils constituent des indicateurs auditables généralement vérifiés par l'organisme accréditeur (le CCN) dans le cadre de l'attribution ou du maintien de l'accréditation des OEC.

À travers l'analyse du discours des répondants, certains de ces mécanismes apparaissent comme très souvent mentionnés pour justifier l'indépendance des auditeurs et des activités de certification dans les chapitres 2, 3 et 4 de cette étude. Il s'agit par exemple de la signature de la déclaration de non-conflits d'intérêts pour les auditeurs pigistes à chaque mandat, de la supervision ou de l'audit témoin des auditeurs, de la revue des rapports d'audit, de la séparation des fonctions d'audit et des ventes sur le plan organisationnel, etc. Cependant, les avenues de solutions proposées dans les différents articles visent le renforcement de la surveillance sur ces mécanismes. Autrement dit, leur application n'est pas tout à fait effective. En effet, durant la période de recueil des données, la norme ISO 17021 : 2006 était dans sa phase d'entrée en vigueur (en septembre 2008). Cela pourrait justifier les propositions des répondants.

Lorsque l'on compare les mesures de sauvegarde énumérées par la norme ISO 17021:2006 avec celles de l'audit financier (Martel, 2004²¹; Légault, 2007; Code IESBA, 2009), on trouve qu'elles sont sensiblement similaires. Dans le domaine financier, les mesures de sauvegarde de l'indépendance mettent également l'accent sur la gouvernance interne au sein de la firme. Toutefois, ces mesures comportent deux aspects qui les différencient de l'ISO 17021. En effet :

- elles comportent des mesures régies par la loi outre les normes et codes professionnels;
- elles sont également mises en œuvre par le client audité et comprennent entre autres :
 - o la ratification et l'approbation indépendante de la nomination du cabinet;
 - o la prise de décision de gestion par des employés compétents et expérimentés;
 - o des procédures internes pour garantir l'objectivité du choix des professionnels;
 - o l'existence d'un comité d'audit.

Ces deux aspects sont absents des mesures de sauvegarde de l'indépendance dans la norme ISO 17021. L'absence de mesures impliquant le client à la certification ISO 14001 laisse peser le fardeau du respect de ce principe sur les OEC et leurs auditeurs. L'exigence 6.2 de la norme ISO 17021 demandant à l'OEC de mettre en place un comité d'impartialité justifie ce fardeau. En effet, contrairement à l'audit financier où le comité d'audit est du ressort du client, dans le cas de la certification ISO 14001 il est une exigence pour l'OEC.

Au total, la norme ISO 17021 décrit l'importance de la place que l'indépendance et l'impartialité requièrent dans le processus de certification ISO 14001, en mettant en lumière les menaces et les mesures de protection

²¹ Louise Martel. *Guide sur les nouvelles règles sur l'indépendance de l'Ordre des comptables agréés du Québec* (septembre 2004)

que les OEC devraient considérer et respecter. Les mesures décrites et supportées au besoin par les données recueillies n'ont pas véritablement fait l'objet d'études empiriques spécifiques à la certification ISO 14001, contrairement à l'expérience de l'audit financier que nous avons mise en parallèle dans cette description. La section suivante souligne cette lacune dans la littérature relative à la certification ISO 14001. Elle justifie par ailleurs les relations avec l'expérience de l'audit financier que l'on retrouve tout au long de l'étude et dans les différents chapitres.

1.3. APPROCHE THÉORIQUE ET ORIENTATION DES QUESTIONS DE RECHERCHE

L'ensemble des sections précédentes a servi à décrire ce qui devrait être mis en œuvre, selon les références normatives en matière de pratique d'audit de certification et de mesure de protection de l'indépendance des auditeurs et des OEC dans leurs activités. Cette mise en contexte a été adoptée pour rejoindre quelque peu les étapes d'une activité d'audit. L'objet à auditer est l'état de situation de ce qui est effectivement mis en place par rapport aux prescriptions normatives. Toutefois, cet état de situation constitue une lacune considérable dans la littérature sur l'indépendance et les pratiques de l'audit ISO 14001. Cette lacune s'étend également à la certification à la norme ISO 9001 des systèmes de management de la qualité qui est pratiquée par les mêmes OEC (Boiral, 2012). Dans cette section nous faisons état de cette littérature et de ses lacunes (lacunes qui ont motivé cette recherche) et nous présentons les appuis théoriques qui ont particulièrement étayé les analyses des chapitres 2 et 5.

1.3.1. L'insuffisance de la littérature sur l'indépendance des auditeurs ISO 14001 et support théorique

En premier lieu, l'examen des études empiriques relatives à la norme ISO 14001 a montré que la crédibilité du processus de certification des SGE ISO 14001, en lien avec l'indépendance des auditeurs et des OEC, a été très peu étudiée. La majorité des études se sont intéressées aux motivations internes et externes des entreprises pour l'adoption et la certification des SGE ISO14001 (Moxen et Strachan, 2000; Andrews *et al.*, 2001; Corbett & Kirsch, 2001; Delmas, 2002; Yiridoé *et al.*, 2003; Delmas & Toffel, 2004). D'autres études se sont appliquées à établir les bénéfices de la certification ISO 14001 (Yiridoé *et al.*, 2003; Ann *et al.*, 2006; Druetz-Vérité et Niek/AFNOR, 2008) ainsi que les liens entre l'adoption d'ISO 14001 et les performances environnementales et légales (ENDS report 332, 2002; Fryxell & Szeto, 2002; ENDS report 347, 2003; Boiral, 2004; ENDS report 376, 2006).

Malgré l'intérêt que l'on accorde à la norme et à sa certification (Toffel, 2005), les initiatives concernant la qualité du processus de certification et les pratiques de vérification sont très peu nombreuses. De plus, elles

n'ont été effectuées qu'en Amérique du Nord (Burdick, 2000; Andrews *et al.*, 2001; Mil-Homens, 2011; Boiral, 2012), en Suède (Ammenberg *et al.*, 2001) et dans une large mesure au Royaume-Uni (Environmental Data Services, 2003, 2006). Cependant, ces études relèvent plusieurs problèmes sur la crédibilité du processus de certification ISO 14001, à savoir notamment :

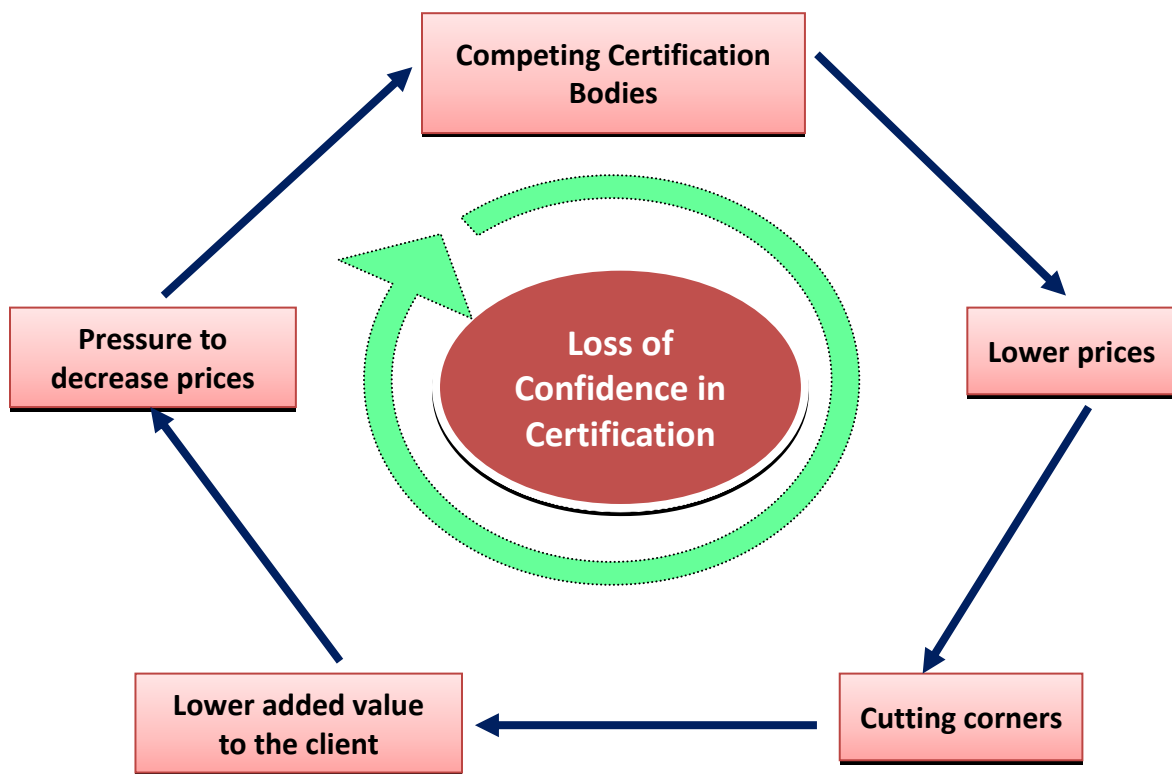
- la divergence d'interprétation des exigences de la norme ISO 14001 par les organismes de certification et leurs auditeurs;
- la différence des coûts de certification;
- la vérification axée plus sur la documentation que sur l'évaluation sur site (peu de temps passé sur le terrain);
- le manque de compréhension du champ industriel de l'audit;
- le manque de compétence et d'expertise;
- la superficialité (manque de consistance) dans l'approche procédurale des organismes de certification;
- la souplesse et le manque de rigueur des auditeurs entraînant une absence de valeur ajoutée de la certification;
- l'absence de connaissance des auditeurs sur les impacts environnementaux;
- l'absence de connaissance sur les règlements environnementaux;
- le manque d'objectivité;
- l'indépendance des auditeurs et des organismes de certification (Andrews *et al.*, 2001);
- la pratique de la certification sans accréditation;
- la compétition déloyale.

Par ailleurs, certaines études ont remis en cause la faiblesse, l'absence de transparence et la disparité des pratiques d'accréditation des OEC (Burdick, 2000; Andrews *et al.*, 2001; ENDS report 347, 2003). Par exemple, pour Paterson (2002), « le processus d'accréditation, lui-même, manque souvent de transparence et les claires mises en garde contre des montages douteux et les pratiques peu recommandables sont rares! » Au Royaume-Uni, le même constat a été fait également par l'Environmental Data Services (ENDS) : « One respondent felt the body's new assessment procedures continued to lack teeth. Another felt UKAS was still not putting enough resources into assessing the work of certifiers and verifiers either in the office or in the field » (ENDS report 382, November 2006). Cette faiblesse tendrait à favoriser les mauvaises pratiques des OEC et de leurs auditeurs (Patterson, 2002).

Parmi ces rares études, seulement quelques-unes ont abordé le problème de l'indépendance du processus de certification. En effet, Burdick (2000), Ammenberg *et al.* (2001) ainsi que Mil-Homens (2011) ont examiné le problème de la rémunération des organismes de certification par le client. Cependant, si cette pratique semble constituer un conflit d'intérêts pour Burdick (2000) et Mil-Homens (2011), cela ne semble pas être le cas pour Ammenberg *et al.* (2001). Ces derniers ont trouvé que cette situation n'affectait pas l'objectivité des auditeurs et leur impartialité. Ball *et al.* (2000) ont, quant à eux, examiné l'indépendance sous l'angle des rapports des auditeurs. Ils ont conclu que le degré d'indépendance de l'auditeur dépendait du mandataire (client audité ou

qui requiert l'audit pour une filiale). De fait, c'est ce dernier qui a le contrôle sur les objectifs et l'étendue de ce qui doit être vérifié, ainsi que sur les résultats publiables. La vérification se situe dans une approche managériale entre l'auditeur et l'organisation, et non dans une relation triangulaire où l'auditeur mandaté par un principal contrôle un agent (Power, 1991; Ball *et al.*, 2000). Les conclusions de Ball *et al.* (2000) tendent à être corroborées par celles de Boiral (2012), qui considère la certification ISO 9001 pour les SMQ comme une sorte de diplôme organisationnel dont très souvent le résultat est prédictible. Dans ce contexte, l'auteur met en cause l'indépendance de l'auditeur qui est souvent perçu comme un conseiller partenaire des audités. Cette situation peut s'appliquer à la certification ISO 14001, similaire à celle de l'ISO 9001 et parfois exécutée par les mêmes OEC. D'une manière générale, le problème d'indépendance constitue un enjeu dans le processus de certification des normes de système de gestion ISO. C'est l'une des motivations à la publication de la norme ISO 17021 qui vise à permettre aux OEC d'éviter les conflits d'intérêts en vue de préserver la confiance dans la certification ISO. En effet, selon Dalrymple (2008), la certification se trouve dans ce qu'il considère comme «the certification spiral death». Dans cette image, il met en jeu des menaces (la compétition, la pression, etc) qui ont une influence potentielle sur l'indépendance et qui compromettent la crédibilité de la certification, comme le montre la figure 1-6.

Figure 1-6 : Certification death spiral (Source: Dalrymple, 2008)



En somme, les études relatives à la crédibilité du processus de certification en lien avec l'indépendance restent limitées et très embryonnaires. Toutefois, elles semblent indiquer que certaines pratiques minent la crédibilité du processus. À cet effet, certains auteurs suggèrent aux pays membres de l'ISO de veiller à ce qu'un cadre institutionnel rigoureux de l'application des exigences soit mis en place (Andrews *et al.*, 2001; Delmas & Toffel, 2004). L'implication des pouvoirs publics devient indispensable, voire même une exigence (Fryxell *et al.*, 2004), dans la mesure où la majorité des organismes d'accréditation sont gouvernementaux. Enfin, les études touchent en général les problèmes d'expertise ainsi que les principes de compétence et d'indépendance. En revanche, l'indépendance elle-même reste peu étudiée malgré la place que lui accorde la norme ISO 17021, qui vise à légitimer les pratiques de certification des OEC. En tenant compte des similarités avec l'audit financier et des suggestions de Power (1997) et d'Andrews *et al.* (2001), il est apparu nécessaire de s'appuyer sur l'expérience des problèmes d'indépendance dans l'audit financier pour aborder cette question dans le cas de l'ISO 14001. Non seulement un parallèle en a déjà été dressé dans les sections qui précèdent, mais il s'étendra particulièrement aux articles constituant les autres chapitres de la thèse, dans la perspective de notre objectif visant à comprendre les implications de l'indépendance dans le contexte de la certification ISO 14001.

En deuxième lieu, l'analyse des données recueillies a été encadrée respectivement dans les chapitres 2 et 5 par la théorie du *sense-making* (Schutz, 1967; Weck, 1995; etc.) et la théorie néo-institutionnelle (DiMaggio et Powell, 1983; Scott, 1987, 2001). Concernant la théorie du *sense-making*, elle a été utilisée pour mieux comprendre la perception de l'indépendance des auditeurs selon l'environnement professionnel et socio-économique des pratiques qui entourent le processus de certification. En effet, le processus se déroule dans un environnement de références normatives telles que les normes ISO 17021 ou ISO 19021 qui encadrent le processus d'audit. En outre, l'environnement de l'audit en général peut être soumis à plusieurs événements tels que les scandales impliquant les auditeurs financiers, la concurrence, etc. Ces derniers tendent à faire percevoir tous les auditeurs comme façonnés dans un même moule. De fait, Mazurek (2004) mentionne que l'audit financier et l'audit de certification ISO 14001 sont soumis aux mêmes conflits d'intérêts. Cette réflexion est d'autant plus renforcée par le fait que les firmes d'audit financier possèdent des branches de certification ISO 14001. Les acteurs du processus de certification évoluent donc dans un environnement socio-économique et normatif complexe, dans lequel la compréhension et les interprétations de la notion d'indépendance des auditeurs relèvent assurément de la théorie du *sense-making* (Schutz, 1967). En effet, la théorie du *sense-making* a été utilisée dans différents contextes pour comprendre le sens de certains phénomènes tels que :

- la construction de sens par les enfants sur le monde qui les entoure à travers le langage (Bruner & Haste, 1987);

- l'approche de résolution des problèmes de mathématiques chez des étudiants (Schoenfeld, 1992; Verschaffel *et al.*, 2001).

Ainsi, dans le chapitre 2, l'analyse s'est appuyée sur les études de Schutz (1967) et Weck (1995) pour apprécier la manière dont les participants à l'étude interprètent l'indépendance des auditeurs en fonction de leurs « réserves d'expériences propres ou celles acquises par ailleurs » (Schutz, 1967) dans l'environnement des audits.

Quant au chapitre 5, il prend appui sur la théorie néo-institutionnelle. L'approche institutionnelle sert à comprendre le processus par lequel des éléments sont institutionnalisés et le rôle des institutions dans la société (Scott, 1987). Les institutionnalistes soutiennent que les mécanismes utilisés proviennent surtout de la coercition de l'État et des professionnels, qui ont une influence plutôt normative et/ou mimétique (DiMaggio & Powell, 1983; Scott, 1987). Selon Bensedirine et Demil (1998), la norme ISO 14001 est une « institution normative immatérielle » (p. 92) qui contribue à la légitimité des organisations qui l'intègrent selon différentes motivations stratégiques. La norme est renforcée par des « institutions normatives matérielles » (Bensedirine et Demil, 1998, p. 93) telles que les organismes professionnels d'accréditation et de certification. L'adoption de la norme ISO 14001 par les organisations a été abordée à travers le cadre institutionnel par différents auteurs, dont Delmas (2002), Kollman & Prakash (2002), Delmas & Toffel (2004), Boiral (2006), etc. Leurs travaux convergent vers la démonstration de ce que les motivations des organisations sont guidées, à divers degrés, par des pressions institutionnelles coercitives, normatives et cognitives en vue de la légitimité. Toutefois, bien que les organisations soient guidées par un certain isomorphisme (DiMaggio & Powell, 1983), il peut exister une divergence dans l'adoption de l'ISO 14001 et dans les pratiques environnementales des différentes organisations (Boiral, 2006). Cette divergence peut s'établir selon plusieurs facteurs en fonction des buts internes ou externes de ces organisations : la souplesse de la norme donnant lieu à des interprétations adaptées, la non-passivité des organisations poursuivant des objectifs spécifiques d'amélioration, de gestion, de réponses à des parties prenantes par rapport à la norme, etc. Enfin, toujours selon Boiral (2006), le caractère cérémoniel et rituel des audits de certification ISO 14001 tend à mettre en cause la crédibilité et la légitimité de la norme et de la gestion environnementale des organisations certifiées. Dans le contexte de la certification ISO 14001, la légitimité et la crédibilité peuvent en partie être liées à l'indépendance et à l'intégrité des pratiques de l'audit inhérentes à une norme qui ne vise pas la performance environnementale. Ainsi, dans le chapitre 5, l'analyse des pratiques d'audit, à partir du discours des participants, s'appuie sur la théorie néo-institutionnelle.

Enfin, les chapitres 3 et 4 ont examiné les menaces qui pèsent sur l'indépendance, afin de mettre en lumière le phénomène tel qu'il se présente selon les acteurs, sans toutefois l'expliquer principalement selon une

théorie d'encadrement. Il s'agit d'un choix délibéré qui se justifie par le fait qu'il n'existe apparemment pas de « théorie formelle sur l'indépendance » (Beattie *et al.*, 2001). Dans le contexte de cette étude exploratoire, nous n'avons pas voulu limiter la réalité de notre analyse qualitative comme sur une « voie ferrée », selon les termes de Deslauriers & de Kérésit (1997).

En définitive, les lacunes de la littérature sur l'indépendance des auditeurs et sur les pratiques de certification ISO 14001 restent un aspect important qui ne permet pas d'apprécier efficacement la norme ISO 14001 et ses influences. Les références normatives, telle la norme ISO 17021, reconnaissent l'importance de l'indépendance des pratiques de certification et l'encadrent avec des mesures de sauvegarde. Ces avancées restent cependant insuffisantes, en comparaison avec l'audit financier qui foisonne quant à lui de diverses études sur les contours de l'indépendance de l'auditeur. Sans pour autant empêcher les scandales financiers, ces études peuvent toutefois profiter aux décideurs publics en vue d'un meilleur encadrement. La limitation des recherches dans le contexte de la certification ISO14001 demeure donc un défi que cette étude tente de relever. En effet, les pratiques des audits de certification ISO 14001 comportent des enjeux éthiques qui peuvent se manifester tant sur le plan du manque d'indépendance des auditeurs que sur le plan de leurs pratiques souvent superficielles (Boiral, 2012), qui ne visent pas les performances environnementales des organisations certifiées. En tout état de cause, la certification demeure une activité qui met en conflit l'aspect professionnel et l'aspect économique. Comme le souligne Vanasco (1996): « auditor independence is both ethical and a professional issue crucial to auditors ». Les organismes de certification du Canada et leurs auditeurs n'échappent pas à ces enjeux dans leurs relations contractuelles avec leur clientèle. La bonne compréhension de ces enjeux passe par des interrogations essentielles, que la section suivante présente et qui ont permis de bâtir cette thèse.

1.3.2. Orientation des questions de l'étude

Les chapitres précédents ont permis de faire un tour d'horizon non exhaustif sur la norme ISO 14001, les structures organisationnelles dans lesquelles elle évolue au Canada, ainsi que l'indépendance du processus de certification. Le but était de dresser un éventail de la littérature sur le sujet. Ainsi, l'indépendance se trouve au cœur du processus de certification ISO 14001 à l'instar de l'audit financier. Elle est indispensable à la légitimité et à la crédibilité de l'audit de certification comme du certificat qui en découle (Power, 1997). Malgré cette importance pourtant reconnue, la vérification et l'audit évoluent fondamentalement dans un cadre organisationnel conflictuel de reddition de comptes (Burdick, 2000; Mil-Homens, 2011), comme le montre la figure 1-4. Bien que les différentes normes semblent accorder de l'intérêt à l'indépendance dans ce cadre structurel (voir annexe 4), la dépendance financière des vérificateurs apparaît comme une contradiction et représente un conflit d'intérêts potentiel (Green, 1990; Young, 1995; Davis & Stark, 2001).

Cependant, comparativement à l'audit financier, les études sur la crédibilité de l'audit de certification ISO 14001 en relation avec l'indépendance sont très rares. Elles ont malgré tout permis de supposer que l'indépendance peut constituer un enjeu problématique important qui mérite d'être étudié. Cette présomption a été approfondie en considérant les similarités entre l'audit financier et l'audit de certification ISO 14001. Elle a en outre guidé l'élaboration de nos questions en vue de comprendre de manière empirique la façon dont l'indépendance est vécue par les professionnels dans le contexte spécifique de l'audit de certification ISO 14001.

La première approche a été de s'inspirer de l'évolution de l'indépendance de l'audit financier, qui semble inhérente aux mutations de l'audit et de l'environnement socio-économique sur lesquels les professionnels ont souvent cherché à rattacher leur légitimité (Abbott, 1988). Cette évolution constructive de l'indépendance des auditeurs financiers date de plusieurs siècles, contrairement aux normes ISO 14001 et à ses corollaires qui datent seulement d'une quinzaine d'années. Dans cette perspective du caractère récent des ISO 14001, 19011 et 17021, et en l'absence d'études empiriques, il était important de chercher à comprendre la manière dont les auditeurs et les professionnels bâtissaient l'indépendance dans le cadre de la certification ISO 14001. Pour ce faire, nous nous sommes appuyés sur la théorie du *sense-making* (Schutz, 1967; Weck, 1995). Ainsi, la première interrogation traitée dans le chapitre 2 était : comment les auditeurs construisent-ils ou donnent-ils du sens à leur indépendance dans le contexte de l'ISO 14001?

Dans une deuxième approche, la recherche de la compréhension a été orientée vers les facteurs de menace de l'indépendance que plusieurs études ont mis en lumière dans l'audit financier. Prat dit Hauret (2003) situe ces facteurs de menace à quatre niveaux :

- les compétences, l'expérience et l'intégrité éthique de l'auditeur;
- la firme d'audit, notamment sa taille, le comité d'audit et les règles internes (entre autres les mesures de sauvegarde citées plus haut);
- la dynamique relationnelle entre l'auditeur et l'audit;
- les mécanismes incitatifs externes en relation avec les règlements, les sanctions, les codes d'éthique, etc.

Cette perception des facteurs de menace envers l'indépendance permet de montrer que la compréhension de la responsabilité relative à l'indépendance de l'auditeur doit être partagée et doit dépasser le cadre individuel de l'auditeur et de son organisme (Flint, 1988). Reiter & Williams (2005) estiment qu'une telle responsabilisation doit s'étendre à toute la profession. Dans un tel esprit, le client est souvent oublié. C'est également lui qui est responsable de la qualité de la vérification de son SGE ISO 14001, dans le respect de sa responsabilité environnementale et sociale. Il est donc pertinent d'indexer la relation audité-auditeur (Prat dit

Hauret, 2003), car les attentes du client par rapport à l'audit sont importantes. Veut-il un audit satisfaisant ses propres désirs ou veut-il un audit objectif et impartial? Dans ce contexte, le « Why do it? » de Wheeler (1995) devient crucial. Ainsi, nous avons cherché à indexer nos interrogations à ce qui apparaissait conflictuel et perceptible à des observateurs. Il s'agit d'abord de la relation commerciale rémunérée qui s'étend sur toute la structure de reddition de comptes du processus et à laquelle n'échappe pas l'audit de certification. D'où notre deuxième grande interrogation traitée dans le chapitre 3 : comment l'indépendance de l'auditeur externe est-elle vécue par rapport à la dépendance financière de son organisme envers le client audité?

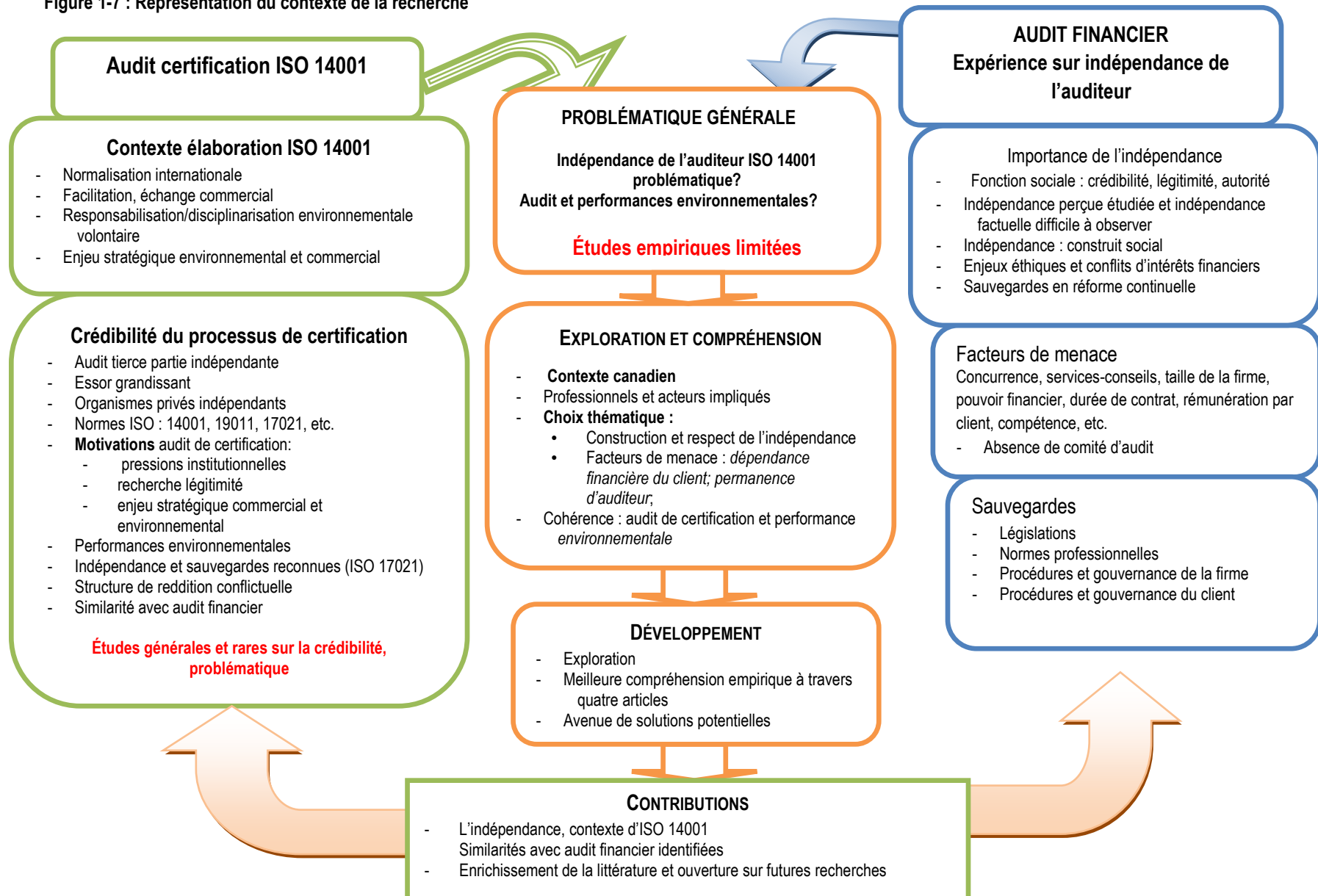
Par ailleurs, l'expérience de l'audit financier nous a montré que les organismes d'audit évoluent dans un environnement concurrentiel où la perte d'un client impacte les finances ainsi que la réputation des firmes. De plus, la permanence d'un auditeur chez un client constitue une menace à son indépendance. Or selon notre approche, les organismes de certification ISO 14001 évoluent également dans ce même environnement concurrentiel. En outre, la relation contractuelle entre les organismes et leurs clients reposant sur une démarche volontaire, nous nous sommes penchés dans le chapitre 4 sur la troisième grande question : quelles sont les pratiques de durée contractuelles et quelle est l'influence de la permanence des auditeurs sur leur indépendance?

Enfin la quatrième question, si elle n'est pas directement liée à l'indépendance, ne s'en éloigne pas pour autant. En effet, elle tient toujours du « Why do it? » et vise surtout la qualité de l'audit par rapport aux performances environnementales et à l'objectivité des auditeurs. La littérature a relevé, parmi plusieurs difficultés, le problème d'interprétation de la norme ISO 14001 par les auditeurs, l'absence de rigueur des audits (ENDS, 2003, 2006) et surtout les interrogations sur le lien effectif entre l'audit de certification et les performances environnementales. Bien que l'audit d'un SGE ISO 14001 repose, souvent et selon les principes de la norme elle-même, sur des vérifications de procédures, il est apparu nécessaire d'examiner la réalité de la manière dont les auditeurs effectuent leur vérification ainsi que son véritable apport sur les performances environnementales. Cet aspect examiné dans le chapitre 5 a cherché à répondre à la question suivante : quelle est la cohérence de l'audit de certification par rapport à la gestion environnementale effective d'une organisation certifiée?

En conclusion, toute la description du cadre contextuel ayant permis de réaliser cette étude a été schématisée sur la figure 1-7. Elle fait ressortir les points saillants de la littérature parcourue durant cette étude, dont celle sur l'audit financier considérée comme source d'enseignement, ainsi que celle sur les systèmes de gestion environnementale focalisée sur l'indépendance de l'auditeur.

La structure de cette figure comporte trois grandes parties, dont deux sont externes et encadrent une partie centrale. La première partie concerne la littérature générale sur l'ISO 14001 à partir de laquelle nous avons identifié, au niveau central, l'absence d'études empiriques sur l'indépendance de l'audit de certification ISO 14001. La flèche en double trait indique le lien établi avec cette partie. La deuxième partie externe est constituée par les enseignements tirés des études sur les audits financiers et qui contribuent à cerner les approches théoriques et empiriques sur l'indépendance de l'auditeur. La flèche pleine indique la contribution de cette partie à l'élaboration du cadre de recherche, notamment dans le choix des thématiques étudiées dans les articles. Au niveau central, les flèches à trait plein indiquent le cheminement de l'étude jusqu'aux contributions. Ces contributions sont reliées aux deux parties externes pour indiquer que l'étude a contribué à la fois à la littérature sur l'audit ISO 14001 et sur l'audit financier. Ces éléments apparaîtront dans les différents chapitres constitués par nos articles. Enfin, outre l'appui de cette étude par la littérature sur les audits financiers, nous avons étayé nos analyses avec la théorie du *sense-making* (Schutz, 1967; Weick, 1995; Näslund & Perner, 2012) et la théorie néo-institutionnaliste (Meyer & Rowan, 1977) qui ne sont pas ici représentées sur la figure 1-7.

Figure 1-7 : Représentation du contexte de la recherche



1.4. CHOIX MÉTHODOLOGIQUE ET PRÉSENTATION DES RÉSULTATS

Nous voulons rappeler brièvement, dans cette section, la méthodologie adoptée dans l'étude, sans pour autant rentrer dans les détails, dans la mesure où elle a été reprise et expliquée dans chaque article. Nous souhaitons plutôt présenter au lecteur le guide d'entrevue ainsi que les thèmes globaux obtenus durant l'étude, ces éléments n'ayant pas été détaillés dans les articles.

1.4.1. Méthodologie qualitative et guide d'entrevue

L'objectif global de la recherche était de comprendre la manière dont les professionnels impliqués dans le processus de certification percevaient l'indépendance des auditeurs ISO 14001. En l'absence d'études empiriques dans ce contexte, la méthodologie qualitative a été privilégiée afin d'explorer l'expérience des professionnels participant à notre étude (Miles & Huberman, 2003; Anadon, 2006). En effet, cette approche a favorisé un processus d'investigation progressive pour mieux cerner le concept de l'indépendance de l'auditeur, comme le suggèrent Miles & Huberman (2003) pour tout phénomène social.

Notre démarche a débuté par le recrutement de participants d'expérience pour une pré-étude sur la thématique de l'indépendance des auditeurs (Gendron *et al.*, 2001; Seale *et al.*, 2004). Nous nous sommes appuyés à cet effet sur les bases de données des associations de vérificateurs et des divers organismes oeuvrant dans domaine des systèmes de gestion environnementale. Toutefois, la prise de contact avec les personnes recensées s'est effectuée par courriel avec un protocole de recrutement autorisé par le comité d'éthique et de recherche de l'Université Laval. Il en a été de même pour tous les répondants à l'étude. Les sites Internet ont servi de porte d'entrée pour chaque catégorie de participants. Les échanges courriel ont été suivis par des appels téléphoniques afin de relancer les répondants. Nous effectuons également des demandes de contacts et de référence d'autres personnes susceptibles de fournir des données pertinentes sur l'indépendance des auditeurs et le processus de certification ISO 14001 (Miles & Hubermann, 2003).

Finalement, la collecte des données auprès des professionnels retenus a été réalisée à partir d'entrevues semi-directives. Notre guide d'entrevue a été constitué progressivement. Ce document a initialement été élaboré à partir de la littérature parcourue sur les normes ISO (Andrews *et al.*, 2001; Ammenberg *et al.*, 2001) et sur l'audit financier (Beattie *et al.*, 1999; Strohm, 2005), comme le suggèrent Seale *et al.* (2004):

So once you've arranged an interview you have to consider what issues you want to cover with this specific interviewee. [...] The actual content of the list of questions is initially generated in negotiation with the relevant academic and non-academic literature, alongside your thoughts and hunches about what areas might be important to cover in the interview. (p. 17)

Il a été ensuite validé auprès de trois professeurs, à la suite de quoi nous l'avons testé lors d'une pré-étude auprès de douze répondants, en vue de l'enrichir comme le suggère Wacheux (1996). Parmi les améliorations qui y ont été apportées, nous avons par exemple reçu plusieurs suggestions: de la part des participants dont: l'élaboration d'un questionnaire pour les consultants de système de gestion environnementale ISO 14001, l'orientation des questions de manière indirecte sur l'indépendance vu la délicatesse du sujet; etc. Le guide utilisé durant l'étude est présenté dans le tableau 1-4.

Tableau 1-4 : Contenu thématique du guide d'entretien utilisé lors de la recherche

THÈME	SOUS-THÈMES
THÈME 1 : généralités	1. Motivations 2. Approche générale de l'audit de certification ISO 14001
THÈME 2 : certification et indépendance ou impartialité	3. Approche générale du concept de l'indépendance 4. Services-conseils et indépendance 5. Durée du contrat d'audit avec le client et indépendance 6. Concurrence des firmes d'audit et indépendance 7. Rémunération par le client et indépendance
THÈME 3 : éthique de la certification ISO 14001	8. Approche générale de l'éthique selon les auditeurs 9. Intérêts des organisations clientes à la certification ISO 14001 10. Intérêts des auditeurs et des organismes de certification 11. Approche de la décision objective et éthique dans la certification 12. Surveillance et contrôle de l'intégrité et de l'indépendance des auditeurs 13. Approche des conflits d'intérêts
THÈME 4 : ISO 17021 et approche de résolution des conflits d'intérêts	14. Connaissance 15. Mise en œuvre 16. Efficacité pour résoudre les conflits d'intérêts
THÈME 5 : recommandations	17. Suggestions libres

Dans l'ensemble, les thématiques du guide d'entrevue ont servi pour tous les participants. Toutefois, les questions étaient orientées selon le statut professionnel du répondant. Les différentes questions utilisées sont présentées dans l'annexe 3. Les participants à la pré-étude sont présentés dans le tableau 1-5. Ce tableau montre entre autres le mode de contact adopté pour chaque répondant (courriel, téléphone ou référencement). Lors de l'application du guide d'entretien, les questions étaient posées dans l'ordre ou pêle-mêle, selon l'orientation des informations fournies par le répondant. En fonction des réponses, les questions suivantes étaient soit partiellement ou entièrement posées. Toutefois, lorsqu'un répondant anticipait les réponses à une question, nous le laissions aller jusqu'au bout de ses idées. Puis, à la fin, nous le ramenions sur la question concernée. Plusieurs questions ont été également posées pour amener les répondants à éclaircir davantage leurs propos. Enfin, à la suite de certaines questions, il était demandé au répondant de fournir des exemples vécus ou des anecdotes, s'il y avait lieu. Néanmoins, comme les résultats vont le montrer plus loin, très peu d'exemples sont venus illustrer les discours.

Tableau 1-5 : Détail sur le déroulement des entrevues de la pré-étude

Participant et fonction	Mode de prise de contact	Entrevue	Durée en min	Pages transcrites	Nœud Code extrait
Responsable programme évaluation conformité au CCN	Internet, téléphone	Office, salle conférence Ottawa	122	24	
Directeur organisme de certification	Internet, téléphone	Office, bureau Québec	97	37	124
Auditeur chef	Référence, téléphone, courriel	Bureau Québec	121	44	196
Auditeur chef	Courriel	Hall université Hull	106	39	140
Auditeur chef	Référence, téléphone, courriel	Office local isolé Québec	121	45	108
Auditeur pigiste	Courriel	Office salle conférence St-Romuald	121	44	104
Auditeur pigiste	Référence, téléphone, courriel	Téléphone	65	30	90
Responsable environnement client certifié	Référence, téléphone, courriel	Téléphone	68	22	87
Consultant auditeur	Référence, téléphone, courriel	Téléphone	56	16	32
Consultant président	Référence, téléphone, courriel	Téléphone	41	11	49
Consultant auditeur	Référence, téléphone, courriel	Téléphone	61	18	34
Consultant membre associé	Référence, Téléphone, courriel	Téléphone	68	18	85
Total			1047	348	1049

Au total, trente-six professionnels ont été interrogés durant la recherche, par téléphone ou en face à face sur la période d'avril 2007 à novembre 2009. La combinaison du face à face et du téléphone offrait des résultats comparables et a été employée dans d'autres études similaires (Trief *et al.*, 2003; Stephens, 2007; Holt, 2010). Les entrevues ont duré chacune en moyenne 90 minutes, soit 3240 minutes au total. Les transcriptions des entrevues enregistrées ont fourni 1097 pages de verbatims et la codification avec le logiciel Nvivo a fourni près de 394 nœuds.

1.4.2. Analyse des données et présentation schématique des résultats

La compréhension de l'indépendance des auditeurs dans leurs pratiques professionnelles peut s'inscrire dans une perspective large et ouverte (Paillé, 1996). Notre démarche exploratoire ne se base que peu sur un a priori théorique, du fait de l'absence d'études antérieures spécifiques au contexte de l'audit environnemental. Dans cette perspective, nous avons adopté pour l'analyse des données la démarche de la *grounded theory* (GT) ou théorie ancrée (Strauss & Corbin, 1998), ainsi que la méthode d'analyse inductive générale (Blais & Martineau, 2006; Thomas, 2006). L'approche de la GT a été développée par Glaser et Strauss (1967) comme une méthodologie dont l'objectif était de générer ou de découvrir de nouvelles théories fondées essentiellement sur les données brutes (Glaser & Strauss, 1967; Glaser, 1978; Creswell, 1998; Anadon, 2006; Guillemette, 2006). La GT trouve ses racines dans les données empiriques (Guillemette, 2006). L'approche de l'analyse inductive générale est quant à elle décrite comme « un ensemble de procédures systématiques permettant de traiter des données qualitatives, ces procédures étant essentiellement guidées par les objectifs de la recherche »²² (Thomas, 2006, cité par et traduit par Blais & Martineau, 2006, p. 3). Ces deux méthodes favorisent principalement l'émergence de résultats pertinents à partir de données brutes (Thomas, 2006).

La GT et l'approche inductive générale sont donc très similaires (Blais et Martineau, 2006). Elles favorisent toutes deux la condensation et la synthétisation des données brutes afin de créer par codification des catégories formant des unités de sens autour des extraits des données du terrain. Elles possèdent néanmoins des différences au niveau de la codification, comme le rapporte Thomas (2006) :

The general inductive approach is most similar to grounded theory but does not explicitly separate the coding process into open coding and axial coding. As well, researchers using the general inductive approach typically limit their theory building to the presentation and description of the most important categories. (p. 240-241)

La combinaison des deux méthodes aura donc l'avantage de favoriser la compensation par une double approche de l'analyse des données. Ainsi, l'approche inductive générale a permis de créer des liens entre les catégories et les objectifs ainsi que les questions de la recherche. Quant à la GT, elle a permis d'élargir l'analyse aux trois modes de codification : ouvert, axial et sélectif (Creswell, 1998; Blais & Martineau, 2006; Thomas, 2006). La codification ouverte favorise une fraction élémentaire des données brutes et l'identification des catégories afin d'en dégager les propriétés. La codification axiale permet un regroupement de catégories par des interrelations issues de l'interprétation du chercheur. Enfin, la

²² Traduction de la version anglaise originale: « The inductive approach is a systematic procedure for analyzing qualitative data in which the analysis likely to be guided by specific evaluation objective » (Thomas, 2006, p. 238).

codification sélective permet de déterminer une catégorie centrale, autour de laquelle viendront se greffer les autres catégories dans l'optique de la production d'une théorie. Cette catégorie centrale, en ce qui concerne l'objectif de notre étude, reste l'indépendance des auditeurs et la valeur ajoutée de l'audit de certification. Notre but n'est pas ici véritablement de faire émerger des théories nouvelles, mais bien de comprendre l'indépendance des auditeurs de la certification ISO 14001, sous un autre angle et selon d'autres idées (Guillemette, 2006).

Globalement, l'analyse a donc consisté à rechercher et à former des unités de sens à partir des données du terrain. Pour cela, nous avons créé et combiné plusieurs catégories (codes) et sous-catégories, à travers lesquelles étaient regroupés les extraits des données recueillies. Pour favoriser une bonne structuration du traitement des données, nous avons utilisé le logiciel d'analyse qualitative Nvivo 7. Le tableau 1-6 montre un aperçu des catégories ainsi formées. Il met notamment en lumière les principales thématiques de notre guide d'entrevue. Sur le tableau, le contenu concernant l'indépendance a été déroulé, afin de montrer les différents nœuds codifiés.

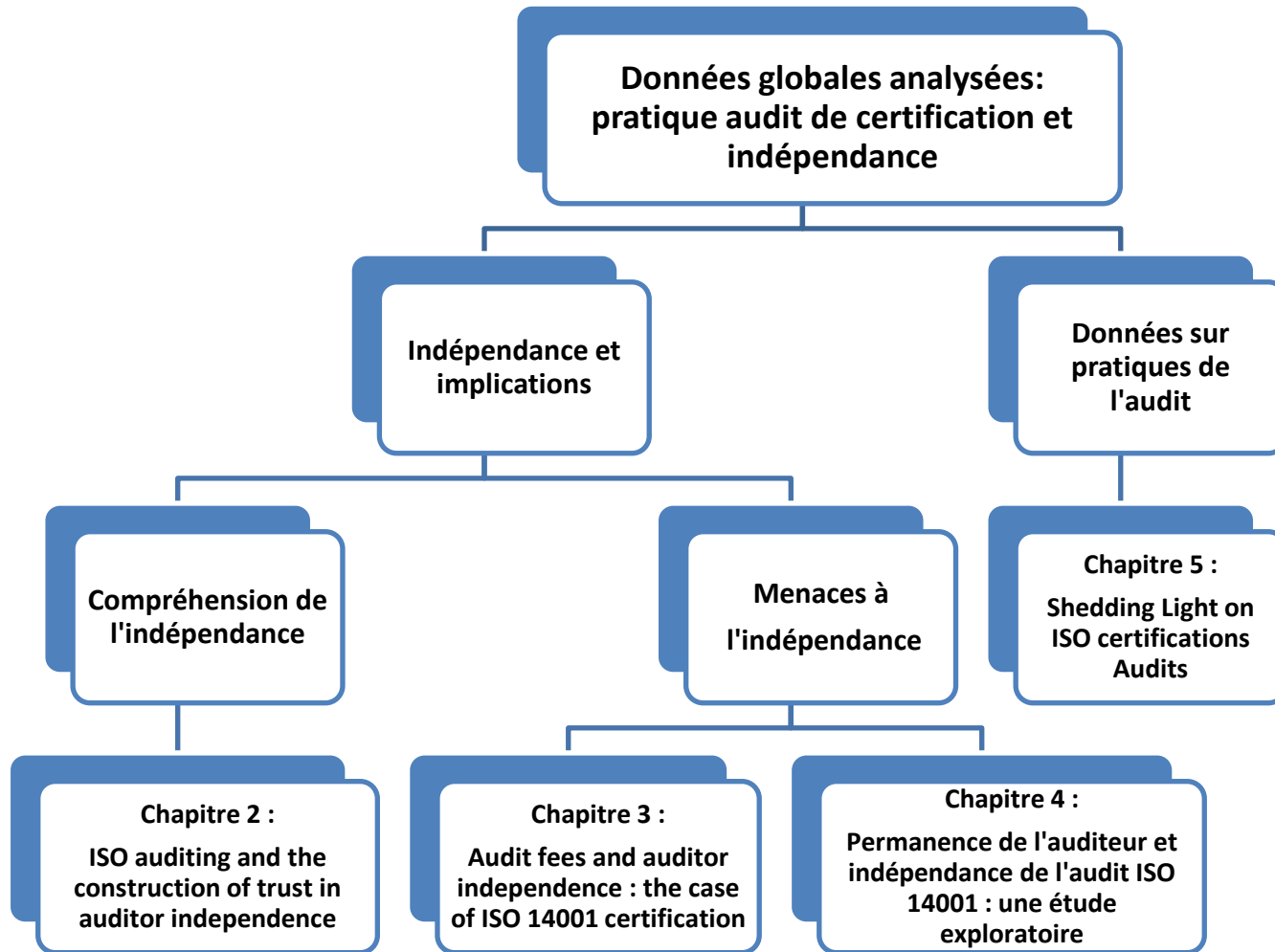
L'ensemble des nœuds a permis d'obtenir des résultats en fonction des différentes thématiques traitées dans les articles composant les autres chapitres de cette thèse. Ces thématiques sont représentées dans le tableau 1-6. Les annexes 1 et 2 regroupent les principales catégories ainsi que les sous-catégories analysées pour produire les articles représentés dans la figure 1-8. Cette figure montre ainsi que l'analyse des données a permis d'aboutir à plusieurs axes thématiques reliés à deux catégories centrales. Ces dernières portent d'une part sur l'indépendance et ses implications, et d'autre part sur les pratiques de l'audit de certification. Le premier axe a permis de générer trois articles, respectivement traités dans les chapitres 2, 3 et 4. Le deuxième axe a favorisé la rédaction du chapitre 5, éclairant la manière dont l'audit de certification est effectué par les auditeurs.

Tableau 1-6 : Aperçu des catégories traitées avec le logiciel Nvivo 7

The screenshot shows the Nvivo 7 software interface with a tree view of nodes. The main window displays a list of nodes with columns for Name, Sources, References, Created, and Modified. The nodes are organized into a hierarchical structure, with some nodes expanded to show sub-nodes. The left sidebar shows various tool categories like Nodes, Sets, Queries, Models, Links, Classifications, and Folders. The bottom status bar indicates 394 items.

Name	Sources	References	Created	Modified
90- INTERPRETATION DE DOGUI	0	0	2008-04-08 22:28	2008-04-19 12:12
I- MOTIVATIONS ET EXPERIENCE	0	0	2008-04-08 22:31	2008-04-19 11:33
II- AUDIT DE SYSTEME DE GESTION ENVIRONNEME	0	0	2008-04-08 22:31	2008-04-19 11:35
III- INDEPENDANCE DE L'AUDIT DE CERTIFICATION	0	0	2008-04-08 22:34	2008-04-19 11:36
1- Compréhen	1	1	2010-02-25 13:44	2010-04-27 15:28
2- Menaces su	0	0	2010-02-25 14:06	2010-02-25 14:09
a- Concurrence forte entre registraires	22	36	2008-04-11 23:02	2010-07-05 15:37
b- Services-conseils et incompatibilités	24	79	2008-04-11 22:58	2010-07-03 15:56
c- Formation par registraire	18	29	2008-07-11 10:56	2010-07-03 14:04
d- durée contrat avec le client	22	31	2008-06-11 19:37	2010-07-03 14:04
d1- durée d'audit limitée pour dévelop	5	10	2008-07-03 19:25	2010-02-25 20:37
d2- longue durée compromet l'indépen	17	27	2008-07-02 23:43	2010-07-21 20:27
d3- longue durée renforce positiveme	21	40	2008-07-02 23:42	2010-07-03 14:04
d4- raisons de maintenir et changer d'	25	63	2008-06-17 21:50	2010-07-21 20:27
d5- raisons changement de registraire	12	19	2008-07-10 13:12	2010-05-14 11:40
e- Pressions sur auditeurs	18	44	2008-04-11 23:12	2010-07-03 14:04
f- Relation contractuelle client-registrair	1	1	2010-02-25 15:07	2010-04-27 15:34
g- Figiste et consultant	0	0	2010-02-25 21:40	2010-02-25 21:42
h- Influence grande vs petite entreprise	14	29	2008-04-11 23:51	2010-05-28 11:33
i- manque de compétence des auditeur	21	61	2010-04-27 14:40	2010-07-21 20:27
3- Perception	0	0	2010-02-25 20:45	2010-02-25 20:58
Autres percept	4	4	2008-04-11 22:53	2010-02-04 12:49
Source inform	0	0	2010-02-26 11:39	2010-02-26 11:39
IV- GESTION DE L'INDEPENDANCE via SURVEILLANC	0	0	2008-04-08 22:36	2009-11-02 22:47
V- ETHIQUE ET CONFLIT D'INTERETS	0	0	2008-04-08 22:37	2008-04-19 11:40
VI- DENI OU PROTECTION DE LA PROFESSION	0	0	2008-04-08 22:38	2008-04-19 11:44
VII- INTERPRETATION DES INTERVIEWES	0	0	2008-04-08 22:42	2009-11-02 23:12
VIII- RECOMMANDATIONS DES PARTICIPANTS	0	0	2008-04-08 22:46	2009-11-02 23:13

Figure 1-8: Représentation schématique des résultats contenus dans les articles issus du traitement global des données



Au terme de cette mise en contexte, nous avons reporté les références bibliographiques citées dans ce chapitre à la fin du document de thèse, afin d'éviter de multiplier les redondances. Ainsi, le reste de la thèse portant principalement sur les articles sera organisé selon l'ordre suivant :

Chapitre 2 : L'audit ISO et la construction de la confiance dans l'indépendance des vérificateurs (ISO auditing and the construction of trust in auditor independence);

Chapitre 3 : Les honoraires de vérification et l'indépendance du vérificateur : le cas de la certification ISO 14001 (Audit fees and auditor independence : the case of ISO 14001 certification);

Chapitre 4 : Permanence de l'auditeur et indépendance de l'audit ISO 14001 : une étude exploratoire;

Chapitre 5 : Lumière sur les audits ISO 14001 (Shedding light on ISO 14001 audits).

La présentation des articles sera suivie de la conclusion de la thèse décrivant les contributions, les limites de l'étude ainsi que les perspectives de futures recherches. Enfin, la thèse s'achèvera sur la bibliographie et sur les annexes.

2. CHAPITRE 2: L'AUDIT ISO ET LA CONSTRUCTION DE LA CONFIANCE DANS L'INDÉPENDANCE DES VÉRIFICATEURS

Premier article soumis à la revue Accounting, Auditing & Accountability Journal (AAAJ). Article accepté pour publication le 13 janvier 2013.

Résumé

Cet article vise l'analyse de la construction sociale de l'indépendance des auditeurs selon la perception de professionnels concernés par les vérifications ISO 14001, soit les auditeurs ISO, les consultants et les gestionnaires de système de gestion environnementale d'entreprises certifiées, etc. L'étude est fondée sur une perspective théorique basée sur les processus de production de sens et la construction de significations intersubjectives autour des revendications de l'expertise. Utilisant la méthode qualitative, l'étude examine les entrevues menées avec 36 praticiens canadiens afin de mieux comprendre comment la confiance dans l'indépendance du vérificateur est constituée dans la vie quotidienne. Les résultats montrent que les praticiens utilisent une gamme de stratégies de production de sens pour construire la confiance autour des audits ISO 14001 par rapport aux exigences professionnelles de l'indépendance des vérificateurs. La constitution de la confiance implique des mécanismes procéduraux, de stéréotypes, de distanciation, de beaux discours ou de rumeurs utilisés collectivement dans la création d'une culture de confiance quant à l'indépendance du vérificateur. En outre, l'article souligne également un manque d'autocritique dans la communauté d'audit ISO ; les praticiens semblent peu enclins à adopter une attitude de scepticisme professionnel envers l'indépendance du vérificateur.

Mots clés : indépendance de l'auditeur, production de sens, audit environnemental, ISO 14001, stratégie de production de sens.

CHAPTER 2: ISO AUDITING AND THE CONSTRUCTION OF TRUST IN AUDITOR INDEPENDENCE

Paper submitted to Accounting, Auditing & Accountability Journal (AAAJ). The paper has been accepted for publication on January 13, 2013.

Abstract

Purpose – This paper aims to examine, through a qualitative study, how auditor independence is socially constructed within the network of individuals involved in the realization of ISO 14001 audit engagements – ISO auditors, consultants, and managers of certified companies. Our analysis focuses on the sense-making strategies used by actors within the network to develop and sustain trust (or doubt) in professional independence.

Design/methodology/approach – This study is predicated on a theoretical perspective centered on sense-making processes and the construction of inter-subjective meanings around claims to expertise. Interviews were conducted with 36 Canadian practitioners – including ISO auditors, managers of certification bodies, accreditation inspectors, consultants, and corporate environmental managers – to better understand how confidence into auditor independence is constituted in the flow of daily life within the small group of people involved in the surroundings of ISO 14001 audit engagements.

Findings – Practitioners use a range of sense-making strategies to construct and maintain the belief that ISO 14001 audits meet the professional requirements of auditor independence. As such, the constitution of confidence involves stereotyping, distancing, storytelling and procedural mechanisms that are collectively mobilized in the production of a culture of comfort surrounding the concept of auditor independence.

Originality/value – Through interviews with a range of actors involved in the achievement of ISO 14001 audits, the study provides insight into the production of meaning related to one of the chief claims surrounding auditing expertise, that of professional independence. This paper also points to a lack of self-criticism in the ISO auditing community since practitioners seem disinclined to adopt a reflective attitude of professional skepticism towards the claim of auditor independence.

Key words: auditor independence, construction of meaning, environmental auditing, ISO 14001, sense-making strategies.

Introduction

Since being introduced in 1996, the ISO 14001 standard on environmental management systems has spread rapidly, being adopted by over 223,000 organizations throughout the world by 2009 (ISO, 2009). Based on traditional management principles (Plan-Do-Check-Act), the ISO 14001 system is intended both to promote environmental practices within certified companies and improve the companies' corporate image through the adoption of an internationally recognized standard. The concretization of these claims relies significantly on the standard's certification process. Certification can be defined as "the confirmation, through an audit performed by presumably independent auditors, of an organization's conformity with specified and agreed-upon rules or standards" (Boiral and Gendron, 2011, p. 331).

The assumption is that certification increases trust among stakeholders with an interest in organizations' commitment to environmental concerns (Delmas, 2001; Jiang and Bansal, 2003). Certification is also assumed to improve an organization's image and represent a potential source of competitive advantage over non-certified organizations (Corbett and Kirsch, 2001; Delmas, 2002; King *et al.*, 2005). Further, certification is thought to improve internal environmental management practices through renewed employee motivation and pride, the adoption of sound management practices, the correction of non-conformities raised during the certification audit, etc. (Boiral, 2007). However, these alleged benefits are based on the assumption that the process of certification represents a credible and reliable indicator of the implementation of the ISO 14001 standard and, therefore, of the organization's commitment to environmental responsibility and sustainability. In particular, the credibility of the certification is founded largely on the claim of auditor independence, based on the presumption that auditors conduct impartial audits of the practices of organizations seeking certification (Lang, 1999).

In the area of financial auditing, a range of studies have highlighted a gap between formal discourses of auditor independence and the conduct of auditors in practice (e.g., Humphrey *et al.*, 1992; Moore *et al.*, 2006). In particular, various authors have shown that financial auditors are increasingly subject to the influence of commercialism (Covaleski *et al.*, 1998; Gendron and Spira, 2010; Kornberger *et al.*, 2011; Suddaby *et al.*, 2007), thereby threatening the principle of auditor independence. Independence concerns have also been raised in the domain of government auditing (Gendron *et al.*, 2001). To what extent is auditor independence viewed as a significant concern in the literature on environmental auditing? On the one hand, the environmental auditors interviewed by O'Dwyer (2011) tend to be dismissive of potential independence concerns. On the other hand, Boiral and Gendron (2011) express worry over the range of potential deficiencies affecting the independence of environmental auditors. The present paper aims to contribute to the emerging debate over professional independence in the environmental auditing domain.

Given the resources and energies involved in certifying the environmental practices of profit-making and non-profit-making organizations (Gray, 2006), as well as the extent of hopes that a number of actors have in seeing a constellation of disclosures and certifications translating eventually into a betterment of the environment (Archel *et al.*, 2011), the issue of professional independence surrounding environmental auditing matters. Power (2003a) also emphasized the importance of developing a better understanding of the complexities underlying the realities of auditing practice in non-financial areas, particularly in the area of auditor independence.

Our investigation is informed by a theoretical lens predicated on the notion of sense-making, which is increasingly used as a pivotal theoretical referent in business literature (Gendron and Bédard, 2006; Maclean *et al.*, 2012; Weick, 1995, 2012). Sense-making can be defined as “an ongoing process that creates an inter-subjective sense of shared meanings through conversation and non-verbal behavior in face to face settings where people seek to produce, negotiate, and maintain a shared sense of meaning” (Gephart *et al.*, 2010, pp. 284-285). Importantly, the examination of micro processes of sense-making construction is relevant to the development of understanding how wide-ranging discourses and concepts reproduce and exert influence on society (Gendron and Spira, 2010). The fact is that the influence of broader discourses, policies and best practices on practice is necessarily mediated through the agency of individuals, who, in our case, create meaning around independence as a formal imperative and set of practices. The present study is also predicated on the assumption that the processes by which meanings surrounding independence are produced and sustained in the practitioner community matter, constituting a key step in understanding how auditor independence is articulated and experienced in practice. As such, our theoretical lens is especially informed by the work of Schutz (1967) and Weick (1995), focusing on the sense-making processes by which self-understandings and understandings of others are formed and the role of the actor’s reflectivity therein.

Drawing on interviews with 36 Canadian practitioners, this study examines how meaning surrounding auditor independence is constructed within the network of individuals involved in the realization of ISO 14001 audit engagements – especially ISO auditors, consultants, and managers of certified companies. Our analysis focuses on the sense-making strategies used by actors within this network to develop and sustain confidence (or doubt) in professional independence. Our empirics are circumscribed to the domain of ISO 14001 auditing, which remains largely underexplored in the literature, despite the increasing number of certified organizations across the globe (Boiral, 2012).

More specifically, this paper aims to improve our understanding of the processes used by ISO auditors and other practitioners involved in the production of certification audits (managers of certification bodies, ISO

14001 consultants, controllers of standardization agencies, etc.) to make sense of auditor independence in the progression of their professional lives. To what extent is it perceived that the work of ISO auditors meets expectations of professional independence? Which rationalizations or strategies do auditors and other practitioners use to construct meaning? How do practitioners in the area cope with cues of aberrations (i.e., events, rumors and news that suggest lack of independence) occasionally encountered in the course of their work?

These questions are largely unaddressed in the literature on ISO 14001, despite the centrality of auditor independence in the certification process. Since auditor independence is a key aspect underlying the credibility and legitimacy of ISO certification (Ammenberg *et al.*, 2001; Boiral, 2012; Boiral and Gendron, 2011; ISO, 2002, 2006), then it is certainly warranted to analyze how the principle of independence is perceived and implemented in practice fields. Further, the present study sheds light on key players whose experiences and perceptions regarding ISO 14001 tend to be overlooked in the literature. Indeed, most studies on the matter are focused on certified organizations (Boiral, 2007; Christmann and Taylor, 2006; Delmas, 2001, 2002; Jiang and Bansal, 2003), neglecting the role of auditors and other certifying agents. In particular, our study points to a lack of professional skepticism, in the ISO auditor community, towards the ways in which auditor independence is experienced and articulated in the field.

Also, our study contributes to an emerging body of work in the accounting literature that recognizes the centrality of actors' reflexivity in interpreting key aspects of professional work (Gendron and Bédard, 2006; Gendron and Spira, 2010; Hudaib and Haniffa, 2009; Tillmann and Goddard, 2008). The ability of actors to reflect in the course of their daily tasks and act on the outcomes of those reflections – sometimes innovatively, sometimes not – represents a fundamental aspect of social life (Giddens, 1990). Reflective acts of sense-making are at the core of individual agency and human relations. To make our point clearer: broader discourses and structures do not deterministically impact the behavior of individuals; they are necessarily interpreted and translated along the way in the minds of actors. It is through these interpretations and translations that an inter-subjective sense of reality may emerge within a community. Therefore, studies on sense-making matter, allowing us to better understand how meanings and realities are constructed within practice communities (Berger and Luckmann, 1966).

The paper is structured as follows. It begins by providing a background analysis of the literature on the notion of independence and ISO 14001 certification and develops the theoretical perspective adopted to conduct the investigation. Next, the paper describes the way the investigation was conducted, highlighting how interviewees were selected and the data collected and analyzed. The empirical section examines how confidence in professional independence develops in the field through a range of sense-making strategies.

The conclusion reflects on some of the key implications of the study, not least in relation to the audit explosion thesis (Power, 2003b).

2.1. SETTING THE STAGE

2.1.1. The fragility of auditor independence

Independence is one of the central claims upon which the legitimacy of auditing technologies is predicated (Sikka and Willmott, 1995). Yet auditor independence does not have a single, fixed and universally recognized meaning. On the contrary, the field is characterized by rivalry between competing meanings of independence (Sikka *et al.*, 1998). In spite of continuous meaning contests, some thresholds that auditors should not cross, if they want to be able to sustain the claim of independence, are widely recognized in auditing literature. These thresholds emphasize that an auditor cannot be considered independent when s/he is an advocate for the auditee, participates in management decisions or audits systems that s/he has previously strongly supported and advocated (Gendron *et al.*, 2001). In addition, a few broader definitions of auditor independence are commonly accepted in the literature. In the financial auditing context, independence is generally characterized by an absence of external pressures or personal relations that may compromise the objectivity and integrity of auditors (Mautz and Sharaf, 1964; Independence Standards Board, 2000). Although the concept of independence is not defined in ISO 14001, the ISO 17021 standard, which specifies general requirements for ISO certification bodies, relates independence to the concept of impartiality. According to ISO 17021, impartiality is viewed as the “actual and perceived presence of objectivity” and supposes “freedom of conflict of interests, freedom from bias, lack of prejudice, neutrality, fairness, open-mindedness, even-handedness, detachment, balance” (ISO, 2002, p. 2). In a study on juridical dilemmas in environmental audits, Lang (1999, p. 112) proposed a general definition of auditor independence: “*the objective and unobstructed inquiry by an independent environmental auditing function to avoid potential conflicts of interest and the marring of objectivity by personal relationships*”.

*In sum, the notion of auditor independence presupposes a degree of personal and professional distance between auditor and auditee. However, a number of studies have questioned the extent to which auditors, especially financial auditors, abide by their profession’s independence policies. Interview evidence suggests that financial auditors’ abilities to withstand client pressures are eroding, increasingly endorsing the role of business advisors rather than that of guardians of the public interest (Humphrey and Moizer, 1990). Concerns have also been expressed at the extent of non-audit services that large audit firms provide to auditees (Suddaby *et al.*, 2007). In addition, the rising presence of non-auditors in accounting firms has been questioned, given that these individuals do not tend to share the sense of ethics traditionally associated with the audit function (Wyatt, 2004).*

In particular, recent studies have pointed to a growing commercial culture within accounting firms that threatens auditor independence (Suddaby *et al.*, 2007, 2009). For instance, the breakdown of Arthur Andersen is often viewed as the outcome of conflicts of interest caused by the dual role of auditor and consultant performed simultaneously (Cooper, 2005). While the collapses of Enron, WorldCom and others have resulted in the introduction of seemingly stricter regulatory standards (in particular those relating to the separation of consultancy and auditing roles), the independence of financial auditors has continued to be a target of criticisms in recent years (Gendron and Spira, 2010; Kornberger *et al.*, 2011).

Financial auditor independence, therefore, appears as a fragile notion, with a number of studies questioning its legitimacy. Whereas the above concerns are raised in the context of the financial auditing literature, they nonetheless arguably apply, to a large extent, to other areas, including ISO auditing and environmental audits in general (Boiral and Gendron, 2011). Accordingly, the practice of environmental auditing has been largely inspired by the domain and experiences in financial auditing (Boiral and Gendron, 2011; Etzion and Ferraro, 2010; Green and Li, 2012; Power, 1997a). In their comparative analysis of financial and ISO auditing, Boiral and Gendron (2011) highlight several similarities between the two areas, not least in terms of social expectations regarding rigor and independence, decoupling between formal policies and concrete practices, structural deficiencies (conflicts of interest, superficiality, etc.), the ascendancy of commercialism, etc. Whatever the specificities of ISO 14001 auditing, the certification process is based on similar institutional arrangements arising from the “audit society” (Power, 1997b, 2003b) and its obsession with control, rationality and social legitimacy.²³ As a result, auditor independence and the prevention of conflicts of interest constitute significant professional referents in financial and ISO 14001 audits alike (Boiral and Gendron, 2011).

2.1.2. ISO 14001: the quest for social legitimacy and the role of auditor independence

The ISO 14001 requirements are based on the implementation of a management system that aims to improve environmental performance through control over those activities and practices viewed as being at the source of the main environmental impacts (Boiral, 2007; Delmas, 2001; Jiang and Bansal, 2003). This system is very similar to the ISO 9001 standard on quality management and founded on classic management principles:

- Management commitment and environmental policy
- Objectives, targets and programs
- Structure and responsibility

²³ Institutional arrangements relate to the web of policies, structures, rules and regulations that collectively define the roles and responsibilities of auditors within a given domain of practice, as well as how they are nominated and compensated.

- Implementation and operational control
- Measurements, checking of results and corrective action
- Internal audits and management review

The principle of “we say what we do, we do what we say”, which is at the heart of the ISO management system, is assumed to reinforce the rigor of environmental procedures and facilitate certification audits (Boiral, 2007). The certification process is based, to a large extent, on the verification of the ISO documentation as prepared by the company. This documentation is supposed to reflect the company’s internal systems and actual practices. Although organizations can establish, for internal purposes, management systems in line with ISO 14001 principles without seeking certification, the latter aims to provide a key signal about effective implementation.

Certification bodies or registrars are accredited by national standardization agencies, such as the Standards Council of Canada (SCC), which also establish policies to ensure that the specific auditors in charge of certification processes meet qualification and experience criteria.²⁴ National standardization agencies verify, through onsite inspections, the extent to which certification bodies and auditors comply with independence and competence criteria. Nevertheless, the rigor of these inspections can vary from one agency to another and the professional norms of ISO auditors are far from being as developed as those of financial auditors (Boiral and Gendron, 2011; Deegan *et al.*, 2006). In particular, the training and deontological requirements of ISO auditors are not necessarily well-formalized and monitored. The voluntary and non-regulatory nature of ISO certification may have played a role in the elaboration of what can be viewed as less demanding norms of professional practice.

The independence of ISO auditors is governed by relatively broad standards, which rely on terminology quite comparable to that in the domain of financial auditing. Article 3.1 of the ISO 19011 standard on the practice of quality system audits and environmental audits stipulates that auditor independence is at the heart of audit practice, defined as a “systematic, independent and documented process for obtaining audit evidence and evaluating it objectively to determine the extent to which audit criteria are fulfilled” (ISO, 2002, p. 1). ISO 17021, which specifies general requirements for ISO certification bodies, stresses impartiality in fact and appearance:

Being impartial, and being perceived to be impartial, is necessary for a certification body to deliver certification that provides confidence. [...] To obtain and maintain confidence, it is essential that a certification body’s decisions be based on objective evidence of conformity (or

²⁴ ISO 19011 specifies the educational, training and ongoing learning requirements that ISO 14001 auditors should meet. In Canada, ISO 14001 auditors normally obtain their credentials from Eco Canada or the Association québécoise de vérification environnementale. These two associations are officially recognized by the SCC as having the power to designate qualified environmental auditors.

non-conformity) obtained by the certification body, and that its decisions are not influenced by other interests or by other parties. (ISO, 2006, p. 3)

ISO 17021 also makes recommendations for reinforcing the “management of impartiality” by certification bodies, including written statements on the commitment to impartiality obtained from individual auditors, the documentation of possible conflicts of interest, the avoidance of management system consultancy, etc. These recommendations consist mostly of general statements and, to the best of our knowledge, the extent to which certification bodies comply with ISO 17021 requirements has not been examined in the literature on ISO certification. As a matter of fact, this literature has remained focused primarily on reasons that may compel organizations to certify their environmental management systems.

A number of studies have shown that ISO 14001 certification is often used for marketing purposes and in response to commercial pressures (Boiral, 2007; Delmas, 2002; Jiang and Bansal, 2003). Organizations may also adopt the standard to take advantage of business opportunities (Jiang and Bansal, 2003). Further, ISO 14001 certification is based on a rationale of self-regulation that enables firms to provide governments with “tangible” evidence of their voluntary commitment to the environment (Christmann and Taylor, 2006; Murphy and Yates, 2009), in the hope of preventing further government regulation in the area. Organizations may also use ISO 14001 to provide financial markets with evidence of their commitment to the environment (KPMG, 2008); this might be particularly useful given the emergence of ethical and environmental investment funds (Aras and Crowther, 2009).

However, irrespective of the reasons for adopting ISO 14001, certification is designed to improve the credibility of the management system implemented by the organization. The literature suggests that in the eyes of stakeholders, certification helps to increase the visibility of environmental commitments and practices, which are otherwise likely to remain relatively opaque (Jiang and Bansal, 2003). Self-disclosures are not particularly persuasive in a world where people and organizations are assumed to be driven primarily by self-interest – hence the relevance of ISO auditing.

Not unlike financial audits, ISO 14001 audits are thus designed to foster and increase stakeholder trust and confidence. In contemporary society, the production of trust through third-party auditing extends to a wide range of areas, including environmental management (Power, 1997a). Regardless of the activity area, the assumption is that auditors operate as independent referees or judges whose work promotes good organizational governance and reinforces the social legitimacy of auditees. Literature indicates that the production of trust through auditing procedures is proportional to social perceptions of auditor impartiality and integrity as well as the absence of conflicts of interest (e.g., Boiral and Gendron, 2011; Hudaib and Haniffa, 2009; Mahony, 1995; Sikka and Willmott, 1995).

2.1.3. Independence concerns in ISO audits

Although the analogy with financial auditing may be useful for appreciating a series of significant independence concerns in the domain of environmental auditing, it is important not to overlook several key features of ISO 14001 audits, i.e. the audit being focused on environmental management systems rather than financial data, the voluntary nature of ISO standards, the specific type of auditor training, etc. Most studies examining ISO auditing have sought primarily to describe the general steps involved in such engagements and their importance for organizations (Beckmerhagen *et al.*, 2004; Zutshi and Sohal, 2003).

A small number of studies have described the role of ISO auditors and consultants, focusing on the nature of auditing and consultancy services and the procedures to assess quality of services (Ammenberg *et al.*, 2001; Casadesús *et al.*, 2002). Although very few studies exist on the independence of ISO 14001 auditors, some articles cast doubt on the reliability of ISO audits in general, thereby indirectly questioning the extent to which auditors abide strictly by their community's norms of competencies and independence (Boiral, 2003, 2007; Christmann and Taylor, 2006; Jiang and Bansal, 2003; Walgenbach, 2001). By and large, these criticisms are in line with Power's (1997b) "audit society" thesis, which posits that contemporary society has developed an obsession with control through what oftentimes amounts to shallow rituals of verification.

Some studies have emphasized the relatively superficial and ceremonial nature of ISO auditing (Boiral, 2003, 2007; Walgenbach, 2001), concluding that it does not allow an in-depth evaluation of corporate practices. In line with neo-institutional theories (e.g., Meyer and Rowan, 1977) that point to the more or less ritualistic adoption of practices in response to external pressures, ISO certification would aim to ensure organizational compliance with stakeholder expectations without necessarily resulting in an in-depth examination and questioning of internal practices.

Other studies have criticized the commercial nature of ISO auditing, albeit in relatively general terms (Business Improvement Network, 2002; Paterson, 2002). It has been maintained that ISO certification is increasingly characterized by a market logic that pushes certification bodies to compete over fees. It is also feared that the way in which certifying bodies are compensated (Ammenberg *et al.*, 2001; Wichuk *et al.*, 2008) and their involvement in consultancy activities (Andrews *et al.*, 2001; Ball *et al.*, 2000) may result in conflicts of interest that compromise the principle of independence.

Until now, literature has neglected to examine, from an in-depth perspective, conflicts of interest and threats to independence in the domain of ISO 14001 auditing. It is, therefore, warranted to study how auditor independence is articulated in the practice of such audits, focusing on the experiences of rank-and-file practitioners. In so doing, not only will we be able to develop a better understanding of how independence is

experienced in the field, but we will be in a better position to appreciate the extent to which auditors' thought processes are consistent with the community's formal policies of auditor independence, thus providing findings that may potentially be conducive to pronesis and improvement of practices (Flyvbjerg, 2001).

2.1.4. Sense-making and the construction of meaning

In contrast to the deterministic views that underlie several streams of theory in the business literature (e.g. contingency theory and certain strands of institutional theory), this paper is based on a view of actors as individuals able to reflect and act upon their thoughts and have some room to maneuver in doing things differently and unexpectedly. This is not to deny the existence of social structures, but merely to posit that their influence is necessarily mediated by reflective and sense-making abilities of social actors. Schutz (1967) provides a meaningful theoretical account of how people make sense of and interpret their own behavior and the behavior of surrounding actors. According to him, the social world is made up of reflective acts of meaning construction performed by a community of individuals characterized by a basic need to understand their own behavior and the behavior of others. Basically, Schutz argued that every individual is likely, at times, to shift away from the flow of ongoing experience and engage in reflective acts of sense-making. The individual is thus able to cast a reflective eye on her/his past experiences, which will be constituted as meaningful depending on the particular angle from which they are viewed. Reflective acts may also be directed at understanding other people's experiences, i.e. the individual seeking to grasp what is going on in the mind of another person through imaginatively construed projects and/or communication with the other person.

Schutz also maintained that the individual is able to aggregate distinct acts of reflection into a higher synthesis organized into interpretive schemes. Interpretive schemes guide the individual during acts of reflection; conversely, the former may be influenced and potentially modified as a result of the latter. Furthermore, given that individuals tend to debate and communicate with one another, individuals may come to share certain lines of interpretation. We are then confronted with the emergence of inter-subjectively agreed upon understandings, as the actors reciprocally involved in a given setting check whether their understanding of the other fits with the other party's explanations and behavior.

Weick (1995) provides further insight into the processes by which meaning is constructed through reflective acts of sense-making. According to him, sense-making does not imply accuracy, rather is aimed at developing a version or translation of reality that is plausible and intelligible to the individual, though it inevitably represents (to some extent) an oversimplification given the filtering of information and other biases involved in human information-processing. In particular, sense-making is often characterized by a feeling of

order and clarity, implying that, when the feeling is achieved, any further processing of information ceases. Reality is, therefore, not imbued with natural and fixed meaning:

To talk about sensemaking is to talk about reality as an ongoing accomplishment that takes form when people make retrospective sense of the situations in which they find themselves and their creations. There is a strong reflexive quality to this process. (Weick, 1995, p. 15)

Sense-making is usually triggered by a surprise or a discrepant set of cues noticed by the individual in the midst of ongoing events (Weick, 1995). Individuals typically strive to make sense of a disturbing event, initially, based on their existing interpretive schemes, without questioning the basic principles upon which those schemes are founded (Stein, 2004). Yet sense-making may not be possible within the framework of one's existing interpretive schemes. Individuals may then engage in revision work (Alvesson and Willmott, 2002), although it should be recognized that they quite typically tend to use a variety of strategies to maintain the coherence of their core beliefs, such as relying on a sense of fate or putting the blame on atypical features of the destabilizing situation (Giddens, 1990).

Of course, organizations, professions and other institutions are able, through language and symbols, to exert influence on sense-making (Weick, 1995). Think, for instance, about the power of advertising in influencing people's interpretive schemes (Baudrillard, 1998). In particular, the experiences an individual encounters at an early stage in her/his professional life tend to have a lasting impact, because they "set the stage" for subsequent acts of interpretation (Berger and Luckmann, 1966). As a result, the way in which individuals are initially educated, trained and socialized matters, since it may translate into the establishment and consolidation of certain lines of thought within the community.

In particular, the literature on sense-making makes us aware that people commonly rely on certain discursive devices (Whittle and Mueller, 2012) or strategies to rationalize their behavior and that of others around them, especially in terms of maintaining the relevance of their historically-ingrained beliefs. While substantive change in one's beliefs is theoretically possible, this is far from being the norm. Hindsight is one such sense-making strategy:

Recent discussions of sensemaking, especially discussions of hindsight bias, tend to emphasize how much the backward glance leaves out and the problems this can create. The basic finding that investigators keep returning to [...] is that people who know the outcome of a complex prior history of tangled, indeterminate events remember that history as being much more determinant, leading "inevitably" to the outcome they already knew. (Weick, 1995, p. 28)

Familiarity is another sense-making strategy that may be conducive to belief continuity, the attention of people being deployed toward that which is perceived as central, but away from peripheral (Weick, 1995). Actors may also rely on dominant stories within their field to make sense of events in ways conducive to

inertia (Näslund and Perner, 2012). Moreover, sense-making processes often relate to modes of self-legitimation, in which the actor tends to interpret successful events in ways which overstate her/his individual contribution, while the individual's role is downplayed in unsuccessful events (Maclean *et al.*, 2012). In all this, though, we need to remember that sense-making always presents an element of unpredictability.

Therefore, the process of meaning constitution surrounding auditor independence will involve individuals engaged in reflective acts on events that occur as part of their professional lives and somehow retain their attention. Events subject to the practitioner's reflective glance may include negotiations between auditor and auditee over contentious issues identified during the audit, rumors concerning potential cases of lack of independence, and allegations of audit failures reported in the business press. The individual may view these events as disturbances or potential aberrations, which s/he will tend to interpret through sense-making strategies whose rationalizations fit with her/his extant interpretive schemes. When a series of confirming and reassuring rationalizations are produced over time, the practitioner becomes more and more confident about the ways in which auditor independence is articulated in her/his immediate surroundings. This paper contends that an individual's perspective on auditor independence develops from successive acts of sense-making. While each event subjected to the reflective gaze may be seen as a trial of strength or test of claim (Bourguignon and Chiapello, 2005), the tests tend to be biased towards the reproduction of beliefs, since previous interpretations are typically used to make sense of new events, although reversals are possible (Gendron and Spira, 2010).

Before going further, we must stress that practitioners, and especially auditors, reportedly believe that actual behavior in their community of practice, by and large, fits with the profession's independence policies. Individual auditors are continuously exposed, during education, professional examination preparation, apprenticeship and their professional career, to discourses that promote the merits of the profession's core principles and obedience in their respect (Cohen and Holder-Webb, 2006; McPhail, 1999). The powers inherent to these institutional means of professional socialization are significant (Anderson-Gough *et al.*, 2001), although at no point does their power imply deterministic influence. The point is that practitioners' interpretive schemes will tend to be characterized with the belief that auditor independence is quite under control in communities of practice, thereby setting the stage for subsequent acts of sense-making. Conditions of possibility are then set for the reproduction of beliefs.

Drawing on the above, this paper seeks to better understand the sense-making strategies used by practitioners to interpret auditor independence in the course of their daily professional lives. Particular attention is paid to the ways in which practitioners develop and sustain confidence in auditor independence,

despite being confronted occasionally with situations that may initially be viewed as inconsistent with the profession's norms of independence.

2.2. Data collection and analysis

We focused this empirical study on the processes by which confidence in auditor independence is constructed within the network of auditors and other practitioners involved in the realization of ISO 14001 audit engagements. However, the investigation began with a broad objective in mind, namely to improve our understanding of practitioner views on the claim of auditor independence in the study's setting. We specified this broad objective to participants, as required by the rules of the University Research Ethics Committee that approved the research project. Since interviewees often showed a relatively high level of confidence in the extent to which rank-and-file auditors abide by the policies of independence, we decided to center our analysis on the sense-making strategies mobilized by participants to develop confidence in professional independence, although we also paid attention to doubt construction.

Our analysis relies significantly on interview data. Interviews are especially appropriate when the researcher investigates how people have organized the world and the meanings they attach to events occurring in their everyday lives (Patton, 1990). The latter point is of particular interest given our focus on sense-making. As maintained by Dervin (1992), studying sense-making implies the examination of the constructing that humans do to make sense of their experiences; hence the relevance of interview-based methods. Further, sense-making inextricably relates to language and communication; people continually seek to interpret the experiences and events they encounter, and they draw on the narratives they develop to create a sense of order to reality and communicate with others (Maclean *et al.*, 2012).

In particular, qualitative interviewing presumes that the perspective of others is meaningful, knowable, and able to be made explicit (Patton, 1990). While it is commonly recognized that objectivity in a pure form is unattainable regardless of the type of research method, today's canons of qualitative research specify that the researcher should be committed to establishing the trustworthiness of her/his data (Lincoln and Guba, 1985). Trustworthiness relates to persuading the researcher's audiences, with a degree of humility, that a given set of findings "are worth paying attention to and worth taking account of" (Lincoln and Guba, 1985, p. 290). We specify below the "checks and balances" that we mobilized in this respect.

2.2.1. Recruitment of participants

In principle, auditors involved in certification engagements are pivotal in terms of having experienced professional independence in the field. Other practitioners may also provide relevant information on the

matter – representatives of the SCC, consultants specialized in ISO 14001, corporate managers from certified organizations, etc. In total, this study is based on 36 interviews, including 21 interviews conducted with full-time auditors, freelance auditors, and managers of ISO 14001 certification bodies:

- 7 ISO 14001 auditors employed on a full-time basis in four different certification bodies (registrars)
- 8 freelance or contract ISO 14001 auditors
- 6 managers of certification bodies with some experience in ISO 14001 auditing
- 3 SCC inspectors involved in the accreditation of ISO 14001 certification bodies
- 9 consultants specializing in environmental management systems, involved especially in providing advice to companies on preparation for ISO 14001 auditing
- 3 environmental managers working in ISO 14001 certified organizations

Participants were selected from three main data sources: the databases of the Canadian associations of accredited auditors (ISO 14001 auditors and certification bodies), the Internet (ISO 14001 consultants and certified organizations), and recommendations or referrals by interviewees. Most referrals agreed to take part in the study, whereas roughly one half of the people contacted without referral (in particular ISO 14001 auditors) declined, invoking reasons of unavailability. All participants had to have a minimum of two years of professional experience in ISO 14001 certification or that of environmental management.

The total number of interviews was determined by two factors. First, it became apparent, after roughly twenty interviews, that very little new information was being generated from additional interviews. Second, a range of 20 to 30 interviewees is generally sufficient to conduct a meaningful qualitative study, without developing a sense of being overwhelmed in the data (Creswell, 1998). This is due, in part, to the sheer amount of data gathered during the interviewing process.

2.2.2. Data collection

We collected data based on semi-structured interviews lasting 90 minutes each on average. We conducted the interviews between 2007 and 2009. The interview guide was largely structured around four main topics:

- Basics of auditor independence: definition, dimensions, importance, etc.
- Main threats to auditor independence: conflicts of interest, familiarity with clients, etc.
- Extent to which the norms of auditor independence relating to ISO 14001 are met in Canada: current situation, tendencies, examples of threats to independence, cases of conflict of interest, etc.
- Potential solutions for strengthening auditor independence: the role of the SCC, the process of auditor accreditation, conflict of interest statements, etc.

In total, we conducted 20 face-to-face interviews and 16 more over the phone. Subsequent email correspondence with some participants helped to clarify information and (where necessary) complete interview transcripts. All interviews involved one participant, except in two cases where meetings were held with two individuals because of limited availability.

A number of studies show that telephone interviews constitute a valid method of data collection, providing results comparable to face-to-face interviews (Holt, 2010; Stephens, 2007). Additionally, telephone interviews may be necessary when participants are geographically dispersed (Stephens, 2007). In this research, the geographical dispersion of interviewees was particularly high and, in some cases, the auditors we interviewed were conducting audits in timber and mining companies located in remote areas. Due to these circumstances, we feel justified in using phone interviews as part of this study.

One of the main challenges we faced was establishing a trusting relationship with participants. Trust was fostered by developing an informed consent protocol validated by an independent ethics committee and given to every participant before their interview, including those conducted over the phone. The protocol ensured anonymity. Great care was taken to ensure the names of all the participants were deleted from the interview files. Every participant was also given detailed explanations on the objectives of the study and use of the data for research purposes.

Some participants provided private documents, which we used to corroborate certain lines of interpretation emerging from the interviews. Finally, we examined the websites of interviewees' employers.

2.3. DATA ANALYSIS

We processed interview transcripts using Nvivo 7 qualitative software and based our data interpretation on a range of categories that emerged from our literature review and the interview coding. These categories were particularly useful in structuring the data around a number of themes. In total, we used and grouped 43 categories around six main themes:

- Interpretation and meaning of auditor independence (7 categories);
- Cases of conflict of interest (6 categories);
- Compliance with independence in practice (3 categories);
- Institutional aspects and the role of the SCC (6 categories);
- Accountability and values of auditors (12 categories);
- Strategies for promoting auditor integrity and independence (9 categories).

Because of the quantity of data and the number of categories, this paper will not cover the entire range of themes discussed by the interviewees. Yet, the interview excerpts reproduced in the section below are fairly representative of the data collected and aim to illustrate the processes used by practitioners to make sense of ISO auditing independence in their daily work.

2.3.1. The construction of confidence in auditor independence

Schutz (1967) differentiates between two layers of meaning, the symbolic and the substantive. Symbolic layers relate to cues and signs that tend to be superficially interpreted, yet in a quite homogeneous way across communities, similar to the way a red light on a street corner is interpreted by drivers. Deeper layers of meaning are mobilized when the interpretive gaze engages beyond the factual and superficial, for instance when people seek to make sense of the root causes of a significant event or problem. Deeper layers of meaning are particularly mobilized in face-to-face encounters, where the actors reciprocally involved check whether their understanding of the other fits with the other party's explanations and behavior.

Our analysis indicates that the construction of confidence relates to rationalizations or sense-making strategies that involve both symbolic and substantive layers of meaning. Four main strategies were uncovered:

- Drawing on symbolization;
- Constructing distance from threats to independence;
- Emphasizing auditors' high level of morality in action;
- Deriving comfort from procedural control.

While the first strategy relates to the symbolical order, the others mainly rely on substantive layers of meaning in elaborating a sense of trust in auditor independence. The substantive-based strategies were often articulated in the interviews when threats to independence were discussed.

2.3.1.1. *Drawing on symbolization*

Symbolization is mobilized, for instance, through statements that celebrate the importance of auditor independence through vague generalities and textbook-like recipes. Accordingly, most participants spontaneously emphasized the key role of auditor independence in ISO 14001 processes. It is presumed, without any demonstration, that the credibility of the certification process is closely linked to auditor independence and the absence of conflicts of interest. For instance,

Independence is fundamental because it's the basis of the validity of a certification. If the body used to audit the system wasn't independent, the impartiality of the audit would be compromised, as would the results. [Regional director of registrar 4]

A number of participants also took solace in the alleged capacities of ethical rules to shape a general framework guiding individual behavior. Reification abounds, with policies and rules possessing some intrinsic power to ensure compliance. Thus:

The quality of the service we provide depends to a great extent on the ethical behavior of auditors and on compliance with the rules of professional conduct. Objectivity, rigor, a critical approach, and the clarity of our work and communication are also key factors. I make it a point of honor to say things clearly and I would rather be clearly wrong than confusingly right. My aim isn't to tell the client what they *want* to hear, but to tell them what they *must* hear. [Full-time lead auditor 3 in registrar 3]

In general, participants derived comfort from ethical rules that clearly identify unacceptable practices, thereby establishing a credible and reassuring sense of order in their eyes. Auditor independence is then clearly in the purview of controllability. For instance, interviewees often emphasized the importance of not acting simultaneously as judge and party in the audit process. They noted further that auditors must avoid developing personal relationships with company managers, because it may compromise their judgment:

It is important not to have worked in the company in the past ten years. In my view, it's also important not to have a close acquaintance in the company. For example, it may be a problem if you know the environment manager. It's important not to have either professional or personal relationships with anyone; you need to be totally independent. [Full-time lead auditor in registrar 2]

A prior professional involvement in the company you're about to audit or personally knowing managers in the company you're about to audit are clear cases of conflict of interest. [Freelance auditor 5 in several registrars]

2.3.1.2. Constructing distance from threats to independence

When asked initially about the risk of conflict of interest, personal relationships or commercial pressures impinging on auditor independence, roughly half of the interviewees initially denied the existence of any threat in their own practice. The most frequent answers were "I don't know", "I have no knowledge of any specific cases", and "I can't speak for other people", often expressed in a tone and attitude skeptical of the question's relevance.

However, about one third of the interviewees who initially downplayed or denied the existence of threats to independence, subsequently provided examples of such threats. Overall, by combining all of the data, we found that approximately half of the participants eventually acknowledged the possibility of disturbances impinging upon auditor independence, although many interviewees remained vague on the matter. In the majority of cases, no specific examples were given:

It's a reflection of society. I would guess that, as compared to the other auditors, between 5 and 10% of auditors have a relatively flexible interpretation of the profession's independence

policies, which implies that policies are likely to be undermined at some point. Yes, I have heard about certain problems but it's always a delicate matter. Sometimes you hear about registrars being struck off by the SCC. It's a sign that something happened, but precisely what, I don't know. [Manager of the environment program and lead auditor in registrar 1]

Interviewees were often careful to soften their tone when discussing independence concerns. When concerns emerged, participants tended to downplay their seriousness by distancing themselves as much as possible from the problematic situations. The acknowledgement of concerns surrounding independence was, thus, rarely direct or explicitly linked to the personal experience of specific practitioners. Instead, the disturbances tended to be addressed indirectly, distantly and diffusely without compromising the integrity and compliance of the participant's professional milieu. This tendency involved a range of social distancing strategies aimed at reflectively maintaining one's sense of confidence in auditor independence. Essentially, these strategies relate to the construction of geographical, status, time, and methodological boundaries.

About one third of interviewees relied on a social distancing strategy that constrains the occurrence of disturbing situations to remote locations, especially marginalized countries and certain parts of Europe. These geographical boundaries construct a marked sense of morality between "us" and "them" (Said, 1979). Typically, geographical distancing relates lack of independence to remote problems of under-development, cultural differences, or fragilities of certification bodies abroad. By contrast, Canada tends to be viewed as a country where auditor independence is closely and rigorously monitored:

I also cover countries such as Mexico, India, Chili, and Brazil, and I know for a fact that there are conflicts of interest in those countries. I once saw a past submission of a certification body [in another country] where the result of the certification was guaranteed. It is totally incorrect to guarantee the outcome of certification. This is a major problem. [Environment and forestry certification coordinator of a certified client 3]

Another social distancing strategy (used by about one fifth of participants) involves the construction of tight boundaries between audit failures and the principle of independence. In this scenario, linkages with independence concerns are broken and replaced with elements that auditors see as easier to address and resolve. Accordingly, some interviewees maintained that audit failures tend to involve deficiencies or malfunctions that have no bearing on the personal integrity and independence of the auditors. The most frequently cited concern in this respect is the competence of certain types of auditors:

In my view, independence is not an issue, but competence sometimes is. It's important to distinguish between the two. [Consultant 7, President of a consultancy firm and freelancer in registrar 1]

Competency issues were often related to status. In particular, because of their subcontractor status, freelance auditors were viewed, in the eyes of a number of participants, as being less reliable, trained, and

effective than auditors working full-time in certification bodies. In this case, the social distancing strategy implies the construction of status boundaries, where certain categories of auditors are understood as being more likely to lack experience and competence. In so doing, attention is deflected from the core principle of auditor independence.

Another social distancing strategy (used by about one sixth of participants) involves the acknowledgement of independence problems that are tightly circumscribed to a more or less distant past. The past is mobilized by emphasizing a range of significant improvements achieved in recent years in the area of auditor independence: reduction of conflicts of interest, improved compliance with deontological requirements, greater impartiality of auditors in the field, etc. Thus:

Quite honestly, I have not come across any problems in Canada. The notion of independence has been pretty well integrated. About ten years ago, there were certification bodies that provided training to companies and set up management systems. The same people were often later used as auditors in the same company. However, this kind of practice is becoming increasingly rare. [...] Ten years ago, there were adverts that said things like: "If you use us to develop your system, the results are guaranteed. [...] We'll set up your system in three weeks and you'll be certified within a month." You don't see that kind of thing anymore. [SCC Inspector 3]

Finally, several participants stated that auditors are able to extirpate themselves from the nexus of social influences to perform their audit engagements on a genuinely independent basis. In particular, discussions grounded in the experiential realm, emphasizing the necessity of limiting audit evidence to objective facts, reflected this. Thus, rumors and journalistic fantasies are discounted without hesitation, based on methodological rigor and skills:

It's important to be independent, completely independent, and to avoid preconceptions – for example things that might be said in newspapers. I once did an audit in a company that had been criticized in the newspapers because of its pollution levels and had been sued in court. When I started the 14001 audit, everyone was very worried and said that I was biased because I had read the newspapers. I explained that I was not at all biased and that my work would be based on the documents provided by the company. I told the managers that my judgment would be based entirely on what I was given – and that I had no interest in anything the newspapers might have to say. [Full-time chief auditor 6 of registrar 2]

2.3.1.3. *Emphasizing auditors' high level of morality in action*

Roughly ten examples of cases in which explicit pressure was exerted on auditors were discussed in the interviews. Interviewees described these situations in ways that highlight the integrity of auditors and their abilities to resist very tangible threats to their independence. Another sense-making strategy, therefore, consists of emphasizing auditors' high level of morality, which allegedly allows them to resist pressures,

resign from problematic engagements, denounce cases of non-compliance, and (in some cases) withdraw certification or refuse to recommend it.

Cases where auditees fail to pass the audit are very rare. Only three examples of failure were explicitly mentioned by the interviewees. The institutional arrangements underlying ISO 14001 audits make their success quite predictable and non-certification tends to appear abnormal or even unacceptable from the point of view of audited organizations. Generally, a certification audit is performed only after an organization's compliance is assessed through a "pre-certification" audit to identify and (wherever relevant) rectify beforehand the major cases of non-compliance. In addition, audit firms are chosen and paid by organizations seeking primarily to obtain or renew their certification. Renewal occurs every three years, within the context of a market subject to vigorous competition between auditors. As a result, the ISO 14001 certification process involves commercial pressures that can certainly undermine auditor independence.

Some interviewees illustrated these commercial pressures by referring to bonuses paid by some companies to their respective in-house environmental managers, based on the number of cases of non-compliance identified by the auditors.²⁵ Thus, in the following example, the environmental manager expected a bonus tied to the outcome of the audit. Although the bonus was not directly paid to the auditors, pressures were clearly exerted on them for financial reasons:

It's not always easy to remain independent. In fact, in some cases, I found it really difficult. For example, some large companies pay bonuses depending on the number of non-conformities identified in the audit. I remember a situation in which we turned up to perform the audit and we wanted to raise an issue of non-conformity. A kind of barrier then appeared in front of us. The environment manager would go to great lengths to show us that it wasn't in fact a case of non-conformity, or to convince us that it wasn't, simply because his bonus was at stake. [Freelance auditor 1 in registrar 1]

In this context, auditors, who refuse to grant certification, exhibit a behavior that may seem heroic insofar as it goes against the grain of auditees' expectations, the tendency of taking audit success for granted, and the commercial interests that underlie the practice. The few examples of companies that fail to pass the audit criteria, as mentioned in the interviews, enabled the participants to highlight auditors behaving with integrity and independence despite surrounding institutional pressures:

One of my colleagues once found out that the auditee had committed fraud by providing documents that had been written the day before. He immediately suspended the audit. The company wasn't certified; it failed the certification. Yes, the audit was stopped! The company was told it had to be more rigorous and had to correct its ways. [Full-time lead auditor in registrar 2]

²⁵ Pressures are probably more common and salient in the case of ISO 9001 certification, which is often required by clients to secure a contract, particularly on international markets. ISO 14001 audits are less likely to be a requirement for securing contracts.

Once the audit was finished, I went into the meeting room, where about thirty people were waiting for me, and I told them that I wouldn't be granting certification. Their system wasn't ready for certification, they just weren't ready. I said: "There are major issues of non-compliance. Once you've done your homework, I'll come back." Our guidelines are very clear and must be supported by management. We don't want third-rate certifications! [Full-time auditor 5 in registrar 1 and former consultant]

The interviews also suggested that confidence in the moral conduct of auditors is reinforced by the professional inspections carried out by the SCC. In addition to promoting the diffusion of voluntary standards aimed at improving organizational practices, the SCC is charged with accrediting certification bodies, carrying out inspections on a periodic basis to ensure that bodies comply with the formal norms of practice, notably the principles specified in ISO 19011 (quality and environmental management systems auditing) and ISO 17021 (assessment and requirements for bodies providing certification of management systems). In other words, through the agency of inspections, the SCC may be viewed as a safeguard ensuring the conditions required to guarantee independence are complied with. All of the ISO 14001 auditors interviewed in this study emphasized the importance of this role and the fairly rigorous nature of the inspections performed by the SCC:

I was inspected seven times by them, by the SCC. They are very, very rigorous. [Consultant 7, President of a consultancy firm and freelancer for registrar 1]

As a matter of fact, a sense of power ensuing from the SCC inspections transpires from the interviews. Participants maintained that non-conformities identified during SCC inspections can have significant consequences for ISO 14001 certification bodies and the auditors they employ. Furthermore, the role of the SCC is not limited to monitoring the audits performed by certification bodies; the SCC also acts as investigator and judge – conducting investigations into allegations of misconduct, deciding on sanctions, managing complaints, defining the rules for improving auditor independence, etc.

When we get a complaint, we conduct an investigation to find out what went wrong. If there are recurrent problems, the Council can set in motion a procedure that will initially involve suspending the organization. At a later stage, we may choose to remove the entity from the list of organizations that are deemed to be competent. [SCC Inspector 3]

So far I've been involved in five witness audits by the SCC, so I know what it's like. If they think we haven't done what we were meant to do, our accreditation within the SCC, in fact our raison d'être in business, will be in peril. [Full-time lead auditors 3 and 4 in registrar 4]

The fear of sanctions appeared to be relatively common among participants, reinforcing the belief that auditor independence is under control in the community. However, according to data provided by one of the interviewees, the SCC imposes only a very limited number of sanctions each year regarding ISO 14001

(and 9001) audits.²⁶ Nevertheless, since our study is focused on perceptions, we note that participants tended to make a significant link between SCC inspections and a tendency for auditors to comply, in practice, with the letter and spirit of professional standards. In other words, professional inspections and the (remote) possibility of being identified as deviant and penalized accordingly foster the belief that independence is under control in the certifying community.

2.3.1.4. Deriving comfort from procedural control

A few participants stated that the dual role of consultant and auditor performed by some certification bodies can translate into conflicts of interest and lack of independence. Information provided on the websites of a number of certification bodies indicates a degree of proximity with the auditee, despite the requirements specified in ISO 17021. Thus:

We have an international presence and work hand in hand with firms at every stage, from training to certification, including the provision of information, consultancy and audit services.
[Website of one of the certification bodies studied]

Some interviewees stated that audit and consultancy services were “clearly separated” within certification bodies or that the latter provided no consultancy services at all. This perception was shared by auditors and non-auditors alike. However, specific doubts about the effectiveness of the internal mechanisms isolating consultancy from auditing services were raised in a few interviews with ISO 14001 consultants. Examples involve pre-audit activities designed to ensure organizations seeking certification are prepared for the certification audit. According to certain participants, pre-audit activities can be likened to a form of consultancy and may, therefore, raise questions about the distinction between consultancy and audit services. Other examples highlight the ambivalent role of some freelance auditors, who carry out audits on a contractual basis, at the request of certification bodies. Accordingly, some bodies provide consultancy services to auditees while seeking to maintain independence through the employment of freelance auditors who (in theory) did not provide consultancy services to these organizations. Freelance auditors are then believed to act as a kind of screen enabling the certification body to maintain an apparent distinction between the two types of activities. However, in some cases, the distinction is relatively artificial:

There was this auditor who worked on a freelance basis for a well-known registrar and who also provided consultancy services. He provided consultancy services linked to one of the requirements of the environmental management system. So he was working, as auditor, for the registrar of a specific client for which he was also providing consultancy services. We therefore told the lead auditor not to have the relevant part of the EMS (environmental management system) audited by this particular freelance auditor. But he still went ahead and did it! [Consultant 5 and associate director of a consultancy firm]

²⁶ We were unable to obtain official data on the frequency of sanctions imposed by the SCC. Contacted on the matter, the SCC specified that this information was confidential.

Nonetheless, the vast majority of participants reportedly believe that conflicts opposing incompatible services can be addressed appropriately through procedural means, such as disclosure letters relating to conflicts of interests. The signature of a conflict of interest statement (a practice recommended by the ISO 17021 standard) was referred to by a little more than half of the interviewees, when asked about measures required to increase auditor independence. Several reasons were invoked related to this situation. The signature of a conflict of interest statement is easy to set up and may help foster awareness of the importance of preventing conflicts of interest among auditors. A conflict of interest statement also provides a written record of compliance with standards of independence. This being said, interviewees remain realistic about its ultimate effectiveness:

Once people have signed and dated a document, are they likely to comply with their commitment? Well, they're only human beings. Most of the time, I think they do. In the case of professionals, I would say that in principle they do. But there are always exceptions. [Retired full-time auditor in registrar 2]

For every engagement, independent auditors are required to sign a paper stating that they're independent. Obviously auditors may cheat, like in any profession. However, there is a clear procedure that must be followed: the registrar asks the auditor to indicate whether they have a conflict of interest in relation to the audited client. If an auditor who has a conflict of interest signs the form, they become directly responsible – in other words, it's no longer the responsibility of the registrar. [Full-time auditor 5 in registrar 1]

Interviewees also pointed to other types of organizational and procedural controls that can strengthen auditor independence. One of these controls occurs prior to the audit process, where a range of mechanisms are used in some registrars to ensure that rank-and-file auditors are not involved in commercial or fee negotiations with clients. Interviewees mentioned that such negotiations may harm independence, because of pressures exerted by clients on the cost and conditions of audits, the commercial pressures to secure new clients, the development of personal relationships with clients, etc. For example:

The individuals in charge of development with clients are not auditors. They're in charge of securing contracts and dealing with commercial questions. Auditors are not involved in these issues. [Freelance auditor 1 in registrar 1]

It is of no relevance to our commercial representative whether the certification is a success or not since they have no say in the matter. The auditee signs a three-year certification contract with the corresponding fees spread over three years. As auditors, we earn a living based on the amount of time spent working on projects, but we must not discuss money matters with auditees. [Full-time lead auditor 1 in registrar 1]

A clear separation of duties designed to limit conflicts of interest ensuing from commercial and financial pressures, which is most likely in large certification bodies with sufficient resources to have a distinct sales force, tended to reinforce the feeling that independence is under control.

Another mechanism that apparently strengthens confidence in auditor independence relates to separating the final decision to grant certification from conducting the underlying audit process. The role of the auditor is then essentially constrained to completing the auditing tasks and writing a draft report about the extent of the auditee's management system's compliance with the ISO standard. The final decision to grant or withhold certification is taken by a third person – often one of the managers of the certification body – or by an internal committee within the registrar:

As an auditor, I make recommendations, but I can't make the decision to grant certification. If I did, I would be both judge and party and would have a conflict of interest. [Full-time auditor 5 in registrar 1 and former consultant]

We simply issue a technical recommendation. The registrar's internal committee reevaluates the auditor's recommendation, and if necessary they may contact the auditor to clarify any issues. This way of proceeding is necessary to ensure the credibility of the system. It's not up to the auditor to decide whether to grant a certification. That decision has to be made by a committee independently of the auditor. [Freelance lead auditor working for several registrars]

In spite of some doubts being expressed towards their actual effectiveness, our analysis indicates that procedural controls play an important role in the production of an inter-subjective sense of shared meaning regarding the claim of independence being under control in the ISO auditing community.

2.4. DISCUSSION AND CONCLUSION

Through a series of interviews, we examined the construction of independence in the context of ISO 14001 audit engagements. Our analysis focused on the sense-making strategies, as mobilized within the network of individuals involved in the backstage of such engagements, to develop and sustain the belief that auditor independence is under control in the community. These strategies are instrumental in the construction of a collective sense of confidence, supported through a web of symbolic attributions as well as substantive experiences and anecdotes. When doubts concerning independence came out in the interviews, these tended to be swiftly downplayed, for example, by emphasizing that the most significant problems occur overseas, thereby highlighting (and reinforcing) widespread stereotypes about the “abnormal” morality of geographically and culturally distant others (Said, 1979). Anecdotes praising the indefectible morality of Canadian auditors, in spite of being surrounded by compromising pressures, are also used to develop a sense of comfort, in that individual auditors know how (and are able) to behave ethically when being confronted with commercial temptations. When they are disseminated within a certification body or the broader community, these anecdotes act as comforting stories which, because of their appeal to heroism and bravery, can be particularly powerful in enrolling others (Czarniawska, 2004). Participants also appeared to derive comfort from disciplinary mechanisms which, despite being criticized at times for softness based on low detection rates and penalties imposed on deviants, promote a sense that unethical

individuals may be found out and exposed to public disgrace. Procedural formalities also shape the construction of confidence, with the imagery of a network of organizational controls being reassuringly deployed on auditor independence.

In sum, participants' apparent faith in the claim of independence is sustained through stereotyping, distancing, storytelling, and procedural mechanisms collectively mobilized in the production of a comfort culture around the concept of auditor independence. Importantly, the propagation and consolidation of audit cultures across contemporary societies (Strathern, 2000) relates to the production of cultural comfort on professionalization claims, not only in the eyes of traditional audiences (investors, governments, journalists, etc.) but *within* the network of people involved in the achievement of audit engagements. Despite emerging in Pentland's (1993) study, this point appears to have been largely overlooked in the literature on the development of the audit explosion, defined as the expansion of formal institutions for monitoring, verifying and inspecting within contemporary societies (Power, 1997b; 2003b). While Power (2003b) enumerates a number of structural and discursive causes to the audit explosion, our study points to the role of shared meanings surrounding claims of independence within the network of actors involved in the backstage of audit engagements.

As such, our analysis confirms a line of thought developed in the sense-making literature in that actors tend to rely on a variety of sense-making strategies in ways that reinforce the legitimacy of prevailing norms and institutions (Berger and Luckmann, 1966; Meyer and Rowan, 1977; Weick, 1995), even when being (momentarily) confronted with "disturbances". This does not imply, though, that all interviewees were systematically involved in the constitution of confidence; indications of doubt towards independence are perceptible in a number of narratives. Accordingly, we believe that these narratives are consistent with the concept of discursive decoupling (Archel *et al.*, 2011), which relates to the individual adhering simultaneously to different and contradictory discourses or sets of meanings. Being expected, given the complexities and multiplicities of meanings surrounding the notion of auditor independence in the accounting literature (Williams, 1992), the notion of discursive decoupling allows us to deviate temporarily from an interpretive epistemology to reflect, from a more critical and normative perspective, on some of our findings.

Despite the production and sustenance of a dominant comfort culture through a range of sense-making rationalizations, one of the most significant themes running through the interviews is the representation of ISO 14001 auditing as a field permeated with persistent threats towards auditor independence, which appear invariably to loom in the shadows of practice. While the possibility that auditor independence is actually under control in the ISO 14001 auditing community cannot be ruled out, based on the interviews conducted as part of this study, as well as recent structural analyses of ISO audits pointing to the growing

threat that the provision of consulting services constitutes concerning the claim of auditor independence (e.g., Boiral and Gendron, 2011), it seems reasonable to argue that ISO auditors encounter, in the course of their work, a number of aberrations and abnormalities pertaining to independence. ISO auditors assiduously (though perhaps unconsciously) strive to mitigate these aberrations by resorting to various sense-making strategies. This argument ensues especially from conflicting statements found in several of the interviews, where participants initially denied any issues surrounding independence but subsequently expressed concerns over auditor independence.

As such, the above argument resonates significantly with studies in the financial audit literature that point to individual auditors working very hard to rationalize auditor independence, despite being confronted with significant aberrations (Gendron and Suddaby, 2004; Sikka, 2009; Young, 2003). It is worth mentioning that recent research indicates that the influence of commercialism within public accounting firms has not slowed down as a result of post-Enron regulation (Malsch and Gendron, 2012); financial auditors are therefore likely to continue to face aberrations in the course of their work. Assuming that our observations are well-founded, our paper suggests a lack of self-criticism in the ISO auditing community, since practitioners seem disinclined to adopt a reflective attitude of professional skepticism towards their own independence. The financial audit literature also points to auditors' tendency not to be self-critical of the key assumptions that sustain their profession's body of knowledge and values (Covaleski *et al.*, 1998; Gendron, 2006; Toffler, 2003). Drawing on Douglas' (1966) seminal work, it appears that auditors are socialized in ways that make them prone to disregard "pollution" – that is to say cases, events and behaviors which transgress dominant and institutionalized classifications (Durocher and Gendron, 2011). Auditors' prevalent lack of self-criticism may be unconscious insofar as they may be affected by long-term effects of moral seduction (Moore *et al.*, 2006). From another angle, the lack of self-criticism may also result from a sense of pragmatism, with auditors being aware that their claim of independence needs to be secured by whatever means necessary to protect their jurisdiction of work. Developing a better understanding of the processes by which auditors become skilled at disregarding pollution, and the ensuing consequences, constitutes a much promising avenue of research.

Auditing is a social practice that is far from neutral (Power, 1997b; Shore and Wright, 2000). Finding that a comfort culture, predicated on rationalizing and denying strategies, is produced and sustained to maintain the credibility of the auditor independence claim *within the auditor community* is of particular interest, given the significant power that auditing technologies have on society. The potential fragility of auditors' power base should definitively rank high on the agenda of accounting researchers.

REFERENCES

- Alvesson, M., and Willmott, H. (2002). Identity regulation as organizational control: Producing the appropriate individual. *Journal of Management Studies*, 39(5), 619-644.
- Ammenberg, J., Wik, G., and Hjelm, O. (2001). Auditing external environmental auditors: Investigating how ISO 14001 is interpreted and applied in reality. *Eco-Management and Auditing*, 8(4), 183-192.
- Anderson-Gough, F., Grey, C., and Robson, K. (2001). Tests of time: Organizational time-reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 26(2), 99-122.
- Andrews, R.N.L., Charm, J., Habicht, H., Knowlton, T., Sale, M., and Tschinkel, V. (2001, May). Third-party auditing of environmental management systems: U.S registration practices for ISO 14001. Panel report of the National Academy of Public Administration. Accessed July 28 2007 on www.dep.state.pa.us/dep/deputate/pollprev/ISO14001/NAPA.pdf.
- Aras, G., and Crowther, D. (2009). Corporate sustainability reporting: A study in disingenuity? *Journal of Business Ethics*, 87(1), 279-288.
- Archel, P., Husillos, J., and Crawford, C. (2011). The institutionalisation of unaccountability: Loading the dice of corporate social responsibility discourse. *Accounting, Organizations and Society*, 36(6), 327-343.
- Ball, A., Owen, D.L., and Gray, R. (2000). External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports. *Business Strategy and the Environment*, 9(1), 1-23.
- Baudrillard, J. (1998). *The consumer society: Myths & structures*. Thousand Oaks, California: Sage Publications.
- Beckmerhagen, I.A., Berg, H.P., Karapetrovic, S., and Willborn, W. (2004). On the effectiveness of quality management system audits. *TQM Magazine*, 16(1), 14-25.
- Berger, P.L., and Luckmann, T. (1966). *The social construction of reality*. New York: Penguin Books.
- Boiral, O. (2003). ISO 9000: Outside the iron cage. *Organization Science*, 14(6), 720-737.
- Boiral, O. (2007). Corporate greening through ISO 14001: A rational myth? *Organization Science*, 18(1), 127-146.
- Boiral, O. (2012). ISO certificates as organizational degree? Beyond the rational myths of certification. *Organization Studies*, 33(5/6), 633-654.
- Boiral, O., and Gendron, Y. (2011). Sustainable development and certification practices: Lessons learned and prospects. *Business Strategy and the Environment*, 20(5), 331-347.
- Bourguignon, A., and Chiapello E. (2005). The role of criticism in the dynamics of performance evaluation systems. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6), 665-700.
- Business Improvement Network (2002, March-April). Reactions to ISO Secretary-General's "Police Yourself" call to ISO 9000 community. *ISO Management Systems*, 2, 55-61.
- Casadesús, M., Viadiu, F.M., and Saizarbitoria, I.H. (2002). Quality service of ISO 9000 consultants. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 19(8/9), 9980-1013.
- Christmann, P., and Taylor, G. (2006). Firm self-regulation through international certifiable standards: Determinants of symbolic versus substantive implementation. *Journal of International Business Studies*, 37(6), 863-878.
- Cohen, J.R., and Holder-Webb, L.L. (2006). Rethinking the influence of agency theory in the accounting academy. *Issues in Accounting Education*, 21(1), 17-30.
- Cooper, B.J. (2005). Where were the gatekeepers? Corporate collapses and the role of accountants. In T. Campbell and K. Houghton (Eds.), *Ethics and auditing*. ANU E. Press.
- Corbett, C.J., and Kirsch, D.A. (2001). International diffusion of ISO 14000 certification. *Production & Operations Management*, 10(3), 327-42.

- Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W., Heian, J.B., and Samuel, S. (1998). The calculated and the avowed: Techniques of discipline and struggles over identity in Big Six public accounting firms. *Administrative Science Quarterly*, 43(2), 293–327.
- Creswell, J. (1998). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five traditions*. Thousand Oaks, California: Sage publications.
- Czarniawska, B. (2004). *Narratives in social science research: Introducing qualitative methods*. London: Sage Publications.
- Deegan, C., Cooper, B.J., and Shelly, M. (2006). An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 329–371.
- Delmas, M. (2001). Stakeholders and competitive advantage: The case of ISO 14001. *Production and Operations Management*, 10(3), 343-358.
- Delmas, M.A. (2002). The diffusion of environmental management standards in Europe and in the United States: An institutional perspective. *Policy Sciences*, 35(1), 91-119.
- Dervin, B. (1992). From the mind's eye of the user: The sense-making qualitative-quantitative methodology. In J.D. Glazier and R.R. Powell (Eds.), *Qualitative research in information management* (pp. 61-84). Englewood, Connecticut: Libraries Unlimited.
- Douglas, M. (1966). *Purity and danger: An analysis of concept of pollution and taboo*. New York: Routledge.
- Durocher, S., and Gendron, Y. (2011). IFRS: On the docility of sophisticated users in preserving the ideal of comparability. *European Accounting Review*, 20(2), 233-262.
- Etzion, D., and Ferraro, F. (2010). The role of analogy in the institutionalization of sustainability reporting. *Organization Science*, 21(5), 1092-1107.
- Flyvbjerg, B. (2001). *Making social science matter: Why social inquiry fails and how it can succeed again*. Cambridge, England: Cambridge University Press.
- Gendron, Y. (2006). Reforming auditor independence: Voicing and acting upon auditors' concerns and criticisms. *Advances in Public Interest Accounting*, 12, 103-118.
- Gendron, Y., and Bédard, J. (2006). On the constitution of audit committee effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 31(3), 211-239.
- Gendron, Y., Cooper, D.J., and Townley, B. (2001). In the name of accountability: State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(3), 278-310.
- Gendron, Y., and Spira, L.F. (2010). Identity narratives under threat: A study of former members of Arthur Andersen. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), 275-300.
- Gendron, Y., and Suddaby, R. (2004). Professional insecurity and the erosion of accountancy's jurisdictional boundaries. *Canadian Accounting Perspectives*, 3(1), 85-115.
- Gephart, R.P., Topal, C., and Zhan, Z. (2010). Future-oriented sensemaking: Temporalities and institutional legitimation. In T. Hernes and S. Maitlis (Eds.), *Process, sensemaking, and organizing* (pp. 275-312). New York: Oxford University Press.
- Giddens, A. (1990). *The consequences of modernity*. Stanford, California: Stanford University Press.
- Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation? Whose value? Whose creation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 793-819.
- Green, W., and Li, Q. (2012). Evidence of an expectations gap for greenhouse gas emissions assurance. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 25(1), 146-173.
- Holt, A. (2010). Using the telephone for narrative interviewing: A research note. *Qualitative Research*, 10(1), 113-121.
- Hudaib, M., and Haniffa, R. (2009). Exploring auditor independence: An interpretive approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 221-246.
- Humphrey, C., and Moizer, P. (1990). From techniques to ideologies: An alternative perspective on the audit function. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(3), 217-38.
- Humphrey, C., Moizer, P., and Turley, S. (1992). The audit expectations gap—Plus ça change, plus c'est la même chose? *Critical Perspectives on Accounting*, 3(2), 137-161.

- Independence Standards Board (ISB) (2000). Statement of independence concepts: A conceptual framework for auditor independence. Exposure draft (Ed00-2). New York.
- International Organization for Standardization (ISO) (2002). *ISO 19011 Guidelines for quality and/or environmental management systems auditing*. Geneva: ISO Central Secretariat.
- International Organization for Standardization (ISO) (2006). *ISO 17021: Conformity assessment – Requirements for bodies providing audit and certification of management systems*. Geneva: ISO Central Secretariat.
- International Organization for Standardization (ISO) (2009). *The ISO survey – 2009*. Geneva: ISO Central Secretariat. Accessed February 12 2011 on www.iso.org/iso/survey2009.pdf.
- Jiang, R.J., and Bansal, P. (2003). Seeing the need for ISO 14001. *Journal of Management Studies*, 40(4), 1047-1067.
- King, A.A., Lenox, M.J., and Terlaak, A. (2005). Strategic use of decentralized institutions: Exploring certification with the ISO 14001 management standard. *Academy of Management Journal*, 48(6), 1091-1106.
- Kornberger, M., Justesen, L., and Mouritsen, J. (2011). “When you make manager, we put a big mountain in front of you”: An ethnography of managers in a Big 4 accounting firm. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 514-533.
- KPMG (2008). *International survey of corporate responsibility reporting 2008*. Zurich: KPMG International.
- Lang, J.C. (1999). Legislative, regulatory and juridical dilemmas in environmental auditing. *Eco-Management and Auditing*, 6(3), 101-114.
- Lincoln, Y.S., and Guba, E.G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Newbury Park, California: Sage Publications.
- Macleay, M., Harvey, C., and Chia, R. (2012). Sensemaking, storytelling and the legitimization of elite business careers. *Human Relations*, 65(1), 17-40.
- Mahony, P. (1995). Auditor independence – Fact or fantasy? *Accountancy Ireland*, 27(2), 6-8.
- Malsch, B., and Gendron, Y. (2012). Re-theorizing change: Institutional experimentation and the struggle for domination in the field of public accounting. Working paper, HEC Montréal.
- Mautz, R.K., and Sharaf, H.A. (1964). *The philosophy of auditing*. USA: American Accounting Association.
- McPhail, K. (1999). The threat of ethical accountants: An application of Foucault’s concept of ethics to accounting education and some thoughts on ethically educating for the other. *Critical Perspectives on Accounting*, 10(6), 833-866.
- Meyer, J.W., and Rowan, B. (1977). Institutional organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Moore, D.A., Tetlock, P.E., Tanlu, L., and Bazerman, M.H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management Review*, 31(1), 1-29.
- Murphy, C.N., and Yates, J.A. (2009). *The international organization for standardization (ISO): Global governance through voluntary consensus*. New York: Routledge.
- Näslund, L., and Pemer, F. (2012). The appropriated language: Dominant stories as a source of organizational inertia. *Human Relations*, 65(1), 89-110.
- O’Dwyer, B. (2011). The case of sustainability assurance: Constructing a new assurance service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230-1266.

- Paterson, F. (2002, July/August). The auditor's tale: Conformity assessment as seen by a practitioner. *ISO Management Systems*, 4, 47–52.
- Patton, M.Q. (1990). *Qualitative evaluation and research methods* (2nd edition). Newbury Park, California: Sage Publications.
- Pentland, B.T. (1993). Getting comfortable with the numbers: Auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7/8), 605-620.
- Power, M. (1997a). Expertise and the construction of relevance: Accountants and environmental audit. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 123-146.
- Power, M. (1997b). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford, England: Oxford University Press.
- Power, M. (2003a). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 379-394.
- Power, M. (2003b). Evaluating the audit explosion. *Law and Policy*, 25(3), 185-202.
- Said, E.W. (1979). *Orientalism*. New York: Vintage Books.
- Schutz, A. (1967). *The phenomenology of the social world*. Evanston, Illinois: Northwestern University Press.
- Shore, C., and Wright, S. (2000). Coercive accountability: The rise of audit culture in higher education. In M. Strathern (Ed.), *Audit cultures: Anthropological studies in accountability, ethics, and the academy* (pp. 57-89). London, England: Routledge.
- Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of auditors. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6/7), 868-873.
- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H., and Cooper, C. (1998). The impossibility of eliminating the expectations gap: Some theory and evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, 9(3), 299-330.
- Sikka, P., and Willmott, H. (1995). The power of "independence": Defending and extending the jurisdiction of accounting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 547-81.
- Stein, M. (2004). The critical period of disasters: Insights from sense-making and psychoanalytic theory. *Human Relations*, 57(10), 1243-1261.
- Stephens, N. (2007). Collecting data from elites and ultra elites: Telephone and face-to-face interviews with macroeconomists. *Qualitative Research*, 7(2), 203-216.
- Strathern, M. (2000). New accountabilities: Anthropological studies in audit, ethics and the academy. In M. Strathern (Ed.), *Audit cultures: Anthropological studies in accountability, ethics, and the academy* (pp. 1-18). London, England: Routledge.
- Suddaby, R., Cooper, D.J., and Greenwood, R. (2007). Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4/5), 333-362.
- Suddaby, R., Gendron, Y., and Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3/4), 409-427.
- Tillmann, K., and Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, 19(1), 80-102.
- Toffler, B.L. (with J. Reingold). (2003). *Final accounting: Ambition, greed, and the fall of Arthur Andersen*. New York: Broadway Books.

- Walgenbach, P. (2001). The production of distrust by means of producing trust. *Organization Studies*, 22(4), 693–714.
- Weick, K.E. (1995). *Sensemaking in organizations*. Thousand Oaks, California: Sage Publications.
- Weick, K.E. (2012). Organized sensemaking: A commentary on processes of interpretive work. *Human Relations*, 65(1), 141-153.
- Whittle, A., and Mueller, F. (2012). Bankers in the dock: Moral storytelling in action. *Human Relations*, 65(1), 111-139.
- Wichuk, K., McCartney, D., Fraser, D., McLeod, S., and Karapetrovic, S. (2008). ISO 14001: An expert discussion of current practical issues. Kananaskis, Alberta: Auditing Association of Canada.
- Williams, P.F. (1992). Prediction and control in accounting “science”. *Critical Perspectives on Accounting*, 3(1), 99-107.
- Wyatt, A.R. (2004). Accounting professionalism – They just don’t get it! *Accounting Horizons*, 18(1), 45-53.
- Young, J.J. (2003). Constructing, persuading and silencing: The rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, 28(6), 621-638.
- Zutshi, A., and Sohal, A. (2003). Environmental management system auditing within Australian companies. *Managerial Auditing Journal*, 18(8), 637-648.

3. CHAPITRE 3: LES HONORAIRES DE VÉRIFICATION ET L'INDÉPENDANCE DES VÉRIFICATEURS: LE CAS DE LA CERTIFICATION ISO 14001

Deuxième article soumis à la revue International Journal of Auditing (IJA). Article accepté pour publication le 18 février 2013.

Résumé

L'étude vise à analyser les conséquences des honoraires d'audit et du pouvoir financier des clients sur l'indépendance des auditeurs ISO 14001 via une analyse qualitative auprès de professionnels du processus de certification. Elle montre que la plupart des répondants légitiment le mode de rémunération actuel selon le principe de l'«utilisateur-payeur». Selon eux, l'indépendance des auditeurs serait assurée par l'obligation du devoir contractuel, le respect des codes déontologiques, l'exclusion de l'auditeur dans les négociations financières avec le client, et la dissociation de la rémunération exigée pour l'audit de l'obtention automatique du certificat ISO 14001. L'étude démontre cependant que les auditeurs adaptent souvent leur comportement au contexte économique du client, ce qui tend à remettre en cause la rhétorique dominante sur l'indépendance et l'impartialité du processus de certification. L'article révèle la façon dont les auditeurs légitiment le système de rémunération actuel et ses menaces potentielles sur leur indépendance et souligne les liens entre les situations de conflit d'intérêts dans le domaine des audits environnementaux et dans celui des audits financiers. Enfin, des solutions sont explorées pour réduire la dépendance financière des auditeurs par rapport aux entreprises auditées.

Mots clés : indépendance, rémunération, relation commerciale, certification ISO 14001, audit, conflits d'intérêts, dépendance financière.

CHAPTER 3: AUDIT FEES AND AUDITOR INDEPENDENCE : THE CASE OF ISO 14001 CERTIFICATION

Paper submitted to International Journal of Auditing (IJA). The paper has been accepted for publication on February 18, 2013.

Abstract

This study analyzes the effects of audit fees and the clients' financial power on the independence of ISO 14001 auditors on the basis of a qualitative analysis of interviews with thirty-six (36) professionals involved in the certification process. The results of the study demonstrate that most respondents support the legitimacy of the current remuneration system based on the user-pays principle, despite its business and financial ramifications, claiming that the independence of auditors is in fact ensured by the imposing of contractual duty, the observance of ethical codes, distancing the auditor from negotiations with the client, and dissociating the fee charged for the audit from the granting of the ISO 14001 certificate. However, the study demonstrates that auditors often adapt their behavior to the client's economic context and the company size, which may call into question the prevailing opinion on the independence and impartiality of the certification process. The article, on the one hand, discusses the manner in which auditors legitimize the current remuneration system and, on the other, describes the potential threat that it represents for their independence; it also highlights the similarities in this regard between the conflicts of interest in the field of environmental audits and in that of financial audits. The article also analyses a number of possible solutions to reduce the financial dependence of auditors on the audited companies.

Key words: independence, fees, business relationship, ISO 14001 certification, auditing, conflicts of interest, financial dependence.

Introduction

Since its publication in 1996 by the International Standardization Organization, ISO 14001 on Environmental Management Systems (EMS) has gained great popularity among organizations, and more than 257,000 certificates were registered in 2010 (ISO, 2010). According to the standard, an EMS based on ISO 14001 is 'part of an organization's management system used to develop and implement its environmental policy and manage its environmental aspects' (ISO, 2004a, p. 2). The process of certification with the standard aims to

demonstrate that the organization complies with relevant legal requirements, and puts in place measures and procedures aimed to prevent pollution generated by its interaction with the environment, and implements procedures for continuous improvement (Andrews *et al.*, 2001; ISO 2004a; Mil-Homens, 2011). Inspecting the requirements of ISO 14001 EMS for certification purposes is carried out by auditors of an independent accredited certification body (Andrews *et al.*, 2001; ISO 2004a, 2006).

For the environmental management system ISO 14001 external audit to be credible, certification bodies and their auditors need to be independent from the company seeking certification (auditee or client) (Ammenberg, Wik & Hjelm, 2001; Andrews *et al.*, 2001; Burdick, 2001; Boiral & Gendron, 2011). In practice, however, this independence appears to be compromised by the contractual and business relationship between the company seeking certification and the certification body. In this relationship, the certification body is remunerated by the company seeking certification. After contractual arrangements, the certification body sends its auditors (permanent or contractual employees) to audit the company's EMS. The audited company is supposed to obtain the certification if the auditors' verification confirms that the EMS complies with the ISO 14001 requirements. The certification is granted for a period of three years. The certification process is therefore based on a three-year cycle, during which the contract between the certification body and the company may or may not be renewed. Because auditors are paid by certification bodies which are, in turn, paid by audited companies, the certification process is not free from economic considerations. Therefore, the ISO 17021 standard emphasizes the threats of economic dependence, and defines the requirements for the operation and independence of certification bodies (ISO, 2006).

Although the academic literature focuses on several implications of ISO 14001 external audits (e.g., Ammenberg *et al.*, 2001; Burdick, 2001; Darnall, Seol & Sarkis, 2009), to our knowledge, no studies appear to have focused on the specific threat of auditors' financial dependence in the field of ISO 14001 certification. Only the works by Ammenberg *et al.* (2001), Andrews *et al.* (2001), Burdick (2001) and Mil-Homens (2011) briefly address the issue in general studies on the environmental management systems and the certification process. To our knowledge, nor has the issue been addressed in the academic literature on ISO 9001 quality management systems (e.g., Beckmerhagen *et al.*, 2004; Poksinska *et al.*, 2006; Power & Terziovski, 2007). ISO 9001 certification is in many respects similar to ISO 14001 certification (e.g., ISO, 2006; Darnall *et al.*, 2009; Boiral, 2011) and it has been adopted by more than one million organizations across the world (ISO, 2010). Nevertheless, ISO certification audits and the issue of auditor independence have remained overlooked in the literature.

The main objective of this paper is to explore the effects of audit fees on the independence of ISO 14001 auditors. This issue is critical given the large number of certified organizations and the importance of

auditors' independence in ensuring the legitimacy of the ISO certification process. The threats to this independence were outlined in 2001 by the former Secretary-General of ISO, who requested certification bodies to 'police themselves' in order to avoid conflicts of interest (ISO Management Systems, 2002). These potential conflicts of interest are fuelled by the fact that 'the organizations pay substantial fees to registration agencies for their certificate' (ISO Management Systems, 2002, p. 58). Although the impacts of such economic dependency remain underexplored in the literature, it seems reasonable to assume that it can undermine the auditors' independence and the legitimacy of the ISO certification process. As pointed out by the Environmental Data Services (2003, p. 20):

A certified EMS is only as good as the company implementing it. If the top management just wants a greenwash or a badge on the wall, then there are certification bodies out there that will do that – i.e., give certification based on intent rather than actual evidence.

Generally speaking, the issue of independence is central to the audit process, which requires a certain distance between the auditor and the audited company. As a result, any aspect which might call the process into question, and possible solutions aimed at increasing the impartiality of audits, constitute a major concern which applies not only to the ISO 14001 certification, but to all types of audit by a third party who is supposed to act in an independent manner.

The rest of the paper is organized as follows: The first section presents the main studies on the implications of the financial dependence of the certification body on the client, based on the fields of both ISO certification and financial audit, which remain the most studied by far. The second section describes the methodology applied for collecting and analysing the data. The third and final section presents the results of the study, with particular focus on perceptions concerning remuneration and the financial power of clients on auditor independence, as well as possible solutions to prevent potential conflicts of interest in the process of ISO 14001 certification.

3.1. ISO 14001 CERTIFICATION AND AUDITOR INDEPENDENCE

The ISO 14001 standard requires organizations to adopt an environmental policy with measurable objectives relevant to the environmental aspects identified through documented processes. In addition, the policy must implement procedures for conducting and controlling the activities of EMS. These include, among other responsibilities, training, internal audits, reports, management review, etc. (Andrews *et al.*, 2001; ISO, 2004). The system is based on traditional management principles (plan, do, check, act), and its implementation is verified through a certification audit whose objective is to ensure the stakeholders of the organization's compliance with the requirements of the ISO 14001 standard. According to the ISO 17000 guidelines, the certification audit can be defined as a 'systematic, independent, documented process for

obtaining records, statements of facts or other relevant information and assessing them objectively to determine the extent to which specified requirements are fulfilled' (ISO, 2004b: 4.4). The principle of independence is considered by both the ISO standards and literature on this issue to be essential to the credibility of the certification process.

3.1.1. Audit Fees and Auditors Independence: the Case of ISO 14001

ISO 14001 certification audits of environmental management systems are normally performed by accredited certification bodies, which conduct their activities on a for-profit basis through their auditors. Generally speaking, the choice of registrars (or certification bodies) and the determination of their fees depend on the client's organization. According to the Environmental Data Services (2006), the main factors that guide the choices in this matter are: the quality of the submission, the experience developed in audit, knowledge of the scope of the organization's activities, cost, past certification contracts with the organization and the reputation of the organization. Once this choice is made, the certification body and the client organization enter into a contractual relationship in which the latter pays the former to assess its system through an independent audit and to certify it. This remuneration mode can undermine the independence of the audit, as 'auditors and assessors, certification bodies and accreditation bodies, all depend economically on the entities that they supervise' (Mil-Homens, 2011, p. 152). Although the principle of auditor independence is of paramount importance for the credibility and legitimacy of the certification audit (Flint, 1988; Power, 1997b; Lang, 1999; ISO, 2006), very few studies have been conducted on this issue in the context of ISO 14001 certification.

In general terms, independence implies the absence of external pressures or personal relationships that may compromise the objectivity and integrity of auditors exercising their responsibilities (Flint, 1988; Mahony, 1995; Lang, 1999; Independence Standards Board, 2000). In the context of ISO 14001 audits, Lang (1999, p. 112) defines independence as 'the objective and unobstructed inquiry by an independent environmental auditing function to avoid potential conflicts of interest and the marring of objectivity by personal relationships'. Therefore, auditor independence presupposes the existence of a personal and professional distance between the auditor and the audited client as well as an impartiality of judgement, that is to say the lack of any bias or a conflict of interest. Such a dissociation concerns not only conducting the audit itself, but also relationships with audit clients and the organizational context within the auditor's firm (ISO, 2006). In principle, this distance serves to strengthen the perceived impartiality of the auditors and to prevent bias in their judgement (Flint, 1988) in order to communicate to stakeholders that the audit process is in compliance with standards and the auditors are professional.

The independence of ISO 14001 auditors appears to be a prerequisite to meeting the key objectives associated with the implementation of the standard: improving corporate image, establishing a tender process which requires ISO 14001 certification, corporate self-regulation and governance (Kitazawa & Sarkis, 2000; Ammenberg *et al.*, 2001; Potoski & Prakash, 2005; Boiral, 2007). However, in practice, the financial and business aspects of the ISO 14001 certification process seem to somewhat disrupt the ideal of auditor independence. Indeed, by establishing a contractual relationship between clients and auditors, the organizational framework of the ISO seems to undermine the logic of dissociation, which is necessary to prevent conflicts of interest (Lang, 1999). As emphasized in the ISO 17021 standard on the requirements for bodies providing audit and certification of management systems:

"Being impartial, and being perceived to be impartial, is necessary for a certification body to deliver certification that provides confidence. It is recognized that the source of revenue for a certification body is its client paying for certification, and that this is a potential threat to impartiality". (ISO, 2006, p.3)

In this light, a situation in which auditors are economically dependent on the audited organizations (Andrews *et al.*, 2001; Burdick, 2001; Mil-Homens, 2011) represents a threat to their independence. If the impact of remuneration by clients on auditor independence was debated at length in the field of finance (Gul, 1989; Beattie, Brandt & Fearnley, 1999; Bakar, Rahman & Rashid, 2005; Alleyne, Devonish & Alleyne, 2006; Ghosh *et al.*, 2009; Li, 2009; Geiger & Blay, 2012), few or no studies have been conducted on the issue in the particular context of ISO 14001 certification. The few studies which address the problem do so without going into any depth, and are a part of broader studies (Ball, Owen & Gray, 2000; Ammenberg *et al.*, 2001; Andrews *et al.*, 2001; Burdick, 2001; Mil-Homens, 2011).

For example, in his comparative study of American and German accreditation systems, Burdick (2001) cited some comments by those interviewed on the subject of the remuneration of certification bodies by the clients and argued that the issue of independence concerned the entire institutional system of ISO certification, which creates an economic dependence of accreditation and certification bodies on the clients. In their study on various aspects of ISO certification in Sweden, Ammenberg *et al.* (2001) claim that the remuneration system does not affect the objectivity of external auditors, but in fact motivates auditors to be more rigorous. In his doctoral thesis, Mil-Homens (2011) examines the credibility of the certification process by addressing a number of issues, including the financial dependence of auditors on clients, and, contrary to Ammenberg *et al.* (2001), underlines the contradiction between the system of ISO standards certification, which requires independent audits, and the actual practice of audits, creating the economic dependence of auditors, who are paid by the audited clients. This conflict of interests undermines the credibility of the certification process in general.

While a few studies (Ammenberg *et al.*, 2001; Andrews *et al.*, 2001; Burdick, 2001) describe the possible threats of the mode of remuneration for auditor independence, the key issue for the credibility of ISO 14001 certification has been dealt with mainly in an indirect and general manner. First, observations on this subject are often theoretical (Burdick, 2001) or formulated in the context of much broader studies (Ammenberg *et al.*, 2001) rather than in empirical research dealing specifically with issues of independence of ISO 14001 auditors. Second, the relation of the issue with the problems of independence in financial audits, which has been the subject of many studies, is generally neglected or forgotten. However, despite the particular character of ISO 14001 audits, independence issues related to the fees of the auditors in this field are far from new and they could therefore be addressed by applying the findings of studies on the financial audits (Andrews *et al.*, 2001; Boiral & Gendron, 2011).

3.1.2. The Experience of Financial Audits

The ISO 14001 certification audits and financial audits display a number of similarities, including the principle of independence of the audit and of the auditors (Power, 1997a; Karapetrovic & Willborn, 2000). In both fields, the audit aims at ensuring: (a) social legitimacy and credibility of audits by external auditors, (b) the trust of stakeholders, and (c) the compliance of the systems with standards (Power, 1997a, 1997b, 2003; Boiral & Gendron, 2011). Generally speaking, the practice of environmental audits has been shaped by the exemplification of financial audits (Power, 1997a, 1997b; Etzion & Ferraro, 2010; Boiral & Gendron, 2011). Moreover, most major financial audit firms offer auditing services for ISO 14001 certification (Deegan, Cooper & Shelly, 2006; Manetti & Becatti, 2009). Financial audits and ISO 14001 obviously differ in a number of respects resulting in particular from their object and specific institutional context:

- nature of data verified (financial vs. environmental);
- status (mandatory in the case of the financial audit and voluntary for ISO 14001);
- planning (as opposed to financial audit, in the case of ISO 14001 often prepared with the client; (Todea, Stanciu & Joldos, 2011);
- professionalization (standardized for financial auditors; disciplinary diversity for ISO 14001 auditors).

However, numerous studies on the independence of financial auditors and the impacts of the remuneration schemes allow issues to be highlighted, which have been little or not at all studied in the literature on ISO 14001. In the context of the debate, three main sources of financial dependence of the auditor on the client have been identified:

- direct remuneration resulting from a business audit contract (Kaplan, 2004; Gestel, 2005; Moore *et al.*, 2006);
- all sources of income associated with non-audit services (Schulte, 1966; Beattie *et al.*, 1999; DeFond, Raghunandan & Subramanyam, 2002; Bakar *et al.*, 2005; Alleyne *et al.*, 2006);

- client size and financial power (Gul, 1989; Reynolds & Francis, 2000; Windsor, 2005; Li, 2009).

The first aspect of economic dependence of auditors is related to the direct remuneration resulting from a business audit contract, which is often perceived as a fundamental threat to the auditors' objectivity and independence (Kaplan, 2004; Gestel, 2005; Windsor, 2005; Moore *et al.*, 2006). For example, Moore *et al.* (2006) and Kaplan (2004) state that the power of the client to remunerate and dismiss the auditor undermines the credibility of the audit, which is founded on auditor independence. As highlighted in Windsor (2005, p. 179):

"The auditor's role, however, is confusing and conflicting. The profession must implement the regulation of accounting and legislative frameworks on behalf of the public interest, yet at the same time have a business relationship with the audited company for private economic benefit."

The business relationship, which has become essential for the survival of audit firms in a highly competitive environment, may encourage these firms to prioritize their financial interests. According to Pasewark and Wilkerson (1989), determining fees, financial arrangements and the rewards which bind the client and the auditor can have a negative impact on the auditor's objectivity and independence. For example, unreasonably high fees can limit the independence of the auditor, who feels indebted to the client. Also, the client can coerce the auditor by threatening to terminate the contract without paying the fees. However, some studies suggest that no obvious relationship exists between the level of remuneration and compromising the auditor's independence (Barkess, Simnett & Urquhart, 2002; Craswell, Stokes & Laughton, 2002). For example, Craswell *et al.* (2002) conclude the study of the subject by stating that 'the level of auditor fee dependence does not affect auditor propensity to qualify their audit opinions'. Such arguments can be applied in general to ISO 14001 auditors, whose remuneration is also variable and can be a source of pressure that could threaten the independence of audit certification. However, the existence and the nature of this threat needs to be analysed empirically.

The second aspect of the financial dependency of the auditors is related to the revenue for the consulting services they can provide to the client along with the audit. Although the literature on the subject is quite unequivocal concerning the influence of these services, they are generally perceived as a major threat to auditor independence (Beattie *et al.*, 1999; Bakar *et al.*, 2005; Alleyne *et al.*, 2006; Dart, 2011). According to Schulte (1966), an auditor who provides consulting services adopts in certain situations the role of a consultant, through which he becomes a 'decision maker', an 'employee' or even an 'advocate' of the company, and is, as a result, inclined to prioritize the client's interests in case of uncertainty. According to Reckers and Stagliano (1981), auditors can remain independent if the fees for consulting services remain modest. Other authors believe that providing consulting services does not compromise the auditors' independence (Gul, 1989; DeFond *et al.*, 2002; Umar & Anandarajan, 2004). Some studies even argue that

thanks to these services, the auditor may get to know the client better and be more objective (Wallman, 1996; Goldwasser, 1999). However, financial scandals like that of Enron have clearly undermined such optimism. The Sarbanes-Oxley Act, implemented in the wake of these scandals, now formally prohibits an auditing firm or one of its partners from providing consultancy services to the same client (Kaplan, 2004). Unlike financial audits, ISO 14001 audits are largely unregulated. However, offering consulting services by certification bodies is in principle prohibited by the ethical rules of ISO audit practice (ISO, 2006).

Thirdly, the auditors' economic independence may also be at risk as a result of the size of the audit firm and the financial power of the client. A number of studies confirm that the size of the audit firm is related to its propensity to maintain or lose its independence (Gul, 1989; Beattie *et al.*, 1999; Alleyne *et al.*, 2006; Bakar *et al.*, 2005). In fact, small audit firms seem more likely to lose their independence than large firms, as audit reports by big firms appear to inspire more confidence than those by small ones (McKinley, Pany & Reckers, 1985). Whatever the context, the influence of economic dependence of the audit firm on its client seems to depend on the number of clients and the level of income generated by them (Li, 2009; Dart, 2011). Indeed, a large firm may have diversified sources of revenue and a number of clients, which allows it to avoid entering a close relationship with one client, which a small firm may be dependent on. Moreover, large firms find it easier to separate consulting and audit services. In the case of a large firm, its resistance to compromising its independence seems to rely on its financial independence and organizational capacity. If those factors are absent, the financial power or the financial condition of the client poses a threat to the independence of the auditors in the exercise of their responsibilities (Reynolds & Francis, 2000; Windsor, 2005). However, although the general perception of the independence of the audit firm is contingent on its size and income, the role of these factors is relative. In fact, large audit firms are not immune to the loss of independence, as shown by the role of the Arthur Andersen auditing firm in the Enron scandal. Moreover, taking into account certain parameters, especially the history of relations between audit firms and their clients, Gul (1989) argues that the client's financial situation does not have a major impact on the auditor. Even though the debate on the impact of the audit firm size and of the financial power of the client certainly applies also to ISO 14001 audits, to our knowledge, the issue has not been a subject of empirical studies.

Research into the independence of financial auditors makes it possible to highlight potential problems related to the impact of auditors' fees on the independence of the ISO 14001 audits. In order to reach a better understanding of these issues, the present study focuses primarily on two questions referred to in the literature on financial audit: first, the fact that the fees are paid by the client, and second, the financial power (or size) of the audited organization. The study does not take into account the influence of financial dependence due to providing consulting services, which is prohibited by the ISO 17021 standard on the requirements regarding the independence of ISO 14001 certification bodies (ISO, 2006).

3.2. RESEARCH METHOD

The present study focuses mainly on analysing the perceptions of auditors and professionals involved in the process of ISO 14001 certification concerning the impact of the payment method and the size of the audited client on auditor independence. In order to better grasp the perceptions of participants, a qualitative and inductive approach based on semi-structured interviews (Strauss & Corbin, 1998; Miles & Huberman, 2003; Suddaby, 2006) is adopted in the study.

3.2.1. Sample Selection

In total, 36 participants involved in the process of ISO 14001 certification in Canada were selected for a field study. In order to limit the bias resulting from the study of a single category of respondents (auditors), the study focused on a number of professionals who are more or less directly involved in the ISO 14001 audits:

- seven permanent employee ISO 14001 auditors working for four different registrars;
- eight freelance or contractor ISO 14001 auditors (private consultants and independent auditors for different registrars);
- six managers of certification bodies (registrars) with experience in ISO 14001 audits;
- three Standard Council of Canada (SCC) auditors involved in the certification and verification of ISO 14001 certification bodies;
- nine consultants of environmental management systems involved in the implementation of ISO 14001 and the preparation of certification audits;
- three environmental managers of organizations which have recently obtained ISO 14001 certificates.

Participants were initially selected from the databases of Canadian approved auditors associations (selection of ISO 14001 auditors and audit firms). However, referencing and snowball sampling (Miles & Huberman, 2003) were necessary in the case of most respondents. Thanks to participants recommending other respondents, it was possible, on the one hand, to target relevant respondents who were familiar with the topic, and, on the other, to foster a climate of trust. The persons recommended also found it easier to accept to participate in the study than those who were contacted directly. One of the selection criteria was the participants' experience of two years in the field of ISO 14001 certification in order to ensure that they had a good knowledge of the topic (Creswell, 1998; Gendron, Suddaby & Lam, 2006).

3.2.2. Data Collection

Data collection was performed on the basis of an interview guide which had been pre-tested on 12 participants. Each interview was recorded electronically. Limiting the number of interviews was justified by

three factors: first, the phenomenon of theoretical saturation (Creswell, 1998; Strauss & Corbin, 1998) – if there are more than 20 interviews, the information provided by participants does not provide substantial added value to the already collected data; second, the difficulty of processing a large volume of information from qualitative interviews (Creswell, 1998); and third, the availability of respondents, who did not always accept to participate in a study focusing on the ethical aspects, which are particularly sensitive.

The interviews were based on a semi-structured interview guide focused on issues such as the remuneration of certification bodies by the client and the clients' financial power and their impact on auditor independence. Appendix 1 summarizes the main questions in the interview guide. Interviews lasted an average of 1.5 hours. Just like in other qualitative studies (Trief *et al.*, 2003; Stephens, 2007; Holt, 2010), interviews were conducted by combining face-to-face (20 in total) and telephone (16 in total) interviews. According to Stephens (2007) and Holt (2010), combining such modes of data collection does not affect the ability to compare the results. In fact, no significant difference has been found between the responses obtained by telephone and those arising from direct interviews. Telephone interviews were necessary to reach certain participants in remote locations in Canada or in less easily accessible areas (Trief *et al.*, 2003; Stephens, 2007).

Finally, in order to complete the interview data, a number of general documents submitted by participants or collected from relevant websites were analysed. These concerned: codes of ethics, structural organization in some certification bodies, conflicts of interest, mandatory declaration forms, etc. They served for verifying or consolidating some information provided during interviews (Strauss & Corbin, 1998).

3.2.3. Data Analysis

Electronically recorded interviews were transcribed *in extenso* using word processing software. All transcripts obtained were then transferred to the NVivo 7 qualitative analysis software. The process of data analysis was based on grounded theory, which is often applied in qualitative research as it helps to focus the analysis on data collected in the field rather than on assumptions based on theoretical concepts (Strauss & Corbin 1998; Locke, 2001; Thomas, 2006). The inductive approach to classification, offered by the grounded theory, made it possible to structure and to merge the data with the help of the NVivo 7 software into units of meaning in the form of categories, with a view to facilitating their interpretation. The coding process was based on the NVivo 7 software, which facilitated data classification and sorting and searching for relevant excerpts from interviews. A total of 30 categories related to the objective of the research emerged from the analysis of the data. These 30 categories can be grouped into four themes:

- legitimacy of the 'client–supplier' logic underlying the remuneration system of the certification bodies (5 categories);
- possible impacts of remuneration by the client on auditor independence (11 categories);
- possible impacts of the client's financial size on auditor independence (6 categories);
- possible solutions (8 categories).

The findings of the study were grouped around these four main themes in the study results. As there were no significant differences from one category of respondents to another in response to most questions posed on the different themes, in most cases, it did not seem relevant to conduct an analysis of the results by respondent category (permanent auditors, freelance auditors, managers of certification bodies, etc.). When possible, the proportion of interviewees sharing the same viewpoints and the differences between respondent categories are indicated. Nevertheless, the qualitative nature of interviews makes it difficult if not impossible to provide precise statistics on the frequency or intensity of specific variables, quotes or ideas in order to measure the main findings.

3.3. STUDY RESULTS

3.3.1. Legitimizing the Client-supplier Relationship

Data analysis demonstrated that most respondents considered the business relationship between certification bodies and audited companies to be normal and legitimate.

In fact, approximately 75 per cent of respondents voiced the opinion that the practice of remuneration by the client following from the client–supplier relationship is a normal or even satisfactory state of affairs, and they attributed it to the institutional and economic context of ISO 14001 certification. According to approximately 65 per cent of respondents, the practice of the auditor being remunerated by the client is institutionalized through practices based on the 'user-pays' principle, which are applied in other, more established types of audits that have existed for longer, notably ISO 9001 certification and financial audits. In this study, the 'user' is the company seeking certification or the audited party. As a client, the company must pay for the auditing activities offered by the certification body. The 'user-pays' principle, which implies that auditors are paid by the audited party, applies not only in the context of a company seeking certification, but also for accreditation bodies such as the Standard Council of Canada (SCC), which supervises the certification bodies. Accreditation bodies are themselves under the supervision of the International Accreditation Forum (IAF). This pyramid structure of monitoring and auditing services is perceived as legitimate insofar as it is overseen by national (SCC) and international (IAF) public bodies. Approximately 65 per cent of respondents also believed that the ISO standards procedures and all certification processes are situated in the context of private for-profit entities, which justifies the 'client–supplier' logic. Therefore, certification bodies, as

economic agents, are also providers of audit services which meet the demand of client organizations. According to respondents, remuneration by the client as a result adheres to the market supply and demand context. The following excerpts are representative of the manner in which the respondents justified their perception of the business relationship between the audited client and the auditor as normal:

ISO 14001 and ISO 9001 systems are based on a voluntary participation. No one is forcing anyone. Ultimately, this is a client-supplier relation. So, if a company decides to implement the standard, it will have to deal with all the resources which will enable it to implement the system, just as in the case an accounting system. The company must necessarily employ third parties and pay them. Otherwise, this would not be feasible in a private context [Permanent Auditor 5].

While the majority of respondents believed that the auditor remuneration method which follows logically from the client–supplier relationship is a normal state of affairs, approximately 25 per cent perceived that the auditors’ role as ‘service providers’ constitutes a problem when they decide whether to grant a certificate to the audited company. However, also these respondents seemed to accept the present state of affairs, by adopting a relatively conservative and disillusioned stance: if they in some cases posed questions on alternative solutions in some cases, they normally left those unanswered:

The only problem is that the registrars are paid by the firms that they will audit. I see no way in which that could be solved.[Environmental manager 3, certified organization].

We are making money because we accredit certification bodies. They’re making money because they are certifying companies in the market to ISO 14001, right? We have a dilemma here because we are also making decisions [Certification body evaluator 1 from the SCC].

3.3.2. Audit Fees: a Direct Threat to Auditor Independence?

Although most respondents agreed that the method of remunerating certification bodies resulting from the client–supplier logic is normal and legitimate, they reacted in a much more varied manner when more specific questions about impacts on auditor independence were asked. These responses ranged between two opposed stances:

- The auditor remuneration model has no impact on the independence of ISO 14001 audits, or even plays a positive role;
- The remuneration of ISO 14001 auditors has potentially negative effects on their independence.

The first of those opinions was asserted by approximately 55 per cent of respondents, including all 15 auditors participating in the study. According to this optimistic stance, remuneration of certification bodies by the audited clients does not have a negative impact on the objectivity and independence of auditors. This optimistic attitude was based mainly on three types of justifications, which are not mutually exclusive:

- citing the contractual framework of the audit;
- questioning the existence of pressure related to financial aspects;

- pointing out the ethical and institutional framework of the certification process.

On the one hand, approximately 50 per cent of the respondents observed that the certification is conducted on a contractual basis, with the obligations of the parties clearly defined in order to ensure the independence of the certification bodies. Within the process, the client has the obligation to pay the remuneration, and the organization, to achieve a system conformity assessment with independent professional auditors who are not in a position of a conflict of interest. In this optimistic perspective, the clients are perceived to expect the audit to be thorough and objective, as they wish the certification process to produce a real added value. In fact, clients could even file complaints if the auditor fails to comply with the contractual obligation of independence, although no actual cases of this were reported by the auditors. Two respondents from the SCC acknowledged that it is possible for the auditor to become complacent in respect to this obligation, though they emphasized that this is in fact very infrequent.

On the other hand, approximately 45 per cent of the respondents questioned the existence of pressures related to financial aspects. The argument most often mentioned to justify that stance was the fact that the client does not pay the auditors directly, but rather their employers, that is to say, the certification bodies. According to respondents, the auditors do not personally participate in the financial contract negotiations, which are the responsibility of the customer service. Moreover, the salaries of employees or freelance auditors are in general not proportional to the value of contracts signed with clients. Additionally, approximately 25 per cent of respondents noted that the remuneration paid by the client is not contingent on obtaining the ISO 14001 certificate, but rather results from the fees for auditing the environmental management system. According to these respondents, undertaking to undergo the audit process does not guarantee obtaining the ISO 14001 certificate, which in fact limits the financial dependence of the auditor on the client.

Finally, some respondents upheld the optimistic position that the auditors' remuneration produces no negative impact, pointing to the ethical and institutional framework of the certification process. In fact, approximately 30 per cent of the respondents underlined the importance of these rules, whose enforcement is overseen by the SCC, in preventing threats to auditor independence. The SCC's role consists in monitoring and promoting good audit practices among certification bodies in a number of manners: informing and training auditors; conducting audits of certification bodies; monitoring the enforcement of ISO 14001 standards on auditing (in particular ISO 17021 and ISO 19011; ISO, 2006 and 2002, respectively); disciplinary sanctions in cases of non-compliance with ethical rules, etc. A number of respondents mentioned the risk of auditors being dismissed or facing disciplinary sanctions for non-compliance with

ethical standards. The following opinions are representative of the arguments cited by the respondents who believe that auditor independence is not threatened by the method of remuneration by clients:

The system is voluntary, with established ethical rules and operation principles. It is a market service. The client does not pay for the certificate, but for an audit leading to obtaining it [Lead Permanent Auditor 4]

Billing for services is not my job, so money matters do not affect my relationship with the client. I do not feel pressure; I've never witnessed a client attempting to bribe me [Lead Freelance Auditor 4 and manager/owner of a consulting firm]

In fact, what we want is for the client to improve its system. If we are indulgent with the audited company, I do not think we help them improve. Companies often ask us to give them the straight goods because they need the information to improve. I have never felt my independence being threatened by a business relationship [Lead Permanent Auditor 2].

On the other hand, approximately 25 per cent of the respondents voiced the opposite opinion, suggesting that remuneration by the client can threaten the independence of auditors. However, this threat was primarily referred to as a more or less theoretical possibility, with very few actual examples provided during the interviews. As noted by one SCC respondent, given the scandals in the financial audit world and the fact that organizations offering financial audit have in recent years moved towards the ISO 14001 certification field, it is implausible that ISO auditors not be exposed to conflicts of interest related to their mode of remuneration. Moreover, the competition and the risk of losing the client to another certification body may lead some auditors to adopt a more indulgent attitude in order to obtain certain contracts. The choice of the certification body by the client could also incite indulgence, and encourage the auditors to interpret the requirements of the standards in a flexible manner. In general, some clients might be tempted to seek out more lenient and less expensive certification bodies, as well as exert a certain amount of pressure in order to ensure the favourable result of the audit. Respondents in this category claimed that auditors are not necessarily immune to these pressures:

There is a dilemma between client relations and certification. Sometimes, registrars have to adjust to the situation or stretch a little the limits of what is acceptable. It does not happen in all the cases. I would say in 30% of cases. Some registrars say to themselves that if they want to keep their client, they better please him, and if they withhold the certification of the company because it does not meet the standard, this will have an impact on their future income [Freelance Auditor 3 and manager of a consulting firm]

There is the competition between registrars. When a registrar sees that the client wants to hire another auditor, he adopts a more friendly attitude, because he does not want to lose the client. It is in this that the problem of auditor independence resides. However, I think it also depends on people's perceptions. When people see that a company pays its registrar, this does not seem quite credible. [Environment Manager 3, from a certified organization].

3.3.3. The Influence of client Size and Resource

Approximately 80 per cent of those interviewed felt that auditor independence is not affected by the financial size and resources of the company. However, as in the case of the mode of remuneration, this rather idealistic vision of auditor independence seems to rely on a quite fragile basis. In fact, approximately one third of the respondents stated that large companies can actually constitute a source of pressure because of their financial importance for the income of the certification body. These pressures can be manifested, for example, in the threat of cancelling the contract. However, some auditors stated that such pressure was stronger in the field of financial audits than that of ISO 14001 audits, without providing a clear explanation of the difference between the two:

I think there is a difference between financial audits and environmental management audits because of the monetary issues associated. We are not influenced by the financial resources of the company at all. We are hired to make a fair assessment of their process. Our role is not to say how to run their business, but to validate things according to certain standards. [Lead permanent auditor 2]

Paradoxically, even though most respondents rejected the claim that the independence of auditors can be influenced by client's company size, two-thirds of the auditors interviewed on the issue acknowledged that the rigorousness of the audit depends partly on the client's company size and resources. However, contrary to initial assumptions and the trend observed in some studies on financial audits (Li, 2009; Geiger & Blay, 2012), the respondents upheld that clients of considerable size and financial resources would in fact enhance the rigorousness and professionalism of audits rather than constitute a source of pressure that could jeopardize the independence of auditors. In fact, auditors appear to be more flexible as far as the rigorousness and requirements of the audit are concerned in the case of small and medium-sized enterprises (SMEs), which lack the resources for the establishment or maintenance of the environmental management system. At least two auditors reported that they had rather minimalist requirements in the case of SMEs, as it was important to adapt to their resources. One respondent (permanent auditor) compared such adaptation to the case of 'a hospital patient to be treated as his case requires'. If adapting the audit to the resources and the situation of the SMEs may appear legitimate, it seems to undermine the role of the ISO 14001 certification as a manner of ensuring to stakeholders the effective incorporation of environmental concerns in their operation. First, some SMEs may be heavy polluters and their environmental footprint may be greater than that of larger companies, which have more resources. In this context, the greater flexibility with respect to some SMEs may send the wrong signal to stakeholders as far as both the control of environmental issues and the value of ISO 14001 certification are concerned. Secondly, adapting the audit to the client's size and resources tends to call into question the separation (often mentioned by the respondents) between the business aspects of the audit and its implementation, which is supposed to be

impartial and independent of economic considerations. Although none of the respondents mentioned the actual practice of negotiations on the audit requirements depending on the size and financial resources of the client, it can be reasonably assumed that such negotiations are conducted in a more or less implicit manner. Thirdly, the ISO 14001 standard is based on rather conventional management principles, which were designed for application by companies of all sizes and all industries. In this context, the adaptation of the audit to the size and financial resources of the enterprise appears to be at odds with the intent of the standard. Finally, perceptions concerning the size and the financial resources of the audited company may lead to misinterpretations which distance the certification bodies from their primary role of verification. The following interview excerpts clearly show that adapting the audit to the economic situation of the audited companies may be quite arbitrary and lead to a fairly flexible verification of ISO 14001 requirements:

This can affect the quality of the system that you require of the client. The performance threshold that you will require in your audit comments may be higher for a large company than for a small one. I know that for some places I'll propose measures for improvement that I will not propose to other places because I know they do not have the means to implement them. So I make sure that the smallest ones which do not have money comply with the standard to the best of what they can afford to pay, while pushing them to improve where they can. [Freelance Auditor 4, manager of consulting firm].

Large companies allow us to devote enough time to them because they have the means to pay. So we'll spend the time required by the standard to really give them the result they want. On the other hand, small businesses do not necessarily have the resources for in-depth audits and therefore, sometimes we will go over them faster [Leads permanent auditors 3 & 4].

3.3.4. Challenging the Status Quo?

While approximately two-thirds of the respondents believe that the current remuneration method can, in theory, pose a threat to auditor independence, very few of them have proposed alternative solutions. In most cases, respondents are in fact in favour of maintaining the current user-pays system, which allows maintaining control over the business aspects of the audit while preserving, at least in appearance, the independence of the auditors, as they are not supposed to participate personally in contract negotiations. In fact, only three respondents (one consultant and two environmental managers of certified companies) proposed a new manner of remuneration for certification organizations, via a body which would perform the role of an intermediary, with a view to preventing the client-supplier relationship between the auditors and the audited companies. This new remuneration mode could be introduced in one of two complementary manners. The first of those would require creating a certification fund managed by a new independent body responsible for financing certification organizations without the latter participating directly in contract negotiations with the audited companies. The second solution would consist in the management of

applications by an existing body, e.g. the SCC or the ISO, which would decide which certification body should conduct the certification process of a given company.

Ideally, there should be no relation, and no financial connection, between the auditor and the company. For example, a part of the amount paid by the client to obtain the certificate could be managed by the International Organization for Standardization. The organization would use that money to pay the auditors and ensure their impartiality and independence [Environmental Manager 1, certified organization].

However, the majority of respondents believe that such a solution would only shift the problem by providing a false sense of confidence and security. In addition, the establishment of a new remuneration model with the participation of an independent body could produce a number of adverse effects: bloating the bureaucratic and administrative system, increasing costs for the clients as a result of introducing another actor, lack of communication between the auditors and certified company, possible misreading of the needs of certain companies as a result of the centralization of application processing, arbitrary selection of auditors, etc.

Whatever the legitimacy of the arguments used to justify the status quo, maintaining the current remuneration system appears to be motivated primarily by economic considerations and the concern of audit professionals that they shall lose control of the relations with client companies who currently ensure their source of revenue. However, these economic arguments were rarely directly voiced in the interviews, and most respondents focused instead on the fact that the current system is satisfactory, and modifying it constitutes a possible risk:

In fact this would be a different manner of managing the process; I'm not sure it would improve it. It would probably lead to increasing tenfold the costs of certification [Environmental Program Manager, Certification Body 1]

Wouldn't adding another stage in fact create a false sense of confidence, sending the message that there is more monitoring? Are people capable of fully appreciating the present state of affairs? Adding another entity might in fact slow down the issuing of certificates, because the entity would not be sufficiently connected to the auditors who conduct the audits. Currently, there is in fact some communication between the team that conducts the audit and the people who are responsible for issuing the certificate [Lead permanent auditor 2].

Paradoxically, despite being relatively satisfied with current remuneration practices, most respondents acknowledged the importance of strengthening the independence of auditors. However, the solutions proposed in this area actually overlap with existing practices or concern issues out of auditors' control: strengthening the surveillance of certification bodies by the SCC, applying existing standards on auditor independence (including ISO 17021 and ISO 19011; ISO, 2006 and 2002, respectively), emphasizing professionalism and preventing conflicts of interest through auditor training, etc. Other respondents emphasized the importance of the auditors' reputation and the role of audited companies' desire to prevent

conflicts of interest, claiming that the existence of those would undermine the reputation of certification bodies, which would not benefit if they yielded to pressures related to the mode of auditor remuneration. In this context, the activity of the SCC seems to constitute an important element:

The SCC is already working hard to ensure that ultimately the right conditions are in place to allow the registrars to do their job properly. [Certification bodies evaluator 3 from SCC.]

3.4. DISCUSSION

The present study aims to analyse the effect of audit fees and the financial power of clients on the independence of ISO 14001 auditors, on the basis of the observations of auditors and professionals involved in the certification process. Although the majority of respondents realize that the current remuneration practices could lead to a conflict of interest, few of them believe that it is necessary to modify those. Respondents tend to perceive the certification body as a service provider, which legitimately receives remuneration from the client. The legitimacy of such a remuneration model is confirmed by its use in other areas, including financial audit (Moore *et al.*, 2006), and the monitoring role of well-established organizations, in the Canadian context, the SCC. The acceptance for the current method of auditor remuneration is consistent with the findings of several studies in the field of finance (Craswell *et al.*, 2002; DeFond *et al.*, 2002; Umar & Anandarajan, 2004), which document the view that remuneration by the client imposes the obligation of objectivity and independence on the auditors.

However, auditor independence remains a sensitive and delicate issue, which introduces a social desirability bias (Ammenberg *et al.*, 2001; Boiral, 2007) into the discourse of audit professionals and audited companies. Despite this bias, the present study demonstrates that some respondents acknowledge that the current remuneration method actually represents a threat to auditor independence, as discussed by a number of authors (Burdick, 2001; Kaplan, 2004; Gestel, 2005; Moore *et al.*, 2006). Nevertheless, the analysis of respondents' observations furnishes few examples in this area. Most respondents only provide general remarks following highly mediatised scandals in the field of financial audit, which makes it possible to distance themselves from the problems they describe, and preserve in appearance their professional integrity, which obviously is never truly questioned in interviews.

Contributions

A major contribution of the present study consists in the analysis of the arguments which auditing professionals involved in the process of ISO 14001 certification employ in order to reconcile the mode of remuneration by the audited company with the principle of independence which is at the heart of audit practice. The study provides insights into the level of reflexivity and critical sense which audit professionals

display in relation to their professional activity and the method of remuneration which appears a priori at odds with the principle of independence (Burdick, 2001; Kaplan, 2004; Gestel, 2005; Moore *et al.*, 2006). The study reveals a disconnection between, on the one hand, the awareness of the threat and, on the other, the acceptance of the existing remuneration system. This dissociation may be explained by the concern for social legitimacy among the respondents, who are reluctant to openly and directly acknowledge the existence of circumstances which may call their professionalism into question. It can also be perceived as a manifestation of auditors' 'moral seduction' (Moore *et al.*, 2006), that is to say convincing themselves that the conflict of interest problem does not really exist. This perspective is also encouraged by the institutionalization and rationalization of questionable practices. In fact, whatever independence issues it may cause, the existing remuneration method is rooted in the auditors' professional routine. Auditors thus often lack a critical distance towards their practice and are *a priori* reluctant to challenge it. As a result, when the problem of a possible conflict of interest related to the mode of remuneration is discussed, audit practitioners often dismiss this as caused by a poor understanding of the realities of audit practices, whose integrity they claim to be guaranteed by the institutionalization of standards and well-established monitoring mechanisms. This lack of critical distance associated with the phenomenon of 'moral seduction' among audit professionals may partly explain the paradox of, on the one hand, the awareness of the problem of a conflict of interest in the general perspective and, on the other, the virtual absence of questioning the practices which are more directly related to the respondents' personal experience.

The study also contributes to the research into the influence of size and financial power of audited companies on auditor independence. Paradoxically, if respondents tend to call this influence into question, they acknowledge, in fact, that certain pressures to adapt the requirements of the audit to the size of the audited client do exist. However, contrary to the findings of some studies on financial auditing (Gul, 1989; Reynolds & Francis, 2000; Windsor, 2005), most auditors perceive the lack of financial resources of small businesses as the main source of pressure. They also admit to being more flexible in the application of ISO 14001 in the case of SMEs. Moreover, if certain auditors admit adapting the requirements of the audit to the company size, they rarely perceive this as a threat to their own independence, whatever the pressure and size of clients.

The study also contributes to the exploration of possible manners of reducing the risk of conflicts of interest related to the mode of remuneration, in particular through introducing a third party acting as an intermediary between audit firms and companies. Distrust and criticism voiced towards such a solution by most respondents are related to the unwillingness to change the current remuneration system, which allows audit firms both to control the business aspects of certification and to maintain the appearance of independence in the conduct of audits. The appearance of independence and legitimacy is embedded in routines,

standards and monitoring mechanisms which are institutionalized by the activities of the SCC and the ISO standards certification process in general. Maintaining the status quo is one of the possibilities raised by Mil-Homens' (2011) thesis on the ISO 14001 audits. However, the reasons that can justify why the current remuneration system is not put into question have not been dwelt on in depth in the literature on the subject. The present study allows, among other things, an exploration of such reasons, and the difficulties posed by the alternative solutions to the current mode of remuneration: bureaucracy, increased costs to the client, breakdown in the auditor–certifier–client communication, etc.

From a practical standpoint, the analysis of the resistance and challenges pointed out by the respondents may help decision makers to anticipate the reactions to measures aimed at eliminating the client–supplier relationship between auditors and audited companies. However, such measures could prove necessary in order to avoid scandals of the sort reported in the financial field.

Limitations and avenues for future research

The main limitation of the study is related to the nature of the respondent group, which consisted exclusively of persons involved in the certification audits. Although the study focuses on various categories of ISO 14001 professionals, similarities in the responses obtained on the main issues of the study may indicate that the personal involvement in ISO certification and its financial stakes causes significant bias. From this perspective, the relative homogeneity in the responses obtained is in itself an interesting result which may indicate that audit fees threaten the independence of respondents, who depend financially on ISO 14001 audits. While involvement in the certification audits seems necessary to ensure that the respondents are familiar with the subject, it clearly results in a lack of critical distance. A further study could be conducted among the managers or employees of the certified companies. What are their perceptions concerning the impact of the mode of remuneration of the auditors on their independence? To what extent do they feel that they can pressure the auditors to obtain ISO 14001 certification more easily? Do they perceive the size and financial power of their companies as a factor influencing the thoroughness of the audits? To what extent do they find audits credible and professional? Although some studies on ISO certification have cast a critical regard on these issues (Jiang & Bansal, 2003; Boiral, 2007; Mil-Homens, 2011), very little research has been conducted on the perception of audited companies by the independent certification bodies. Such studies could, however, face the same social desirability bias as those concerning auditors. Because of the economic and financial stakes of ISO 14001, it is indeed unlikely that managers and employees of certified companies be more inclined than auditors to criticize the rigorousness of the certification process.

Whatever the method used, the level of auditor independence ultimately depends on subjective perceptions and can therefore hardly be captured objectively. However, the analysis of these perceptions is important in understanding how audit professionals endow their work with meaning and how they attempt to legitimize the existence of threats or contradictions concerning maintaining their own independence, which is at the heart of the certification process.

REFERENCES

Alleyne, A.A., Devonish, D. & Alleyne, P., (2006), 'Perceptions of auditor independence in Barbados', *Managerial Auditing Journal*, Vol.21, N° 6, pp. 621-635.

Ammenberg, J., Wik, G. & Hjelm, O. (2001), 'Auditing external environmental auditors – investigating how ISO 14001 is interpreted and applied in reality', *Eco-Management and Auditing*, Vol.8, N° 4, pp. 183-192.

Andrews, R.N.L., Charm, J., Habicht, H., Knowlton, T., Sale, M. & Tschinkel, V., (2001), Third-party auditing of environmental management systems: U.S registration practices for ISO 14001. *Report by a Panel of the National Academy of Public Administration*, [On line]: <http://www.dep.state.pa.us/dep/deputate/pollprev/ISO14001/NAPA.pdf> (Accessed the 28th July 2007)

Ball, A., Owen, D.L., & Gray, R., (2000), 'External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports', *Business Strategy and the Environment*, Vol.9, N° 1, pp. 1-23.

Bakar, N.B.A., Rahman, A.R.A. & Rashid, H.M.A., (2005), 'Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions', *Managerial Auditing Journal*, Vol.20, N°8, pp. 804-822.

Barkess, L., Simnett R. & Urquhart P. (2002), 'Forum: auditor independence the effect of client fee dependence on audit independence', *Australian Accounting Review*, Vol.2, N° 3, pp. 14-22.

Beattie, V., Brandt, R. & Fearnley, S. (1999), 'Perceptions of auditor independence: U.K. evidence' *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol.8, N°1, pp. 67-107.

Beckmerhagen, I.A.; Berg, H.P.; Karapetrovic, S.V. & Willborn, W.O. (2004), 'On the effectiveness of quality management system audits', *The TQM Magazine*, Vol.16, N° 1, pp. 14–25.

Boiral, O. (2007), 'Corporate greening through ISO 14001: a rational myth?' *Organization Science*, Vol.18, N° 1, pp., 127-146.

Boiral, O. & Gendron, Y. (2011). 'Sustainable development and certification practices: lessons learned and prospects', *Business Strategy and the Environment*, Vol.20, N° 5, pp. 331-347.

Boiral, O. (2011), 'Managing with ISO Systems: Lessons from Practice', *Long Range Planning*, Vol. 44, N°3, pp. 197–220.

Burdick, D. P.E. (2000), 'American and European ISO 14001 accreditation requirements and their influences on registrar practice and environmental performance', *Corporate Environmental Strategy*, Vol.8, N° 1, pp. 65–74.

- Craswell, A. Stokes, D.J. & Laughton, J. (2002), 'Auditor independence and fee dependence', *Journal of Accounting and Economics*, Vol.33, N° 2, pp. 253-275.
- Creswell, J. (1998), *Qualitative inquiry and research design. Choosing among five traditions*. Sage Publications, Thousand Oaks, London, New Delhi.
- Darnall, N., I. Seol, & J. Sarkis (2009), 'Perceived stakeholder influences and organizations' use of environmental audits', *Accounting, Organizations and Society*, Vol.34, N° 2, pp. 170–87.
- Dart, E. (2011), 'UK investor' perceptions of auditor independence', *The British Accounting Review*, Vol. 43, N°3, pp. 173-185.
- Deegan, C., Cooper, B.J. & Shelly, M. (2006), 'An investigation of TBL report assurance statements: UK and European Evidence', *Managerial Auditing Journal*, Vol.21, N° 4, pp. 329-371.
- DeFond, M.L., Raghunandan, K. & Subramanyam, K.R., (2002), 'Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions'. *Journal of Accounting Research*, Vol.40, N° 4, pp. 1247- 1274.
- Environmental Data Services (ENDS), (2006), 'EMS survey brings mixed news for certifiers', Report 382, November, pp 30-33.
- Environmental Data Services (ENDS), (2003), 'EMS survey reveals widespread concerns over certification', Report 347, December, pp. 19-21.
- Etzion, D. & Ferraro, F. (2010), 'The role of analogy in the institutionalization of sustainability reporting. *Organization Science*, Vol.21, N° 5, pp. 1092-1107.
- Flint, D. (1988), *Philosophy and principles of auditing: an introduction*. Macmillan Education Ltd, Basingstoke, United Kingdom.
- Geiger, M.A, & Blay, A.D. (2012), 'Auditor fees and auditor independence: Evidence from going concern reporting decisions'. [On line] http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1943124 (accessed the 10th may 2012)
- Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam H. (2006), 'An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence' *Journal of Business Ethics*, Vol.64, N° 2, pp. 169-193.
- Gestel, R.V. (2005), 'Self regulation and environmental law', *E.J.C.L.*, Vol. 9.1 January 2005.
- Ghosh, Al. Kallapur, S. & Moon, D. (2009) Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 28, N° 5, pp. 369-385
- Goldwasser, D.L. (1999), 'The task awaiting the ISB.' *Accounting Today*, ,(June7- June20), 52,54.
- Gul, F.A. (1989), 'Bankers' perceptions of factors affecting auditor independence'. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol.2, N°3, pp. 40-50.
- Holt, A. (2010), 'Using the telephone for narrative interviewing: a research note'. *Qualitative Research*, Vol.10, N° 1, pp. 113-121.
- Independence Standards Board, (2000), *Exposure draft (Ed00-2), statement of independence concepts: a conceptual framework for auditor independence*, New York, NY.

ISO Management Systems (2002), 'Debate reactions to ISO Secretary-General's "Police yourselves" call to ISO 9000 community', *ISO Management Systems*, Vol.2, N°2 (March-April), pp. 55-61.

International Organization for Standardization (ISO) (2004), *ISO/IEC 17000: Conformity assessment – vocabulary and general principles*. Geneva: ISO Central Secretariat.

International Organization for Standardization (ISO) (2010). *The ISO Survey 2010*. Geneva: ISO Central Secretariat.

International Organization for Standardization (ISO) (2006), *ISO/IEC 17021: Conformity assessment – Requirements for bodies providing audit and certification of management systems*. Geneva: ISO Central Secretariat.

International Organization for Standardization (ISO) (2002), *ISO 19011 Guidelines for quality and/or environmental management systems auditing*. Geneva: ISO Central Secretariat.

International Organization for Standardization (ISO) (2004). *ISO 14001 Environmental management systems – Requirements with guidance for use*. Geneva: ISO Central Secretariat.

Jiang, R.J., & Bansal, P. (2003), 'Seeing the need for ISO 14001', *Journal of Management Studies*, Vol.40, N° 4, pp. 1047-1067.

Kaplan, R.L. (2004), 'The mother of all conflicts: auditors and Their Clients', *Journal of Corporation Law*, Vol.29, N° 2, pp. 363-383.

Karapetrovic, S. & Willborn, W. (2000), 'Generic audit of management systems: fundamentals'. *Managerial Auditing Journal*, Vol.15, N° 6, pp. 279-294.

Kitazawa, S. & Sarkis, J. (2000), 'The Relationship between ISO 14001 and continuous source reduction programs', *International Journal of Operations and Production Management*, Vol.20, N° 2, pp. 225-248.

Lang, J.C. (1999), Legislative, regulatory and juridical dilemmas in environmental auditing. *Eco-Management and Auditing*, Vol.6, N° 3, pp. 101-114.

Li, C. (2009), 'Does client importance affect auditor independence at the office level? Empirical evidence from going concern opinions', *Contemporary Accounting Research*, Vol.26, N° 1, pp. 201–230.

Locke, K. (2001), *Grounded theory in management research*, Thousand Oaks, CA: Sage.

Mahony, P. (1995), 'Auditor independence – fact or fantasy?'. *Accountancy Ireland*, Vol.27, N° 2, pp. 6-8.

Manetti, G. & Becatti, L. (2009), 'Assurance services for sustainability reports: Standards and Empirical Evidence', *Journal of Business Ethics*, Vol.87, N° 1, pp. 289-298.

McKinley, S., Pany, K. & Reckers, P.M.J. (1985), 'An examination of the influence of CPA firm type, size, and MAS provision on loan officer decisions and perceptions' *Journal of Accounting Research*, Vol.23, N° 2, pp. 887-896.

Miles, M. B. & Huberman, A. M. (2003), *Qualitative data analysis : an expanded sourcebook*, 2nd Edition, translated in French by Martine Hlady Rispal, reviewed by Jean-Jacques Bonniol. De Boeck. Belgium, Brussel.

- Mil-Homens, J. L. (2011), Labeling schemes or labeling scam? Auditors' perspectives on ISO 14001 certification. *Dissertation submitted to the faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy*. Blacksburg, Virginia.
- Moore, D.A., Tetlock, P.E., Tanlu, L., & Bazerman, M.H. (2006), 'Conflicts of interest and the case of auditor independence: moral seduction and strategic issue cycling', *Academy of Management Review*, Vol.31, N° 1, pp. 1-29.
- Pasewark, W.R. & Wilkerson, J.E.Jr. (1989), 'Introducing the power quintuplets: Client power and auditor independence', *The Woman CPA*, Vol.51, N° 3, pp. 13-17.
- Poksinska, B., Dahlgaard, J.J., Eklund, J.A.E., 2006. From Compliance to Value-Added Auditing – Experiences from Swedish ISO 9001: 2000 Certified Organisations. *Total Quality Management*, Vol. 17, N°7, pp. 879–892.
- Potoski, M. & Prakash, A. (2005), 'Green clubs and voluntary governance: ISO 14001 and firms' regulatory compliance'. *American Journal of Political Science*, Vol.49, N° 2, pp. 235–248.
- Power, M. (1997a), 'Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit', *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, N° 2, pp. 123-146.
- Power, M. (1997b), *The audit society: Rituals of verification*. Oxford, England: Oxford University Press.
- Power, M. (2003), 'Evaluating the audit explosion', *Law and Policy*, Vol.25, N° 3, pp. 185-202.
- Power, D. & Terziovski, M. (2007), Quality audit roles and skills: Perceptions of non-financial auditors and their clients, *Journal of Operations Management*, Vol.25, N° 1, pp. 126–147.
- Reckers, P.M.J. & Stagliano, A.J. (1981), 'Non-Auditing services and perceived independence: Some new evidence'. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.1, N°1, pp. 23-37.
- Reynolds, K. J. & Francis, R. J. (2000), 'Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions', *Journal of Accounting and Economics*, Vol.30, N° 3, pp. 375-400.
- Schulte, A.A.Jr. (1966), 'Management services: a Challenge to audit independence?' *The Accounting Review*, Vol.41, N° 4, pp. 721-728.
- Stephens, N. (2007), 'Collecting data from elites and ultra elites: telephone and face-to-face interviews with macroeconomists', *Qualitative Research*, Vol.7, N° 2, pp. 203-216.
- Strauss, A., & Corbin, J. (1998), *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*, 2nd edition. Thousand Oaks, California: Sage Publications.
- Suddaby, R. (2006), 'From the editors: What grounded theory is not', *Academy of Management Journal*, Vol.49, N° 4, pp. 633–642.
- Todea, N., Stanciu, I.C. et Joldos, A.M. (2011), 'Environmental audit, a possible source of information for financial auditors'. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol.13, N°1, 66-74.
- Thomas, D. R. (2006), 'A general inductive approach for analyzing qualitative evaluation data'. *American Journal of Evaluation*, Vol. 27, N° 2, pp. 237-246.

Trief, P.M., Sandberg, J., Greenberg, R., Graff, K., Castronova, N., Yoon, M. & Weinstock S.R. (2003), 'Describing support: a qualitative study of couples living with diabetes', *Families, Systems & Health*, Vol.21, N° 1, pp. 21-57.

Umar, A. & Anandarajan, A. (2004), 'Dimensions of pressures faced by auditors and its impacts on auditors' independence. A comparative study of the USA and Austria', *Managerial Auditing Journal*. Vol.19, N° 1, pp. 99-116.

Wallman, S.M.H. (1996), 'The future of accounting, Part II: Reliability and auditor independence', *Accounting Horizons*, Vol.10, N° 4, pp. 76-97.

Windsor, C, A. (2005), *Management economic bargaining power and auditors' objectivity*. in Campbell, T. & Houghton, K. (2005) « *Ethics and auditing* ». ANU E. Press.

Appendix 1: interview guide

This Appendix summarizes the main questions of the interview guide. Some of the questions were adapted to reflect the each respondent's specificity.

1. What role do you play in the ISO 14001 certification process in Canada?
2. Which services do the auditors or certification bodies generally provide to companies concerning the environmental management systems?
3. What do you think about the competition in the process of ISO 14001 certification in Canada?
4. How does this competition influence the practices of the auditors and certification bodies?
5. Do you think that all auditors and ISO 14001 certification bodies respect the independence of the audit? Please justify your answer.
6. With regard to the choice of the certification body and the payment of audits fees by the company seeking ISO 14001:
 - a. Which factors, according to you, drive the companies' choices?
 - b. What impact do you think such a commercial relationship has in regard to the objectivity and the independence of the ISO 14001 audit?
 - c. Give a few examples of situations in which, according do you, the commercial relationship influenced the conclusions of the auditors.
 - d. How long does the contractual relationship between certification bodies and their clients last?
 - e. Do you think that auditors tend to remain in a permanent relation with the certified company? If so, why?
7. In the accounting auditing field, some authors concluded that the economic condition of the client influences the auditor's decision.
 - a. Do you think that the auditors face this situation within the framework of the ISO 14001 audit process? If so, why?
 - b. How does the client's economic condition influence the ISO 14001 auditors?
8. What are the institutional or governmental mechanisms for monitoring the independence of the auditors and the certification bodies in the ISO 14001 certification process?

- a. What do you think about the efficiency of these mechanisms?
9. Do you think that the ISO 17021 standard can really help avoid the conflicts of interests in the process of ISO 14001 certification ISO 14001? If so, how?
10. What measures would you propose for the improvement of the ISO 14001 certification process, as far as the protection of the independence against the economic dependence is concerned?

Specific questions to the accreditation body (Standards council of Canada, SCC)

1. What role does the SCC play in the ISO 14001 certification process in Canada?
2. Has the SCC already decided in the past to penalize or suspend certifications bodies because of their lack of independence or others ethical issues?
3. What is your opinion on the auditor independence in the practice of ISO 14001 audits?

Specific questions to certified companies

1. What organizations have contributed to the implementation and certification of your environmental management system?
2. What do you think about the independence of auditors who have verified your environmental management system in view of the certification?
3. In the context of the commercial contract with the certification bodies, do you think that some companies seeking certification exert pressures on auditors or certification bodies?

Specific questions to auditors and certification bodies

1. To what extent can the commercial contract with the certified company affect your independence?
2. As an auditor, how do you establish that the information and the documents provided by the companies you audit are rigorous, accurate and complete?
3. As an auditor, have you already refused to grant the ISO 14001 certification because the company did not comply with the standard? Is it frequent that the audited companies fail to obtain the ISO 14001 certificate?
4. How do you protect your auditor independence in the commercial relationship with the client (audited company)?
5. Could you describe how the final decision to grant or to refuse the certification is taken within your organization? Who is involved in taking this decision?
6. How do certification bodies monitor the integrity of their auditors?

4. CHAPITRE 4: PERMANENCE DE L'AUDITEUR ET INDÉPENDANCE DE L'AUDIT ISO 14001 : UNE ÉTUDE EXPLORATOIRE

Troisième article soumis à la revue VertigO (la revue électronique en sciences de l'environnement). Accepté pour publication avec modifications le 8 novembre 2012.

Résumé

L'étude analyse l'influence du maintien des auditeurs chez un même client sur l'indépendance et la qualité des audits ISO 14001. Basée sur une approche qualitative, elle est réalisée auprès de 36 professionnels impliqués dans les processus d'ISO 14001 au Canada. Les résultats indiquent une absence de règles formelles sur la rotation des auditeurs, qui laisse prédominer la volonté du client audité. En outre, l'apprentissage et la connaissance du système du client induisent diverses motivations et restent au centre de deux influences opposées concernant la permanence de l'auditeur. D'une part, il est jugé indispensable à l'indépendance de l'auditeur, à l'efficacité de l'audit et à l'amélioration continue du SGE. D'autre part, des risques de familiarité avec le client et le SGE subsistent et nuisent à la rigueur, l'objectivité et à l'esprit critique de l'auditeur. Enfin, l'étude propose plusieurs avenues de solution, dont la rotation des auditeurs après six ans chez un client.

Mots clés : permanence de l'auditeur ; indépendance ; qualité d'audit ; certification ISO 14001 ; rotation.

Introduction

Le processus d'évaluation de la conformité à la norme ISO 14001 des systèmes de gestion environnementale (SGE) en vue de la certification repose sur un cycle de trois années. Il est caractérisé par un audit de certification initiale suivi de deux audits annuels de surveillance avant la recertification. La durée du cycle tend à circonscrire la relation contractuelle entre l'organisme de certification et l'organisation à certifier. Cependant, les références normatives du processus de certification ne déterminent pas la durée du maintien ou la permanence des auditeurs chez un même client durant plusieurs cycles de certification. Par ailleurs, les règles contractuelles de la certification ISO sont régies par la loi du marché sans être véritablement soumises à une régulation des organismes d'accréditation ou de l'ISO (Paterson, 2002; The Business Improvement Network, 2002).

La permanence de l'auditeur peut être décrite comme étant la période de temps passé par le même auditeur sur plusieurs mandats professionnels d'audit chez un même client. Ce mandat est déterminé par la durée du contrat et peut s'étendre sur plusieurs années. Elle se traduit par la pérennité dans la relation auditeur-audité qui pourrait limiter la liberté d'action et l'objectivité de la vérification. En effet, cette

permanence peut favoriser la familiarité qui constitue une menace à l'indépendance de la vérification (Strohm, 2005; Organisation de standardisation internationale, 2006). Or, une remise en cause de l'indépendance a des répercussions négatives sur la crédibilité et la légitimité du processus de certification (Hillary, 1998; Lang, 1999; Power, 1997).

Malgré son influence sur l'indépendance de l'auditeur, à notre connaissance, aucune étude n'a encore analysé la permanence de l'auditeur spécifiquement dans le domaine de la vérification des SGE. Cependant, le sujet est d'actualité dans le domaine de la vérification financière depuis les scandales financiers des années 2000. Il est marqué par l'absence de consensus sur la durée idéale de la relation auditeur-audit ainsi que sur ses conséquences sur l'indépendance et la qualité des vérifications (Simnett, 2006; Vanstraelen, 2000). La controverse se concentre sur trois positions. La première estime que la permanence peut avoir une influence négative sur l'indépendance et la qualité de la vérification (Alleyne *et al.* 2006; Bakar *et al.*, 2005; Lu, 2006; Tan, 1995). En revanche, la deuxième la perçoit plutôt comme un facteur de renforcement positif de l'indépendance de l'auditeur et de la qualité de l'audit (Geiger & Raghunandan, 2002; Ghosh & Moon, 2005; Shockley, 1981). Enfin, la dernière position soutient l'absence d'influence particulière du maintien de l'auditeur sur l'indépendance des vérificateurs (Carey & Simnett, 2006; Iyer & Rama, 2004).

Face à ces divergences, et considérant les similitudes entre l'audit de certification ISO 14001 et l'audit financier (Power, 1997; Hillary, 1998; Andrews *et al.*, 2001), l'objectif de l'étude était d'explorer les conséquences de la permanence du vérificateur sur son indépendance et sur la qualité de l'audit dans le contexte de la certification ISO 14001. L'étude a tenté de répondre aux questions suivantes : quelles sont les pratiques contractuelles entre les organismes de certification et leurs clients? Comment les répondants percevaient-ils le maintien d'un vérificateur sur plusieurs cycles de certification chez le même client? Quelles solutions préconisaient les participants face aux risques associés à un long mandat de l'auditeur chez un même client? Pour répondre à ces interrogations, l'article s'appuie sur une recherche qualitative reposant sur des entrevues menées auprès de 36 professionnels impliqués dans le processus de certification du SGE ISO 14001 au Canada.

L'article présente d'abord une revue de littérature sur le contexte de pratique de la certification ISO 14001 en lien avec la permanence de l'auditeur. Ensuite, l'expérience de la vérification financière sur la permanence de l'auditeur et ses conséquences est analysée afin de démontrer son intérêt pour étayer la présente étude. Dans ce cadre, nous en soulignons les similitudes et les différences avec la vérification ISO 14001. La méthodologie qualitative adoptée pour la collecte et l'analyse des données ainsi que l'analyse

des résultats sont ensuite expliquées. Enfin, la discussion, les contributions et les limites de l'étude sont présentées.

4.1. LA CERTIFICATION ISO 14001 ET LA DURÉE DU MANDAT DE L'AUDITEUR

La norme ISO 14001 vise la mise en place d'un système de gestion environnementale (SGE) pour mieux intégrer les préoccupations environnementales dans les activités quotidiennes de l'organisation. Elle requiert une évaluation de conformité qui peut aboutir à la certification du SGE de l'organisation. Celle-ci est réalisée par un organisme de certification ou registraire indépendant à travers une vérification indépendante et objective des exigences mises en œuvre par l'organisation, afin de valider leur conformité avec les critères de la norme ISO 14001. Ainsi, la certification résultant de l'audit constitue l'attestation de conformité que l'organisme octroie à l'organisation. Les motivations à l'origine de la certification ISO 14001 sont assez diverses selon les organisations : anticipation ou réponse aux exigences réglementaires, demande de certains clients, pressions du siège social, amélioration de l'efficacité globale, etc. (Andrews *et al.*, 2001; Druetz-Vérité & Nieck, 2008; Halley & Boiral, 2008; Yiridoé *et al.*, 2003; etc.). Par ailleurs, l'audit de certification peut favoriser une réflexion interne sur l'efficacité et l'efficience du SGE de l'organisation. En outre, à l'externe, la certification peut contribuer à l'amélioration des relations entre les parties intéressées et les pouvoirs publics (Subilia-Rouge, 2000). De façon générale, les audits de certification peuvent renforcer la crédibilité du SGE et de la gestion environnementale de l'organisation (Power, 1997; Yiridoé *et al.*, 2003, 2004). Dans cette perspective, le certificat ISO 14001 tend à apparaître comme un symbole externe visible de la gestion responsable de l'organisation.

Au Canada, le processus de certification est placé sous la surveillance du Conseil canadien des normes (CCN). Le CCN est une société fédérale chargée de la gestion du système national de normalisation ainsi que des normes internationales au Canada. Entre autres fonctions, le CCN est chargé d'accréditer les organismes de certification des organisations à diverses normes, dont la norme ISO 14001, ainsi que les organismes de certification de personnes (auditeurs). Le registre du CCN compte 8 organismes accrédités pour la certification ISO 14001, dont deux firmes d'audit comptable (Pricewaterhouse Cooper LLP; KPMG Performance Registrar inc.). Dans ce cadre, le CCN veille à ce que les procédures et pratiques des organismes accrédités pour la certification d'ISO 14001 respectent les règles de l'art et les principes de crédibilité selon la norme ISO 17021. Les activités d'audit de certification s'intègrent dans une relation contractuelle entre l'organisme de certification et l'organisation requérante. Le cycle de certification est de 3 ans (ISO, 2006) durant lesquels l'organisme de certification reste généralement en contrat avec le client. Ses auditeurs réalisent, en plus de l'audit de certification initial, deux vérifications annuelles de surveillance

de l'évolution du SGE certifié. La durée de chaque audit varie selon la taille de l'organisation et sa complexité. Durant un cycle de trois ans, la durée moyenne du processus est estimée généralement à une douzaine de jours (Baracchini, 2001).

La crédibilité du processus de certification et du certificat ISO 14001 dépend pour une grande part de l'indépendance du processus d'audit et de la qualité avec laquelle les auditeurs conduisent cet audit. La norme ISO 17021 en souligne l'importance: « The value of certification is the degree of public confidence and trust that is established by an impartial and competent assessment by third-party » (ISO, 2006, p. 2).

4.1.1. L'indépendance des auditeurs : une condition nécessaire à la crédibilité des audits

L'audit du système de gestion est : « un processus systématique, indépendant et documenté permettant d'obtenir des enregistrements, des énoncés de faits ou d'autres informations pertinentes, et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les exigences spécifiées sont respectées » (ISO, 2004, § 4.4.). Dans le cadre de cette étude, les exigences sont celles de la norme ISO 14001. L'indépendance et l'objectivité sont des principes essentiels qui contribuent à la qualité de l'audit et à la crédibilité à la certification (ISO, 2006, 2011; Lang, 1999; Power, 1997).

Pour préserver l'indépendance de l'audit, les auditeurs ne doivent pas être assujettis à des pressions ou à des conflits d'intérêts (Mahony, 1995). L'indépendance suppose une distanciation entre l'auditeur et l'audité. Autrement dit, elle exige l'objectivité, l'intégrité, l'évitement de tout conflit d'intérêts ainsi que de toute influence consciente ou subconsciente induite par des relations personnelles ou familiales avec l'audité (Carey et Doherty, 1966; Lang, 1999). Dans le contexte de l'audit financier plusieurs auteurs ramènent la qualité de l'audit au fait que l'auditeur puisse rapporter objectivement et de manière critique les défaillances, les fraudes et les non-conformités décelées lors de l'audit (Casterella, 2010; DeAngelo, 1981; Geiger & Raghunandan, 2002; Herrbach, 2005; etc.). Ainsi, le jugement professionnel ne doit pas être influencé par des conflits d'intérêts. Dans le cadre de cette étude, nous caractérisons la qualité de l'audit par : l'objectivité de l'audit, l'esprit critique et la rigueur des auditeurs dans l'identification des non-conformités du SGE soutenues par des évidences pertinentes, ainsi que dans la formulation des recommandations. En effet, ces éléments contenus dans leur rapport servent à l'organisme de certification pour octroyer le certificat ISO 14001.

En somme, l'indépendance et la qualité de l'audit de certification sont indissociables. Cependant, l'indépendance de l'auditeur est confrontée à plusieurs menaces, dont la familiarité (Beattie *et al.*, 1999; ISO, 2006; Shockley, 1981; Strohm, 2005). En effet, la familiarité qui est inhérente au maintien (ou la

permanence) de l'auditeur chez le même client peut compromettre cette indépendance (Strohm, 2005). Si les enjeux de la permanence de l'auditeur sont très débattus dans le domaine de l'audit financier, ils n'ont pas encore fait l'objet de recherche dans le contexte de la certification ISO 14001. En outre, les références normatives, telle l'ISO 17021, restent silencieuses sur la question du maintien de l'auditeur.

4.1.2. La permanence de l'auditeur dans l'audit et ses enjeux

Depuis la publication de la norme ISO 14001 en 1996, très peu d'études ont examiné spécifiquement la crédibilité du processus de certification ISO 14001 par rapport au principe de l'indépendance. Quelques recherches ont analysé les enjeux de la crédibilité de la certification de manière générale (Andrews *et al.*, 2001; Environmental Data Service, 2006; Mil-Homens, 2011). Certaines ont examiné l'indépendance des auditeurs et du processus en termes généraux, pour décrire les dysfonctionnements et les risques associés à la certification ISO 14001. Par exemple, ces études sont axées sur les répercussions de la rémunération par les clients, ou sur l'objectivité des auditeurs (Ammenberg *et al.*, 2001; Burdick, 2001; Mil-Homens, 2011; Wichuk *et al.*, 2008). D'autres encore ont souligné l'implication des auditeurs et des registraires dans les activités de services-conseils (Andrews *et al.*, 2001; Ammenberg *et al.*, 2001; Ball *et al.*, 2000) ou les conséquences de la concurrence sur les coûts de la vérification et la réduction de sa durée (Ammenberg *et al.*, 2001; Burdick, 2001). En somme, ces études s'attardent très peu sur l'indépendance, encore moins sur ses facteurs de risque comme la permanence de l'auditeur chez un client. Elles révèlent tout de même que la crédibilité du processus de certification ISO 14001 peut être remise en question, en lien avec les problèmes d'indépendance à l'image des scandales dans le domaine de la vérification financière.

Contrairement à la certification ISO 14001, les enjeux de la permanence de l'auditeur ont été largement abordés dans le domaine de l'audit financier (Carey & Simnett, 2006; Gosh & Moon, 2005; Strohm, 2005; Vanstraelen, 2000; etc). À ce titre, l'expérience de l'audit financier ne saurait être ignorée pour comprendre les enjeux dans le domaine des audits ISO 14001. D'une part, les pratiques de l'audit dans le domaine financier, tributaires de plusieurs siècles d'expériences, ont servi de modèles à plusieurs types d'audit dont l'audit environnemental (Power, 1997; Andrews *et al.*, 2001). D'autre part, l'audit financier et l'audit de certification ISO 14001 possèdent plusieurs similarités, surtout par rapport au principe de l'indépendance (Andrews *et al.*, 2001; De Moor & De Beelde, 2005; Hillary, 1998; Karapetrovic & Willborn, 2000; Mazurek, 2004). Le tableau 4-1 regroupe quelques-unes des similitudes.

Tableau 4–1: quelques similarités et différences entre audit ISO 14001 et audit financier

	Vérification financière	Certification ISO 14001
Statut	Obligatoire	Volontaire
Organisme de contrôle	Autorité des marchés publics	Organisme d'accréditation
Principes de l'audit	Objectivité et indépendance	Objectivité et indépendance
Critères d'audit	Normes de vérification généralement reconnues (NVGR)	Norme ISO 14001
Certification	États financiers, sans comparaison de performances	Systèmes de gestion environnementale, sans comparaison de performance
Organisation	Publiques ou privées	Publiques ou privées
Firmes d'audit	Privées, à but lucratif (de plus en plus diversifiées)	
But visé	Confiance des investisseurs	Confiance des parties intéressées
Menaces à l'indépendance	la rémunération par le client, l'intérêt personnel, l'autoexamen, la familiarité ou la confiance et l'intimidation	

Fondamentalement, l'audit financier est encadré par diverses normes réglementaires, alors que l'audit ISO 14001 est une démarche volontaire. Si le premier se focalise sur les données financières et le second sur les données environnementales, ils visent tous deux la crédibilité de l'objet audité et la confiance des parties intéressées (Andrews *et al.*, 2001; De Moor & De Beelde, 2005; Power, 1997). Ils possèdent d'autres différences telles que la professionnalisation des auditeurs, la responsabilité légale, les normes de l'audit, etc. (De Moor & De Beelde, 2005; Tedao *et al.*, 2011). Étant donné l'objet de l'étude, le présent article ne s'est pas attardé sur une analyse comparative détaillée de ces différences.

Toutefois, l'étude retient que les enjeux concernant l'indépendance des auditeurs peuvent être fondamentalement identiques, en raison notamment des aspects commerciaux des audits (Mazurek, 2004; Power, 2003). En effet, la vérification financière et la certification ISO 14001 sont généralement réalisées par des firmes privées à but lucratif (Andrews *et al.*, 2001; Mazurek, 2004; Power, 2003). Certaines firmes d'audit financier sont accréditées pour la certification ISO 14001. De fait, elles emploient des auditeurs agréés pour l'ISO 14001. L'audit financier et l'audit ISO 14001 sont également soumis aux mêmes principes de base, dont l'indépendance. Les règles d'indépendance sont souvent inscrites dans les codes de déontologie ou les règlements pour l'audit financier. Concernant l'ISO 14001, la norme ISO 17021 en est la référence. Dans tous les cas, les firmes de vérification et de certification et leurs auditeurs doivent respecter le principe d'indépendance et éviter les conflits d'intérêts afin d'assurer la confiance des investisseurs en la vérification financière, et celle des parties intéressées en la certification ISO 14001. En considérant le statut privé et lucratif des firmes d'audit, Mazurek (2004) estime que : « les deux types d'audit sont sujets à des conflits d'intérêts potentiels » (p. 18). De fait, l'indépendance est également soumise à des menaces

identiques. Cet ensemble de similarités permet de soutenir que les différentes approches des enjeux de l'indépendance des auditeurs financiers, dont la permanence (Beattie *et al.*, 1999; Carey & Simnett, 2006), pourraient s'appliquer de manière similaire au processus de certification ISO 14001. L'expérience de la vérification financière peut donc s'avérer pertinente (Andrews *et al.*, 2001), d'une part pour comprendre comment la thématique a été traitée dans ce contexte, et d'autre part pour servir de support aux résultats de l'étude..

4.1.3. Controverses sur la permanence de l'auditeur

La vérification financière s'inscrit généralement dans une transaction contractuelle et commerciale entre la firme d'audit et l'organisation auditée. La durée des contrats ainsi que celle du maintien des auditeurs sont très variables, allant de quelques jours à plusieurs mois (Vanstraelen, 2000). Lorsque la réglementation ne l'oblige pas, il peut s'agir d'une relation permanente au sein de l'entreprise (ex. : la compagnie Enron et la firme Arthur Andersen). Le fait, pour un client, de recourir aux mêmes auditeurs suscite une polémique relative à ses répercussions sur l'indépendance et la qualité de la vérification (Strohm, 2005). Les études antérieures montrent que les impacts de la permanence sur l'indépendance des auditeurs et la qualité de l'audit ont été abordés en lien avec plusieurs variables (Casterella, 2010). Ont notamment été pris en compte :

- la qualité du rapport financier (Davis *et al.*, 2002; Geiger & Raghunandan, 2002; Johnson *et al.*, 2002; etc.);
- l'incidence des états financiers frauduleux (Carcello & Nagy, 2004; Hopwood *et al.*, 1994; Mutchler, 1985);
- la propension à émettre des opinions quant à la continuité d'exploitation pour des clients en situation difficile (Carey & Simnett, 2006; Hopwood *et al.*, 1994; Mutchler, 1985;);
- la qualité des gains financiers (Chen, Lin et Lin, 2008; Chi & Huang, 2005);
- les ajustements anormaux dans les comptes de régularisation (Chi & Huang, 2005; Chi *et al.*, 2009; Myers *et al.*, 2003; Kothari, Leone & Wasley, 2005);
- etc.

Outre ces différentes approches sur la permanence de l'auditeur, d'autres études ont concerné la rotation des auditeurs (Chi *et al.*, 2004; Favere-Marchesi & Emby, 2005; Lu, 2006; Siegel, 1999; etc.). L'ensemble de ces recherches permet de montrer les différents axes possibles pour étudier la permanence des auditeurs. Cependant, les résultats des études antérieures dans le domaine financier sont très variables. En effet, selon les études considérées, la permanence de l'auditeur peut être favorable ou au contraire défavorable à l'indépendance de l'auditeur et à la qualité de la vérification

4.1.3.1. La permanence de l'auditeur: source de renforcement de l'indépendance et de la qualité de la vérification

Selon certains auteurs, la permanence du mandat de l'auditeur chez un client n'aboutit pas forcément à la compromission de son indépendance ou de la qualité de la vérification (Carey et Simnett, 2006; Iyer et Rama, 2004; Myers *et al.*, 2003; Shockley, 1981). Gendron *et al.* (2006) mentionnent d'ailleurs que l'engagement associé à la permanence de l'auditeur n'entache pas nécessairement le respect à ses codes d'éthique professionnels ni à ses valeurs liées à l'indépendance.

Toutefois, une longue permanence chez un client paraît constituer, pour l'auditeur, un facteur d'amélioration de la connaissance du système du client. Cela peut aboutir à une vérification d'excellente qualité dans laquelle l'auditeur serait moins dépendant du client (Ghosh & Moon, 2005; Shockley, 1981). Il développe en effet une expertise liée à sa familiarité avec les opérations du client. Ce qui favorise une meilleure compréhension qui lui permet d'être plus critique et efficace dans sa vérification (Copley et Doucet, 1993; Myers *et al.*, 2003). L'influence positive de la permanence apparaît à partir de la troisième année du mandat de vérification selon Carey & Simnett (2006). Cette période, selon ces auteurs, étant caractérisée par un apprentissage du système du client par l'auditeur.

La connaissance du client et de son système est considérée comme favorable et nécessaire au renforcement de la qualité de la vérification et l'indépendance de l'auditeur. Cette idée est soutenue par certains auteurs qui associent plus de risques d'erreurs et de contentieux aux nouveaux auditeurs ainsi qu'aux vérifications durant les relations à court terme entre le client et l'auditeur (Berton, 1991; Petty & Cuganesan, 1996; Vanstraelen, 2000). D'autres encore attribuent une plus grande probabilité de fraude aux premières années de la relation client-auditeur (Carcello & Nagy, 2004; Casterella, 2010). Par exemple, Casterella (2010) associe les situations problématiques des entreprises en faillite à cette période. Ces situations sont généralement attribuées à la méconnaissance de l'auditeur sur le client et ses opérations. Durant les premières années d'un mandat, l'auditeur aura tendance à se fonder sur les estimations de la partie vérifiée (Myers *et al.*, 2003; Solomon *et al.*, 1999). Cette orientation met en péril son indépendance et son esprit critique lors de la collecte des preuves (Geiger & Raghunandan, 2002). Dans ce contexte, DeAngelo (1981b) associe la détection de fraudes et la courbe d'apprentissage de l'auditeur.

En somme, la qualité de la vérification et l'indépendance de l'auditeur semblent inhérentes à la durée de l'apprentissage et de la familiarité du système du client. Un long mandat devient donc consubstantiel à l'influence positive de la permanence de l'auditeur. Cependant, cette perception ne fait pas l'unanimité (Vanstraelen, 2000).

4.1.3.2. La permanence comme risque pour l'indépendance et la qualité de la vérification

Une longue permanence de l'auditeur peut aussi avoir des conséquences négatives sur la qualité de la vérification et son indépendance (Deis & Giroux, 1992; Shockley, 1981; Tan, 1995; Vanstraelen, 2000). En effet, elle crée une familiarité qui peut entraîner une baisse de vigilance (Tan, 1995) ou influencer négativement sur l'opinion critique de l'auditeur en l'installant dans un certain « confort de confiance » développé avec le temps (Alleyne *et al.*, 2006; Bakar *et al.*, 2005; Vanstraelen, 2000). Cette familiarité aboutit à une absence de réserve sur les données vérifiées, selon Vanstraelen (2000) ou à la « complaisance, le manque d'innovation et de rigueur » (p. 789) selon Shockley (1981). Casterella (2010) juge qu'une longue relation peut créer, progressivement et de manière inconsciente, une confiance et une proximité entre les deux parties. D'où une altération de la vision critique et du scepticisme de l'auditeur. Finalement, la connaissance du système s'effrite au détriment d'une relation de familiarité avec le client (Gray & Manson, 2005) compromettant l'indépendance de l'auditeur (Knapp, 1991).

Au total, ces positions opposées situent les risques de la permanence de l'auditeur, dans sa relation avec le client, à la fois sur le court et le long terme (Copley & Doucet, 1993; Knapp, 1991). Toutefois, la rotation apparaît comme une des solutions à la familiarité dans le domaine de la vérification financière.

4.1.3.3. La rotation de l'auditeur : une solution problématique

La rotation consiste à remplacer l'auditeur au bout d'une période donnée sur un mandat. Elle constitue l'une des solutions mises en œuvre suite aux scandales financiers des années 2000 impliquant des firmes d'audit telle Arthur Andersen (Ghosh & Moon, 2005; Hamilton *et al.*, 2005; Myers *et al.*, 2003). Cependant, son influence sur la qualité de la vérification et l'indépendance des auditeurs est mitigée et rejoint la polémique sur la permanence de l'auditeur. En effet, pour certains, la rotation apporte un regard neuf qui peut améliorer la qualité de la vérification et l'indépendance de l'auditeur (Chi *et al.*, 2004; Lu, 2006). En revanche, d'autres estiment qu'elle peut entraîner une perte de compétence et influencer négativement la qualité de la vérification (Favere-Marchesi & Emby, 2005; Siegel, 1999). Ce risque est attribuable à la méconnaissance du système du client dans les premières années de la rotation (Berton, 1991; Johnson *et al.*, 2002; Petty & Cuganesan, 1996). La détermination d'une durée de mandat optimale demeure toutefois difficile à établir lorsque la loi ne l'impose pas. Par exemple, trois ans de relation avec un client seraient convenables selon Carcello & Nagy (2004), Petty & Cuganesan (1996) et Vanstraelen (2000). Cependant, Shockley (1981) situerait cette durée à cinq ans, car au-delà, l'objectivité de l'auditeur peut régresser. Il n'existe pas non plus de consensus au niveau des législations, car les pratiques varient selon les pays (Vanstraelen, 2000). Par exemple, aux États-Unis, la loi Sarbanes-Oxley fixe la rotation du chef auditeur

après cinq ans. Par contre au Canada, le code de l'IESBA fixe la période à sept ans pour la vérification d'une entité cotée (ICCA, 2009).

Finalement, les divergences sur la permanence de l'auditeur et sa rotation reflètent la complexité de cette question. Dans une large mesure, elle peut s'intégrer dans la dimension économique de la relation contractuelle auditeur-client qui se veut « gagnant-gagnant ». Hors toutes contraintes réglementaires sur la durée, cette relation reste une entente bilatérale basée sur des calculs opportunistes (DeAngelo, 1981a). Chaque partie recherche des profits en limitant ses coûts de transaction associés à la rotation de l'auditeur (DeAngelo, 1981a; Hamilton *et al.*, 2005; Myers *et al.*, 2003; Williamson, 1985). Notamment en ce qui concerne les négociations, les appels d'offres ou encore les charges d'apprentissage du nouvel auditeur, etc. Par ailleurs, un client bénéficiant d'un bon rapport qualité-prix en plus de services spécialisés serait moins enclin à changer d'auditeur (DeAngelo, 1981b; Levinthal & Fichman, 1988). Quant à l'auditeur, l'expérience acquise durant le mandat sur le système audité est difficile à comptabiliser (Levinthal & Fichman 1988). Cet acquis peut lui assurer des vérifications supposément de qualité et contribuer à sa réputation auprès de potentiels clients. Cet ensemble de comportements opportunistes justifierait en partie l'absence de consensus sur la rotation et la permanence de l'auditeur.

De façon générale, l'expérience de la vérification financière permet de comprendre les répercussions possibles de la permanence sur d'autres types d'audits, comme les audits ISO. En considérant les similarités entre la vérification financière et le processus de certification ISO 14001 (Power, 1997; Mazurek, 2004; De Moor et De Beelde, 2005), on peut supposer que les problèmes de permanence des auditeurs financiers sont assez similaires à ceux liés au processus de certification ISO 14001. Toutefois, le débat actuel reste spécifique au contexte financier, et la question n'a pas été explorée dans le cadre des audits ISO 14001, qui est différent de celui des audits financiers. Par exemple, selon certains auteurs, la durée optimale du mandat auditeur-audit est d'environ trois ans (Carcello et Nagy, 2004; Vanstraelen, 2000). Or, cela correspond à la durée d'un cycle de certification ISO 14001. Dans ce contexte, une étude exploratoire auprès des professionnels de l'audit ISO 14001 peut contribuer à porter un éclairage nouveau sur des problèmes susceptibles d'hypothéquer la crédibilité et la légitimité du processus de certification.

4.2. MÉTHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

L'objectif de cette étude est d'explorer les enjeux et les conditions sous-jacents à la permanence de l'auditeur dans le contexte de la certification ISO 14001. L'étude s'appuie sur des entretiens semi-dirigés auprès de 36 professionnels et auditeurs externes engagés dans le processus de certification ISO 14001. L'approche qualitative inductive a été adoptée pour faciliter la compréhension du phénomène de la

permanence de l'auditeur à partir de leurs expériences et leurs vécus (Miles et Huberman, 2003; Thomas, 2006; Strauss et Corbin, 1998). Ainsi, l'exploration cherche à comprendre :

- les pratiques courantes concernant la permanence des auditeurs dans le processus de certification ISO 14001;
- les répercussions de la permanence sur l'indépendance et la qualité de l'audit ISO 14001;
- les approches de solutions mises en œuvre pour éviter les effets pervers pouvant découler de la permanence.

4.2.1. Choix de l'échantillon

Le choix des participants s'est porté sur six (6) catégories de professionnels ayant une relation directe ou indirecte avec la mise en œuvre et/ou avec le processus de certification des SGE ISO 14001. Ce choix diversifié visait à obtenir des informations pertinentes et variées selon différentes expériences socioprofessionnelles pour cerner la permanence de l'auditeur (Gendron *et al.*, 2006; Creswell, 1998). Ainsi, une expérience d'au moins deux (2) ans a été exigée pour les participants décrits dans le tableau 4-2.

Tableau 4-2: liste des participants à l'étude

Participants	Nombre = 36
Vérificateurs du Conseil canadien des normes (organisme d'accréditation)	3
Auditeurs permanents (pour 4 registraires)	7
Auditeurs pigistes (contractuels) et consultants	8
Gestionnaires d'organismes de certification ISO 14001	6
Consultants de systèmes de gestion environnementale	9
Responsables environnement d'organisations certifiées ISO14001	3

Les participants ont été sélectionnés, dans un premier temps, à partir des banques d'adresses sur les sites Internet des associations des vérificateurs environnementaux, des organismes de certification, des organismes de consultants en système de gestion environnementale et des organisations certifiées ISO 14001. La prise de contact s'est effectuée par courriel et avec un suivi téléphonique. En second lieu, la sélection par référencement (Miles & Huberman, 2003) a permis de recenser plus de la moitié des répondants ayant une bonne connaissance du processus de certification ISO 14001.

4.2.2. Collecte des données

Au total, trente-six (36) entrevues semi-dirigées individuelles, basées sur un guide d'entretien, ont permis de collecter les données entre avril 2007 et novembre 2009. Le guide d'entretien a été préalablement testé auprès de douze (12) répondants afin de mieux expliciter certaines questions. Chaque entretien, d'une durée moyenne de 1 h 30, a été enregistré. Vingt (20) entrevues se sont déroulées en face à face et seize

(16) par téléphone. Cette combinaison de techniques a principalement permis de pallier à l'éloignement géographique de certains participants (Stephens, 2007; Trief *et al.*, 2003). En effet, le téléphone a favorisé les entrevues avec certains répondants en activité dans des régions éloignées. Les renseignements fournis par les répondants au téléphone et en face à face restent sensiblement équivalents (Holt, 2010; Stephens, 2007; Trief *et al.*, 2003). Dans les deux cas, l'établissement de la confiance avec les répondants a reposé sur la remise et l'explication d'une copie du protocole de recherche validé par le Comité d'éthique indépendant de l'Université Laval. Ce protocole garantissait l'anonymat des répondants ainsi que la confidentialité de l'information recueillie.

L'étude s'est limitée à trente-six entrevues. En effet, il est apparu une « saturation théorique » (Creswell, 1998; Strauss & Corbin, 1998) à partir de la vingtième entrevue. Ainsi, les renseignements recueillis devenaient très répétitifs et semblables. Toutefois, pour honorer les entretiens qui avaient été antérieurement planifiés ainsi que pour confirmer les tendances précédemment observées, nous avons poursuivi les entrevues avec les 36 professionnels retenus. .

Outre les entrevues, des renseignements complémentaires ont été recueillis à partir des sites Internet des organismes de certification et de certains documents remis par des répondants.

4.2.3. Analyse des données

Chaque entretien a été retranscrit mot à mot sur un logiciel de traitement de texte avant d'être intégré sur le logiciel d'analyse qualitative Nvivo7. Durant tout le processus d'analyse, des précisions et des compléments d'information étaient demandés par courriel ou par téléphone à certains répondants. L'analyse s'est appuyée essentiellement sur les données d'entrevue, suivant la démarche de la théorie ancrée (*Grounded theory*) (Locke, 2001; Strauss & Corbin, 1998; Thomas, 2006). En effet, il était nécessaire de rechercher la compréhension de la permanence de l'auditeur à l'intérieur des données reflétant l'expérience des participants. Ainsi, plusieurs données ont été fusionnées pour construire des unités de sens autour de différentes catégories. Celles-ci permettaient l'interprétation des informations pertinentes en lien soit avec les questions de permanence, soit avec leurs influences sur l'indépendance de l'auditeur et la qualité de la vérification. Ce processus a été facilité par le logiciel Nvivo 7 qui, d'une part, permettait le classement et la structuration des catégories clés et, d'autre part, contribuait à lier des extraits pertinents à ces dernières. Finalement, le processus d'analyse a permis de répondre à l'objectif de l'étude à partir d'une vingtaine de catégories émergentes (voir le tableau A1-5 de l'annexe 1) regroupées autour de trois (3) thématiques présentées dans l'analyse des résultats.

4.3. ANALYSE DES RÉSULTATS

L'analyse des résultats n'a pas montré de différences significatives dans les réponses obtenues auprès des différents types de répondants. Pour mieux saisir la signification et les conséquences inhérentes à la permanence de l'auditeur, les résultats de l'étude ont porté sur les catégories suivantes :

- les pratiques courantes de la durée des mandats des auditeurs et leurs motivations;
- les influences de la durée des mandats sur l'indépendance et la qualité des audits de certification;
- les mesures d'atténuation des risques liés à la permanence proposées par les répondants.

4.3.1. Pratiques contractuelles et motivations au maintien de l'auditeur

4.3.1.1. Le maintien de l'auditeur: une tendance dans la certification ISO 14001?

L'analyse des données sur la pratique contractuelle indique, selon environ 80 % des répondants, que la durée contractuelle correspond au cycle de trois ans de la certification ISO 14001. Dans la majorité des cas, la même équipe d'évaluation ou le même auditeur reste responsable du dossier durant ce cycle. Toutefois, les répondants estiment que la pratique est caractérisée par une absence de règles formelles et fermes qui favorise principalement des contrats d'une durée variable sous l'influence principale du client.

Dans ce contexte, selon la majorité des répondants, le renouvellement des contrats avec le même registraire constitue une pratique courante et dominante dans le processus de certification ISO 14001. Ainsi, la durée moyenne observée à partir des données est d'au moins deux cycles, soit six ans, durant lesquels les mêmes auditeurs sont reconduits chez le même client. Au moins trois responsables d'organismes de certification mentionnent qu'ils sont en contrat avec les mêmes clients depuis plus d'une douzaine d'années. Par contre, au moins cinq répondants reconnaissent qu'il existe souvent des contrats à très court terme ou des ruptures inopinées après un cycle de certification pour diverses raisons (insatisfaction, prix compétitifs, etc.). En somme, le recours aux mêmes auditeurs chez un client est une pratique courante dans le processus de certification ISO 14001. Les extraits suivants illustrent les propos des répondants :

Le cycle de certification est de trois ans. Le contrat peut durer seulement un cycle ou plus. [Responsable de vérification 1 du Conseil canadien des normes].

Ça dure aussi longtemps que le client veut continuer avec nous. Depuis une douzaine d'années qu'on a démarré les activités, je dirais qu'on a près de 160 clients et qu'au moins 90 % d'entre eux sont toujours avec nous depuis le début. [Responsable de l'organisme de certification 4].

Moi j'audite tous les ans les mêmes entreprises depuis 2000. [Auditeur pigiste 4].

4.3.1.2. Motivations du maintien d'un auditeur sur plusieurs cycles de certification

L'analyse du discours des répondants fait ressortir 4 raisons interdépendantes ou complémentaires, pour justifier surtout le maintien d'un auditeur durant plusieurs cycles de certification. Elles touchent toutes les parties prenantes (client, organisme de certification et auditeur) et concernent :

- la volonté du client de conserver le même auditeur;
- l'apprentissage du système versus la minimisation des coûts de transaction;
- les contraintes organisationnelles et financières des registraires;
- la volonté des auditeurs.

4.3.1.3. La volonté du client de conserver le même auditeur

Les données révèlent une forte influence du client sur le contrat de certification ISO 14001 ainsi que sur le maintien des auditeurs. En effet, environ 57 % des répondants soutiennent que le maintien d'un auditeur relève surtout de la volonté du client. Celle-ci repose sur deux dimensions essentielles. D'une part, elle est liée à la satisfaction du client sur l'approche sociale (savoir-être) de l'auditeur et sa façon de travailler ou son approche technique (savoir-faire). Autrement dit, l'appréciation du professionnalisme de l'auditeur constitue un facteur déterminant dans son maintien par le client. Dans le cas contraire, il exige un changement d'auditeur. D'autre part, la seconde dimension est associée à la sécurité d'informations industrielles confidentielles. En effet, l'auditeur intervient sur un système bâti selon diverses données, parfois sensibles, que le client veut protéger du public et de ses concurrents. Le changement d'auditeur représente une menace à la sécurité de ces données internes.

Toutefois, cette forte influence du client sur la relation contractuelle constitue un risque permanent pour l'indépendance. En effet, selon deux répondants, la volonté dominante du client sert parfois de moyen de pression voire donne lieu à une forme de chantage lorsque le registraire veut changer d'auditeur. Paradoxalement, très peu de répondants relèvent ces risques pour la liberté et l'indépendance de l'auditeur. Au contraire, au moins la moitié des répondants perçoit dans son maintien une stabilité et une continuité dans le suivi du système. Les extraits suivants témoignent de ces différentes perceptions :

Je dirais que 80 % des clients ont tendance à ravoire le même auditeur, car il connaît le système et maîtrise les non-conformités qu'il a données, par contre, d'autres sont bien contents après trois années quand on leur annonce un nouvel auditeur. [Directeur d'un organisme de certification 2].

Il est parfois pénible pour le client d'ouvrir au début son système à un étranger. Dès lors, si tu veux effectuer une rotation des auditeurs ou changer un membre de l'équipe, il lève le drapeau rouge pour menacer : « si vous m'enlevez cette équipe-là, je change de registraire ». [Auditeur permanent retraité].

Le registraire est à la fois un vérificateur et un fournisseur de service. Dans ce contexte, c'est sûr que si les résultats plaisent au client, il va le reconduire. [Responsable environnement 1 d'une organisation certifiée].

4.3.1.4. L'apprentissage du système versus la minimisation des coûts de transaction

L'analyse des données montre que le processus de vérification exige une bonne connaissance du SGE. Celle-ci s'acquiert au fil des audits, avec l'aide du client, et non dès la certification initiale. Selon environ 57 % des répondants, l'apprentissage et la connaissance du système du client constituent un important facteur incitant au maintien des auditeurs. Il favorise la stabilité et la continuité et évite le réapprentissage du SGE. Ces aspects motivent donc la décision du client selon environ 28 % des répondants, ainsi que celles de l'organisme de certification et de l'auditeur pour environ 14 % des interrogés, dans chaque cas.

En outre, les répondants considèrent d'une part que l'apprentissage est indispensable pour la qualité de la vérification (DeAngelo, 1981b), et d'autre part qu'il constitue un gain d'investissement financier pour les trois parties prenantes. Ainsi, l'auditeur ne réinvestit plus son temps en apprentissage pour mieux cibler les points faibles du système. Quant au client et à l'organisme de certification, ils évitent les coûts de transactions en maintenant un auditeur qui maîtrise le SGE (DeAngelo, 1981a; Hamilton *et al.*, 2005; Myers *et al.*, 2003). Au moins deux répondants soulignent que le client tire de cette expertise un gain en temps et en argent qu'il devrait consacrer au coaching d'un auditeur débutant pour le familiariser à des procédures souvent complexes. Quant à l'organisme de certification, selon deux responsables interrogés, l'évitement du réapprentissage constitue un gain en salaire. Un auditeur retraité qualifie ces justifications d'« inertie humaine du moindre effort » de la part des parties prenantes. Les extraits suivants représentent la perception des répondants :

La stabilité des auditeurs est souvent demandée par les clients. Les entreprises trouvent même désagréable de voir de nouvelles figures chaque année parce qu'ils doivent réexpliquer et refaire le coaching du nouvel auditeur pour le familiariser avec le système. [Auditeur permanent 2].

L'avantage évidemment est qu'on n'est pas obligé de refaire la formation complète des auditeurs, parce que le premier audit en fait, c'est l'auditeur qui apprend à savoir comment fonctionne l'entreprise. On gagne énormément de temps [Responsable environnement 2 d'une organisation certifiée].

Les auditeurs venant plusieurs fois ont un avantage de connaître les lieux et les façons de faire, ce qui peut paraître un avantage au niveau des ressources puis du temps que cela prend, donc en argent pour faire l'audit. [Consultant 9 ISO d'une firme privée].

4.3.1.5. Les contraintes organisationnelles et économiques des registraires

Les répondants associent également le maintien des auditeurs chez le même client à des contraintes organisationnelles et économiques des organismes de certification. Celles-ci se traduisent par la politique interne de rotation de chaque registraire, la recherche de profit économique et la disponibilité d'auditeurs externes.

En premier lieu, selon environ 35 % des répondants, le principe de base d'un contrat en fonction des 3 ans du cycle de certification n'est pas formellement respecté. En pratique, les politiques et les règles internes varient d'un registraire à l'autre. Ainsi, selon eux, certains registraires effectuent des rotations après le deuxième cycle de certification, soit six ans ou même bien avant. Le directeur d'un organisme de certification mentionne qu'il applique la rotation après le deuxième cycle. Par contre, un autre préfère maintenir plus longtemps l'auditeur chez le client pour assurer une continuité. Quel que soit le cas, selon au moins la moitié des répondants, l'absence de règles formelles soumet le registraire à la volonté du client sur le maintien d'un auditeur. Les registraires s'adaptent plus à la réalité du terrain selon leurs besoins et ceux des clients. Un vérificateur du CCN reconnaît cette faiblesse des règles sur la rotation des auditeurs, qui reste aléatoire et très rare. Toutefois, il semble accepter la situation du moment que l'auditeur demeure performant. Ainsi, selon environ 25 % des répondants, la rotation d'un auditeur intervient lors des situations suivantes : l'apparition de conflits d'intérêts, le constat d'erreurs techniques dans les vérifications (performance), les conflits de comportement (incompatibilité entre auditeur et client) ou la rupture du contrat avec un auditeur pigiste. Les extraits suivants sont assez représentatifs des propos des répondants sur ces questions :

Comme politique, nous considérons que pendant six ans un auditeur a fait pas mal le tour de la question et théoriquement devrait laisser sa place à un autre. Avant, la rotation intervenait chaque trois ans, mais des clients disaient : « moi ça va bien avec mon auditeur, j'aime sa façon de travailler je vais le garder encore ! » La règle de trois ans était plus ou moins respectée. Alors, nous avons accommodé le client en fixant la rotation aux six ans qu'on trouve plus réalistes et applicables. [Responsable de programme de certification d'un organisme de certification 1].

Il n'y a pas une règle formelle écrite habituellement pour plusieurs organismes de certification. Même pour de très bons organismes. Tout dépend souvent de la performance. Un auditeur tout à fait correct peut être assigné pour 3 à 5 ans au même mandat. Puis c'est peut-être tout à fait acceptable et dans une autre situation c'est l'inverse. [Vérificateur 3 du CCN].

En deuxième lieu, au moins 32 % des répondants estiment que les organismes de certification sont confrontés à deux contraintes qui militent en faveur du maintien des auditeurs sur plusieurs cycles de certification : la disponibilité des auditeurs et les charges financières. Concernant la disponibilité des auditeurs, elle est marquée selon les répondants par :

- le faible nombre d'auditeurs certifiés salariés en système de gestion environnementale chez les organismes;
- la concentration des demandes d'audit généralement entre l'été et l'automne;
- la surcharge de travail par rapport à la capacité d'auditeurs salariés, menant à l'emploi de contractuels;
- la situation géographique des clients à travers le Canada concourant au maintien des auditeurs proches des clients.

Le maintien de l'auditeur sur plusieurs cycles de certification devient donc un palliatif au manque d'auditeurs, ce qui, selon au moins trois répondants, pose un problème opérationnel pour une rotation tous les trois ans.

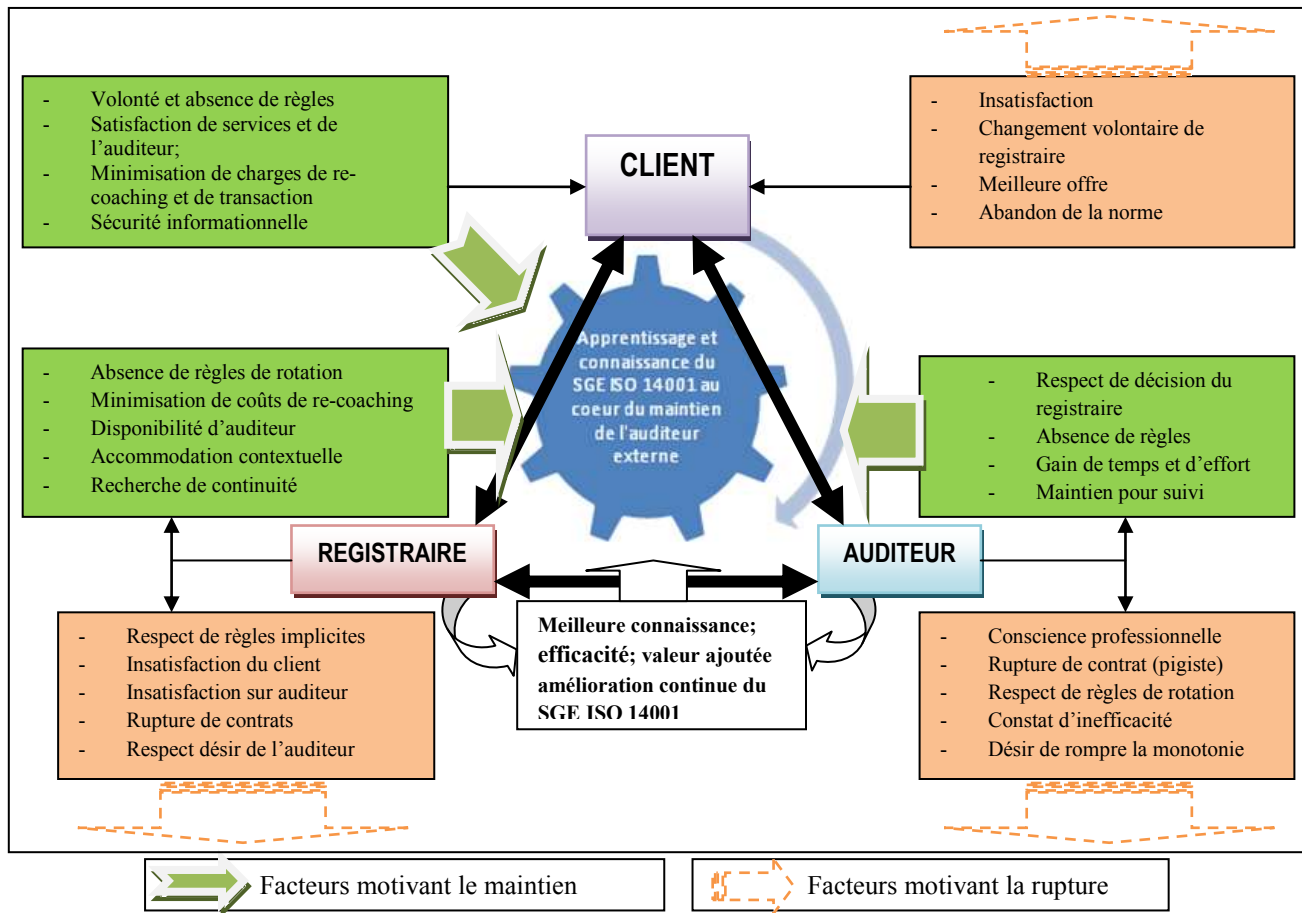
Quant aux contraintes financières, les répondants estiment que les organismes de certification tirent un profit économique du maintien des auditeurs. En effet, la localisation géographique des auditeurs près des clients permet de minimiser les frais de transports et d'hôtel. Ces auditeurs sont très souvent des pigistes qui ne représentent pas une charge salariale permanente pour l'organisme de certification. Cela permet aussi de rencontrer les exigences économiques des clients. L'extrait d'entrevues suivant illustre les contraintes susmentionnées :

Le défi de notre organisme, c'est le nombre peu élevé d'auditeurs comme d'autres grands registraires. Le problème se pose de façon un peu plus aiguë du côté environnemental. Je suis le seul spécialiste d'enregistrement, il y a mon patron qui fait les audits aussi. Alors, nous avons quelques auditeurs à la pigne qu'on a tendance à assigner auprès des mêmes entreprises surtout pour des raisons d'efficacité de coût. On a plusieurs clients dans la région de Toronto, dont deux de nos auditeurs pigistes s'occupent et c'est plus efficient. En plus, recourir aux auditeurs locaux permet de rencontrer les exigences économiques du client. [Auditeur permanent 3].

Au-delà de toutes ces motivations, environ 7 % des répondants estiment que le maintien de l'auditeur relève souvent de sa propre volonté. En effet, pour des questions de professionnalisme, certains auditeurs demandent à être maintenus pour assurer un meilleur suivi. Par contre, après plusieurs cycles, d'autres estiment qu'ils deviennent moins critiques et préfèrent abandonner le dossier.

Au total, l'analyse des motivations montre que la permanence d'un auditeur relève à la fois de la responsabilité de l'organisme de certification, du client et de l'auditeur. La figure 4-1 résume globalement la position des répondants impliquant ce trio d'acteurs.

Figure 4-1: motivations du maintien de l'auditeur ISO 14001 selon le trio client-auditeur-registraire



4.3.2. Les influences de la permanence de l'auditeur

L'analyse des données fait ressortir deux positions opposées essentielles, sur les effets et les conséquences d'un long mandat sur l'indépendance et la qualité du processus de certification ISO 14001, à savoir :

- une vision résolument optimiste soutenant qu'un long mandat est positif pour la vérification et ne nuirait pas à l'indépendance;
- une vision plus nuancée reconnaissant les risques de compromission de l'indépendance du fait de la familiarité.

4.3.2.1. Vers une amélioration de la qualité de l'audit?

De prime abord, environ 76 % des répondants estiment qu'une longue permanence peut renforcer positivement la qualité de l'audit de certification sans entamer l'indépendance de l'auditeur. Ils fondent leur position sur trois facteurs interdépendants :

- la durée favorisant une meilleure connaissance du système du client;
- la durée favorisant l'efficacité et l'efficience de l'audit;
- la durée favorisant l'amélioration continue et une valeur ajoutée.

En premier lieu, environ 52 % des répondants soutiennent que la durée favorise une meilleure connaissance du système par l'auditeur. Ceci induit une économie du temps d'apprentissage du SGE du client (comme mentionné plus haut). Selon ces répondants, cette connaissance permet à l'auditeur de mieux se concentrer sur la vérification. Ils considèrent que la méconnaissance des procédures et du domaine spécifique associé au système constituerait même un risque pour la qualité et l'indépendance de l'auditeur. En effet, ce dernier, se retrouvant limité aux données présentées par le client, serait plutôt soucieux de mieux les comprendre que d'en faire une analyse critique et objective. Bien que les répondants s'accordent sur la nécessité de connaître le système du client, ils précisent difficilement la durée idéale pour acquérir cette connaissance. Néanmoins, la tendance, d'au moins la moitié des répondants, situe cette période de bonne appréhension du SGE à partir de la troisième année et jusqu'à la fin de la sixième année, soit entre deux cycles de certification. Sans évoquer explicitement les problèmes d'indépendance, ces répondants présentent même les premières années du processus de certification comme étant assez superficielles et risquées. Leur discours laisse supposer que l'étape de certification initiale manquerait de rigueur et d'objectivité. Les extraits suivants sont représentatifs de leur perception :

Je trouve que cela a beaucoup d'avantages au niveau justement de la connaissance de l'entreprise et puis d'avancer. Quand on fait un audit pour la première fois, il ne faut pas se le cacher, on ne connaît pas l'entreprise, on ne connaît pas sa façon de faire alors c'est un survol. On regarde l'implantation de la norme, on regarde son maintien, mais on va vraiment survoler la première fois. Le fait d'y aller d'année après année on peut mieux structurer, je pense, notre audit puis aller chercher des points qu'on veut approfondir ou changer des éléments. [Auditeur pigiste 1].

La problématique est qu'un auditeur va aller dans une entreprise avec laquelle il est peu familier, soit au niveau des procédures ou des processus industriels, des matériaux, des produits qu'ils utilisent. Cela peut limiter ces observations. [Auditeur pigiste 7].

En deuxième lieu, la connaissance du système à travers le maintien de l'auditeur est mise en lien, par environ 47 % des répondants, avec la recherche de l'efficacité et de l'efficience de la vérification. Cela se traduit par l'emphase sur les forces et les faiblesses du système ainsi que l'orientation appropriée du plan d'audit et des recommandations. Les répondants soulignent un autre aspect du processus qui tient plus des obligations du contrat de service entre l'auditeur et le client. En effet, ce dernier s'attend à ce que la vérification lui soit profitable du point de vue de la qualité et de l'objectivité. Selon un vérificateur du CCN, rares sont les clients qui vont payer un registraire et exiger un mauvais auditeur. Les auditeurs et les registraires interrogés semblent garder à l'esprit cette obligation de rendement à laquelle est implicitement associée la survie de leur contrat. Dans ce contexte, très peu de répondants ont insisté sur l'indépendance

et l'impartialité qui doivent demeurer, malgré la recherche de l'efficience et de l'efficacité. Ils associent plutôt ces avantages à la nature de la norme ISO 14001, qui comporte une évolution du SGE, à laquelle ils semblent très attachés. Ainsi, au moins cinq auditeurs interviewés mentionnent qu'ils considèrent minimalement le système afin de suivre efficacement son évolution durant leur maintien sur le dossier. Les extraits suivants illustrent ces différents aspects du maintien de l'auditeur sur une longue période de contrat :

Avec ISO 14001, la première année on ne s'attend pas à avoir des performances extraordinaires, on s'attend à ce qu'on réponde minimalement, ensuite on va les voir progresser et puis au bout de la troisième année théoriquement on devrait être en mesure d'avoir un système qui commence à avoir un effet extrêmement positif sur l'amélioration de la performance environnementale. [Auditeur permanent 5].

Après les deux premières années quand on débarque chez le client on est plus efficace à titre d'auditeur parce qu'on connaît les points faibles du système donc on travaille, presque exclusivement sur les points faibles (...). On oriente donc notre plan d'audit.[...] Dans ce sens-là, si on est à un deuxième cycle d'audit, rendu à la troisième ou quatrième année sur six, on commence à être plus pointu. À la limite, ça pourrait être bénéfique pour le client qu'on travaille sur ses points faibles plutôt que de faire de la complaisance. [Auditeur permanent 1].

En troisième lieu, environ 39 % des répondants jugent que le maintien d'un auditeur a pour avantage d'apporter une valeur ajoutée ainsi que l'amélioration continue du système. La valeur ajoutée se traduit, selon eux, par le suivi approprié de la mise en œuvre des recommandations des vérifications précédentes, basées sur les forces et les faiblesses pertinentes. Dans cette perspective, l'auditeur peut suivre l'évolution et voir dans quelle mesure le SGE a subi une amélioration. Cet aspect traduit la dynamique de l'amélioration continue qui est le fondement de la norme ISO 14001. Il ressort de manière implicite que les jours consacrés à l'audit, variant entre trois et quatre, ne semblent pas suffisants pour mieux appréhender le système et favoriser son amélioration. Dès lors, le maintien de l'auditeur apparaît en pratique comme une solution. L'analyse des données montre que tous les répondants restent attachés à ce fondement, au risque de négliger ou minimiser les apparences de conflits d'intérêts. En effet, les responsables environnement des entreprises certifiées interrogés sont unanimes sur le maintien de l'auditeur pour assurer l'amélioration continue de leur SGE. Certains ne voient même pas d'inconvénient à utiliser un ancien employé reconverti en auditeur externe pour ce faire. La valeur ajoutée et l'amélioration continue sont traduites dans les extraits suivants :

Changer d'auditeur, ça peut être bon sur un certain point, mais avoir toujours le même, ça permet aussi d'avoir un suivi de l'évolution et de l'amélioration. Pour valider l'amélioration continue, c'est plus facile pour lui s'il a vu le système avant. [Responsable environnement d'un client certifié 3].

De prime abord, on pourrait penser qu'il y aurait un conflit d'intérêts, mais l'avantage d'utiliser cet ancien employé devenu auditeur externe, c'est que cette personne connaît notre système à fond vu qu'il travaillait lui-même à monter les procédures au niveau de notre système qualité

– il n'était pas en ce moment au niveau de l'environnement - donc en prenant une personne qui a une telle connaissance de notre système on peut juste l'améliorer. [Responsable environnement 1 d'une organisation certifiée].

4.3.2.2. Des risques de compromission?

En dépit de l'intérêt manifesté par la majorité des participants sur le maintien d'un auditeur chez un client, il ressort dans environ 56 % des entrevues qu'il existe tout de même un risque de compromission de l'indépendance et de la qualité de l'audit, ainsi qu'une possibilité de conflits d'intérêts inhérente à ce maintien. Les répondants soutiennent cette position à partir de trois principaux arguments :

- la familiarité comprise comme relation sociale entraînant un manque de rigueur;
- la familiarité technique avec le système de gestion environnementale favorisant un biais de perception;
- la situation de confort et de confiance (auditeur-audité) entraînant un manque d'esprit critique et d'objectivité.

En premier lieu, environ 58 % des répondants dans cette sous-catégorie estiment que le maintien de l'auditeur peut favoriser une familiarité sociale entre le client et l'auditeur durant plusieurs cycles de certification. Selon eux, l'auditeur peut, en fonction de sa personnalité, développer inconsciemment des relations amicales avec le client. Cependant, au moins deux auditeurs jugent que cette familiarité semble difficile à établir. Selon eux, les trois à cinq jours d'audit par an ne suffisent pas pour favoriser des affinités avec le client. Toutefois, ils admettent que les auditeurs pigistes peuvent se créer des opportunités d'affaires durant les longs mandats. La majorité des répondants considèrent que la familiarité constitue un conflit d'intérêts qui peut déboucher sur trois réactions: le manque de rigueur, la complaisance et un laisser-faire sur les non-conformités. De tels manquements sont en profonde contradiction avec l'objectivité, la rigueur et l'indépendance qui sous-tendent la définition de l'audit. Dans ce cas, le SGE ne peut bénéficier des opportunités d'actions correctives liées aux non-conformités omises, ou identifiées avec complaisance. La familiarité nuit donc à la fois au processus de certification et au SGE ISO 14001. Ils admettent que cela demeure un enjeu et un défi majeur pour le processus. Tous évoquent cette éventualité, cependant seul un répondant semble avoir vécu cette situation. Les extraits suivants témoignent de leur position quant à ces risques :

Il y a une espèce de relation plus « amicale » avec les audités. Ils connaissent ton système, c'est la sixième fois qu'ils viennent. Ça finit par rentrer dans une sorte de confiance légitime : « Je te le donne parce que je te connais »; « c'est des gens sérieux, on va auditer, on voit des choses, mais on sait qu'ils vont s'améliorer : on va reconduire ». C'est plus dans ce sens-là. Les auditeurs sont plus sérieux que ça, à mon avis. Par contre, ça entre dans la facilité. [Consultant 8 d'une firme privée].

La familiarité peut s'installer en fonction des gens et des personnalités. À partir de cinq ans, on devrait se demander s'il ne faut pas changer d'auditeur. Il peut avoir un affaïssement et un

ramollissement du côté de l'auditeur pour être copain-copain avec l'autre : « arrange ça la prochaine fois, puis je ne mets pas ça dans le rapport » des choses de ce genre. Mais cela n'aide pas le client. De toute façon, ce n'est pas parce qu'il y a une non-conformité qu'il perd sa certification au contraire ça l'aide à améliorer son système. J'ai vu déjà des balancements comme ça en 9001, un auditeur qui vient chaque année près de dix ans et dans certains cas, je juge qu'il en a laissé passer. Parce qu'il y a une sorte de confiance établie. [Auditeur pigiste 2].

En deuxième lieu, environ 41 % des répondants considèrent que le maintien d'un auditeur sur une longue durée peut entraîner une « grande » familiarité technique avec le SGE, qui conduit à un biais de perception de l'auditeur. Ce biais apparaît comme un effet pervers découlant de l'apprentissage et de la connaissance, mais surtout de l'habitude que l'auditeur développe avec le système. Selon au moins deux répondants, il s'agit d'une décroissance de la courbe d'apprentissage de l'auditeur avec le temps. Pour la plupart des répondants, la familiarité technique maintient l'auditeur dans un certain confort. En outre, elle inhibe ses efforts de créativité et son regard critique sur de nouveaux aspects du système. Par exemple, les non-conformités mineures et les observations sont alors négligées, malgré leur contribution à l'amélioration continue du SGE. Le confort peut se manifester également par rapport aux compétences de l'auditeur sur un aspect unique du SGE. Une fois cet aspect maîtrisé, il ne fournit plus d'efforts sur d'autres aspects du système. La qualité de la vérification peut ainsi être entamée. Les extraits des entrevues ci-après illustrent leurs approches sur la familiarité technique :

La capacité qu'on développe avec l'expérience à titre d'auditeur fait que lorsqu'on voit le même système d'une année à l'autre la courbe d'apprentissage est à son sommet, si on veut. [Auditeur permanent 1].

Les auditeurs, lorsqu'ils deviennent habitués en voyant 4 à 6 fois le même système, ils finissent par avoir un voile ou s'habituer à certaines choses. Ils perdent une possibilité de richesse incroyable qui est à la base de l'audit. Ils vont rechercher les majeurs, mais tout ce qui est mineur ou opportunité ou observation, c'est une énorme richesse perdue malheureusement. [Consultant 9 ISO d'une firme privée].

En troisième lieu, environ 35 % des répondants considèrent que la familiarité sociale et technique (client et son SGE) peut déboucher sur l'installation d'une grande confiance et d'un certain confort réciproques du client et des auditeurs. Dans ce contexte, l'objectivité et l'esprit critique de l'auditeur sont clairement menacés, de même que le regard critique et le contrôle exercé par le client. Au moins trois répondants considèrent qu'il s'agit d'un biais réciproque auditeur-client qu'ils tendent à attribuer à la personnalité et à l'éthique des intervenants. Il caractérise un conflit d'intérêts qui nuit à l'amélioration continue et à la valeur ajoutée escomptées par la vérification. Malgré cette approche, très peu d'auditeurs interrogés se sont sentis directement concernés. Cependant, l'analyse des données indique qu'ils n'ont pas toujours conscience de l'influence subie par leur propre maintien chez un client. Les extraits suivants expriment la perception des répondants sur le biais réciproque:

C'est encore une zone très grise, et ça n'aide personne. Peut-être que sur le court terme, l'entreprise dit « moi, je suis dans une situation stable. Pourquoi changer et prendre des risques? » C'est toute la question de la familiarité, parce qu'au lieu de chercher les évidences objectives, l'auditeur y va sur le niveau de confiance général. La vraie réalité des choses, c'est que ça devient biaisé. Parce qu'après 20 ans de travail avec la même personne c'est sûr qu'on va développer des biais. En cas de bonne entente, le client et l'auditeur vont se complimenter réciproquement.[Auditeur permanent retraité].

La meilleure manière qu'on a eue de s'améliorer c'est quand on a changé d'auditeur externe après 4 ans d'expérience. On s'est fait brasser par le nouveau, parce qu'avec le précédent, on était devenu confortable. Chaque auditeur, aussi, a ses petits modèles, qu'il veut voir appliquer quelque part même si ce n'est pas dans la norme. De fait, l'auditeur nous dit : « Ça, ce n'est pas nécessaire. Vous vous encombrez ». [Consultant 8 ISO d'une firme privée].

4.3.3. Les avenues de solutions pour renforcer l'indépendance et la qualité de la vérification

L'analyse a porté sur l'ensemble des données ainsi que sur les réponses spécifiques à des questions relatives aux solutions pour atténuer les risques potentiels de la permanence de l'auditeur. Trois pistes essentielles de solutions ont été dégagées:

- le contact non permanent avec le client et la durée limitée des jours d'audit;
- le professionnalisme et l'éthique professionnelle;
- les normes et règles (rotation et surveillance) internes au registraire.

En premier lieu, environ 41 % des répondants jugent que le contact non permanent avec le client et la durée des jours de vérification contribuent à éviter la familiarité avec ce dernier. Ces éléments protègent ainsi l'indépendance des auditeurs et la qualité de l'audit. Dans cette approche, environ 27 % des répondants sont d'avis que, selon les règles des registraires, l'auditeur n'est pas en contact permanent et continu avec le client. Leur contact se fait uniquement dans le cadre de la programmation de l'audit et principalement à l'approche des dates planifiées. Selon eux, les contacts sont d'ordre professionnel, isolés et annuels. Ils portent principalement sur des informations quant à la planification, des observations ou des précisions sur des non-conformités, etc. Les répondants ne nient pas qu'il existe des contacts. Toutefois, sans en préciser la fréquence, au moins 5 répondants soulignent qu'ils se font plus régulièrement avec l'administration de l'organisme de certification. Quant à l'auditeur, il perçoit le client comme un dossier qu'on lui attribue. De fait, son code d'éthique l'oblige à traiter tous les dossiers de la même façon, sans distinction. Ainsi, son contact avec le client débute à l'attribution du dossier et prend fin lors de la remise de son rapport.

Les auditeurs interrogés reconnaissent qu'ils peuvent s'informer auprès du client sur certains aspects du dossier avant ou après vérification. Cependant, la rupture du contact (autre que professionnel) d'avec le client constitue, selon eux, une règle de base des organismes de certification. Elle s'applique autant pour

les auditeurs salariés que pour les contractuels. Ainsi, le respect de ce principe est favorisé par le code d'éthique et la signature d'engagement pour les auditeurs contractuels. En effet, ces derniers, étant à la fois auditeurs externes et consultants, représentent un plus grand risque. En tant que consultants, ils ont la possibilité d'être en contact permanent avec leur client. Ainsi, la signature les engage à ne pas vérifier un ancien client et à éviter d'offrir un service-conseil à un client dont ils détiennent le dossier de certification. Les extraits des entrevues suivants indiquent l'état d'esprit des répondants :

On s'est muni d'un processus pour empêcher ça. Le maintien des contacts va un peu contre le code d'éthique. À titre d'auditeurs on a zéro intérêt à entretenir des liens, on perdrait notre job d'aller faire des contacts pour des activités autres que la certification. Les auditeurs contractuels signent à la pièce, le code d'éthique et un engagement pour chaque client. Ils savent qu'ils ne peuvent pas avoir des liens avec ces clients en dehors de la période de certification ou pour planifier l'audit de quelques mois en avance. Un ou deux coups de téléphone, un ou deux courriels pour planifier l'audit et après ça les contacts plus significatifs reviennent environ un mois avant l'audit pour l'examen des documents, la préparation du plan d'audit. [Auditeur permanent 1].

Ils ont des contacts ponctuels pour éventuellement faire un suivi peut-être d'une non-conformité ou d'une observation d'audit ou pour donner des informations. Le contact avec l'audit est fait par l'administration chez n'importe quel registraire. [Auditeur permanent 3].

La seconde piste de solution, perçue par environ 14 % des répondants, concerne le nombre de jours d'audit. Ils estiment que les vérifications durent en moyenne entre trois et cinq jours par an. Selon eux, cette durée n'est pas suffisante pour développer des liens familiers avec le client ou ses employés. Les répondants associent à la durée les exigences et bénéfices suivants :

- durée trop courte et éloignement des audits qui exigent de se concentrer davantage sur la vérification;
- le stress du client, qui a hâte de voir partir l'auditeur;
- le déroulement de la vérification plus sur le plancher et moins dans les bureaux;
- les échanges administratifs et financiers effectués avec le registraire.

Dans un tel contexte, au moins trois répondants croient peu en la familiarité (sociale) entre auditeur et client dans le cadre de la certification ISO 14001. Ils attribuent la relation d'affinité à une longue intégration de l'auditeur au sein de l'entreprise. Bien que la durée limitée des jours d'audit soit parfois insuffisante pour effectuer un travail efficace, elle est présentée comme une solution ou un facteur réducteur du problème de la familiarité :

L'auditeur ISO 14000 passe du temps dans l'usine ou dans l'entreprise et sur le plancher pour rencontrer les gens. Il ne passe pas le même temps, je crois que dans l'audit financier où ils vont plus travailler dans le bureau avec les gens. Il arrive pour une période ponctuelle et il repart avec ses constatations, il fait son rapport à distance et il renvoie son rapport. Je trouve que ce n'est pas propice à développer une relation d'amitié à ce point-là, il n'est pas aussi intégré. [Auditeur pigiste 3].

Quand on dit que ça peut être dangereux de connaître un client à long terme, on a beau passer six ans avec eux, on les voit tout au plus deux jours dans une année parmi un paquet d'autres audits. De là à dire qu'on développe un lien significatif avec le client, on parle d'affinité personnelle ici là, c'est assez modéré là. Je ne pourrai pas dire que je peux développer des liens très familiers avec des clients pour les voir si peu dans l'année. [Auditeur permanent 1].

En deuxième lieu, environ 30 % des répondants sont d'avis que le professionnalisme et l'éthique professionnelle de l'auditeur les préservent contre les risques de familiarité. L'un des répondants définit le professionnalisme comme suit :

« C'est la formation, c'est l'expérience et c'est la capacité de situer son travail d'auditeur dans les règles, respecter les règles qui sont fixées au préalable et ne pas dépasser ses limites, et d'être cohérent, d'être intègre. » [Auditeur pigiste 5].

Ainsi, selon ces répondants, le professionnalisme permet à l'auditeur de demeurer objectif et impartial face aux répercussions de la familiarité avec le client. Ils traduisent ce concept par trois principales attitudes :

- l'application des règles (devoir):
 - o l'auditeur met en jeu ses connaissances et ses compétences;
 - o l'auditeur s'appuie sur les règles déontologiques et contractuelles, ainsi que celles dictées par la norme ISO 14001;
- le professionnalisme technique :
 - o l'auditeur évalue uniquement le système, et non les personnes;
 - o l'auditeur varie sa méthodologie et son échantillonnage à chaque vérification;
 - o l'auditeur adopte une approche critique (vérifier et revérifier);
- la conscience professionnelle :
 - o l'auditeur fournit des efforts pour se détacher de la familiarité;
 - o l'auditeur reconnaît ses limites après un long mandat et demande un changement.

Au-delà de ces implications, le professionnalisme des auditeurs constitue une attente du client, selon le responsable de l'environnement d'une organisation certifiée et un auditeur interrogés. Il s'avère donc nécessaire de le développer et le renforcer à travers des formations spécifiques. Les extraits suivants illustrent l'approche du professionnalisme par les répondants :

La familiarité ou le bon entendement avec le client ne nous empêche pas d'être objectifs. Je pense que c'est le genre de professionnalisme que les gens s'attendent à voir, parce qu'on n'audit pas les personnes, on audite le système. Je vais regarder s'il fonctionne bien, si les gens ont manqué leur coup, ça, c'est une chose. Alors en ayant cet esprit-là je pense que ça élimine un peu ce côté de familiarité [Auditeur permanent 2].

Mais bon au-delà de la durée, il y a toujours les aspects de professionnalisme et puis d'éthique professionnelle donc c'est sûr qu'on ne devient pas copain avec tous les clients qu'on voit depuis cinq ans. [Auditeur pigiste 5].

Paradoxalement, si les répondants s'attachent sur le professionnalisme des auditeurs, très peu ont évoqué l'implication des associations professionnelles des vérificateurs qui peuvent instituer des codes de déontologie, la formation et la surveillance sur les enjeux de l'indépendance (Abbott, 1988). Plusieurs auditeurs n'appartiennent à aucune association puisqu'il n'existe pas d'obligation d'appartenir à l'une d'elles. Cette solution peut donc soulever certaines réserves quant à son efficacité. Voici ce qu'en dit un responsable des associations contactées :

Il n'existe aucune obligation pour un vérificateur d'appartenir à un organisme professionnel pour pratiquer. En fait ISO 17024, la norme d'accréditation des organismes de certification des auditeurs déclare expressément que l'organisme de certification ne peut exiger à un auditeur certifié d'appartenir à une organisation professionnelle. [Directeur exécutif d'une association de vérificateurs].

En troisième lieu, selon environ 25 % des répondants, le renforcement des règles internes des organismes de certification amenuiserait les risques du maintien de l'auditeur chez un client. À cet effet, ils s'appuient sur les règles de surveillance et de rotation des auditeurs. Concernant les règles de surveillance, ils estiment que :

- les processus de surveillance du CCN ne sont pas réguliers et ne touchent pas tous les auditeurs, ils concernent généralement le suivi des procédures du registraire et méritent d'être réorientés;
- les registraires doivent régulariser et accentuer les audits témoins à l'interne.

Quant aux règles de rotation, elles peuvent s'appliquer selon deux stratégies, par souci du maintien des connaissances sur le système :

- le changement de l'auditeur-chef et le maintien des autres membres de l'équipe;
- le changement des autres membres de l'équipe et le maintien de l'auditeur-chef, qui est généralement responsable du dossier du client.

Ces stratégies permettent d'une part d'apporter un nouveau regard sur le système en vue d'enrichir l'audit. D'autre part, elles peuvent contribuer à minimiser les problèmes de compétences. Toutefois, la rotation doit tenir compte de la disponibilité des auditeurs.

Si les répondants s'accordent sur la rotation, leurs positions sont par contre divergentes quant au moment à partir duquel elle doit intervenir. Les positions varient entre un et plusieurs cycles de certification. Toutefois, l'analyse des données montre que la tendance se maintient pour une rotation à la fin du deuxième cycle. Autrement dit, l'auditeur demeure six ans sur le dossier du client. Dans ce contexte, il effectue deux audits de certification et quatre vérifications de surveillance du système. Cependant, la formalisation de la rotation reste un défi. Sa réalisation limiterait ainsi le pouvoir de rétention des auditeurs par les clients. Elle servirait comme indicateur vérifiable pour le CCN. Les extraits suivants illustrent la position des répondants :

Je pense que minimalement trois ans, c'est convenable lorsqu'il y a le réenregistrement avec le même registraire. Il faut comprendre qu'un auditeur n'est pas parfait, il voit un système d'une certaine façon c'est normal. Je parle de trucs tout à fait humains, c'est possible qu'il oublie des choses. Le fait de voir apparaître un autre auditeur au bout de trois ans dans le même système va donner un éclairage nouveau et rafraîchir le système. Cependant, ce n'est pas toujours possible à cause du manque d'auditeur. En ce moment, un auditeur peut faire deux cycles, six ans. Plus, ça commence à être délicat parce que le système peut prendre les mauvais plis de l'auditeur. C'est pour l'intérêt des deux parties, l'auditeur et l'audit. [Auditeur permanent 5].

À partir de cinq ans, c'est là qu'il faut se poser la question : est-ce qu'on ne devrait pas changer d'auditeur? [Auditeur pigiste 2].

4.4. DISCUSSION ET CONCLUSION

L'objectif de l'article était d'explorer et d'analyser l'influence de la permanence de l'auditeur chez un client, sur l'indépendance et la qualité de l'audit de certification. L'étude indique que le contexte actuel de la certification ISO 14001 au Canada est marqué par l'absence de règles formelles sur la permanence de l'auditeur. Ainsi, le maintien d'un auditeur chez un client évolue généralement avec la reconduction du contrat de certification et dure en moyenne deux cycles de certification, soit six ans. Dans cette situation, la volonté du client prédomine sur la reconduction de l'auditeur. Cela constitue toutefois une menace pour l'indépendance de l'auditeur. L'étude recense différentes motivations intéressantes à la fois le client, l'auditeur et l'organisme de certification. Cependant, l'apprentissage et la connaissance du SGE à évaluer restent essentiels pour les parties. En effet, ils favorisent : des gains pour le client et l'organisme de certification, un palliatif au manque d'auditeurs et un acquis d'expérience pour l'auditeur. Dès lors, la majorité des répondants jugent que le maintien d'un auditeur est indispensable à l'efficacité de la vérification et qu'il permet un suivi de l'évolution ou l'amélioration continue du SGE. La permanence est donc perçue comme indispensable à la qualité de la vérification et à l'indépendance de l'auditeur. Cependant, une partie des répondants demeure consciente que l'apprentissage du système sur plusieurs cycles comporte des risques de familiarité sociale et technique. En effet, dans les deux cas, la familiarité peut créer un confort et une confiance réciproques entre le client et l'auditeur. Cette situation peut conduire à un manque de rigueur, d'objectivité et d'esprit critique de l'auditeur. Ces problèmes sont clairement attentatoires au principe d'indépendance des audits. La familiarité technique avec le SGE peut entraîner un « biais de perception » qui tient plus de la capacité humaine ainsi que des compétences spécifiques de chaque auditeur. Enfin, l'étude identifie plusieurs avenues de solution qui visent au renforcement des procédures et des mécanismes de contrôle ou de surveillance existants. Toutefois, une avenue importante demeure la formalisation des règles de rotation des auditeurs après le deuxième cycle de certification, tout en préservant la continuité avec le SGE.

Les répondants accordent une importance particulière aux influences positives ou négatives du maintien de l'auditeur qui, selon eux, évolue progressivement avec l'apprentissage et la connaissance du SGE. Dans ce contexte certains auditeurs estiment que les premières vérifications sont « souvent superficielles » par manque de connaissance. En revanche, d'autres répondants considèrent qu'après six ans, il y a plus de risques liés à la familiarité. L'étude rejoint DeAngelo (1981a) qui observe la décroissance de la qualité de l'audit suivant la courbe d'apprentissage au fil des années à travers une baisse de rigueur et d'innovation. Dans la figure 4-2, nous avons symboliquement schématisé l'évolution de l'influence de la permanence de l'auditeur selon les perceptions analysées. Chaque zone représente un cycle de certification :

- zone 1 : cycle de certification initiale, caractérisé par l'absence de connaissance du SGE;
- zone 2 : 2^e cycle de certification, marqué par l'amélioration de la connaissance et le début de la familiarité technique avec le SGE et sociale avec le client;
- zone 3 : 3^e cycle de certification, marqué par une plus grande familiarité technique et sociale.

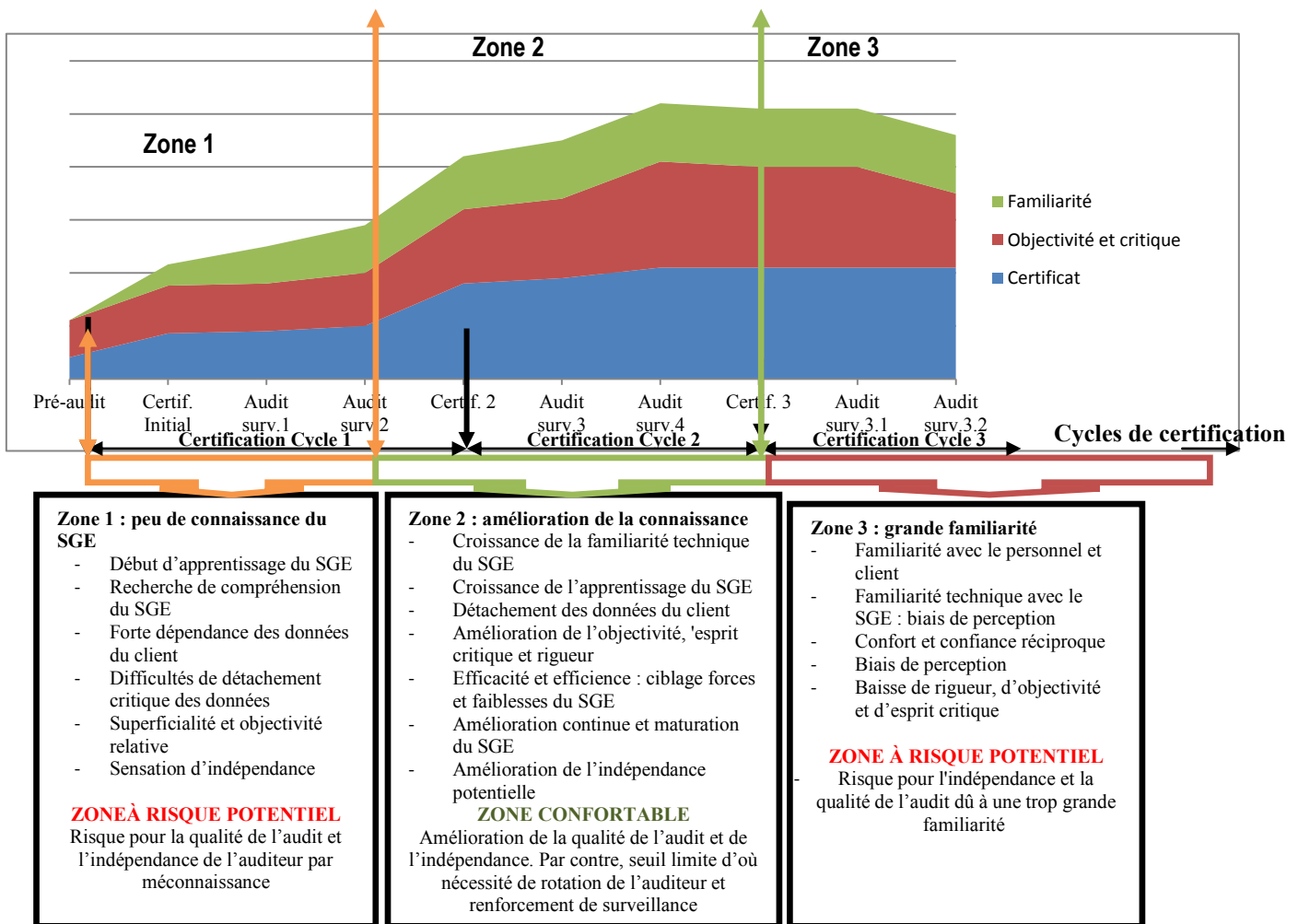


Figure 4-2: évolution de l'influence de la permanence de l'auditeur dans le contexte d'ISO 14001

Contributions de l'étude

La principale contribution de l'étude est d'avoir exploré les enjeux du maintien des auditeurs sur plusieurs cycles de certification ISO 14001. Ce travail constitue une première étude exploratoire sur la question dans le contexte de la certification ISO 14001, contrairement au domaine de l'audit financier où le débat demeure très actif. En analysant l'influence du maintien des auditeurs sur l'indépendance et la qualité de l'audit, l'étude complète celles qui ont abordé la question de l'indépendance de manière plus générale et indirecte (Andrews *et al.*, 2001; Ammenberg *et al.*, 2001; Ball *et al.*, 2000; Mil-Homens, 2011; Paterson 2002; The Business Improvement Network 2002). L'étude démontre, en substance, que le maintien de l'auditeur relève surtout d'une accommodation avec la réalité du terrain en l'absence de règles formellement établies. Bien que les répondants trouvent cette pratique positive pour la certification, il n'en demeure pas moins qu'elle peut compromettre l'indépendance et la qualité de la vérification à travers la familiarité sociale et technique inhérente au maintien de l'auditeur. L'attachement des répondants, et particulièrement des auditeurs, à l'amélioration continue ou la valeur ajoutée joue un rôle très important dans leur motivation à soutenir la permanence de l'auditeur. Cependant, il comporte un risque à leur indépendance en favorisant un comportement de consultant. En effet, cet attachement peut influencer sur les recommandations relatives aux non-conformités identifiées, comme le mentionne un vérificateur du CCN : « *dans leurs rapports, ils sont parfois à la limite du consultant dans la manière de formuler leur recommandation ainsi que les non-conformités* ». La contribution à la solution des problèmes identifiés est contraire au principe de leur indépendance. Cela mérite plusieurs réflexions sur la compréhension de l'apport de l'auditeur en matière de valeur ajoutée et d'amélioration continue d'un SGE. Des balises devraient être instituées au-delà de la simple formulation des non-conformités et des recommandations. Enfin, à travers les avenues de solutions, l'étude permet aux différentes parties prenantes du processus de certification d'orienter les politiques afférentes à la structure de reddition de compte du système ISO. Toutefois, la mise en place des règles formelles de rotation des auditeurs, règles auxquelles toutes les parties prenantes devront se conformer, demeure indispensable pour réduire les risques du maintien de l'auditeur. Cependant, l'absence d'obligation par une association professionnelle pourrait constituer un facteur réducteur de la mise en œuvre de ces solutions (Abbott, 1988).

La seconde contribution de l'étude concerne les similarités avec les études effectuées dans le domaine financier sur le maintien de l'auditeur. Même si le contexte réglementaire et institutionnel des audits financiers est différent, l'étude a mis en lumière plusieurs similitudes permettant de faire des ponts avec la littérature sur l'audit financier

En premier lieu, la prédominance de la volonté du client dans le maintien des auditeurs, reposant en partie sur la satisfaction du travail et l'approche sociale de l'auditeur ISO 14001, rejoint les conclusions de DeAngelo (1981b), Levinthal & Fichman (1988). Ces derniers affirment que la satisfaction du client motive sa tendance à reconduire le même auditeur dans l'audit financier. Par ailleurs, cette volonté du client est également fondée sur le souci de préserver la connaissance du système acquise par l'auditeur à travers l'apprentissage. Cette motivation, partagée par les auditeurs et les organismes de certification, se retrouve dans certaines études dans le domaine financier. En effet, Carcello & Nagy (2004), Ghosh & Moon (2005) ainsi que Shockley (1981) estiment que l'apprentissage et la connaissance du système évalué sont indispensables à l'indépendance et à la qualité de la vérification. D'où la nécessité de recourir au même auditeur sur plusieurs périodes. Par ailleurs, l'étude indique que l'apprentissage et la connaissance du système évalué constituent une source d'économie pour le client et l'organisme de certification. Ils évitent ainsi les charges de coaching d'un nouvel auditeur, comme le font remarquer dans la vérification financière DeAngelo (1981a), Hamilton *et al.* (2005) et Levinthal & Fichman (1988).

En deuxième lieu, tout comme dans le cas de la vérification financière, l'étude met en relief des positions opposées des répondants sur l'influence du maintien de l'auditeur par rapport à l'indépendance et à la qualité de l'audit. En effet, la majorité des répondants justifient que l'apprentissage du système favorise une familiarité technique qui permet à l'auditeur d'être plus indépendant, objectif, efficace. De fait, il ajoute de la valeur au SGE ISO 14001 à travers des constats rigoureux et objectifs favorisant l'amélioration continue du système. Cette approche positive se situe entre la troisième et la sixième année de la certification ISO 14001. Quelques répondants remettent en cause, dès lors, l'audit de certification initiale comme étant superficiel. Ce résultat reste identique aux conclusions des études de Carey & Simnett (2006), Copley & Doucet (1993), Ghosh & Moon (2005), Myers *et al.* (2003) ainsi que Shockley (1981) dans le domaine de la vérification financière. En effet, ces dernières remettent en cause l'esprit critique de l'auditeur et la dépendance de l'auditeur débutant aux données du client (Carcello & Nagy, 2004; Vanstraelen, 2000). Cette situation favorise une grande probabilité d'erreurs et de fraude dans les premières années (Casterella, 2010; Carcello & Nagy, 2004; etc.).

En dépit de cette perception positive, l'étude relève a contrario que le maintien de l'auditeur sur plusieurs cycles de certification ISO 14001 n'est pas exempt de risques. Ceux-ci résident dans des biais induits par la familiarité sociale avec le client et la familiarité technique avec le système. Dans les deux cas, l'auditeur aboutit à un manque de rigueur, d'objectivité, un biais de perception, un confort de confiance, l'altération de l'esprit critique, etc., qui nuisent à la qualité de la vérification et à son indépendance. Ces constats sont similaires à ceux rapportés par plusieurs études dans le domaine financier (Alleyne *et al.*, 2006; Bakar *et al.*, 2005; Casterella, 2010; Vanstraelen, 2000). Ainsi, certains, comme Shockley (1981) et Knapp (1991)

estiment qu'après une longue période, l'auditeur connaît une érosion de ses principes professionnels et de son objectivité.

En considérant ces similarités, l'étude s'inscrit dans le débat sur l'absence de consensus quant aux impacts du maintien de l'auditeur dans le domaine de la vérification financière. En outre, elle montre que les risques à l'indépendance et à la qualité de l'audit se situent à la fois sur le court et le long terme du maintien de l'auditeur chez un client. Dans cette perspective, parmi les solutions suggérées par les répondants, la formalisation de la rotation de l'auditeur-chef ou de toute l'équipe d'audit après six ans ressemble à ce qui existe dans le monde de la vérification financière. En effet, Shockley (1981) suggère qu'après cinq ans, il faut remplacer l'auditeur. Ce principe a été régularisé et renforcé aux États-Unis par la loi Sarbanes-Oxley, mise en place suite aux scandales financiers des années 2000 remettant en cause l'indépendance des vérificateurs. Au Canada, on parle d'une période n'excédant pas sept ans.

Sur le plan pratique, les résultats de l'étude ainsi que les similarités avec le domaine de la vérification financière peuvent permettre d'orienter les politiques de régulation du processus de certification ISO 14001. En effet, celles-ci doivent considérer désormais les trois parties prenantes (client – auditeur – registraire). Même si la volonté du client prime sur le maintien en l'absence de règles formelles, les trois parties semblent former un « monopole trilatéral » opportuniste, contrairement au « monopole bilatéral » relevé par DeAngelo (1981a) dans le domaine de la vérification financière. Le renforcement des règles de surveillance ainsi que de l'orientation de l'ISO 17021 doivent mettre en évidence les responsabilités de chacune des parties dans ce monopole. Enfin, il apparaît que la connaissance et l'apprentissage du système de gestion environnementale à évaluer sont indispensables pour assurer la qualité de l'audit et l'indépendance de l'auditeur. Dans cette perspective, l'étude contribue à s'interroger sur la fiabilité de la certification initiale. Dans quelle mesure la certification initiale ISO 14001 peut-elle constituer un indice de confiance de l'engagement environnemental des entreprises? Il serait donc pertinent dans l'intérêt des parties d'instaurer une certification par étape à 3 niveaux comme le suggère l'AFAQ/AFNOR Certification en France²⁷. Le niveau 3 étant celui de la certification totale. L'auditeur aurait une meilleure connaissance du SGE en procédant ainsi. Si cela se pratique en France, ne l'applique-t-on pas ailleurs? Enfin, l'attachement à l'amélioration continue des auditeurs ne constitue-t-il pas un risque à l'indépendance de leurs recommandations? Quelle démarcation l'auditeur doit-il faire entre sa contribution à l'amélioration continue du système et sa propre indépendance? Enfin, faudrait-il redéfinir l'indépendance des auditeurs que certains consultants perçoivent plutôt comme des partenaires? L'étude ne répond pas à ces questions. Cependant, elle met en lumière les risques associés à la permanence et qui pourraient être considérés dans

²⁷ Association française de l'assurance qualité (AFAQ)/ Association française de normalisation (AFNOR Certification)
<http://www.iso14001.fr/pdf/AfaqEnvironnementParEtapes.pdf>

les politiques de gestion du processus de certification à d'autres normes par les parties prenantes, comme le Conseil canadien des normes.

Limites et avenues de futures recherches

L'étude comporte trois limites essentielles. D'une part, elle porte principalement sur des auditeurs et des praticiens jouant un rôle direct ou indirect dans le processus de certification ISO 14001. Ainsi, leur perception positive de la permanence de l'auditeur peut être, dans une certaine mesure, subjective. En effet, chacun semble y trouver son compte en l'absence de règles formelles. Il pourrait en être autrement pour les répondants du Conseil canadien des normes. Toutefois, selon ces derniers, il n'existe pas de recommandations spécifiques sur le maintien de l'auditeur. Dans un tel contexte, la majorité des répondants peut, dans un souci de protection et de désirabilité sociale, présenter la situation sous un angle positif. En effet, très peu d'exemples ont illustré leurs propos. Par ailleurs, il n'a pas été possible d'analyser les rapports d'audit, comme l'ont fait Ball *et al.* (2000). Une étude complémentaire pourrait comparer la relation entre le maintien de l'auditeur et la pertinence, l'objectivité et l'évolution des rapports de vérification.

D'autre part, l'étude constitue une première initiative sur la permanence de l'auditeur au Canada. Elle reste donc limitée dans un contexte culturel et géographique particulier. Pour avoir une vision globale sur le maintien de l'auditeur et ses répercussions, il serait pertinent de mener des recherches semblables dans d'autres pays ou avec des répondants de différents pays. L'indépendance étant un construit social (Gendron *et al.*, 2006), une telle étude permettrait de percevoir les différences éventuelles en vue de diriger les parties prenantes dans la mise en œuvre des normes internationales intervenant dans le processus. Par ailleurs, la notion de professionnalisme a émergé comme une des avenues de solution malgré l'absence d'obligation envers les associations de vérificateurs. Une étude complémentaire pourrait aborder cet aspect qui semble indispensable dans l'audit financier (Abbott, 1988).

Enfin, cette étude est exploratoire. Elle ne permet pas de mesurer la fréquence ou l'intensité des enjeux d'indépendance associés à la permanence. L'approche qualitative adoptée a plutôt permis de comprendre les enjeux sous-jacents à la permanence des auditeurs, à partir de la perception des praticiens interrogés.

RÉFÉRENCES

Abbott, A., 1988, *The system of professions: an essay on the division of expert labour*, University Press, Chicago, 1988.

Poirier, B. (AFNOR/AFAQ), (2008) La certification environnementale à votre portée : SME par étapes, [En ligne] <http://www.iso14001.fr/pdf/AfaqEnvironnementParEtapes.pdf> (consulté le 30 juin 2011)

- Bakar, N.B.A., A.R.A Rahman, H.M.A. Rashid, 2005, Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions, *Managerial Auditing Journal*, 20, 8, pp. 804-822.
- Alleyne, A.A., D. Devonish, P. Alleyne, 2006, Perceptions of Auditor Independence In Barbados, *Managerial Auditing Journal*, 21, 6, pp. 621-635.
- Ammenberg, J., G. Wik, O. Hjelm, 2001, Auditing External Environmental Auditors – Investigating how ISO 14001 is Interpreted and Applied in Reality, *Eco-Management and Auditing*, 8, 4, pp. 183-192.
- Andrews, R. D. Amaral, 2003, *Environmental Management Systems: Do They Improve Performance?* Chapel Hill, The University of North Carolina.
- Andrews, R.N.L., J. Charm, H. Habicht, T. Knowlton, M. Sale, V. Tschinkel, 2001, Third-party auditing of environmental management systems: U.S registration practices for ISO 14001. Report by a Panel of the National Academy of Public Administration, [En ligne] URL: <http://www.dep.state.pa.us/dep/deputate/pollprev/ISO14001/NAPA.pdf> (Consulté le 28 juillet 2007)
- Ball, A. D. L. Owen, R. Gray, 2000, External Transparency or Internal Capture? The Role of Third-party Statements in Adding Value to Corporate Environmental Reports, *Business strategy and the Environment*, 9, 1, pp. 1-23.
- Baracchini, P., 2001, *Guide à la mise en place du management environnemental en entreprise selon ISO 14001*. Presses polytechniques et universitaires romanes, Lausanne, 170 p.
- Beattie, V., R. Brandt, S. Fearnley, 1999, Perceptions of auditor independence: U.K. evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8, 1, pp. 67-107.
- Berton, L., 1991, GAO weighs auditing plan for big banks: Accounting Firms Express Concern About Proposal to To Require Rotations. *Wall Street Journal*, march 27:A3
- Boiral, O., 2007, Corporate Greening through ISO 14001 a Rational Myth? *Organization Science*, 18, 1, pp. 127-146.
- Brink, V. Z., H. Witt, 1982, *Modern Internal Auditing*. John Wiley & Sons, New York, 882 p.
- Burdick, D., 2000, Opportunities to Strengthen the Registration and Accreditation System for ISO 14001 Certification [En ligne] URL <http://www.sustainablesteps.com/PAPER20W.htm>. (consulté le 12 Août 2007).
- Carcello, J. V., A. L. Nagy, 2004, Audit firm tenure and fraudulent financial reporting, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23, 2 pp. 55-69.
- Carey P., R. Simnett, 2006, Audit Partner Tenure and Audit Quality, *Accounting Review*, 81, 3, pp. 653-676.
- Carey, J. L., W. O. Doherty, 1966, *Ethical standards of the accounting profession*. AICPA, New York, 330 p.
- Casterella, J., 2010, Auditor Tenure and Rotation: The Auditors, Are They A-Changin? Colorado State University. [En ligne] URL : http://warrington.ufl.edu/fsoa/docs/indepth_article_3.pdf (consulté le 15 septembre 2010).
- Chi W., H., Huang , 2005, Discretionary Accruals, Audit Firm Tenure and Audit Partner Tenure : Empirical Evidence from Taiwan, *Journal of Contemporary Accounting & economics*, 1, 1, pp. 65-92.
- Copley, P.A., M.S. Doucet, 1993, Auditor tenure, fixed fee contracts, and supply of substandard single audits, *Public Budgeting & Finance*, 13, 3, pp. 23-35.
- Creswell, J. (1998). *Qualitative Inquiry and Research Design. Choosing Among Five Traditions*, Sage publications Thousand Oaks, London, New Delhi, 403p.
- DeAngelo, L. E., 1981b, Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 3, pp. 183-199.

- DeAngelo, L., 1981a, Auditor independence, Low-balling and disclosure regulation, *Journal of Accounting and Economics*, 3, 2, pp. 113–127.
- Deis, D., G. Giroux, 1992, Determinants of audit quality in the public sector, *The Accounting Review*, 67, 3, pp. 462-479.
- De Moor P., I. De Beelde, 2005, Environmental Auditing and the Role of the Accountancy Profession: A Literature Review, *Environmental Management*, 36, 2, pp. 205-219.
- Environmental Data Services (ENDS) Report 382 (2006). EMS survey brings mixed news for certifiers. November 2006, pp. 30-33.
- Favere-Marchesi, M., C.E.N., Emby, 2005, The Impact of Continuity on Concurring Partner Reviews: An Exploratory Study, *Accounting Horizons*, 19, 1, pp. 1-10.
- Flint, D., 1988, *Philosophy and Principles of Auditing: an Introduction*. Macmillan Education Ltd, Basingstoke, United Kingdom, 191 p.
- Geiger, M., K. Raghunandan, 2002, Auditor tenure and audit reporting failures, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21, 1, pp. 67-78.
- Gendron, Y., D.J. Cooper, B. Townley, 2001, In the Name of Accountability – State Auditing, Independence and New public management, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14, 3, pp. 278-310.
- Gendron, Y., Suddaby, R. and Lam H. (2006).An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence. *Journal of Business Ethics* 64 (2): 169-193.
- Ghosh, A., D. Moon, 2005, Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality, *The Accounting Review*, 80, 2, pp. 585-612.
- Gray, I., S. Manson, 2005, *The audit process: principles, practice and case*. Third Edition. Thomson Learning. London.
- Hamilton, J., C. Ruddock, D. Stokes, S. Taylor, 2005, Audit partner Rotation, Earnings Quality and Earnings Conservatism. [En ligne] <http://aaahq.org/audit/midyear/06midyear/papers/HamiltonAAAmidyear.pdf> (consulté le 15 juillet 2011)
- Hillary, R., 1998, Environmental auditing: concepts, methods and developments, *International Journal of Auditing*, 2, pp. 71-85.
- Holt, A., 2010, Using the Telephone for Narrative Interviewing: a Research Note, *Qualitative Research*, 10, 1, pp. 113-121.
- International Organization for Standardization, 2006, ISO 17021 Conformity Assessment – Requirements for Bodies Providing Audit and Certification of Management Systems. Geneva: ISO Central Secretariat.
- International Organization for Standardization, 2002, ISO 19011 Guidelines for Quality and/or Environmental Management Systems Auditing. Geneva: ISO Central Secretariat.
- International Organization for Standardization, 2004, ISO 17000 Conformity assessment – Vocabulary and general principles. Geneva: ISO Central Secretariat.
- International Organization for Standardization, 2004, ISO 14001 Environmental management systems – Requirements with guidance for use. Geneva: ISO Central Secretariat.
- Institut canadien des comptables agréés (ICCA), 2009, *Manuel de l'ICCA - Certification*. Canada.
- Iyer, V.M., D.V. Rama, 2004, Clients' Expectations on Audit Judgments: A Note, *Behavioral Research in Accounting*, 16, pp. 63-74.

- Johnson, V., I.K. Khurana, J.K. Reynolds, 2002, Audit-firm tenure and the quality of financial reports, *Contemporary Accounting Research*, 19, 4, pp. 637–660.
- Karapetrovic, S., W. Willborn, 2000, Generic audit of management systems: fundamentals, *Managerial Auditing Journal*, 15, 6, pp. 279-294.
- Knapp, M. C., 1991, Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10, 1, pp. 35-52.
- Lang, J.C., 1999, Legislative, Regulatory and Juridical Dilemmas in Environmental Auditing, *Eco-Management and Auditing*, 6, 3, pp. 101-114.
- Levinthal, D. A., M. Fichman, 1988, Dynamics of interorganizational attachments: auditor client attachments, *Administrative Science Quarterly*, 33, 3, pp. 345-369.
- Locke, K., 2001, *Grounded Theory in Management Research*, Thousand Oaks, CA: Sage, 148 p.
- Lu T., 2006, Does Opinion Shopping Impair Auditor Independence and Audit Quality, *Journal of Accounting Research*, 44, 3, pp. 561-583.
- Mahony, P., 1995, Auditor independence – fact or fantasy? *Accountancy Ireland*, 27, 2, pp. 6-8.
- Mazurek, J., 2004, Third Party auditing of Environmental Management Systems: challenges, Choices and Opportunities for Environmental Governance in the 21st Century. ASPA Research Conference march 29, 2004, Portland, Oregon. [En ligne] www.dlc.org/documents/Mazurek_032904.ppt, (consulté le 20 mars 2012).
- Miles, M. B., A.M. Huberman, 2003, *Analyse des données qualitatives*, Traduction de 2nd Édition américaine, par Martine Hlady Rispal; révision de Jean-Jacques Bonniol. Bruxelles : De Boeck Université, Belgique, 626 p.
- Mil-Homens, J. L., 2011, Labeling Schemes or Labeling Scam? Auditors' Perspectives on ISO 14001 Certification. Dissertation submitted to the faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy. Blacksburg, Virginia.
- Myers, J.N., L.A. Myers, Z-V. Palmrose, S. Scholz, 2003, Mandatory Auditor Rotation: Evidence from Restatements. [En ligne] <http://swebdir.com/audit/midyear/04midyear/papers/Myers.pdf> (consulté le 15 février 2012)
- Paterson, F., 2002, The Auditor's Tale: Conformity Assessment as Seen by a Practitioner, *ISO Management Systems*, July-August, 4, pp. 47–52.
- Petty, R., S. Cuganesan, 1996, Auditor rotation : framing the debate, *Australian Accountant*, 66, 4, pp. 40-41.
- Power, M., 1997, *The Audit Society : Rituals of Verification*. Oxford University Press, 183 p.
- Power, M., 2003, Evaluating the Audit Explosion, *Law and Policy*, 25, 3, pp. 185-202.
- Russo, M., 2009, Explaining the Impact of ISO 14001 on Emission Performance: A Dynamic Capabilities Perspective on Process and Learning, *Business Strategy and the Environment*, 18, 5, pp. 307-319.
- Shockley, R. A., 1981, Perceptions of Auditors' Independence an Empirical Analysis. *The Accounting Review*, 56, 4, pp. 785-800.
- Siegel H., 1999, The LPA: never underestimate the value of a good reputation, *The CPA journal*, 69, 9, pp. 18.
- Solomon, I., M.D. Shields, R.O. Whittington, 1999, What do Industry Specialist Auditors Know?, *Journal of Accounting Research*, 37, pp. 191–208.

- Stephens, N., 2007, Collecting Data from Elites and Ultra Elites: Telephone and Face-to-face Interviews with Macroeconomists, *Qualitative Research*, 7, 2, pp. 203-216.
- Strauss, A., J. Corbin, 1998, *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*. (2nd Ed.) Thousand Oaks, CA: Sage, 312 p.
- Strohm C., 2005, United-States and European Union Auditor independence regulation: implications for regulators and auditing practice, Doctorat thesis Deutscher Universitäts-Verlag, 235 p.
- Tan H.T., 1995, Effects of Expectations, Prior Involvement, and Review Awareness on Memory for Audit Evidence and Judgment. *Journal of Accounting Research*, 33, 1, pp. 113-135.
- The Business Improvement Network, 2002, Reactions to ISO Secretary-General's 'Police Yourselves' Call to ISO 9000 Community, *ISO Management Systems*, March-April, 2, pp. 55-61.
- Thomas, D. R., 2006, A General Inductive Approach for Analysing Qualitative Evaluation Data, *American Journal of Evaluation* 27, 2, pp. 237-246.
- Trief, P.M., J. Sandberg, R. Greenberg, K. Graff, N. Castronova, M. Yoon, S.R. Weinstock et al., 2003, Describing Support: a Qualitative Study of Couples Living with Diabetes. *Families, Systems & Health* 21, 1, pp. 21-57.
- Vanstraelen, A., 2000, Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality, *European Accounting Review*, 9, 3, pp. 419-442.
- Wichuk, K., D. McCartney, D. Fraser, S. McLeod, S. Karapetrovic, 2008, ISO 14001: An Expert Discussion of Current Practical Issues. ISO 14001 Colloquium III Report Canada Kananaskis, Alberta.
- Williamson, O.E., 1985, *The Economic Institutions of Capitalism*. New York, The Free Press, 450 p.

5. CHAPITRE 5 : LUMIÈRE SUR LES AUDITS DE CERTIFICATION ISO

Quatrième article soumis à la revue Journal of Cleaner Production (JCP). Accepté pour publication le 28 janvier 2013.

Résumé

Cet article vise à analyser dans quelle mesure l'audit de certification ISO 14001 peut être considéré comme un processus indépendant et rigoureux pour assurer la conformité de l'organisation à la norme et améliorer la performance environnementale. Bien que le processus de certification ISO 14001 et sa reconnaissance externe soient basés sur des audits externes, la rigueur, l'objectivité et la fiabilité de ces audits tendent à être prises pour acquies, et ont été largement négligées dans la littérature. L'étude qualitative menée auprès de trente-six professionnels participant aux processus de certification ISO 14001 fait la lumière sur l'interprétation et l'application plutôt élastiques de cette norme. L'étude éclaire davantage l'importance accordée aux aspects procéduraux des audits plutôt que sur le fond du système de gestion environnementale (SGE). Les résultats tendent à remettre en question l'opinion dominante sur la nature plutôt objective, rigoureuse et sans ambiguïté des audits de certification ISO 14001.

Mots clés: ISO 14001, certification, audits externes, système de gestion environnementale

CHAPTER 5: SHEDDING LIGHT ON ISO CERTIFICATION AUDITS

Paper submitted to Journal of Cleaner Production (JCP). The paper has been accepted for publication on January 28, 2013.

Abstract

This article analyses the extent to which the ISO 14001 certification audit can be considered as an independent and rigorous process ensuring organizational conformance with the standard and improved environmental performance. Although the ISO 14001 certification process and external recognition are based on external audits, the rigor, focus and reliability of these audits tend to be taken for granted and have been largely overlooked in the literature. Moreover, the experience of auditors and ISO 14001 professionals has rarely been taken into account in the literature. As a result, the reasons why organizations which have superficially implemented the ISO 14001 standard have succeeded in becoming certified remain unclear. This article describes a qualitative study conducted in Canada with thirty-six professionals involved in ISO 14001 certification audits, and sheds light on the rather elastic interpretation and application of this standard, with a focus on procedural rather than substantive aspects of the Environmental Management System (EMS). The findings call into question the prevailing opinion on the rather objective, rigorous and unambiguous nature of ISO 14001 certification audits.

Key words: ISO 14001, certification, auditing, external environmental audits.

Introduction

ISO 14001 has become the most popular and frequently used international standard for implementing Environmental Management Systems (EMSs). Since its launch in 1996, ISO 14001 certification has experienced intensive growth on the international stage: by the end of 2010, 250,972 certificates had been issued in 155 countries (ISO, 2011). In the period from 2000 to 2010 the number of certificates issued worldwide increased nearly 11-fold, although there are differences in the growth rate of certification depending on countries and sectors of activity (Marimon *et al.*, 2011).

The theoretical academic literature stresses that the external audit component is a cornerstone of the entire ISO 14001 system (Kuhre, 1996; Ammenberg *et al.* 2001; Potoski and Prakash, 2005). Furthermore, some empirical works on the adoption of ISO 14001, such as the study by Babakri *et al.* (2003), have identified that these external audits are one of the elements that need the greatest effort on the part of certified companies. Surprisingly, very few empirical works on this issue has been published, although the number of certified organization has continued to grow significantly across the world. With few exceptions (Ammenberg *et al.*, 2001; Zutshi and Sohal, 2002), this issue has thus not been analysed in depth. Moreover, those few works were based on field-work carried out at a time when the diffusion of ISO 14001 was in its early phase

(Casadesús *et al.*, 2008), and criteria for adopting and auditing ISO 14001 were less developed (Ammenberg *et al.*, 2001).

No recent empirical study has analysed in depth the characteristics of ISO 14001 external environmental audits, while a set of empirical works have explored external audits based on other management standards, notably ISO 9001 (e.g. Beckmerhagen *et al.* 2004; Poksinska *et al.*, 2006; Power and Terziovski, 2007; Bernardo *et al.*, 2010). These empirical works must be taken into account as the framework and underlying rules of the ISO 14001 standard are quite similar to others certifiable standards such as ISO 9001 (Hillary, 1998; Wealleans, 2005). Nevertheless, even when taking the empirical works on ISO 9001 into account, the literature on certification audits remains quite limited and essentially focused on the implementation of ISO standard inside certified organizations. The experience of professionals involved in the certification process is rarely taken into account, notably with regard to the ISO 14001 standard. This paper focuses on this experience and is intended to answer the following questions:

- To what extent are ISO 14001 external audits objective, rigorous and unambiguous?
- To what extent are the external audits of ISO 14001 carried out from a consulting or a conformance perspective?
- To what extent do ISO 14001 external audits focus on substantial improvements of environmental performance rather than EMS procedural aspects?

The rest of the paper is organised as follows. The next section presents the main conceptual framework related to the external environmental audits. The main concepts, approaches and standards related to environmental audits are analysed. The literature on ISO 9001 audits is also reviewed. The section on methods describes the approach applied for collecting and analysing data. Finally, the main results of the field work are summarized. The final section presents the main contributions and implications of the article.

5.1. THEORETICAL FRAMEWORK, LITERATURE REVIEW AND RESEARCH QUESTIONS

5.1.1. The definition and scope of environmental audits

There is little consensus on the definition of environmental audits in the academic literature, probably because these audits can be associated with a wide range of activities (Hillary, 1998; De Moor and de Beelde, 2005). Likewise, the existence of very different national regulations on this issue has contributed to the dissemination and survival of diverse definitions of this activity (Tomlinson and Atkinson, 1987). As Hillary (1998) anticipated some years ago, various activities fall under the umbrella term of “environmental

audits” and, conversely, there is also a set of activities (e.g. insurance liability audits, merger audits, divestiture or pre-sale audits) which are inappropriately referred to as environmental audits.

For example, Huizing and Dekker (1992: 429) have proposed a very general and inclusive definition of environmental audit as “the systematical and independent investigation into the working methods and procedures used in a company, taking into account, if necessary, the technical, administrative, organisational and juridical aspects. Its purpose is to assess whether the company controls its effects on the environment and to identify aspects for improvement”. Obviously, many different activities could be included in this definition.

Generally speaking, the very elastic and inclusive definition of environmental audits calls for a more specific focus on the scope and implications of these audits. In her pioneering classification, Hillary (1998; 72) proposed a typology based on four audit types:

- the issue audit;
- the compliance audit;
- the supplier, customer and contractor audit; and
- the site audit.

The issue audit focuses on specific environmental issues of global importance, such as deforestation and global warming. Conformance audits²⁸ focus on identifying all relevant environmental legislation and codes of practice applicable to an organization and assessing whether its procedures and practices bring the organization into compliance with the applicable laws. For the supplier, customer or contractor audit, Hillary (1998) distinguished two forms: 1) A company requests information from its suppliers, customers and/or contractors, compelling them to undertake some form of audit to satisfy the request; 2) A company goes to the supplier’s, contractor’s or customer’s site and undertakes an audit against its own standards. Finally, in site audits, individual facilities are examined for actual and potential environmental problems relating to their management. Although Hillary’s classification is useful to paint a global picture of the focus and scope of environmental audits, it was established before the international dissemination of the ISO 14001 standard, which now represents the main source of audits.

²⁸ As suggested by one of the reviewers of the article, in this paper we use the term *conformance audits*, instead of the term *compliance audits*, and the term *conformance*, in general, rather than the term *compliance* (we use compliance only in relation to regulations and when directly quoting other authors). The reason for this is that the proper ISO standards (e.g. ISO 14001 and ISO 9001), refer to *conformity* to the requirements and not to *compliance* with them. Nevertheless, we underline that the term *compliance* is, as far as we know, more widely used in this context within the scholarly works of the field.

From this perspective, the classification proposed by De Moor and de Beelde (2005) may be more valuable for the objective of this article. According to De Moor and de Beelde (2005), two types of environmental audits can be distinguished: 1) one focusing on the environmental conformance status, and 2) one focusing on EMSs. The former type of audit is simply a check on how well companies comply with environmental regulations, and the latter, to which ISO 14001 audits seem to belong, checks whether the company has a system to achieve and maintain conformance.

Table 0–1: Main ISO standards applicable to ISO 14001 external audits

<i>Standard</i>	<i>Name/content</i>	<i>Launch</i>	<i>Last update</i>
ISO 14010	Guidelines for Environmental Auditing - General Principles	1996	Not operative
ISO 14011	Guidelines for environmental auditing - Audit Procedures	1996	Not operative
ISO 14012	Guidelines for environmental auditing - Qualification Criteria for environmental auditors	1996	Not operative
ISO 19011	Guidelines for auditing management systems	2002	2011
ISO/IEC 17000	Conformity assessment - Vocabulary and general principles	2004	2011
ISO/IEC 17011	Conformity assessment - General requirements for accreditation bodies accrediting conformity assessment bodies	2004	2011
ISO/IEC 17021	Conformity assessment - Requirements for bodies providing audit and certification of management systems	2006	2011

Source: based on the mentioned standards of ISO

Alongside these definitions from the academic literature, the definitions established by the ISO standards on EMS and auditing must be considered (see Table 5-1). Thus, according to the ISO 17000 guidelines on conformity assessment, the external environmental audit, or certification audit, can be defined as a “systematic, independent, documented process for obtaining records, statements of facts or other relevant information and assessing them objectively to determine the extent to which specified requirements are fulfilled” (ISO, 2004a: 4.4).

Among the aforementioned ISO standards, both ISO 17021 and ISO 19011 should be especially taken into account, due to the aim of this article. ISO 17021 is established for the assessment of the certification bodies that provide audit and certification of management systems. Likewise, ISO 19011 is the standard that include the guidelines for external auditors recommending ISO 14001 (or ISO 9001) certification of the organization to the certification body. Although neither ISO 19011 nor ISO 17021 is a mandatory standard for external environmental auditing, Wealleans (2005) has stressed that assessors examining organizations for ISO 14001 conformance must have those standards at the back of their minds when looking at good audit practice. Nevertheless, whatever the legitimacy and rationale of ISO standards in themselves, the institutionalization of certification audits is marked by ritualized practices whose rigor appears debatable (Power, 1997; Gendron *et al.*, 2006).

5.1.1.1. The institutionalization of ISO certification audits

The adoption and dissemination of ISO 14001 is generally analysed from a neo-institutional perspective (Walgenbach, 2001; Beck and Walgenbach 2005; Christmann and Taylor, 2006; Heras-Saizarbitoria, 2011; Boiral, 2007, 2012). This perspective stresses the importance of institutional pressures in adopting new and rational practices to reinforce organizational legitimacy (DiMaggio and Powell 1983; Scott 2001). These pressures reinforce the homogenization and isomorphism of organizations which adopt similar practices and structures considered as rational and legitimate (DiMaggio and Powell, 1983). Nevertheless, the internalization of these practices is often superficial, and mostly intended to adapt to external pressures rather than to improve internal efficiency (Meyer and Rowan, 1977; Townley, 2002). As a result, the image of rationality and rigor associated with the adoption of new management systems tends to be ceremonial, perfunctory and disconnected from internal practices (Meyer and Rowan, 1977; Boiral, 2012; Christmann and Taylor, 2006; Heras-Saizarbitoria, 2011).

This neo-institutional perspective seems to offer a coherent view on the ISO certification process. First, the ISO certification process makes it possible to improve the image and legitimacy of organizations in areas where their credibility is questioned, such as environmental issues (Jiang and Bansal, 2003; Christmann and Taylor, 2006; Boiral, 2007). To improve their social legitimacy, organizations need to demonstrate as rigorously and independently as possible their commitment with regard to environmental issues. Certifications audits are intended to meet this objective through a verification process carried out by supposedly independent auditors (Mil-Homens, 2011; Power, 1997; Boiral and Gendron, 2011). Second, the ISO 14001 certification process is generally externally rather than internally driven (Boiral, 2007). Although external audits can lead to certain internal benefits, such as enhanced rigor of management practices, they are mostly implemented to demonstrate corporate commitment toward the environment and meet external pressures from customers and others stakeholders (Babakri *et al.*, 2003; Balzarova and Castka, 2008). These external pressures represent a coercive isomorphism (DiMaggio and Powell, 1983) driving organizations to adopt similar practices and structures through the institutionalization of the certification process (Heras-Saizarbitoria and Boiral, 2012). Nevertheless, various empirical studies on ISO 14001 suggest that the adoption process of this standard is far from monolithic and does not necessarily lead to isomorphic and rational practices (Aravind and Christmann, 2011; Heras-Saizarbitoria, 2011; Boiral, 2007; Curkovic and Sroufe, 2011). Third, as hypothesized by the neo-institutional theories, the image of rationality and rigor surrounding the ISO certification process could be greatly exaggerated, and this process could be based on quite ceremonial behaviours (Meyer and Rowan, 1977; Boiral, 2007; 2012). The literature on financial audits highlights this disconnect between the social expectations of rigor associated with certification audits and realities of practice in this area (Power, 1997; Boiral and Gendron, 2011; Gendron *et*

al., 2006). According to Power (1997), the example of financial audits in various areas, including ISO certification, has contributed to the development of an audit society based on institutionalised routines of verification and control intended to reinforce trust. Nevertheless, the bureaucratic processes underlying these verification routines are far from being as rational, rigorous and reliable as they seem.

It is reasonable to assume that this questioning of audit rationality and rigorousness also applies to the practice of ISO 14001 certification audits, which are less professionalized than financial audits (Boiral and Gendron, 2011). Nevertheless, very little empirical research has been focused specifically on this type of audit and the professionals involved in the certification process.

5.1.1.2. ISO Audits: Empirical Works and Lessons Learned

Most research on ISO 14001 and ISO 9001 audits has remained very general or theoretical (e.g. Hillary, 1998; Karapetrovic and Willborn, 2000; Beckmerhagen *et al.*, 2004; Rajendran and Devadasan, 2005; Darnall *et al.*, 2009). Surprisingly, very few specific studies focus on ISO 14001 external audits themselves.

In their study carried out in the initial phase of ISO 14001 dissemination, Ammenberg *et al.* (2001) interviewed 13 auditors, who between them represented all nine Swedish certification bodies. That study showed that the standard leaves a lot of scope for interpretation by its users and that the external auditors applied the central requirements of ISO 14001 quite heterogeneously. Ammenberg *et al.* (2005) also showed that the environmental impact of products is rarely considered by ISO 14001 auditors. Zutshi and Sohal (2002) analysed the views and experiences of eight leading Australian ISO 14001 external auditors on the adoption of the environmental standard. In their interviews they found that external environmental auditors had gaps in their understanding of the perceptions and understanding of EMS benefits within organisations. Zutshi and Sohal (2003) also showed that environmental audits are primarily motivated by conformance issues and do not necessarily lead to improvements in internal practices.

Table 0–2: Parallels between environmental and quality external audits

<i>Characteristics</i>	<i>Environmental auditing of EMSs (ISO 14001)</i>	<i>Quality auditing of QMSs(ISO 9001)</i>
<i>Certification purpose</i>	Determine if the requirements established EMSs are fulfilled	Determine the extent to which specified requirements of the QMSs are fulfilled
<i>Main Focus</i>	Environmental Management Systems	Quality Management Systems
<i>Scope and mandatory aspects</i>	Limited to the scope of voluntary standards for environmental management (e.g. ISO 14001, EMAS)	Limited to the scope of voluntary standards for quality management (e.g. ISO 9001, TS 16949)
<i>Criteria</i>	The requirements of ISO 14001 and the requirements that the audited organization has established to meet them.	The requirements of ISO 9001 and the requirements that the audited organization has established to meet them.
<i>Regulation</i>	Low	Low
<i>Professionalization/Training</i>	Low. Auditors are trained from accredited bodies.	Low. Auditors are trained from accredited bodies.
<i>Sanctions/Withdrawal</i>	Not-clearly established/Very low probability	Not-clearly established/Very low probability
<i>Audits rigorousness and trustfulness</i>	Not questioned with few exceptions (Ammenberg <i>et al.</i> 2001; Boiral, 2007)	Generally unquestioned with few exceptions (Walgenbach, 2001; Boiral, 2003)
<i>Consultation activities by auditors</i>	Prohibited by ISO 19011 and ISO 17021, but not explored in the literature	Prohibited by ISO 19011 and ISO 17021, but the distinction between auditing and consulting roles remains ambiguous (Rissanen, 2000; Rajendran and Devadasan, 2005; Storz, 2007).
<i>Impacts on conformance and continuous improvement</i>	Uncertain and underexplored in the literature with few exceptions	Underexplored – conformance seems more important than continuous improvement (Power and Terziovski, 2007)

Although ISO 14001 focuses on environmental issues, certification audits share many similar qualities (see Table 2). Generally speaking, ISO 14001 and ISO 9001 standards are very similar in terms of structure, implementation process and monitoring by a third party (Wealleans, 2005; Darnall *et al.*, 2009; Zutshi and Sohal, 2002; Bernardo *et al.*, 2010; Boiral, 2011). In many cases, certification bodies and even auditors conduct audits for both ISO 14001 and ISO 9001 standards, and many of the requirements of ISO 14001 and ISO 9001, though different, are largely congruent (see Table 5-3).

Table 0-3: Correspondence of the main requirements of ISO 14001 and ISO 9001

<i>ISO 14001:2004</i>	<i>Subclause</i>	<i>ISO 9001:2008</i>	<i>Subclause</i>
Environmental policy	4.2	Management commitment	5.1
		Quality policy	5.3
		Continual improvement	8.5.1
Environmental aspects	4.3.1	Customer focus	5.2
		Determination of requirements related to the product	7.2.1
		Review of requirements related to the product	7.2.2
Legal and other requirements	4.3.2	Customer focus	5.2
		Determination of requirements related to the product	7.2.1
Objectives, targets and programme(s)	4.3.3	Quality objectives	5.4.1
		Quality management system planning	5.4.2
		Continual improvement	8.5.1
Implementation and operation	4.4	Product realization	7
Operational control	4.4.6	Planning of product realization	7.1
Emergency preparedness and response	4.4.7	Control of nonconforming product	8.3
Checking	4.5	Measurement, analysis and improvement	8
Evaluation of compliance	4.5.2	Monitoring and measurement of processes	8.2.3
		Monitoring and measurement of product	8.2.4

Source: based on ISO 9001 and ISO 14001 standards

Furthermore, the three original standards on ISO 14001 auditing were integrated, in 2002, with the guidelines for auditing quality management systems (established by ISO 9001). The launch of the ISO 17021 series of standards on requirements for bodies providing audit and certification of management systems (see Table 5-1), which applies to both ISO 14001 and ISO9001, has reinforced the standardization of auditing practices for ISO management standards. This integration process followed proposals made in the literature (Karapetrovic and Willborn, 2000) and recent empirical findings showing that organizations prefer integration of management system audits to managing and conducting them separately (Bernardo *et al.*, 2010; Simon *et al.*, 2011).

From this perspective, it is reasonable to assume that the main findings of the literature on QMS audits will also shed light on the rigorousness and impact on organizational practices of ISO 14001 audits. However, this has remained an unexplored area in the literature, which has focused on QMS audits and the role of auditors.

Rissanen (2000) and Rajendran and Devadasan (2005) showed that QMS external auditors tend to go beyond the conformance perspective and apply a consulting perspective. It has to be stressed that this consulting perspective is in some ways inherent in the third party certification system established by the aforementioned standards, since external audits can identify non-conformances, and the external auditors can make recommendations for corrective actions related to those non-conformances. For example, auditors can be helpful in ensuring that employees clearly understand the main elements of the QMS. Similarly, in their study on the perceptions of ISO 9001 external audits of the quality managers of 269 Swedish certified firms, Poksinska *et al.* (2006) showed that there are great differences regarding the required conditions for certification, depending on auditors and certification bodies. In their study these authors identified consulting-oriented external audits of QMSs. This consulting orientation has also been emphasised in the practitioner-oriented literature. For example, Karapetrovic and Willborn (2000) suggested that quality audits should be open and dynamic as well as adaptive. Furthermore, in 2000 there was a substantive revision of ISO 9001 that included, among many other changes, non-prescriptive requirements. Many practitioners expressed their concerns about the auditability of the standard (Russell, 2000 and 2001). As Poksinska *et al.* (2006) stressed, "If conformance to requirements is not verifiable and traceable, the credibility of the audit function could be questioned" (Poksinska *et al.*, 2006: 880). In a very similar vein, in her more recently study analysing the adoption of ISO 9001 in German and Japanese organizations, Storz (2007) found that ISO 9001 external auditors tend to regard themselves more as consultants than auditors or monitors. In a study based on the data obtained from an extensive survey of 126 external auditors of QMSs and 400 clients in Australasia, Power and Terziovski (2007) showed the importance that auditors give to the concept of continuous improvement. However, Power and Terziovski (2007) also identified an interesting dilemma, since the auditors' clients required "more compliance, and less continuous improvement focused auditing than auditors believed appropriate" (Power and Terziovski, 2007: 141).

The focus on compliance rather than internal improvements seems in line with the neo-institutional view of certification as "myth and ceremony" (Meyer and Rowan, 1977) and tends to reinforce the search for ISO certification as an end in itself rather than a management tool to improve environmental performance. In his study on the perceptions of ISO 9001 certification audits based on 60 interviews inside certified organizations, Boiral (2012) has thus compared ISO certificates as the acquisition of organizational degrees. Just as many students are more concerned with the acquisition of a diploma rather than the learning of new

knowledge and capabilities, many organizations are more interested in acquiring the ISO certificate than the practices and capabilities required by the standard. This critical study on the ISO certification process claims to go beyond the neo-institutional view and shed light on various issues that have been underexplored in the literature, including the commodification of ISO standards, the predictability and optimistic rhetoric of audits exams, stages of the certification process, characteristics of verification rituals, and auditors' potential conflicts of interests.

Nevertheless, the interpretations of auditors and other professionals involved in ISO 14001 certification audits are not taken into account by this study. Moreover, the criticism of the rigorousness of ISO certification process raises unanswered questions concerning the qualifications and professional behaviour of external auditors. To what extent do ISO 14001 auditors have the professional qualifications necessary to carry out substantial certification audits? What are the perceptions of auditors and other professionals of ISO certification concerning debatable issues such as the rigour of audits, avoidance of conflict of interest and focus on substance rather than procedural aspects? These questions have remained overlooked in the literature.

Generally speaking, an adequate qualification of the external auditor of EMSs has to be ensured by the auditor's education, training and experience, which makes the auditor eligible to conduct audits (Karapetrovic and Willborn, 2000; Biazzo and Bernardi, 2003). In each country, ISO external auditors are thus required to have a specific training from accredited bodies to ensure their qualification, as far as possible. For example, in Canada, the organizations in charge of auditor training, such as Eco Canada, are accredited by the Standard Council of Canada (SCC). The SCC has also developed accreditation programs for ISO certification bodies and regularly conducts audits among these certification bodies to verify their conformity with standards such as ISO 17021. According to the 2011 version of this standard, certification bodies must ensure the development of auditor qualifications (ISO, 2011a: 10): "The certification body shall identify training needs and shall offer or provide access to specific training to ensure its auditors, technical experts and other personnel involved in certification activities are competent for the function they perform". The education, training and general requirements applying to ISO 14001 auditors are also covered by the ISO 19011 standard (ISO, 2011b). This standard highlights that the audit team must have both generic knowledge related to management systems in general (i.e. procedures, methods, data collection, oral and written communication) and knowledge specific to the discipline and sector (i.e. legal requirements, nature of operations, activities, products). The 2011 version of ISO 19011 is less specific on the duration of training and auditors' experience than the 2002 version of this standard. The latter required auditors to receive a specific training of at least 40 hours on auditing and have a professional experience of at least 5 years, including 2 years on environmental management. With regard to environmental issues, the 2011 version of

ISO 19011 merely refers to “illustrative examples” of knowledge and skills, such as environmental metrics and statistics, monitoring techniques, environmental performance evaluation, management of natural resources and so on.

Nevertheless, whatever the rules and institutional arrangements governing ISO auditor training, the practice of ISO 14001 audits may vary significantly depending on certification bodies and auditors (Ammenberg *et al.*, 2001; Ammenberg and Sundin, 2005). Moreover, the way auditing principles are interpreted by auditors and other professionals involved in ISO 14001 certification may be quite elastic and clearly remain underexplored in the literature on ISO certification. Likewise, this literature is almost silent on critical issues which have been extensively debated in the finance and accountability areas, such as the external audit’s objectivity, possibility of overlap between consulting and auditing activities, and procedural focus of audits (Humphrey *et al.*, 1992; Power, 1997; Gendron *et al.*, 2007).

These gaps in the literature lead to the main research questions of the present study.

5.1.2. Research questions

Generally speaking, with the exception of few critical works (Walgenbach, 2001; Aragón-Correa and Rubio-López, 2007; Boiral, 2003, 2007, 2012), the independence, objectivity and reliability of ISO audits tend to be taken for granted in the literature, since an external and supposedly independent auditor examines the conformity of the organization’s practices (Hillary, 1998; Karapetrovic and Willborn, 2000; Darnall *et al.*, 2009). According to Darnall *et al.* (2009), while internal audits lack external transparency and credibility, external audits, by contrast, are transparent and credible. Nevertheless, this issue has not been analysed in depth in the empirical literature on ISO 14001. Furthermore, the different interpretations of ISO 14001 standard by both auditors and certified organizations (Ammenberg *et al.* 2001; Ammenberg and Sundin, 2005; Zutshi and Sohal, 2003) raise doubts about the rigor and objectivity of external audits. This issue is essential to the credibility, legitimacy and trustworthiness of the standard among stakeholders, which are based on the assumption that the conformance of the organization with ISO 14001 requirements has been rigorously verified by external auditors. The lack of rigor of ISO 14001 certification audits could also give credence to the neo-institutional perspectives on this issue and its criticism over the symbolic nature of certification (Christmann and Taylor, 2006; Walgenbach, 2001; Heras-Saizarbitoria and Boiral, 2012).

Research question 1: To what extent are ISO 14001 external audits objective, rigorous and unambiguous?

The issue of consulting activities also needs to be addressed. According to the literature on QMS external audits, auditors may operate in practice from a value-added (Poksinska *et al.*, 2006), continuous-

improvement (Power and Terziovski, 2007) or consulting-based (Storz, 2007) perspective, rather than a conformance-based or monitoring-based perspective. As far as we know, this issue – that could also be related to the flexible, elastic or even ambiguous nature of external audits – has not been analysed in relation to ISO 14001 certification. Although the overlap between consulting and auditing activities is prohibited by ISO 19011 and ISO 17021, the lessons learned from ISO 9001 certification suggest that the dissociation of these two activities may be less than perfect (Poksinska *et al.*, 2006; Storz, 2007). Such a dissociation is essential to the impartiality and credibility of the certification process which should be focused, in principle, on conformance with ISO 14001 requirements.

Research question 2: To what extent are the external audits of ISO 14001 carried out from a consulting or a conformance perspective?

Moreover, this issue could also be related to the main focus of the external audits of ISO 14001. In their study on the adoption of the ISO 14001 standard in New Zealand, Balzarova and Castka (2008) found that external auditors can provide appropriate feedback to improve environmental management and play a key role in ISO 14001 maintenance. According to Ammenberg *et al.* (2001), ISO 14001 audits can have an impact on the continual improvement of an EMS. Nevertheless, this improvement is too often focused on a few indicators which are not necessarily representative of the complexity of environmental impact. Moreover, the possibility of rigorously measuring environmental performance through specific indicators or more comprehensive frameworks such as the Global Reporting Initiative or the Balanced Scorecard perspective is very controversial (Delmas and Blass, 2010; Boiral and Henri, 2012; Hahn and Figge, 2011). Finally, the concept of continual improvement put forward by ISO 14001 remains unclear (Ammenberg *et al.*, 2001, Boiral, 2007). According to the standard, continual improvement means “the process of enhancing the environmental management system to achieve improvements in overall environmental performance in line with the organization’s environmental policy” (ISO, 2004b, 3.2.). This definition focuses on the management system and environmental policy implemented by the organization rather on specific indicators. The same remark applies to environmental performance, defined by ISO 14001 as the “measurable results of the environmental management system, related to an organization’s control of its environmental aspects, based upon its environmental policy, objective and targets” (ISO, 2004b, 3.10.)

Although the continual improvement of environmental performance is a key element of ISO 14001, conformance with the standard does not in itself guarantee a substantial commitment in this area. As stressed by Oliveira *et al.* (2010: 1799): “ISO 14001 certification indicates the company has a consistent and well documented EMS, but it does not reveal the degree of control over environmental impacts” (Oliveira *et al.*, 2010: 1799). Likewise, ISO 19011 and ISO 17021 standards on auditing focus on conformance with the

ISO 14001 standard, and do not require auditors to measure performance improvements beyond the documentation provided by the management system. Moreover, as stressed by the neo-institutional theory, institutional pressures and the quest for social legitimacy tend to encourage a symbolic and superficial implementation of new management practices (Christmann and Taylor, 2006; Walgenbach, 2001; Boiral, 2007, 2012). This superficial implementation may explain the emphasis on paperwork and procedural conformity from organizations and auditors alike. From this perspective, it seems reasonable to assume that ISO 14001 certification audits tend to focus on the procedural aspects of the standard (conformance with ISO requirements, internal documentation, maintenance of the system, etc.) rather than substantive improvements related to key environmental issues. This issue is central to understanding why ISO 14001 certification tends to be based on procedures and paperwork rather than on real organizational greening.

Research question 3: To what extent do ISO 14001 external audits focus on substantial improvements of environmental performance rather than EMS procedural aspects?

In order to address these three research questions, an empirical exploratory study was undertaken among ISO certification professionals.

5.2. METHODS

A qualitative methodology based on individual semi-structured interviews was chosen because of its ability to delve deeper into complex and difficult to measure issues (Yin, 2003).

Thirty-six Canadian professionals involved ISO 14001 audits participated in the study. In order to limit the bias resulting from the focus on a single category of respondents (auditors), interviews were conducted among several categories of professionals involved in ISO 14001 implementation and audits (see Table 4). Participants were initially selected from the databases of Canadian associations of accredited auditors. Subsequently, referencing and snowball sampling (Miles and Huberman, 2003) were used in order to extend the number of participants.

Table 0–4. Profile of the interviewed person

<i>Number</i>	<i>Role</i>	<i>Background</i>
7	ISO 14001 external auditors	Permanent employees, working, in total, for four different Certification Bodies
8	ISO 14001 external auditors/consultants	Private consultants and independent auditors working, as free-lances, for different Certification Bodies
6	Managers of Certification Bodies	Senior managers with experience in ISO 14001 audits
3	Verifiers	Professionals involved in the accreditation and verification of Certification Bodies that carry out ISO 14001 external audits
9	Consultants	Senior consultants involved in the implementation of EMSs based on ISO 14001
3	Environmental managers	Senior environmental managers of organisations which have recently obtained the ISO 14001 certification

Source: prepared by the authors.

Data collection was conducted on the basis of an interview guide which had been pre-tested on twelve participants. The semi-structured interviews were conducted in French, except for one that was conducted in English. They lasted on average 90 minutes each. In all, 20 interviews were conducted face to face and 16 by telephone. Interviews by phone were needed to adapt to the distance and availability of some participants. Nevertheless, as suggested by Holt (2010) and Stephens (2007), the combination of face to face and telephone interviews has no significant impact on the type of data collected. Additional information was collected through Internet and email exchanges with participants to clarify and complete certain information. In order to gain the participants' trust, a copy of the research protocol was handed out and explained before each interview. The protocol, which had been approved by the independent ethics committee of University [blinded], outlines, in particular, the objectives of the study, the guarantee of respondents' anonymity and the confidentiality of all information obtained. Electronically recorded interviews were transcribed and transferred to NVivo 7 qualitative analysis software. The following section summarizes the main results of the study and introduces illustrative quotes that are representatives of the respondents' statements. When possible, the number of interviewees sharing the same viewpoints will be indicated. Nevertheless, given the qualitative nature of interviews, it is difficult, if not impossible, to provide statistics on the frequency or intensity of specific variables, quotes or ideas in order to verify hypotheses and measure the main findings.

5.3. DATA ANALYSIS

5.3.1. The Elastic Rigor of ISO 14001 Audits

The disconnect between the image of rigor, rationality and legitimacy of ISO certification and actual auditing practices is one of the main features of neo-institutional approaches in this area (Christmann and Taylor, 2006; Heras-Saizarbitoria, 2011; Boiral 2003, 2007). As expected, although the dominant discourse of respondents tends to promote first an idealized view of ISO certification, various factors clearly undermine the rigor and rationality of auditing practices. Interviewed on the rigorousness and objectivity of ISO 14001 audits, most respondents, especially ISO auditors, thus spontaneously adopted a quite conventional and conservative position, in line with the ideal of rationality of certification audits. The practice of ISO 14001 audits was thus essentially described as a rigorous process based on evidence and documents, leaving little room for subjective interpretation of organizational practices by auditors. Nevertheless, further examination of this issue during the interviews showed that this ideal of rigor, impartiality and rationality appeared to be a sort of profession of faith that was difficult to test, however professional the auditors themselves were. The complexity of environmental issues, lack of reliable sources of information and the need to adapt audits to organizational contingencies were the main threats to the rigor and objectivity of audits. First, environmental affairs and practices in this area can involve a wide range of complex issues: greenhouse gas reduction, waste management, water quality, relationships with stakeholders, employees training, and so on. Although the ISO 14001 EMS does not necessarily covers all these issues, this management system is often difficult to examine in detail, especially in large organizations. Second, the information sources used to conduct ISO 14001 audits are not necessarily reliable. For example, documentation may not be updated or verifiable on the ground. The existence of falsified documents was also mentioned by at least 3 respondents. Although interviews with employees during the audit may be helpful, the information shared during these meetings is not necessarily reliable, precise or easy to interpret. Consequently, verification tends to be based on a limited sample of ISO procedures and be focused on paperwork rather than actual practices and substantial environmental issues:

“Evidence is provided by the audited organization, and we only believe what we see. Thus, if the documents provided are incorrect or falsified, and if the auditor realizes that, the audit must be stopped. One of my colleagues realized that the audited organization committed fraud and presented documents that were just written the previous day. The audit had to be stopped” (Permanent Auditor, 6);

“The audit process is a matter of sampling and examining. This is far from being something infallible. I used to select randomly a sample of recordings. Likewise, I also randomly select employees to interview them” (Permanent Auditor 3);

“Auditors are focused on easy to find things such as paperwork conformance. When I accompany auditors in their certification audits, I often notice major issues that they do not perceive” (Consultant 5).

Third, audit rigor and requirements appear to depend on contingent factors related to audited companies. For example, in the case of SMEs at least two auditors reported that they had rather minimal requirements because of the lack of resources for establishing and maintaining the EMS. One respondent compared such adaptation to “a hospital patient to be treated as his case requires” (Permanent auditor 5). Although the adaptation to resources and situation of audited organizations may appear legitimate, ISO 14001 certification may not mean the same thing and have the same value, depending on organizational contingencies. Moreover, the ISO 14001 system is based on quite traditional management principles and is supposed to be adapted to organizations of all sizes and sectors of activity. Whatever the justification, the adaptation to organizational size and resources largely depends on auditors’ personal interpretations and can hardly be based on a rigorous and unambiguous process.

5.3.2. The Separation between Consulting and Compliance Perspectives

With few exceptions concerning studies on ISO 9001 (Poksinska *et al.*, 2006; Storz, 2007), the possible overlap between consulting and conformance perspectives has not been highlighted in the literature on ISO audits. The conflicts of interests underlying this overlap clearly reduce the risks of failure to obtain the ISO certificate and thus can reinforce the ceremonial nature of certification which is stressed by the neo-institutional perspective. Nevertheless, contrary to initial expectations, consulting and auditing activities were clearly differentiated by respondents. Similarly, the prohibition of consulting practices within the audited firms to avoid any conflict of interest appeared effectively integrated and accepted by all respondents, who claimed that the certification audits in which they were involved focused essentially on a perspective of conformance with the ISO 14001 standard, excluding any paid consultancy activity:

“External auditors are not consultants” (Consultant 8);

“In order not to bias our objectivity, we never perform consultation or recommend environmental consultants” (Permanent auditor 1);

“Our responsibility is to ensure that the objectives of environmental audits are fulfilled. We always focus on the standard and the conformity of the audited organization. That’s it” (Freelance Auditor 5).

This separation between consultation and verification does not necessarily mean that no general guidance was provided to audited companies. On the contrary, most interviewed auditors recognized that they give advice during the audit process. Nevertheless, this advice was an integral part of the audit itself and not a

separate consulting activity. First, certain auditors and audited organizations consider that certification audits must be a value added activity which should not be limited to a mere conformance function intended to obtain an ISO certificate. As a result, auditors tend to function not only as verifiers but also as counsellors and facilitators to integrate the ISO 14001 standard better. This role of counselling appeared more rewarding for auditors because it helps organizations to make better use of the standard. Second, the identification of non-conformance with the standard was presented by respondents as a means to shed light on certain organizational weaknesses and therefore to propose avenues for improving environmental management practices from an independent viewpoint:

“Auditors cannot make consultation but they can bring some added value to the evaluation by providing some recommendations. Auditors also can shed light on strengths and weaknesses to help organizations to improve. The approach is different from internal audits, because we provide independent advice.” (Evaluator 3 from the Standard Council of Canada);

“In the interest of the client, we try to bring added value. Our role is to audit, to find non-conformance, but at the same time we try to provide recommendations on how to improve the management system.” (Freelance Auditor 2)

Although these recommendations can introduce ambiguity to the separation between counselling and conformance perspectives, advice provided to audited organizations appeared driven by the identification of non-conformity and thus remains within the scope of the audit. Nevertheless, this advice is limited to the ISO 14001 framework, which is implicitly considered the one best method of environmental management. Moreover, the impact of this advice seems uncertain. As an expert from the Standard Council of Canada explained, “There is no requirement for clients to take into account advice on how to improve their management system, but they have to correct non-conformances”. In other words, the auditors’ power is restricted at the outset by a procedural and conformance perspective, which raises serious questions about the capacity of certification audits to contribute substantially to organizational greening in Canada.

5.3.3. The Procedural rather than Substantive Focus

As hypothesized by the neo-institutional and critical view on ISO standards (Walgenbach, 2001; Heras-Saizarbitoria and Boiral, 2012; Christmann and Taylor, 2006; Boiral 2003), the interviews conducted showed that certification audits are essentially focused on procedural rather than substantive aspects. This issue was quite sensitive and even embarrassing for interviewees because it tended to question the *raison d’être* of the certification process and its legitimacy with regard to environmental impacts. As a result, auditors interviewed on this issue adopted a quite confident and optimistic position with regard to the effects of certification on environmental performance. Nevertheless, this optimism was rarely substantiated by concrete examples and was instead based on a position of principle that regarded the certification process

as legitimate, rather than examining its real environmental impact. The ISO 14001 standard thus appeared to be a symbol of continuous improvement and the implementation of an EMS assumed to promote organizational greening, but the extent and concrete manifestation of these improvements remained quite elusive:

“I found that organizations we have certified and which have maintained their system have significantly improved their environmental performance. The certification has for sure a positive impact” (Freelance Auditor 1);

“I think that, globally, certification has a very positive impact on the environmental management of companies. Certified companies have much better practices than companies that have not obtained the ISO 14001 certification” (Freelance Auditor 4).

This opinion was shared by two of the three environmental managers interviewed. Nevertheless, statements on this issue remained general and the improvements resulting from ISO 14001 were not substantiated by concrete examples. Moreover, one of the environmental managers interviewed was very critical concerning the superficiality of certification audits: “External auditors do not have time to delve deeper. Our internal audits detect much more things. Although we have serious environmental issues, they are never reported by external auditors. I think this is very superficial” (Environmental Manager 3). The uncertain impact of certification audits on environmental performance and the elusive statements on this issue by most interviewees clearly resulted from the procedural rather than substantive focus of audits. Audits are based on the documents provided by audited organizations, including those about environmental performance. Although interviewees explained that most auditors verify certain information from the EMS in the field, these verifications only concerned a few practices and were mostly based on interviews with employees. Environmental performance can hardly be verified through that type of interview. Moreover, at least three respondents confirmed that certification audits did not take into account external information (articles in newspapers, pressures from stakeholders, etc.) that might shed light on certain environmental issues. Nevertheless, the certification process remained focused on the EMS documentation and audit objectives, whatever the real environmental impact of audited organizations:

“We must remain focused on the standard itself. It is not our responsibility if the audited company causes environmental damage or went on fire following the visit of the auditor. If the auditor has adequately fulfilled his objectives, I really don't see why he should have some responsibility” (Freelance Auditor 5);

“Even in the food safety sector, I do not perform audits to avoid people be poisoned. I perform audits to ensure that organizations manage effectively their environmental management system. As auditors we have a contractual relationship with audited organization concerning their management system. That's it” (Director of the Certification Body 2).

Although this procedural perspective seems legitimate in the eyes of the auditors interviewed, other respondents, notably the consultants, were quite critical of the lack of substance of many certification audits. First, the procedural focus of the certification process tends to reinforce the bureaucratization of environmental practices. This bureaucracy is often quite disconnected from substantial environmental issues because the ISO paperwork is intended to meet the requirements of the certification audit rather than improving internal practices. Second, the preparation and conduct of certification audits can be time consuming and costly for organizations. At least two of the consultants interviewed stressed that the time and money invested in the certification process could have been much better used if these resources were used to implement substantial environmental action: measures for industrial ecology, implementation of green technologies, and similar initiatives. Third, most non-auditor respondents were quite sceptical about the impact of the certification process on environmental performance. From this perspective, the ISO 14001 certificate appeared to be a procedural management system obtained after a quite perfunctory external audit focused on processes and procedures rather than substance:

“Paperwork is certainly well organized within certified organizations, but in reality things are not necessarily better. I know non-certified organizations that are very serious with regard to environmental management, but managers do not want to add unnecessary paperwork and bureaucracy with the ISO certificate” (Consultant 3);

“I work with paper manufacturers. These companies are very polluting and often do not comply with environmental regulations, but they have all obtained the ISO 14001 certification without any problem” (Consultant 5);

“Auditors who came here for the certification audit did not really know the operations of the plant, so they didn’t find very much. I think there is something missing here” (Environmental Manager 3).

5.4. CONCLUSION

This article makes a contribution to the literature by shedding light on the rigorousness, trustworthiness and implications of ISO 14001 external audits, drawing on the experience of practitioners involved in the certification process.

Our findings call into question the prevailing opinion on the rigor and effectiveness of the certification process. ISO 14001 certification audits appear far from unambiguous and objective (Research question 1). Generally speaking, the ISO 14001 audit process appears very elastic, due to the complex issues involved, unreliability of sources of information on which the certification is based, and adaptation to organizational contingencies such as size and resources (Research question 2). These results explain why auditors tend to interpret and apply the ISO 14001 standard heterogeneously (Ammenberg *et al.*, 2001), with a consulting perspective. Nevertheless, this elasticity does not seem to undermine the separation between consulting

and conformance perspectives, which is a key element to prevent conflicts of interest. Although these results contradict the findings of other studies (Rissanen, 2000; Rajendran and Devadasan, 2005; Poksinska *et al.*, 2006), the literature on this issue has focused on the ISO 9001 standard and remains exploratory. ISO 14001 certification audits could thus be less prone to overlap and conflicts of interest with consulting activities because it is less widely disseminated than ISO 9001, where competition between auditors and consultants tends to be stronger. Nevertheless, because ISO 14001 and ISO 9001 audits are both based on the same standards and are often carried out by the same certification bodies, it is unlikely that the ethical issues concerning auditor independence are very different. The extent of these ethical problems is hard to quantify, because practitioners involved in certification audits exhibit social desirability bias (Tourangeau and Yan, 2007; Arnold and Feldman, 1981).

In contrast with this finding, this study clearly indicates that audits have a procedural rather than a substantive focus (Research question 3), which raises serious questions about the significance and reliability of the ISO 14001 certification process. This process focuses on documents provided by organizations, whatever their real environmental impact. The ISO 14001 certificate can thus hardly be considered, in itself, as a reliable signal of environmental greening but is external recognition that a structured EMS has been implemented. Our findings on this procedural perspective and lack of substance of certification audits may explain why, in many cases, the adoption of ISO 14001 is more symbolic than substantial (Qadir and Gorman, 2008; Aravind and Christmann, 2011; Boiral, 2007, 2012). In the absence of clear and thorough analysis of environmental performance during certification audits, organizations need not necessarily implement substantial changes to reduce their environmental impact, especially if the adoption of ISO 14001 is mostly driven by external pressures.

These results are in line with the main assumptions of neo-institutional approaches to ISO certification, which suggest symbolic adoption of the standard, a focus on procedures and paperwork, and a lack of rigor. (Christmann and Taylor, 2006; Boiral 2003; Walgenbach, 2001; Heras-Saizarbitoria and Boiral, 2012). Generally speaking, ISO 14001 certification tends to appear as a rational myth, that is to say a practice perceived as legitimate and rational but which is superficially implemented and verified in response to institutional pressures (Meyer and Rowan, 1977, Boiral, 2007). Whatever the motivations underlying the adoption of ISO 14001 by organizations, the lack of rigor, procedural focus and external legitimacy of certification audits tends to reinforce this rational myth. Contrary to other neo-institutional approaches on ISO certification, this study is not focused on organizations themselves but on the perceptions of auditors and other professionals surrounding the certification process. These perceptions are essential to understanding the way the ISO certificate is obtained and its possible impact on environmental performance.

One of the main contributions of this paper is thus to shed light on the way certification audits, far from preventing the superficial adoption of the ISO 14001 standard, contribute to the spread of procedural environmental practices that emphasise paperwork rather than internal efficiency. From this perspective, ISO 14001 certification is seen as a sort of “organizational degree” (Boiral, 2012) that can be quite easily obtained after a perfunctory final exam (certification audit), and is unlikely to address critical environmental issues. This lack of substance in the certification process not only questions the way external audits are conducted but, more fundamentally, the *raison d'être* and main propositions of the ISO 14001 standard which focuses on documented procedures. As stated by one ISO 14001 consultant interviewed:

“If you examine the basis of ISO 14001, it is not intended to address critical environmental issues. It is intended to implement and verify a management system. We must see the duration of the audit, the information supplied by organizations... this is not always done seriously. The problem is the superficiality associated with the auditor’s task, which is focused on the verification of a system (Consultant 3).

This procedural focus of ISO 14001 audits may have become stronger over the last few years. As De Moor and De Beelde (2005) note, environmental auditing has increasingly focused on the evaluation of systems rather than on performance. As a result, the typical structure of an environmental audit is more and more similar to that of a financial statement audit. Although the role of the auditors on this aspect can be criticized, the failure of the ISO certification audits to address substantial environmental issues is a failure of the weakest link of the system. As Ammenberg and Sundin (2005) observed, external environmental auditors have a very important role in this arena, since they can function as both a driver and a barrier for the integration and development of standardised EMSs. From this perspective, the qualification and training of external auditors are essential to promote a substantial implementation of ISO 14001 inside organizations. The results of this study show that auditing practices do not encourage this type of implementation in certified Canadian organizations.

Our study is focused on Canadian professionals, and although the organizational field in which meta-standards such as ISO 14001 have been disseminated is global, the specific conditions in other countries and regions may alter the findings. Consequently, an interesting avenue for future research would be to carry out the same type of study in others countries where the situation could be different.

Another interesting avenue for future research would be to analyse in depth the impacts of auditors’ qualification and training on the certification process. To what extent does auditor training encourage a procedural implementation of ISO standards? To what extent does the audit focus influences environmental performance of certified organizations? What type training would be necessary to support a focus on performance improvement rather than procedures conformance? What are the similarities and differences in

auditor training and competences from one country to another? What are the implications of these differences for organizations and the reliability of ISO certification?

The findings of this study have serious implications for managers and stakeholders concerned with ISO 14001-based EMSs. Managers should use the ISO 14001 as leverage for internal improvements and clarify with certification bodies the content and form of external audits in order to be more focused on the substance rather than the form. The improvement of environmental practices and performance should be the main focus of an ISO 14001 EMS and certification audit alike. A focus on performance indicators and critical environmental issues should reinforce the efficiency of the ISO 14001 system and its credibility inside organizations as well as among external stakeholders. External stakeholders should not take the efficiency of ISO 14001 for granted. The adoption of EMSs based on internationally accepted standards such as ISO 14001 and EMAS continues to be subsidized by governments in many regions, especially in the European Union. This type of public funding and support tends to make certification an end in itself rather than a tool for internal improvement. Finally, certification bodies and the International Organization for Standardization should adopt a more substantive approach with regard to standard implementation and verification. For example, the promotion of stakeholder inclusiveness could be an avenue for refocusing the ISO 14001 standard on critical issues rather than procedures. As stated by the Global Reporting Initiative Standard (GRI, 2006: 10): "The reporting organization should identify its stakeholders and explain in the report how it has responded to their reasonable expectations and interests". The same rationale could be adopted within the framework of the ISO 14001 system. From this perspective, auditors would have to verify the way organizations have taken into account, in practical terms, external pressures or critical issues (complaints of citizens, expert reports, press articles, environmental lawsuits, etc.) and not only limit themselves to the internal documentation provided by organizations. The ISO 19011 requirements concerning auditors' qualifications and training could also be revised and be more demanding with regard to auditors' environmental training, competences and values. The latest version of this standard (ISO, 2011b) remains very generic and covers different disciplines such as transportation safety, environmental management, quality management, information security, and health and safety. As a result, the description of environmental knowledge and skills remains quite elliptic and could be much more clearly defined in order to reinforce the professionalization of environmental auditors.

REFERENCES

- Ammenberg, J., Sundin, E., 2005. Products in environmental management systems: drivers, barriers and experiences. *Journal of Cleaner Production* 13, 405-415.
- Ammenberg, J., Wik, G., Hjelm, O., 2001. Auditing External Environmental Auditors – Investigating how ISO 14001 is Interpreted and Applied in Reality. *Eco-Management and Auditing* 4, 183-192.

- Aravind, D., Christmann, P., 2011. Decoupling of Standard Implementation from Certification. *Business Ethics Quarterly* 1, 73-102.
- Aragón-Correa, J.A., Rubio-López, E.A., 2007. Proactive corporate environmental strategies: myths and misunderstandings. *Long Range Planning* 40, 357–381.
- Arnold, H. J., Feldman, D.C. 1981., *Social Desirability Response Bias in Self-Report Choice Situations*. *The Academy of Management Journal* 2, 377-385.
- Babakri K.A., Bennet R.A., Franchetti M., 2003. Critical factors for implementing ISO 14001 standard in United States industrial companies. *Journal of Cleaner Production* 11, 749-754.
- Balzarova, M.A., Castka, P., 2008. Underlying mechanisms in the maintenance of ISO 14001 environmental management system. *Journal of Cleaner Production* 16-18, 1949–1957.
- Beck, N., Walgenbach, P., 2005. Technical Efficiency of Adaptation to Institutional Expectations? – The Adoption of ISO 9000 Standards in the German Mechanical Engineering Industry. *Organization Studies* 26, 841–866.
- Beckmerhagen, I.A., Berg, H.P., Karapetrovic, S.V., Willborn, W.O., 2004. On the effectiveness of quality management system audits, *The TQM Magazine* 1, 14 – 25.
- Hahn, T., Figge, F., 2011. Beyond the Bounded Instrumentality in Current Corporate Sustainability Research: Toward an Inclusive Notion of Profitability. *Journal of Business Ethics* 104, 325–345.
- Bernardo, M., Casadesús, M., Karapetrovic, S., Heras, I., 2010. An empirical study of the integration of management system audits. *Journal of Cleaner Production* 18, 486-495.
- Biazzo, S., Bernardi, G., 2003. Process management practices and quality systems standards: risks and opportunities of the new ISO 9001 certification. *Business Process Management* 2, 149-69.
- Boiral, O., 2003. ISO 9000: Outside the iron cage. *Organization Science* 146, 720–737.
- Boiral, O., 2007. Corporate Greening through ISO 14001 a Rational Myth? *Organization Science* 18, 127-146.
- Boiral, O., 2011. Managing with ISO Systems: Lessons from Practice. *Long Range Planning* 3, 197-220.
- Boiral, O., 2012. ISO certificates as organizational degree? Beyond the rational myths of certification. *Organization Studies* 6, 633-654.
- Boiral, O., Henri, J.F., 2012. Modelling the impact of ISO 14001 on environmental performance: A comparative approach. *Journal of environmental management* 93, 84–97.
- Boiral, O., and Gendron, Y., 2011. Sustainable development and certification practices: Lessons learned and prospects. *Business Strategy and the Environment* 205, 331-347.
- Casadesús, M., Marimón, F., Heras, I., 2008. ISO 14001 diffusion after the success of the ISO 9001 model. *Journal of Cleaner Production* 16, 1741-1754.
- Christmann, P., Taylor, G., 2006. Firm self-regulation through international certifiable standards: Determinants of symbolic versus substantive implementation. *Journal of International Business Studies* 37, 863–878.
- Curkovic, S., Sroufe, R., 2011. Using ISO 14001 to promote a sustainable supply chain strategy. *Business Strategy and the Environment* 20, 71-93.
- Darnall, N., Seol, I., Sarkis, J., 2009. Perceived stakeholder influences and organizations' use of environmental audits. *Accounting, Organizations and Society* 2, 170–87.

- Delmas, M., Blass, V., 2010. Measuring corporate environmental performance: The trade-offs of sustainability ratings. *Business Strategy and the Environment* 19, 217–219.
- De Moor P., De Beelde I., 2005. Environmental Auditing and the Role of the Accountancy Profession: A Literature Review. *Environmental Management* 2, 205-219.
- Delmas, M., Blass, V.D., 2010. Measuring Corporate Environmental Performance: the Trade-offs of Sustainability Ratings. *Business Strategy and the Environment* 19, 245-260.
- DiMaggio, P.J., Powell, W.W., 1983. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review* 48, 147–160.
- Gendron, Y., Cooper, D.J., Townley, B., 2007. The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organizations and Society* 2, 101–129.
- Gendron, Y., Suddaby, R., Lam H., 2006. An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence. *Journal of Business Ethics* 64, 169-193.
- GRI (Global Reporting Initiative) 2006. Sustainability reporting guidelines. GRI, Amsterdam.
- Hahn, T., Figge, F., Pinkse, J., Preuss, L., 2010. Trade-offs in corporate sustainability: You can't have your cake and eat it. *Business Strategy and the Environment* 4, 217-229.
- Heras-Saizarbitoria, I., 2011. Internalization of ISO 9000: an exploratory study. *Industrial Management & Data Systems* 111, 1214–1237.
- Heras-Saizarbitoria, I., Boiral, O., 2012. ISO 9001 and ISO 14001: Towards a Research Agenda on Management System Standards. *International Journal of Management Reviews*, in press.
- Hillary, R., 1998. Environmental auditing: concepts, methods and developments. *International Journal of Auditing* 2, 71-85.
- Holt, A., 2010. Using the telephone for narrative interviewing: A research note. *Qualitative Research* 10, 113-121.
- Huizing, A., Dekker, H.C., 1992. The environmental issue on the Dutch political market. *Accounting, Organization and Society* 175, 427-448.
- Humphrey, C., Moizer, P., Turley, S., 1992. The audit expectations gap—Plus ça change, plus c'est la même chose? *Critical Perspectives on Accounting* 32, 137-161.
- International Organization for Standardization (ISO) 2004a. ISO 17000 Conformity assessment – Vocabulary and general principles. ISO Central Secretariat, Geneva.
- International Organization for Standardization (ISO) 2004b. ISO 14001 Environmental management systems – Requirements with guidance for use. ISO Central Secretariat, Geneva.
- International Organization for Standardization (ISO) 2011a. ISO 17021 Conformity Assessment – Requirements for Bodies Providing Audit and Certification of Management Systems. ISO Central Secretariat, Geneva.
- International Organization for Standardization (ISO) 2011b. ISO 19011 Guidelines for Auditing Management Systems. ISO Central Secretariat, Geneva.
- International Organization for Standardization (ISO) 2011. The ISO survey – 2010. ISO Central Secretariat, Geneva. Accessed February 12 2011 on <http://www.iso.org/iso/iso-survey2010.pdf>
- Jiang, R.J., Bansal, P., 2003. Seeing the need for (ISO) 14001. *Journal of Management Studies* 404, 1047-1067.

- Karapetrovic, S., Willborn, W., 2000. Generic audit of management systems: fundamentals. *Managerial Auditing Journal* 156, 279-294.
- Kuhre, W.L., 1996. ISO 14010s. Environmental Auditing. Tools and Techniques for Passing or Performing Environmental Audits. Prentice-Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- Marimon, F., Llach, J., Bernardo, M., 2011. Comparative analysis of diffusion of the ISO 14001 standard by sector of activity. *Journal of Cleaner Production* 19, 1734-1744
- Meyer, J. W., Rowan, B., 1977. Institutional organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* 83, 340-363.
- Miles, M. B., Huberman, A. M., 2003. *Qualitative Data Analysis : An Expanded Sourcebook*, 2nd Edition, De Boeck, Brussel.
- Mil-Homens, J. L., 2011. Labeling Schemes or Labeling Scam? Auditors' Perspectives on ISO 14001 Certification. Dissertation submitted to the faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy. Blacksburg, Virginia.
- Oliveira, O.J., Serra, J.R., Salgado, M.H., 2010, Does ISO 14001 work in Brazil? *Journal of Cleaner Production* 18, 1797-1806.
- Poksinska, B., Dahlgaard, J.J., Eklund, J.A.E., 2006. From Compliance to Value-Added Auditing – Experiences from Swedish ISO 9001: 2000 Certified Organisations. *Total Quality Management* 7, 879-892.
- Potoski, M., Prakash, A., 2005. Green clubs and voluntary governance: ISO 14001 and firms' regulatory compliance. *American Journal of Political Science* 492, 235-248.
- Power, M., 1997. *The audit society: Rituals of verification*, Oxford University Press, Oxford.
- Power, D. and Terziovski, M., 2007. Quality audit roles and skills: Perceptions of non-financial auditors and their clients. *Journal of Operations Management* 25, 126-147.
- Qadir, S., Gorman, H., 2008. The use of ISO 14001 in India: more than a certificate on the wall? *Environmental Practice* 2, 53-65.
- Rajendran, M., Devadasan, S.R., 2005. Quality audits: their status, prowess and future focus. *Managerial Auditing Journal* 20 4, 1-14.
- Rissanen, V., 2000. Quality system based on the standard SFS-EN ISO 9002 in Kuopio University hospital. *International Journal of Health Care Quality Assurance* 6, 266-72.
- Russell, J. P. 2000. Revisions improve on the ISO 9001 standard. *Quality Progress* 333, 1-14.
- Russell, J. P., 2001. Auditing ISO 9001:2000. *Quality Progress* 347, 147- 148.
- Scott, W. Richard. 2001 *Institutions and organizations*, 2nd edn. Sage, Thousand Oaks, CA.
- Simon, A., Bernardo, M. , Karapetrovic, S., Casadesús, M., 2011. Integration of standardized environmental and quality management systems audits. *Journal of Cleaner Production* 19 , 2057-2065
- Stephens, N. 2007. Collecting data from elites and ultra elites: Telephone and face-to-face interviews with macroeconomists. *Qualitative Research*, 7(2), 203-216.
- Storz, C., 2007. Compliance with international standards: the EDIFACT and ISO 9000 standards in Japan social science. *Social Sciences Japan Journal* 2, 217-241.
- Tomlinson, P., Atkinsonen, S.F., 1987. Environmental Audits: Proposed Terminology. *Environmental Monitoring and Assessment* 8, 187-198.

- Tourangeau, R., Yan, T., 2007. Sensitive Questions in Surveys. *Psychological Bulletin* 5, 859-883.
- Townley, B., 2002. The role of competing rationalities in institutional change. *Academy of Management Journal* 45, 163–179.
- Walgenbach, P., 2001. The production of distrust by means of producing trust. *Organization Studies* 22, 693–714.
- Wealleans, D., 2005. *The Quality Audit for ISO 9001:2000: A Practical Guide*, Gower Publishing Ltd, Aldershot, UK.
- Yin, R.K., 2003. *Case Study Research: Design and Methods*, Sage Publications, Thousand Oaks, California.
- Zutshi, A., Sohal, A., 2003. Environmental management system auditing within Australian companies. *Managerial Auditing Journal* 188, 637-648.

CONCLUSION GÉNÉRALE DE LA THÈSE

L'objectif principal de cette thèse était de comprendre les enjeux éthiques des audits de certification ISO 14001. Pour ce faire, nous avons utilisé les résultats d'une enquête portant sur la perception qu'ont formulée trente-six professionnels du processus de certification à propos de l'indépendance de l'auditeur externe, à travers l'analyse du sens que ces professionnels ont donné à l'indépendance, à l'influence de la dépendance financière de l'auditeur par rapport au client, ainsi qu'à la permanence de l'auditeur chez ce dernier. L'étude visait également à examiner la rigueur des pratiques d'audit par rapport à la performance environnementale effective des organisations auditées.

Ces objectifs ont été couverts par les quatre articles qui composent cette thèse. Ces articles ont été précédés par la description du contexte dans lequel l'étude s'est déroulée, en particulier en ce qui concerne les références normatives et leurs exigences en matière d'audit et d'indépendance, ainsi que par rapport aux acteurs intervenant dans le processus de certification ISO 14001. Cette présentation a été étayée par l'expérience des audits dans le domaine financier, qui partagent quelques similarités avec l'audit de certification ISO 14001. D'une part, la présentation de ce contexte de manière descriptive visait à amener le lecteur à comprendre les prescriptions des références normatives (ISO 14001, ISO 17021, ISO 19011) sur l'audit, ainsi que l'importance accordée à l'indépendance par rapport au processus de certification ISO 14001. D'autre part, elle devait montrer les limites de la littérature sur le processus de certification ISO 14001, ainsi que sur les enjeux problématiques relatifs à l'indépendance et à la rigueur des audits, thèmes très peu étudiés.

La présente étude constitue l'une des premières recherches sur l'analyse empirique de l'indépendance dans le contexte du processus de certification ISO 14001. Elle est basée sur une méthodologie qualitative reposant sur la démarche de l'analyse inductive générale (Thomas, 2006) et la théorie ancrée, ou *grounded theory* (Strauss et Corbin, 1998). Ses résultats reposent sur l'interprétation des données d'entrevues analysées.

RAPPEL DES PRINCIPAUX RÉSULTATS

Construction sociale de l'indépendance : un manque de distance critique de la part des professionnels

Nous avons d'abord mis en lumière la construction de l'indépendance de l'auditeur par les répondants dans le contexte de l'ISO 14001 à travers les stratégies de création de sens (Berger et Luckmann, 1966; Weick, 1995). En somme, l'ensemble de leurs discours sur la préservation de l'indépendance s'inscrit dans la légitimation de leur domaine d'expertise (Abbott, 1998).

Les répondants ont reconnu l'importance de l'indépendance des auditeurs pour assurer la crédibilité et la légitimité du processus de certification. Ils se sont appuyés sur des stratégies de déni, de transfert, de transposition géographique ou culturelle des problèmes d'indépendance et sur des mécanismes ou des procédures disciplinaires pour exprimer leur conviction que cette indépendance était préservée. Leur conception est le reflet du contexte dans lequel ils ont expérimenté cette indépendance. De fait, ils l'ont décrite en fonction de ce qu'ils connaissaient, entendaient et voyaient, pour renforcer leur confiance dans le système et ressentir une tranquillité d'esprit (Pentland, 1993) à propos du respect de l'indépendance professionnelle des auditeurs ISO 14001 au Canada. Ils ont insisté sur l'existence de comportements rigoureux et intègres de certains auditeurs face à des situations très compromettantes pour leur indépendance.

Par ailleurs, les répondants ont fondé rationnellement la légitimité de l'indépendance sur des mécanismes institutionnels ou normatifs de surveillance existant dans le contexte canadien. En s'inscrivant dans cette rationalisation, la communauté des professionnels justifie, d'une certaine manière, ses propres doutes, ainsi que toutes les situations menaçant la pratique indépendante de l'audit de certification ISO 14001. Dans cette perspective, l'étude souligne la quasi-absence de recul critique par rapport à l'indépendance de la part des auditeurs ayant pris part à cette étude.

Dépendance financière et permanence des auditeurs : un sentiment d'indépendance illusoire

Bien que conscients des conflits d'intérêts liés à la dépendance financière et à la permanence de l'auditeur, les répondants ont majoritairement adopté une perception optimiste quant à leur influence, en droite ligne avec leur construction sociale de l'indépendance. De façon paradoxale, la dépendance financière est perçue comme un facteur leur imposant un devoir et une obligation d'indépendance faisant partie intégrante de la relation contractuelle avec les clients audités. Ils inscrivent cette relation dans le principe de l'« utilisateur-payeur ». De fait, face à toute mesure de modification du mode de rémunération, la tendance a été de maintenir le statu quo de la dépendance financière envers le client, avec davantage de mesures de surveillance.

Cependant, l'étude a mis en évidence le fait que cette dépendance financière favorisait une adaptation des audits en fonction de la taille du client. En effet, selon le discours des auditeurs, l'audit et les recommandations étaient souvent plus rigoureux pour les grandes entreprises que lorsqu'il s'agissait de PME. Toutefois, il n'était pas évident pour les répondants d'établir une relation entre cette adaptation de comportement ou de pratique et la compromission de l'indépendance.

Quant à la permanence de l'auditeur chez un même client, elle est, selon les répondants, indispensable à un audit crédible et objectif. En effet, selon eux, elle favorise un apprentissage et une connaissance du SGE du client qui rendent l'auditeur plus efficace, voire plus indépendant. Les répondants reconnaissent toutefois que des problèmes de conflits d'intérêts liés à une trop longue familiarité peuvent subvenir au-delà de deux cycles de certification avec le même auditeur. Ces problèmes tendent à être renforcés par l'absence de règles formelles sur la rotation des auditeurs dans le processus de certification ISO 14001.

Cependant, le maintien dans le temps d'un auditeur ou d'une équipe d'auditeurs tend à être perçu comme nécessaire pour répondre à des contraintes économiques, professionnelles, de disponibilité d'auditeurs, etc. Ces contraintes appellent un renforcement de la responsabilité du trio d'acteurs dans la permanence de l'auditeur : client, organisme de certification et auditeur.

Manque de rigueur et caractère procédural des pratiques d'audit de certification

Fondamentalement, les auditeurs sont dépendants de la nature procédurale de la norme ISO 14001 qu'ils auditent. Bien que cette norme souligne l'importance de l'objectif d'amélioration des performances environnementales, elle reste très évasive sur la question, et met l'accent sur les procédures plutôt que sur la réalité environnementale de l'organisation auditée. L'étude relève ce caractère procédural des audits, caractère également attribuable à d'autres facteurs, dont :

- la difficulté, voire l'impossibilité, d'évaluer rigoureusement les performances environnementales en raison notamment de la complexité d'une telle démarche et de la durée limitée des audits;
- la relative facilité à effectuer des vérifications sur des aspects formels et auditables du SGE plutôt que sur des questions plus substantielles liées aux pratiques et aux performances réelles des entreprises;
- les attentes des entreprises, qui sont souvent centrées sur le « syndrome de l'achat d'un diplôme organisationnel » (Boiral, 2012) visant l'acquisition de la certification à moindre frais plutôt que sur la substance des enjeux environnementaux;
- la formation et la sensibilisation limitée des auditeurs sur les questions environnementales.

Dans cette perspective, les audits relèvent clairement d'une logique de type procédural et apparaissent souvent superficiels; ils ne touchent pas directement la performance environnementale du client certifié. Cette situation paradoxale, en regard de la finalité des systèmes de gestion environnementale, soulève des questions quant à la valeur ajoutée des audits pour améliorer les pratiques et les performances environnementales des organisations.

CONTRIBUTIONS DE LA THÈSE

La principale contribution de cette thèse à la littérature est d'avoir mis en lumière la construction sociale ainsi que les enjeux de l'indépendance de l'auditeur, dans le contexte spécifique du processus de certification ISO 14001. En examinant les résultats et l'ensemble de l'étude, on peut répartir cette contribution en trois catégories :

- contributions à la littérature relative au processus de certification ISO 14001;
- contributions en lien avec la littérature dans le domaine de l'audit financier;
- contributions pratiques aux réflexions sur le processus de certification.

Contributions à la littérature sur la crédibilité du processus de certification ISO 14001

Dans la perspective générale de la littérature et des connaissances sur le processus de certification de la norme ISO 14001, l'étude participe à l'enrichissement empirique des analyses sur la crédibilité du processus en lien avec l'indépendance et les conflits d'intérêts dans le contexte de cette certification (Burdick, 2000; Ammenberg *et al.*, 2001; Boiral, 2007; Boiral et Gendron, 2011; Mil-Homens, 2011; etc.).

5.4.1.1. Construction sociale de l'indépendance et biais de désirabilité

La présente étude va au-delà des analyses générales des problèmes d'indépendance effectuées par Burdick (2000), Andrews *et al.* (2001), Ammenberg *et al.* (2001), Boiral & Gendron (2011), Mil-Homens (2011), etc. En effet, la démonstration d'une construction sociale de l'indépendance enrichit ces analyses en identifiant un ensemble de stéréotypes, de stratégies de déni et des mécanismes procéduraux sur lesquels les répondants s'appuient pour conserver leur confiance en l'indépendance des auditeurs. S'ils reconnaissent l'existence de cas de compromission de l'indépendance des auditeurs, ils les considèrent stratégiquement comme des cas isolés.

Par ailleurs, comme l'ont souligné Boiral & Gendron (2011), les services-conseils constituent une menace à l'indépendance des auditeurs externes. L'étude contribue, d'une part, à travers l'analyse de la construction sociale de l'indépendance, à mettre en lumière les mécanismes de surveillance du Conseil canadien des normes ou de l'OEC pour contrer cette menace. D'autre part, l'étude démontre que les auditeurs eux-mêmes perçoivent les services-conseils comme une menace, bien qu'ils apparaissent comme un moindre problème dans le processus de certification ISO 14001 que, par exemple, dans le cas de la certification ISO 9001.

5.4.1.2. Mode de rémunération par le client et ses influences

Les résultats de l'étude sur la dépendance financière des OEC envers les clients illustrent l'absence partielle d'influence de celle-ci sur l'objectivité des auditeurs en raison de l'obligation de devoir contractuel. Ce résultat est similaire à ceux d'Ammerberg *et al.* (2001). Cependant, l'étude incite à la réflexion sur la remise en cause du mode de rémunération traditionnel, proposée entre autres par Burdick (2000), Andrews *et al.* (2001) et Mil-Homens (2011). Les répondants de l'étude souhaitent le maintien du statu quo quant au mode de rémunération, avec un renforcement des règles de surveillance. Cela cadre avec l'une des propositions de Mil-Homens (2011). Or, cette même solution contredit la seconde proposition de Burdick (2000) et de Mil-Homens (2011), qui souhaitent une rupture du mode actuel de rémunération à partir d'un fonds indépendant ou d'une institution indépendante.

5.4.1.3. Permanence des auditeurs et familiarité

L'analyse des conséquences de la permanence des auditeurs chez un client constitue un enrichissement de la littérature sur le processus de certification ISO 14001. L'étude contribue à mettre en lumière le problème de la familiarité, qui n'a jamais fait l'objet d'études empiriques ailleurs que dans l'audit financier. Non seulement, l'étude identifie la permanence de l'auditeur comme une menace à la crédibilité du processus, elle permet de relever que l'absence formelle de règles de rotation des auditeurs constitue un facteur contributeur à cette menace. L'étude permet d'ouvrir ainsi une autre piste à ne pas négliger dans l'exploration des enjeux de l'indépendance des auditeurs ISO 14001.

5.4.1.4. Pratiques procédurales de l'audit de certification pour quelles performances environnementales?

La vérification du SGE ISO 14001 est dominée par une logique procédurale et formaliste très peu soucieuse de la substance environnementale. Ainsi, les auditeurs effectuent une vérification de nature principalement « administrative » et « technocratique », qui n'est pas centrée sur les enjeux environnementaux et les performances environnementales de l'organisation certifiée (De Moor & De Beelde, 2005). Aussi l'étude soulève-t-elle la question de la réelle vocation de la norme ISO 14001, qui donne libre cours à diverses interprétations de la part des auditeurs et des organismes de certification (Ammerberg *et al.*, 2001; Andrews *et al.*, 2001; ENDS, 2006; etc.), et dont la vérification occulte l'amélioration des performances environnementales.

À partir du discours des professionnels, et particulièrement des auditeurs, notre étude contribue ainsi à étayer d'autres études critiques sur ce type de questions (Halley, 1999; Jiang & Bansal, 2003; Christmann

et Taylor, 2006; Boiral, 2007 et 2012; Halley & Boiral, 2008; Boiral & Gendron, 2011). Par exemple, au Canada et concernant les exigences réglementaires, Halley (1999) et Halley & Boiral (2008) ont souligné qu'un SGE certifié ne constituait pas nécessairement une garantie du respect des règlements ou du contenu des lois. Or, les performances environnementales ou les indicateurs de conformité aux différents enjeux de pollution réglementés sont souvent contenus dans ces lois et règlements. Dans cette perspective, l'étude pousse à des réflexions sur la nécessité que certaines lois ou certaines décisions de tribunaux au Canada obligent, dans certaines circonstances, des entreprises à l'adoption d'un SGE conforme à l'ISO 14001 (Halley & Boiral, 2008).

Contributions comparatives avec la littérature sur l'audit dans le domaine financier

Notre étude s'est appuyée sur des recherches dans le domaine de l'audit financier pour traiter particulièrement l'indépendance des auditeurs, ce qui contribue à établir des liens entre l'audit financier et l'audit environnemental ISO 14001, deux domaines d'audits connexes en termes de pratiques et d'enjeux, mais pratiquement étanches et disjoints en termes de recherche scientifique.

Nous avons identifié des mécanismes et des stratégies (déli, distanciation, histoires, stéréotypes, etc.) à partir desquels les répondants ont pu se créer un sentiment de confort à propos de l'indépendance des auditeurs. Cette culture de confort a été également identifiée dans l'audit financier (Pentland, 1993; Strathern, 2000), souvent à partir de la perception d'acteurs éloignés du processus de l'audit (banquiers, investisseurs, journalistes, etc.). Notre étude apporte une vision sur la culture de confort empruntée de l'audit financier, à partir des professionnels concernés directement par le processus de certification ISO 14001. Par ailleurs, les discours individuels des auditeurs interrogés dans cette étude dénotent un manque d'autocritique quant à leur propre indépendance que l'on retrouve également dans l'audit financier (Covaleski *et al.*, 1998; Toffler, 2003; Gendron, 2006).

De façon plus générale, les résultats de l'étude relatifs à la dépendance financière ainsi qu'à la permanence des auditeurs montrent d'autres similarités avec des études menées dans le domaine financier. Ces similarités demeurent pratiquement inexplorées dans la littérature (Boiral & Gendron, 2011), et leur analyse constitue une des contributions de cette thèse. Ainsi, concernant la dépendance financière, les perceptions des répondants sur ses conséquences sur l'indépendance des auditeurs sont assez comparables à celles observées dans le domaine de l'audit financier. Cependant, l'apport essentiel de notre étude se situe sur le plan de l'influence de la taille du client audité. En effet, contrairement aux conclusions de certaines études sur l'audit financier (Knapp, 1985; Gul, 1989; Reynolds & Francis, 2000; Windsor, 2005), les petites entreprises constituent une source de pression auprès de la plupart des auditeurs ISO 14001. Ces derniers

se révèlent plus souples dans l'application de la norme ISO 14001 auprès des PME. Ce comportement entraîne un certain doute sur leur indépendance, même s'ils semblent eux-mêmes ignorer ce risque.

Quant à la permanence de l'auditeur chez le client, les similarités avec l'audit financier concernent tout d'abord trois facteurs justificatifs de la prédominance du client audité sur la relation contractuelle : sa satisfaction (DeAngelo, 1981; Levinthal & Fichman, 1988); la préservation des acquis et de l'expertise de l'auditeur (Carcello & Nagy, 2004; Ghosh & Moon, 2005) et la recherche d'économie (DeAngelo, 1981; Levinthal & Fichman, 1988; Hamilton *et al.*, 2005). En outre, notre étude identifie deux sources de conséquences de la permanence de l'auditeur, tout comme dans le cas de l'audit financier. Il s'agit des effets bénéfiques d'une permanence de l'auditeur pour l'audit associés à l'expertise acquise (Myers *et al.*, 2003; Ghosh & Moon, 2005; Carey et Simnett, 2006; Casterella, 2010; etc.) et les effets négatifs de la permanence de l'auditeur associés à un excès de familiarité (Vanstraelen, 2000; Bakar *et al.*, 2005; Alleyne *et al.*, 2006; Casterella, 2010). L'étude contribue à montrer que les conséquences de cet enjeu touchent également un autre domaine que celui de l'audit financier. Aussi, arrive-t-on sensiblement à la même solution : la rotation des auditeurs.

Finalement, notre étude montre, de manière générale et comparativement à l'expérience de l'audit dans le domaine financier, que les répondants rationalisent à l'aide d'un ensemble de stratégies et de mécanismes pour soutenir la crédibilité de l'indépendance de l'auditeur et des pratiques de certification. En tant que professionnels, ils tendent ainsi à renforcer le pouvoir social de l'audit dans la société, ce qui justifie la quasi-absence d'autocritique de leur part, particulièrement du côté des auditeurs interrogés. Ce manque d'autocritique est certainement lié aux biais de désirabilité sociale inhérents à l'étude, et tend également à refléter un certain pragmatisme des auditeurs pour protéger leur champ d'activité ou leur juridiction selon Abbott (1988).

Contributions pratiques à la réflexion sur le processus de certification

L'étude n'apporte pas de solutions immédiates et définitives aux problèmes de conflits d'intérêts et de performance environnementale effective liés au processus de certification. Cependant, outre l'éclairage sur les positions des répondants par rapport aux thèmes traités, l'étude propose quelques pistes de solutions. Celles-ci pourraient constituer une base de réflexion pour le CCN et les différentes organisations et institutions de normalisation qui se consacrent à l'amélioration continue du processus de certification ISO 14001. Ces solutions peuvent se classer en deux catégories : celles concernant la rigueur et la cohérence des pratiques de l'audit en lien avec les performances environnementales, et celles relatives à la préservation de l'indépendance de manière générale.

5.4.1.5. Une réforme de la certification ISO 14001 pour une meilleure gestion environnementale?

Du point de vue de la contribution de l'audit de certification aux performances environnementales des organisations certifiées, l'étude permet de considérer deux enjeux.

L'audit de certification ISO 14001 se pratique conformément à l'esprit de la norme ISO 14001, qui n'est pas une norme basée sur des indicateurs de performance établis (ISO, 2004, 2006; Brouwer & Koppen, 2008; Mil-Homens, 2011). La superficialité de l'audit de certification ISO 14001 tend ainsi à contredire la notion d'« amélioration continue des performances environnementales » associée à cette norme, à tort ou à raison, par certaines publicités sur la promotion des normes de gestion ISO. Elle suscite également des interrogations lorsqu'on considère que les pouvoirs publics tendent à considérer cette norme internationale comme un outil pour favoriser une autorégulation des questions environnementales par les organisations privées. Quelle légitimité peut-on vraiment accorder à la norme ISO 14001, ainsi qu'aux organisations qui l'adoptent, si l'objectif d'amélioration des pratiques et des performances environnementales n'est pas vraiment au centre des préoccupations pour la certification à ce système de gestion? La certification tend à véhiculer un symbole, une façade, ou un simulacre de responsabilité sociale et environnementale qui semble assez éloigné des objectifs environnementaux qui ont motivé sa publication.

Nous sommes d'avis qu'il faudrait réviser la norme pour clarifier sa finalité. Par conséquent, l'une des pistes de solutions serait d'y intégrer des indicateurs spécifiques et sectoriels de performances environnementales. Les indicateurs consolideraient la légitimité et l'apport des audits de certification. Au niveau de la vérification environnementale, on peut s'appuyer sur l'exemple des études d'impact environnemental (ÉIE). En effet, dans ce contexte, la Banque mondiale, l'IEPF et l'AIEI (1999) ont élaboré trois manuels sectoriels pouvant servir de cadre et d'indicateurs pour les acteurs de ce champ d'évaluation :

- Volume I : Politiques, procédures et questions intersectorielles;
- Volume II : Lignes directrices sectorielles;
- Volume III : Lignes directrices pour l'évaluation environnementale de projets énergétiques et industriels.

Une autre possibilité à explorer concerne les indicateurs de performance de la Global Reporting Initiative (GRI). En effet, certains auteurs, comme Crognale (2012)²⁹, estiment que le SGE ISO 14001 peut servir d'outil pour favoriser la mise en place des indicateurs de performance du GRI ainsi que pour l'élaboration

²⁹ Gabriele Crognale, PE (2012) How elements of ISO 14001 can help fulfill GRI's G3.1 Guidelines, Part 2. [En ligne] <http://www.sustainableplant.com/2012/04/how-elements-of-iso-14001-can-help-fulfill-gri-s-g3-1-guidelines-part-2/?show=all> (consulté le 30 novembre 2012)

des rapports de développement durable. Dans cette vision d'intégration, GRI-ISO 14001, les indicateurs de performances environnementales du GRI pourraient également servir de base de vérification dans le contexte de la certification ISO 14001.

Suivant ces exemples, il serait possible d'intégrer à la norme ISO 14001 des « normes annexes » d'indicateurs de performance environnementale. Une telle démarche serait complexe étant donné la diversité des problèmes environnementaux. Elle est cependant intéressante si l'on considère la certification à la norme ISO 14001 comme un indice de légitimité et de crédibilité de la gestion environnementale des organisations certifiées. Dans la perspective des indicateurs de performance, notre étude va dans le même sens que Brouwer & Koppen (2008), qui ont démontré la nécessité de tels indicateurs pour l'amélioration continue de l'ISO 14001 : « It is useful, therefore, to further investigate these experiences and in particular to look for ways of using management performance indicators for better, quantitative assessment of improvement » (p. 456).

Dans une large mesure, le second enjeu serait de faire en sorte que les parties prenantes et les *stakeholders* participent réellement à la certification des organisations. L'ISO 17021 identifie plusieurs parties intéressées à son article 4.1.2 :

- « The clients of the certification bodies;
- The customer of the organizations whose management systems are certified;
- Governmental authorities;
- Non-governmental organizations;
- Consumers and other members of the public ».

Cependant, la plupart de ces parties intéressées restent très génériques (non-governmental organizations; customer of the certified organization, etc.), et aucune exigence des références normatives n'oblige l'OEC à les intégrer dans son programme de certification. Par ailleurs, ce qui est bien plus grave, l'ISO 17021 ne définit pas la manière dont ces parties intéressées pourraient être considérées dans le processus de certification ISO 14001 d'une organisation. La participation d'une partie intéressée spécifique intervient seulement dans les cas de plainte avec l'accès à de l'information d'audit non confidentielle, comme le stipule l'article 4.5.2 relatif au principe d'ouverture (Openness) :

To gain or maintain confidence in certification, a certification body should provide appropriate access to, or disclosure of, non-confidential information about the conclusions of specific audits (e.g. audits in response to complaints) to specific interested parties.

Ainsi, bien qu'identifiées, les parties intéressées ne sont pas associées au processus de certification de l'organisation, qui demeure avant tout un acte généralement privé. Cet aspect doit être considéré dans la vision de la légitimité que l'on accorde à la certification ISO 14001.

5.4.1.6. Crédibilité générale de l'audit par rapport au principe de l'indépendance : des rapports de l'audit de certification plus étoffés?

Nous préconisons la formalisation de la rotation des auditeurs selon une période de deux cycles de certification afin de réduire les menaces de familiarité liées à la permanence des auditeurs chez le client. Cette solution doit être également soutenue par une surveillance adaptée et rigoureuse. La justification du maintien de l'auditeur sur une longue période chez le client tient de la connaissance et de l'expertise acquises sur le système audité. Le maintien de cette connaissance dans le temps requiert qu'une partie de l'équipe d'auditeurs soit changée. Est-ce que cette connaissance peut être transmise autrement?

Il serait possible d'adopter la certification par étapes³⁰, selon trois niveaux, proposée par l'AFAQ/AFNOR (Poirier - AFAQ/AFNOR, 2008). Toutefois, quel que soit le mode de certification, l'accent doit être mis davantage sur la transmission de la connaissance du SGE du client à travers des rapports d'audit beaucoup plus étoffés. En effet, plus le rapport de l'audit de certification sera étoffé ou informatif quant aux recommandations et aux justifications de la certification, plus il pourrait transmettre des renseignements à tout nouvel auditeur. Ce qui ne semble pas être le cas présentement selon un auditeur interviewé, qui souligne que les rapports d'audit de certains clients qui optent pour son OEC sont questionnables. Ils sont souvent vides d'information, de sorte que l'on se demande sur la foi de quels éléments le client a pu obtenir sa certification. L'accès aux rapports de certification n'a pas été possible dans cette étude, puisqu'ils restent du domaine du privé et de la confidentialité contractuelle. C'est l'une des avenues de recherche qui mériteraient d'être analysées.

5.4.1.7. La préservation de l'indépendance à travers l'élargissement de la surveillance des organismes d'accréditation?

À propos des conflits d'intérêts associés à la rémunération par le client, nous avons vu que les répondants ont préféré le statu quo. Ces observations rejoignent celles de Moores *et al.* (2006) et de Mil-Homens (2011). Les répondants ont estimé, à l'instar de ces auteurs, que l'accent devait davantage être mis sur l'application des règles de surveillance prescrites par l'ISO 17021 ou existant au sein des OEC. Ils ont tout particulièrement cité les audits par les pairs, mentionnant qu'ils devaient être effectués plus régulièrement. Ce type d'audit consiste à faire observer une équipe d'auditeurs en situation d'audit par une personne ressource de l'OEC. Cette solution n'est pas toujours applicable, en particulier pour les OEC de petite taille qui manquent souvent de ressources.

³⁰ <http://www.boutique-certification.afnor.org/certification/certification-afaq-14001-par-etapes>

En dehors de l'OEC, la préservation de l'indépendance est aussi tributaire de l'élargissement et de la régularité de la surveillance de l'organisme d'accréditation à tous les auditeurs actifs. Cette surveillance, qui est souvent basée sur des audits témoins (les évaluateurs du CCN observent des auditeurs en activité), ne touche pas tous les auditeurs des organismes d'évaluation de la conformité (OEC). Fondamentalement, son but est d'évaluer les procédures de l'OEC sur le terrain. Elle est également limitée dans le sens où les audits de surveillance s'inscrivent dans le cycle de trois ans que dure l'accréditation de l'OEC. Demander une plus grande fréquence des audits témoins impliquerait des coûts aussi bien pour les OEC que pour l'organisme d'accréditation.

Cependant, il est important de noter que les SGE ISO 14001 relèvent de l'autorégulation encouragée par les pouvoirs publics (Power, 1997; Halley, 1999; Halley & Boiral, 2008; Mil-Homens, 2011). En outre, ce type de régulation complète les politiques publiques de régulation de la gestion environnementale, sans toutefois les remplacer (Halley, 1999; Halley & Boiral, 2008). Dans cette perspective, la participation des gouvernements devient importante (Halley, 1999; Fryxell *et al.*, 2004; Yiridoé *et al.*, 2004). Elle se traduit généralement à travers les organismes d'accréditation, qui constituent très souvent le seul maillon gouvernemental dans un processus de certification « privé » (Andrews *et al.*, 2001). Dans ce cadre, la surveillance du CCN a été perçue comme contribuant à l'amélioration des problèmes liés au manque d'indépendance des auditeurs au Canada.

Dès lors, pour renforcer l'importance des pouvoirs publics, deux avenues sont possibles. D'une part, il serait souhaitable de rompre la relation contractuelle entre le CCN et les OEC, qui sont des entreprises privées. D'autre part, il serait possible de constituer un fonds basé sur des cotisations des entreprises certifiées permettant de financer les activités du CCN relatives au processus de certification ISO 14001. La rémunération des vérificateurs du CNN ne serait plus ainsi tributaire directement de l'entreprise auditée. En rompant cette dépendance financière de l'organisme public aux OEC, on brise la chaîne du conflit d'intérêts inhérente à la structure organisationnelle du processus de certification (Burdick, 2000). De fait, on pourrait élargir le mandat et la surveillance du CCN au-delà des audits annuels du cycle d'accréditation. Ainsi, les activités des auditeurs pourraient être mieux suivies.

5.4.1.8. La préservation de l'indépendance à travers la responsabilisation des organisations requérant la certification ISO 14001?

Dans l'esprit de révision de la norme ISO 14001 évoquée plus haut, il serait également important de sensibiliser et de responsabiliser l'organisation requérant la certification aux principes de l'indépendance, dont dépend généralement la crédibilité de son SGE. En effet, la notion d'indépendance n'apparaît que sur

quelques lignes dans la norme ISO 14001 que ces organisations adoptent. Toutefois, dans le processus de certification, le fardeau de l'indépendance concerne uniquement l'OEC et ses auditeurs. C'est là une insuffisance qui mérite d'être corrigée afin de permettre au client de savoir à quoi s'attendre face à des auditeurs externes ou des OEC. Dans l'audit financier, une telle responsabilité est légalement établie. Elle impose au client d'avoir, par exemple, un comité d'audit. L'article 3.1.4 de la norme ISO 14001 résume « l'indépendance à l'absence de responsabilité dans l'activité auditée ». Toutefois, cela concerne seulement l'audit interne. Il faudrait donc renforcer cet article en y intégrant les implications de l'indépendance des auditeurs lorsqu'il s'agit d'un audit externe de certification.

5.4.1.9. La professionnalisation des auditeurs : quelles orientations?

Corollaire de la crédibilité de l'audit, la professionnalisation des auditeurs externes ainsi que leurs qualifications demeure un défi (Halley, 1999; Andrews *et al.*, 2001; Ammenberg et Sundin, 2005; Mil-Homens, 2011; etc.). Son importance semble avoir été comprise par l'ISO. En effet, l'ISO 17021-2011, qui est désormais requise pour la certification des systèmes de management, a été révisée afin de mettre l'accent sur les qualifications des auditeurs. Cependant, celles-ci restent encore très génériques, comme nous l'avons vu dans le chapitre 5. Il serait intéressant que des programmes uniformisés soient rattachés à cette norme dans des grandes écoles et universités.

Au cours de notre analyse, la professionnalisation est apparue dans le discours des répondants comme une solution par rapport à la qualité de l'audit ainsi que le maintien de l'indépendance des auditeurs. Cependant, cette professionnalisation semble embryonnaire et éparse, contrairement à la situation dans le domaine de l'audit financier (Power, 1997). Bien que la professionnalisation n'ait pas constitué l'un des axes de notre analyse, nous estimons qu'une contribution pratique serait de l'évoquer. Cela pourrait guider les différentes instances du système de normalisation canadien. Ainsi, elle mériterait d'être orientée sur plusieurs plans, dont :

- l'harmonisation et l'uniformisation de la formation des auditeurs externes ciblant davantage :
 - o les questions environnementales sectorielles;
 - o les aspects de conflits d'intérêts et d'indépendance;
 - o les performances plutôt que les procédures;
- la participation effective des associations professionnelles d'auditeurs accréditées. En effet, il serait souhaitable que des obligations d'appartenance à une association professionnelle soient établies. Ces associations auraient le mandat de suivre leurs membres auditeurs sur le plan des codes d'éthique et de déontologie uniformisés comme dans certains ordres professionnels.

LIMITES DE L'ÉTUDE ET PERSPECTIVES DE RECHERCHE

Limites de l'étude

La présente étude est basée sur l'approche qualitative et constitue l'une des premières recherches sur l'analyse empirique de l'indépendance dans le contexte du processus de certification ISO 14001. Ses résultats reposent sur l'interprétation des données analysées. Ils ont permis de mieux comprendre le phénomène de l'indépendance et ses répercussions, ainsi que l'aspect procédural de l'audit. Il serait déplacé de vouloir généraliser les conclusions obtenues ou de les utiliser comme un indicateur de la fréquence du phénomène étudié.

Une autre limite de cette étude concerne l'échantillonnage des répondants. Bien que les répondants soient répartis en six catégories professionnelles, l'étude ne s'est pas attardée à l'analyse de la perception des phénomènes par catégorie de répondants. La première raison est que le discours est généralement resté identique pour tous les répondants. La seconde raison est liée, d'une part, à la nature qualitative des entrevues et, d'autre part, à la répartition très inégale des répondants. Baser une analyse sur les différentes catégories aurait mené à plus de risques d'erreurs d'interprétations liées au faible nombre de répondants de certaines catégories. De futures études pourront s'étendre à un large échantillonnage avec une répartition proportionnée des répondants.

Par ailleurs, l'étude est basée sur les données issues du discours de professionnels du milieu de la certification ISO 14001. Nous avons vu que les répondants ont très souvent fait montre d'une absence d'autocritique sur l'indépendance et ses conséquences. Les résultats sont donc inévitablement marqués par le biais de désirabilité sociale (Hugh & Feldman, 1981; Hugh *et al.*, 1985; Furnham, 1986; Fisher, 1993) qui conduit les répondants à répondre aux questions en fonction de leur souci de légitimité sociale et de justification des pratiques existantes. D'autres études pourraient se construire sur la combinaison de plusieurs facteurs. En effet, on pourrait analyser la permanence des auditeurs par rapport à l'évolution de la qualité de leurs rapports d'audit durant leur mandat avec un même client. Cette étude permettrait d'une part de voir à travers les rapports dans quelle mesure la permanence peut effectivement créer la familiarité et favoriser des rapports complaisants. D'autre part, elle contribuerait à déceler la valeur ajoutée des audits à travers les rapports. Dans le cas de ces études potentielles, il serait possible de considérer une catégorie de répondants autres que les auditeurs, ou opter pour des répondants qui ne seraient plus en activité dans le processus de certification (par exemple des retraités). Parmi les répondants de notre étude, il n'y avait qu'un seul auditeur retraité.

Une dernière limite de l'étude est relative au contexte géographique. En effet, la construction de

l'indépendance du processus de certification ainsi que la cohérence des audits par des professionnels ont été explorées dans le contexte canadien. Les recherches doivent s'étendre au-delà des frontières du Canada, comme l'ont suggéré Andrews *et al.* (2001) à l'issue de leur étude sur le processus de certification ISO 14001 aux États-Unis. La mise en commun des résultats de différentes études dans différents contextes permettrait de mieux cerner les contours de l'indépendance des auditeurs et de l'apport effectif de la certification ISO 14001. À terme, ces résultats constitueraient la base d'un ensemble de connaissances pouvant être partagé, et utilisé pour renforcer la crédibilité de la norme ISO 14001 et ses répercussions.

Quelques avenues pour des recherches futures

Le thème de la professionnalisation est apparu plusieurs fois dans le discours des répondants pour renforcer leurs positions sur les menaces à l'indépendance ainsi que dans la pratique de l'audit. L'étude n'a pas analysé explicitement ce thème. La réflexion sur ce thème mériterait d'être approfondie, par exemple par d'autres recherches visant à faire la lumière sur l'état actuel des qualifications et de la professionnalisation des auditeurs. Il a été montré dans le premier article (chapitre 2), à l'aide de la théorie du *sense-making*, comment les perceptions sur l'indépendance des auditeurs étaient socialement construites. Suivant cette logique, il serait intéressant d'orienter des recherches sur la manière dont les principes d'indépendance sont intégrés dans la formation professionnelle des auditeurs. Par ailleurs, les résultats du quatrième article (chapitre 5) ont montré que les audits étaient centrés davantage sur les aspects procéduraux que sur les performances environnementales. Une autre recherche pourrait donc s'intéresser au contenu de la formation qualifiante et professionnelle des auditeurs, afin de constater dans quelles mesures les problèmes d'environnement y sont intégrés.

Une autre avenue de recherche concerne la redéfinition du principe d'indépendance et son application à la certification ISO 14001. Les répondants, particulièrement les auditeurs, ont évoqué la valeur ajoutée que l'audit de certification devrait apporter au client. Celle-ci se traduit par l'identification des non-conformités sur la base de preuves (Mil-Homens, 2011; ISO 2006, 2011). Les auditeurs peuvent également identifier des opportunités d'amélioration du SGE, sans pour autant fournir de solutions au client (Andrews *et al.*, 2001; ISO 2006, 2011). Dans une telle approche, certains répondants, notamment les responsables de SGE dans des organisations certifiées et les consultants, ont estimé que l'auditeur externe devait être considéré comme un partenaire de l'amélioration continue du SGE. Dans ce contexte, l'indépendance de l'auditeur perd un peu de sa substance fondamentale, qui est liée à la distanciation de l'objet audité (Carey & Doherty, 1966; Flint, 1988). En effet, identifier la non-conformité en fournissant des preuves, c'est indirectement fournir aussi la solution au client. En tenant compte du contexte particulier du processus de certification, et en s'appuyant sur la construction de l'indépendance selon les répondants dans le premier

article, d'autres recherches pourraient examiner les modalités de redéfinition de l'indépendance de l'auditeur dans ce contexte précis. Selon nous, le principe d'indépendance et l'impartialité méritent d'être reconsidérés, tout en gardant à l'esprit que l'OEC et ses auditeurs constituent un maillon du processus de certification ISO 14001. Leur apport à l'amélioration continue du SGE certifié dépend de l'apport de leur audit.

Pour conclure, nous espérons que notre étude suscitera des recherches dans d'autres régions du monde, afin que soit constituée une base de réflexion élargie sur le processus de certification ISO 14001, tant en matière d'indépendance des auditeurs que du point de vue de l'apport de la certification à la gestion environnementale. Il convient de rappeler que le problème de l'indépendance des auditeurs est un enjeu global (Tunési, 2012) qui concerne de nombreuses normes et dont dépend la crédibilité du processus de certification.

BIBLIOGRAPHIE DU CADRE CONTEXTUEL

Abbott, A. (1988), *The system of professions: an essay on the division of expert labour*. Chicago University Press, Chicago, 1988.

Abdul Nasser, A.T.; Wahid, A.E.; Syed, F.N.S.; Nazri, M. & Hudaib, M. (2006), Auditor-client relationship: the case of audit tenure and auditor switching in Malaysia, *Managerial Auditing Journal*, 21(7), 724-737

Bakar, N.B.A., Rahman, A.R.A. & Rashid, H.M.A., (2005), Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions, *Managerial Auditing Journal*, 20(8), pp. 804-822.

AFNOR (2001). *Management de l'environnement : SME et Audit*. Saint Denis La Plaine : AFNOR, pp. 381.

Alleyne, A.P.; Devonish, D.; Alleyne, P. (2006), Perceptions of Auditor Independence In Barbados. *Managerial Auditing Journal*, 21(6), 621-635.

Ammenberg, J., Sundin, E., (2005), Products in environmental management systems: drivers, barriers and experiences. *Journal of Cleaner Production* 13(4), 405-415.

Ammenberg, J., Wik, G. et Hjelm, O. (2001), Auditing external environmental auditors – investigating how ISO 14001 is interpreted and applied in reality. *Eco-Management and Auditing*, 8(4), 183-192.

Anadon, M., (2006), La recherche dite « qualitative » : de la dynamique de son évolution aux acquis indéniables et aux questionnements présents. *Recherches Qualitatives*, 26(1), 5-31.

Andrews, R.N.L., Charm, J., Habicht, H., Knowlton, T., Sale, M., and Tschinkel, V. (2001, May). Third-party auditing of environmental management systems: U.S registration practices for ISO 14001. Panel report of the National Academy of Public Administration. [On Line] www.dep.state.pa.us/dep/deputate/pollprev/ISO14001/NAPA.pdf. (Accessed the 28th July 2007)

Arnold, H.J., Feldman, D.C. (1981), Social desirability response bias in self-report choice situations, *The Academy of Management Journal*, 24(2), 377-385.

Arnold, H.J., Feldman, D.C., Purbhoo, M. (1985),. The role of social-desirability responses bias in turnover research, *The Academy of Management Journal*, 28(4), 955-966.

Baker, C. R. (2005), The varying concept of auditor independence : shifting with the prevailing environment. *The CPA Journal*. [En ligne] <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/805/infocus/p22.htm> (consulté le 19/11/2008)

Ball, A. Owen, D. L. et Gray, R. (2000), External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports. *Business strategy and the Environment*, 9(1), 1-23.

Bardach, E. & Kagan, R. (1982), *Going by the Book: The Problem of Regulatory Unreasonableness*. US: Temple University Press.

Barkess, L., Simnett R. & Urquhart P. (2002), 'Forum: auditor independence the effect of client fee dependence on audit independence', *Australian Accounting Review*, 2(3), 14-22.

Baron, V. (2005). *Vade_mecum de l'auditeur environnement*. 4^{ème} édition AFNOR. Pp. 368.

Barrett, M. et Gendron, Y. (2005), WebTrust and the "Commercialistic Auditor": The Unrealized Vision of Developing Auditor Trustworthiness in Cyberspace. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(5), 631-662.

- Beattie, V. ; Brandt, R. & Fearnley, S. (1999),. Perceptions of auditor independence: U.K. evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(1), 67-107.
- Beattie, V.; Brandt, R. & Fearnley, S. (2001), *Behind closed doors: what company audit is really about*. Palgrave, Houndmills.
- Bensedrine, J. ; Demil, B. (1998), *L'approche néo-institutionnelle des organisations*, Chapitre 4 In Laroche, H.; Nioche, J.P. (1998) « *Repenser la stratégie. Fondements et perspectives* ». Paris : Vuibert.
- Berger, P.L., & Luckmann, T. (1966), *The social construction of reality*. New York: Penguin Books.
- Black, J. (2002). Decentring Regulation: Understanding the Role of Regulation and Self-Regulation in a 'Post-Regulatory' World. *Current Legal Problems*, 54, 103-146.
- Blais, M. & Martineau, S. (2006), « L'analyse inductive générale : description d'une démarche visant à donner un sens à des données brutes ». *Recherches qualitatives*, 26(2), 1-18
- Blokdiik, J.H. & Drieënhuizen, F. (1992). The Environment and The Audit Profession: A Dutch Research study. *European Accounting Review*. 1(2), 437-443.
- Boiral, O. (2004), « Mettre en œuvre ISO 14001 : de la quête de légitimité à l'émergence d'un mythe rationnel ». 13^{ème} conférence de l'AIMS, Normandie, Vallée de Seine 2, 3 et 4 juin 2004.
- Boiral, O. (2006), La certification ISO 14001 : une perspective néo-institutionnelle, *Management International*, 10(3), 67-79.
- Boiral, O. (2007a), *Environnement et gestion. De la prévention à la mobilisation*. Sciences de l'administration. P.U.L. Québec. Pp.360.
- Boiral, O. (2007b), Corporate greening through ISO 14001 a rational myth? *Organization Science*, 18(1), 127-146.
- Boiral, O. (2011), Managing with ISO Systems: Lessons from Practice. *Long Range Planning*. 44(3), 197-220.
- Boiral, O. (2012), ISO certificates as organizational degree? Beyond the rational myths of certification. *Organization Studies*, 33(5-6), 633-654.
- Boiral, O., and Gendron, Y. (2011), Sustainable development and certification practices: Lessons learned and prospects. *Business Strategy and the Environment*. 20(5),331-347.
- Briloff, A.J. (1990), Accountancy and society: A covenant desecrated. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(1), 5-30.
- Brouwer, M.A.C & Koppen, C.S.A (Kris). (2008), The soul of the machine: continual improvement in ISO 14001. *Journal of Cleaner Production*, 16(4), 450-457.
- Bruner, J..S. & Haste, H. (2011), *Making Sense : the child's construction of the World*, Rotledge Revivals, Methuen & Co, Ltd, London.
- Budzik, P.T. (1992), *Environmental auditing: a management process*. Pp. 27-32, In Banff Center for Management (1992), «*Environmental auditing, the challenge of the 1990s*», Canada, University of Calgary Press. Pp. 235.
- Burdick, D. (2000), Opportunities to Strengthen the Registration and Accreditation System for ISO 14001 Certification. [On line] <http://www.sustainablesteps.com/registrar-influences.html> (accessed the 20 march 2007)
- Bureau de normalisation du Québec « démarche pour la certification ISO 14001 » [En ligne] <http://www.bnq.qc.ca/fr/es/index.html> (consulté le 25 mars 2010)
- Cahill, B.L. & Kane, W.R. (1989), *Environmental audits*. Government Institutes, Inc. USA.

- Carassus, D. & Gregorio, G. (2003), « *Gouvernance et audit externe légal : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes* », Communication aux 9^{ème} journée d'histoire de la comptabilité et du management. [En ligne] http://web.univ-pau.fr/IAE-REG/IMG/pdf/GOUVERNANCE_ET_AUDIT_EXTERNE_LEGAL.pdf (consulté le 25 mars 2010)
- Carcello, J. V. & Nagy, A. L., (2004), Audit firm tenure and fraudulent financial reporting, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23(2), 55-69.
- Carey P. & Simnett R., (2006), Audit Partner Tenure and Audit Quality, *Accounting Review*, 81(3),653-676.
- Carey, J. L. (1969), *The rise of the accounting profession: from technician to professionals 1896-1936*. New York: AICPA.
- Carey, J. L. & Doherty, W. O. (1966), *Ethical standards of the accounting profession*. New York: AICPA.
- Carey, J.L. (1970), *The Rise of the Accounting Profession: To Responsibility and Authority 1937-1969* (New York, American Institute of Certified Public Accountants).
- Casterella, J., 2010, Auditor Tenure and Rotation: The Auditors, Are They A-Changin? Colorado State University. [En ligne] http://warrington.ufl.edu/foa/docs/indepth_article_3.pdf (consulté le 15 septembre 2010).
- Chiang, C. & Lightbody, M. (2004), Financial auditors and environmental auditing in New Zealand. *Managerial Auditing Journal*. 19(2), 224-234.
- Christmann, P. & Taylor, G., (2006), Firm self-regulation through international certifiable standards: Determinants of symbolic versus substantive implementation. *Journal of International Business Studies*, 37(6), 863–878.
- Coglianese, C. & Nash, J. (2004), *Leveraging the Private Sector: Management-Based Strategies for Improving Environmental Performance*. Regulatory Policy Program Report RPP-06-2004. Cambridge, MA: Center for Business and Government, John F. Kennedy School of Government, Harvard University.
- Coglianese, C. & Lazer, D. (2003), Management-Based Regulation: Prescribing Private Management to Achieve Public Goals. *Law and Society Review*, 37(4), 691-730.
- Commission of European Communities CEC (1993), Council Regulation (EEC) No. 1836/93 of 29 June 1993 allowing voluntary participation by companies in the industrial sector in a community eco-management and audit scheme”, *Official Journal of the European Communities*, L168, 10 July 1993.
- Comunale, L. C., Sexton, T. R. & Gara, S. C. (2006), Professional ethical crises : a case study of accounting majors. *Managerial Auditing Journal*, 21(6), 636-656.
- Corbett, C.J. & Kirsch, D.A. (2001), International diffusion of ISO 14000 certification. *Production & Operations Management*, 10(3), 327-342.
- Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W., Heian, J.B., & Samuel, S. (1998), The calculated and the avowed: Techniques of discipline and struggles over identity in Big Six public accounting firms. *Administrative Science Quarterly*, 43(2), 293–327.
- Craswell, A. (1999), Does the provision of non-audit services impair auditor independence? *International Journal of auditing*, 3(1), 29-40.
- Creswell, J. (1998), *Qualitative inquiry and research design. Choosing among five traditions*. Thousand Oaks, London, New Delhi: Sage publications.
- Crognale, G. (2012), How elements of ISO 14001 can help fulfill GRI's G3.1 Guidelines, Part 2. [En ligne] <http://www.sustainableplant.com/2012/04/how-elements-of-iso-14001-can-help-fulfill-gri-s-g3-1-guidelines-part-2/?show=all> (consulté le 30 novembre 2012)

- Dalrymple, A. (2008) ISO 17021 / Tools for audits and auditors. Presentation in DEVCO Workshop, Kiev, June 2008, AFNOR International.
- Davis, M.; Stark, A. (2001), *Conflic of Interest in the Profession*. Oxford University Press. Pp. 354.
- Davies, C. & Webber, P. (1998), ISO 14001: the process, the benefits and the choice of the registrar, *Environmental Quality Management*, 8(2), 55-64.
- De Moor P. & De Beelde, I. (2005), Environmental Auditing and the Role of the Accountancy Profession: A Literature Review. *Environmental Management*, 36(2), 205-219.
- DeAngelo, L.E. (1981), Auditor size and audit quality, *Journal of accounting and Economics*, 3(3) 183-199.
- DeFond, M.L., Raghunandan, K. & Subramanyam, K.R., (2002), Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions'. *Journal of Accounting Research*, 40(4), pp. 1247- 1274.
- Delmas, M. A. & Toffel, W. M. (2004), Stakeholders and environmental management practices: an institutional framework. *Business Strategy and the Environment*, 13(4), 209-222.
- Delmas, M.A. (2002), The diffusion of environmental management standards in Europe and in the United States: an institutional perspective. *Policy Sciences*, 35(1), 91-119.
- Deslauriers, J-P. et Kérésit, M. (1997), « Le devis de recherche qualitative ». In Groupe de recherche interdisciplinaire sur les méthodes qualitatives *la recherche qualitative : enjeux épistémologiques et méthodologiques*. Rapport présenté au Conseil québécois de la recherche sociale. Montréal, Centre international de criminologie comparée, Université de Montréal, pp. 109-136.
- Detrubide, M.E (1996), « Corporate protector or environmental safeguard? The emerging role of the environmental Audit ». Master degree of Laws, Dalhousie University, Halifax.
- Dick, B. (2005), Grounded theory: a thumbnail sketch. [On line] <http://www.aral.com.au/resources/grounded.html> (Accessed the 17 june 2008).
- DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1991), « *The New Institutionalism in Organizational Analysis* ». The University of Chicago Press, Chicago.
- DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983), The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Dominguez G.S. (1984), *Environmental audits in acquisition and divestiture*. Chapitre 12 in Harrison, L.L., (1984) *The MacGraw-Hill environmental auditing handbook. A guide to corporate and environmental risk management*». McGraw-Hill Book Company.
- Dougherty, R. & Dalrymple, A. (2008), Auditing auditors - a standard for reliable certification bodies. *ISO Focus*, 5(3), 23-24.
- Dougherty, R. & Dalrymple, A. (2004), Une nouvelle norme traite des conflits d'intérêts dans le contexte de la certification des systèmes de management. *ISO Management Systems*, Mars-Avril 2004.
- Druez-Vérité, C. et Niek, G. /AFNOR (2008), *Les apports de la certification ISO 14001*. Étude AFNOR Groupe.
- Eisner, M. (2004), Corporate Environmentalism, Regulatory Reform, and Industry Self-Regulation: Toward Genuine Regulatory Reinvention in the United States. *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 17(2), 145-167.

- Elliott, R. K. & Jacobson, P. D. (1998), SEC Independence concepts. *The CPA Journal*, 68(4),14-20.
- ENDS Report 325 (2002), « Certification chief warns of ISO 14001 meltdown ». February 2002, pp 3-4.
- ENDS Report 332, (2002), « Compliance study delivers blow to ISO 14001 ». September 2002, pp. 3-4.
- ENDS Report 347 (2003), « EMS survey reveals widespread concerns over certification ». December 2003, pp. 19-21.
- ENDS Report 364, (2005), « ISO 14001 certification bodies complain of unfair competition ». May 2005, pp. 3-5.
- ENDS Report 382 (2006), « EMS survey brings mixed news for certifiers ». November 2006, pp 30-33.
- Environment Canada (2001) *Canadian Environmental Protection Act : enforcement and compliance policy*, CEPA (1999).
- Everett, j.; Green, D. & Neu, D. (2005), Independence, objectivity and the Canadian CA profession. *Critical Perspective on Accounting*, 16(4), 415-440.
- Farmer, T.A. Rittenberg, L.E., & Trompeter, G.M. (1987), An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditor independence, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 7(1), 1-14.
- Fisher, R.J. (1993), Social desirability and the validity of indirect questioning, *The Journal of Consumer Research*, 20(2), 303-315.
- Flint, D. (1988), *Philosophy and principles of auditing: an introduction*. Macmillan Education Ltd, Basingstoke, United Kingdom. pp. 191.
- Fogarty, T. J. & Radcliffe, V. (1999). Extending practice: accountants' constructions of the industrial relations arena in the USA. *Accounting, Auditing & Accountability journal*, 12(5), 525-560.
- Francis, J. (1994), Auditing, hermeneutics and subjectivity. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 235-69.
- Fryxell, G.E.; Chung, S.S., & Lo, C.W.H. (2004). Does the Selection of ISO 14001 Registrars Matter ? Registrar Reputation and Environmental Policy Statements in China. *Journal of Environmental Management*, 71(1), 45-57.
- Fryxell, G.E. & Szeto, A. (2002). The influence of Motivations for seeking ISO 14001 Certification: an Empirical study of ISO 14001 Certified Facilities in Hong Kong. *Journal of Environmental Management*, 65(3), 223-238.
- Funkhouser, J.T. & Greeno, J.L. (1984). *The growth and evolution of environmental auditing*». Chapitre 3 in Harrison, L.L., (1984), *The MacGraw-Hill environmental auditing handbook. A guide to corporate and environmental risk management*. McGraw-Hill Book Company.
- Furnham, A. (1986). Response bias, social desirability and dissimulations, *Personality and Individual Differences*. 7(3), 385-400.
- Gendron, Y.; Cooper, D.J. & Townley, B. (2001), In the name of accountability – State auditing, Independence and New public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(3), 278-310.
- Gendron, Y.; Suddaby, R. & Lam H. (2006), An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193.
- Gestel, R.V. (2005), 'Self regulation and environmental law', *Electronic Journal of Comparative Law (E.J.C.L.)*, Vol. 9.1 January 2005. <http://www.ejcl.org/91/abs91-4.html>
- Ghosh A. & Moon D. (2005), Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality, *The Accounting review*, 80 (2), 585- 612.

- Glaser, B.G. (1978) *Theoretical sensitivity: advances in the methodology of grounded theory*. Mill Valley, Ca: Sociology Press.
- Glaser, B.G., & Strauss, A.L. (1967), *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*. Chicago, Aldine.
- Goh Eng Ann, G.; Zailani, S. & Abd Wahid, N. (2006), A study on the impact of environmental management system (EMS) certification. *Management of Environmental Quality*, 17(1), 73-93.
- Goldman, A. & Barlev, B. (1974), The auditor-firm conflict of interests: its implications for independence. *Accounting Review*, 49(4), 707-718.
- Gray, I. & Manson, S. (2005), *The audit process: principles, practice and case*. Third Edition. Thomson Learning. London.
- Green, I. (1990), « Conflict of Interest and the Canadian Constitution: An Analysis of Conflict of Interest rules for Canadian Cabinet Ministers ». *Canadian Journal of Political Science / Revue Canadienne de science politique*, 23(2), 233-256.
- Greeno, J. L.; Hedstrom, G.S. & DiBerto, M. (1987). *Environmental auditing: fundamentals and Techniques*. 2nd Édition. Cambridge, MA: Arthur D. Little Inc.
- Guillemette, F., (2006), L'approche de la Grounded Theory ; pour innover? *Recherches qualitatives*, 26(1), 32-50.
- Gul, F.A. (1989), Bankers' Perceptions of factors affecting auditor independence, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 2(3), 40-50.
- Gunningham, N. (2003), Voluntary and Negotiated Agreements in Agriculture: Towards A Partnership Approach to Resource Management. *The Australasian Journal of Natural Resources Law and Policy*, 8(1), 1-28.
- Gunningham, N. (2009), Environment Law, Regulation and Governance: Shifting Architectures. *Journal of Environmental Law*, 21(2), 179-212.
- Gunningham, N.; Kagan, R. & Thornton, D. (2003). *Shades of Green: Business, Regulation and Environment*. Stanford, CA: Stanford law and Politics.
- Halley, P. (1999), La vérification environnementale : réflexions sur l'émergence des modes d'autorégulation. *Les cahiers de droit*, 40(3), 621-643.
- Halley, P. & Boiral, O. (2008). Les systèmes de gestion environnementale au Canada : enjeux et implications pour les politiques publiques de l'environnement, *McGill Law Journal*, 53(4), 649-685
- Hamilton, J., Ruddock, C. Stokes, D. & Taylor, S. (2005), Audit partner Rotation, Earnings Quality and Earnings Conservatism. [En ligne] <http://aaahq.org/audit/midyear/06midyear/papers/HamiltonAAAmidyear.pdf> (consulté le 15 juillet 2011)
- Harrison, L. (1995), *Environmental Health, and Safety Auditing Handbook*. MacGraw-Hill, Inc, Second Édition.
- Hedstrom G.S. (1995). *Environmental Health, and Safety Auditing comes of age*. Chapitre 2 In Detrubide, M.E (1996) « Corporate protector or environmental safeguard? The emerging role of the environmental Audit ». Master degree of Laws, Dalhousie University, Halifax 1996.
- Hillary, R. (1998), Environmental auditing: concepts, methods and developments, *International Journal of Auditing*, 2(1), 71-85.

- Holland, K. & Lane, J. (2011), Perceived auditor independence and audit firm fees. *Accounting and Business Research*, 42, (2), 115-141.
- Holt, A. (2010), 'Using the telephone for narrative interviewing: a research note'. *Qualitative Research*, 10(1), 113-121.
- Humphrey, C. & Moizer, P. (1990), From techniques to ideologies: an alternatives on the audit function, *Critical Perspectives on Accounting*, 1(3), 217-238.
- Humphrey, N. & Hadley, M. (2000), *Environmental auditing*. Palladian Law Publishing Ltd, England.
- Institut canadien des comptables agréés (ICCA), (2009), *Manuel de l'ICCA - Certification*. Chapitre 5135 – Responsabilité du vérificateur relativement à la prise en compte des fraudes. Canada.
- Institut canadien des comptables agréés (ICCA, 1992). « *La vérification environnementale et la profession comptable* ». Rapport de recherche. Pp. 167.
- IESBA (2009), *Le Code de déontologie des professionnels comptables*. New York, USA, pp. 136.
- IFAC. (2004), *Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncements*. Édition ed.IFAC, 786 pp.
- International Chamber of Commerce (ICC) (1989), « Environmental auditing », Position paper (Paris : ICC).
- International Organization for Standardization, (2002), ISO 19011 Guidelines for Quality and/or Environmental Management Systems Auditing. Geneva: ISO Central Secretariat.
- International Organization for Standardization, (2003), ISO 17024 Conformity assessment – General requirements for bodies operating certification of persons. Geneva: ISO Central Secretariat.
- International Organization for Standardization, (2004), ISO 14001 Environmental management systems – Requirements with guidance for use. Geneva: ISO Central Secretariat.
- International Organization for Standardization, (2004), ISO 17000 Conformity assessment – Vocabulary and general principles. Geneva: ISO Central Secretariat.
- International Organization for Standardization, (2004), ISO 17011 Conformity assessment – General requirements for accreditation bodies accrediting conformity assessment bodies. Geneva: ISO Central Secretariat.
- International Organization for Standardization, (2006, 2011), ISO 17021 Conformity Assessment – Requirements for Bodies Providing Audit and Certification of Management Systems. Geneva: ISO Central Secretariat.
- ISO (web) « Évaluation de la conformité et facilitation du commerce » [En ligne] http://www.iso.org/iso/fr/resources/conformity_assessment/conformity_assessment_and_trade_facilitation.htm (consulté le 11 avril 2008)
- Jiang, R.J., & Bansal, P. (2003), Seeing the need for ISO 14001. *Journal of Management Studies*, 40(4), 1047-1067.
- Joras P. (2000), *Les fondamentaux de l'audit*. Bordeaux : Éditions Préventique, 2000. Pp. 115.
- Kagan, R. (2004), *Regulators and Regulatory Processes*, in A. Sarat (Ed.), *The Blackwell Companion to Law and Society*. MA: Blackwell Publishers, 212-224.
- Kaplan, R.L. (2004), 'The mother of all conflicts: auditors and Their Clients', *Journal of Corporation Law*, 29(2), 363-383.

- Karapetrovic, S. & Willborn, W. (2000), Generic audit of management systems: fundamentals. *Managerial Auditing Journal*, 15(6), 279-294.
- King, A. A., Lenox, M. J. & Terlaak, A. (2005), Strategic use of decentralized institutions: Exploring certification with the ISO 14001 management standard. *Academy of Management Journal*. 48(6),1091-1106.
- Knapp, M.C. (1985), Audit conflict: an empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure, *The Accounting Review*, 60(2), 202-211.
- Kollman, K. & Prakash, A. (2002), EMS-based environmental regimes as club goods : examining variations in firm-level adoption of ISO 14001 and EMAS in U.K., U.S. and Germany, *Policy Sciences* 35(1), 43-67.
- Kuert, W. « La fondation de l'ISO » in Jack Latimer (2007) « L'histoire d'une amitié partagée ». [En ligne] http://www.iso.org/iso/fr/about/the_iso_story/friendship_equals.htm (consulté le 10 avril 2008)
- Lang, J.C. (1999), Legislative, regulatory and juridical dilemmas in environmental auditing. *Eco-Management and Auditing*, 6(3), 101-114.
- Leal, G.G. Fa, C.M. & Pasola, J.V. (2003). Using environmental management systems to increase firms' competitiveness, *Corporate. Social. Responsibility and. Environmental Management*, 10(2),101-110.
- Lee, T. A. (1986), *Company Auditing. 3rd ed.* Van Nostrand Reinhold, pp. 89.
- Legault, G. A., (2007), *Professionnalisme et délibération éthique : manuel d'aide à la décision responsable.* Presse de l'Université du Québec.
- Levi-Faur, D. (2005), The Global Diffusion of Regulatory Capitalism. The Rise of Regulatory Capitalism: The Global Diffusion of a New Order. *The Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 598. CA: SAGE Publications.
- Levinthal, D.A., & Fichman, M. (1988), Dynamics of interorganizational attachments: auditor client attachments, *Administrative Science Quarterly*, 33(3),345-369.
- Lightbody, M. (2000), Environmental auditing: the audit theory gap. *Accounting Forum*, 24(2), 151-169.
- Loi sur le Conseil canadien des normes (L.R.C. (1985) ch. S.-16)
- London, C. (1993), *Environnement et stratégie de l'entreprise: dix concepts clefs.* Ed. Apogée, Rennes, France.
- Macbeth, A. & Miller, G.J. (1984), *What an environmental audit can help you avoid: the case history of Keptone.* Chapter 2 In Harrison, L.L., (1984) « *The MacGraw-Hill environmental auditing handbook. A guide to corporate and environmental risk management* ». McGraw-Hill Book Company.
- Mahony, P. (1995), Auditor independence – fact or fantasy? *Accountancy Ireland*, 27(2), 6-8.
- Maltby, J. (1995), Environmental audit : theory and practices. *Managerial Auditing Journal*, 10(8), 15-26.
- Martel, L. (2004), *Guide sur les nouvelles règles sur l'indépendance de l'Ordre des comptables agréés du Québec.* Québec. Pp. 67.
- Mazurek, J., (2004), « Third Party auditing of Environmental Management Systems: challenges, Choices and Opportunities for Environmental Governance in the 21st Century ». ASPA Research Conference march 29, 2004, Portland, Oregon. [En ligne] www.dlc.org/documents/Mazurek_032904.ppt , (consulté le 20 mars 2012).

- McKinley, S., Pany, K. & Reckers, P.M.J. (1985), An examination of the influence of CPA firm type, size, and MAS provision on loan officer decisions and perceptions, *Journal of Accounting Research*, 23(2), 887-896.
- Meyer, J. W. & Rowan, B., (1977), Institutional organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363.
- Miles, M. B. & Huberman, A. M. (2003), *Analyse des données qualitatives*. 2^{ème} édition, traduite par Martine Hlady Rispal, révisée par Jean-Jacques Bonniol. Éditions de Boeck. Belgique, Bruxelles.
- Mil-Homens, J. L. (2011). Labeling Schemes or Labeling Scam? Auditors' Perspectives on ISO 14001 Certification. Dissertation submitted to the faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy. Blacksburg, Virginia.
- Mills, J., Bonner, A, & Francis, K. (2006), The development of constructivist grounded theory. *International Journal of Qualitative Methods*, Vol. 5(1), 1-10.
- Montabon, F., Melnyk, S.A. Sroufe, R. & Calantone, R.J. (2000), ISO 14000: assessing its perceived impact on corporate performance. *The journal of supply Chain Management*, 36(2) 4-16.
- Moore, D.A. Tetlock P.E., Tanlu L. & Bazerman, M.H. (2006). Conflicts of Interest and the case of auditor independence: moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management Review*, 31(1), 10-29.
- Moxen, J. & Strachan, P.A. (2000), ISO 14001: A Case of Cultural Myopia. *Eco-Management and Auditing*, 7(2), 82-90.
- Myers, J.N., Myers, L.A. Palmrose, Z-V. & Scholz, S. (2003), Mandatory Auditor Rotation: Evidence from Restatements. [En ligne] <http://swebdir.com/audit/midyear/04midyear/papers/Myers.pdf> (consulté le 15 février 2012)
- Näslund, L., & Perner, F. (2012), The appropriated language: Dominant stories as a source of organizational inertia. *Human Relations*, 65(1), 89-110.
- Paillé, P. (1996), *Recherche qualitative*. In Alex Mucchielli. *Dictionnaire des méthodes qualitatives en sciences humaines et sociales*. Paris, Armand Colin, pp. 196-198.
- Palmisano, J. (1984), *Environmental auditing as a management information system* Chapitre 5 In in Harrison, L.L., (1984), « *The MacGraw-Hill environmental auditing handbook. A guide to corporate and environmental risk management* ». McGraw-Hill Book Company.
- Palmisano, J. (1989), Environmental auditing: past, present and future. *Environmental Auditor*, 1(1), 7-20.
- Pany, K. & Reckers, P.M.J. (1984), « Non-Audit Services and Auditor Independence—A Continuing Problem ». *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 3(2), 89-97.
- Pasewark, W.R. & Wilkerson, J.E.Jr. (1989), Introducing ... the power quintuplets: Client power and audit, *The Woman CPA*; 51(3), 13-17.
- Paterson, F. (2002), La version de l'auditeur : l'évaluation de la conformité vue par un praticien *ISO Management Systems* – juillet-aout 2002.
- Pentland, B.T. (1993), Getting comfortable with the numbers : auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7), 605-620.
- Piaget, M. & Baumann, C. (2003), *La chute de l'empire Andersen*, Crise, responsabilité et gouvernement d'entreprise. Dunod.
- Poirier, B. (AFNOR/AFAQ) (2008) La certification environnementale à votre portée : SME par étapes, [En ligne] <http://www.iso14001.fr/pdf/AfaqEnvironnementParEtapes.pdf> (consulté le 30 juin 2011)

- Porter, B., Hatherly, D. & Simon, J. (1996), *Principles of external auditing*, Ed. Wiley.
- Power, M. (1991), Auditing and environmental expertise : between protest and professionalization. *Accounting Auditing & Accountability journal*. 4(3), 30-42.
- Power, M. (1996), Making things auditable. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2),289 -315.
- Power, M. (1997a), *La société de l'audit, l'obsession du contrôle*. Traduit de l'Anglais par Armelle Lebrun (2004). Éditions La Découverte. Paris. Pp. 305.
- Power, M. (1997b), Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 123-146.
- Power, M. (2000), The audit Society – Second Thoughts, *International Journal of auditing*, 4, pp. 111-119.
- Prat Dit Hauret, C. (2003), L'indépendance perçue de l'auditeur. *Revue française de gestion*, 6(147) 105-117.
- Preston, A.M, Cooper, D.J. Scarbrough, D.P. & Chilton, R.C. (1995), Transformations in the code of ethics of the US accounting profession, 1917 and 1988: changing narratives of legitimation. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), pp. 507 -546.
- Reckers, P.M.J. & Stagliano (1981), Non-Auditing Services and perceived independence: Some new evidence», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1(1), 23-37.
- Reed, J.W. (1992), *Environmental auditing: Canadian industry perspective*. pp. 33-45, in Banff Center for Management (1992) «*Environmental auditing, the challenge of the 1990s*», Canada, University of Calgary Press. Pp. 235.
- Reiter, S.A., & Williams, P. (2004), The philosophy and rhetoric of auditor independence concepts. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 355-376.
- Reynolds, K. J. & Francis, R. J. (2000), Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions, *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375-400.
- Ritzert, C.G. (2000), Decision points in ISO 14001. *Environmental Quality Management*, 9(3), 65-74.
- Schandl, C.W. (1978), *Theory of auditing*. Scholars Book. Houston, TX.
- Schoenfeld, A. H. (1992), *Learning to think mathematically: Problem solving, metacognition, and sense-making in mathematics*. In D. Grouws (Ed.), *Handbook for Research on Mathematics Teaching and Learning* (pp. 334-370). New York: MacMillan.
- Schulte, A.A.Jr. (1966), Management services: a Challenge to audit independence?, *The Accounting Review*, 41(4), 721-728.
- Schutz, A. (1967), *The phenomenology of the social world*. Evanston, Illinois: Northwestern University Press.
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493-511.
- Scott, W. R. (2001), *Institutions and organizations*, 2nd edn. Sage, Thousand Oaks, CA.
- Scruggs, L. (1999), Institutions and Environmental Performance in Seventeen Western Democracies. *British Journal of Political Science*, 29(1), 1-31.
- Seale, C., Gobo, G., Gubrium, J. F., Silverman, D. (2004), *Qualitative research practice*. SAGE publications Thousand Oaks.

- Shockley, R. A. (1981), Perceptions of Auditors' Independence An Empirical Analysis. *The Accounting Review*, 56(4), 785-800.
- Shockley, R.A. (1982), Perceptions of audit independence: a conceptual model. *Journal of Accounting auditing Finance*. 5(2), 126-143.
- Stephens, N. (2007), Collecting data from elites and ultra elites: telephone and face-to-face interviews with macroeconomists, *Qualitative Research*, 7(2), 203-216.
- Stone, C. (1997), Too Many Fishing Boats, Too Few Fish. *Ecology Law Quarterly*, 24(3), 505-545.
- Strauss, A. & Corbin, J. (1998), *Basics of qualitative research: techniques and procedures for developing grounded theory*. (2nd Ed.) Thousand Oaks, CA: Sage.
- Strohm, C. (2005), « United States and European Union auditor independence regulation: implications for regulators and auditing practice ». Deutscher Universitäts-Verlag. Ph. D Thesis.
- Subilia-Rouge, L. (2000), *Aspects juridiques de l'audit environnemental : à la lumière des droits suisse et européen*. Librairie Droz, Genève.
- Suddaby, R. (2006), What grounded theory is not». *Academy of Management Journal*, 49(4), 633-642.
- Switzer, J. & Ehrenfeld, J., (1999), Independent Environmental Auditors: What Does ISO 14001 Registration Really Mean?. *Environmental Quality Management*, 9(1), 17-33.
- Thomas, D. R. (2006), A general inductive approach for analysing qualitative evaluation data». *American Journal of Evaluation*, 27(2), 237-246.
- Thompson, D. (2002), *Tools for environmental management, a practical introduction and guide*. Canada. New Society Publishers. Pp.452.
- Todea, N., Stanciu, I.C. & Joldos, A.M. (2011), Environmental Audit, A Possible Source of Information For Financial Auditors. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 13(1), 66-74.
- Toffel M. W. (2005), Voluntary environmental management initiatives: smoke signals or smoke screens? Thèse de doctorat, University of California, Berkeley.
- Toffler, B.L. (with J. Reingold). (2003), *Final accounting: Ambition, greed, and the fall of Arthur Andersen*. New York: Broadway Books.
- Trief, P.M., Sandberg, J., Greenberg, R., Graff, K., Castronova, N., Yoon, M. & Weinstock S.R. (2003), Describing support: a qualitative study of couples living with diabetes, *Families, Systems & Health*, 21(1), 21-57.
- Tunesi, U. (2012), Is accredited certification really 'value-adding?'. *Quality digest* (11/12/2012). [On line] <http://www.qualitydigest.com/inside/quality-insider-column/accredited-certification-really-value-adding.html> (accessed the 20th november 2012).
- U.S. Environmental Protection Agency, (1986), « Environmental auditing policy statement ». 51 Federal Register 25004, July 9, 1986.
- Vanasco, R.R. (1996), Auditor independence: an international perspective, *Managerial Auditing Journal*, 11(9), 4-48.
- Vanstraelen, A (2000), Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality. *European Accounting Review*. 9(3), 419-442.

- Verschaffel, L.; Greer, B. & De Corte E. (2000), *Making sense of word problems*, Lisse: Swets & Zeitlinger B. V., pp. 204 pages.
- Wacheux, F. (1996), *Méthodes qualitative de recherche en gestion*. Economica. Paris.
- Watson, M. & Emery, A.R.T. (2004), Environmental management and auditing systems: the reality of self environmental self-regulation. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 916-928.
- Weick, K.E. (1995), *Sensemaking in organizations*. Thousand Oaks, California: Sage Publications.
- Weick, K.E. (2012), Organized sensemaking: A commentary on processes of interpretive work. *Human Relations*, 65(1), 141-153.
- Wheeler D. (1995), *Auditing for sustainability : the philosophy and practice of the body shop international*. Chapitre 7. Pp 131-218 Harrison, L. (1995) « *Environmental Health, and Safety Auditing Handbook* ». MacGraw-Hill, Inc, Second Édition.
- Williams, P.F. (1992), Prediction and control in accounting science. *Critical Perspectives on accounting*, 3(1), 99-107.
- Windsor, C, A. (2005), *Management economic bargaining power and auditors' objectivity* , in Campbell, T. & Houghton, K. (2005) « Ethics and auditing ». ANU E. Press.
- Yiridoé, K.E., and Marett, E.G., (2004), Mitigating the High Cost of ISO 14001 EMS Standard Certification: Lessons from Agribusiness Case Research, *International Food and Agribusiness Management Review*, 7(2), 37-62.
- Yiridoé, K.E., Clark. J.S., Marett, E.G., Gordon, R. and Duinker, P. (2003). ISO 14001 EMS standard Registration Decisions Among Canadian Organizations. *Agribusiness*, 19(4), 439-457.
- Young, M. (1995), « Les conflits d'intérêts: principaux aspects ». *Bulletin d'actualité*. Service de Recherche, Bibliographie du Parlement. Pp. 26. (Novembre 1993 révisé en juillet 1995).

ANNEXES

ANNEXE 1 : TABLEAUX DES RÉSULTATS SELON LES DONNÉES ANALYSÉES

Tableau A1-1: répartition des catégories sur la perception globale de l'indépendance de l'auditeur

Cat.1	Cat.2	Cat.3	Cat.4	Sources	
INDÉPENDANCE					
	Compréhension indépendance				30
		Absence d'influence sur jugement			7
		Objectivité et impartialité sur des faits			15
		Respect codes déontologique et éthique			8
		Absence de lien financier et professionnel			17
		Critère de crédibilité			7
		Structure organisationnelle			4
		Connaissance norme et communication			4
	Compréhension conflits d'intérêts				23
		Influence sur jugement			3
		Lien professionnel et financier			12
		Juge et partie			9
		Sollicitation du client			4
		Discrédite le processus			2
		Mécanisme dénonciation nécessaire			2
	Respect de l'indépendance				
		Indépendance respectée			31
		Conflits d'intérêts respectés			14
		Indépendance supposément non respectée			21

Tableau A1-2 : répartition des catégories sur les facteurs motivant le respect de l'indépendance

Cat.1	Cat.2	Cat.3	Cat.4	Sources
FACTEUR FAVORISANT RESPECT INDÉPENDANCE	Mécanisme surveillance CCN			30
	Mécanisme surveillance OEC			28
		Signature de déclaration de non-conflit d'intérêts		22
		Procédures décision certification		24
		Service commercial		21
		Évidence pour conclusion		22
	Auditeur			15
		Redevabilité	Envers registraire	13
			Envers client	1
			Envers code professionnel	1
				14
		Valeurs personnelles	Intégrité et honnêteté	3
			Objectivité	5
			Rigueur	3
			Transparence	2
			Respect norme	4
			Évidences	5
			Performance du système	2
			Intérêt du client	1
				1
			36	
	Intégrité auditeurs et registraires	Bonne intégrité		29
		Cas non intégrité		15
		Surveillance vs intégrité		18
		Formation		3
		Professionnalisme		3
		Respect déontologie		3
Intégrité entreprise			2	
Intégrité commerciale			1	
Pas connaissance cas non intégrité			3	
Problème d'indépendance minimisée			5	
Problème d'indépendance projeté dans le passé			6	
Problème d'indépendance projeté sur d'autres pays			10	

		Rejet et déplacement de problème d'indépendance sur erreur et compétence	7
		Pas d'informations et rumeurs	16

Tableau A1-3: répartition des catégories sur la dépendance financière de l'auditeur

Cat.1	Cat.2	Cat.3	Sources
DÉPENDANCE FINANCIÈRE DU CLIENT OU ET RÉMUNÉRATION PAR LE CLIENT	Institution normale		20
		Système naturel d'ISO	3
		Relation commerciale: appui sur professionnalisme et réputation	3
		Notion de tierce partie et responsabilité	3
		Relation client-fournisseur de service (utilisateur payeur)	13
		Démarche volontaire non gratuite	4
	Absence d'influence négative sur indépendance	Absence de lien financier direct entre client et auditeur	9
		Obligation d'objectivité et intégrité au client	10
		Respect de codes et normes de surveillance	6
		Paiement par client ne garantit pas le certificat	3
		Bénéfice de subvention	2
	Influence négative potentielle à l'indépendance	Registraire visant intérêt financier	4
		Recherche de registraire peu rigoureux	2
		Présumée influence sur auditeur salarié	2
		Client est le même que l'audité	2
		Présomption selon la perception	3

Tableau A1-4: répartition des catégories sur la dépendance financière de l'auditeur (suite)

Cat.1	Cat.2	Cat.3	Sources
DÉPENDANCE FINANCIÈRE DU CLIENT OU ET RÉMUNÉRATION PAR LE CLIENT	Rémunération par entité indépendante		
		Entité avec un fonds et une banque d'auditeur	3
		Complexité et coûts additifs	5
		Maintien processus existant avec renforcement de surveillance	6
		Faux sentiment de confiance et pas de valeur ajoutée	1
		Pas d'alternative nouvelle	3
		Remise en cause de tierce partie	3
		Maintien procédure actuelle et incitation à la certification	2
	Influence taille entreprise auditée	Absence d'influence: obligation de devoir	11
		Audit : plus de rigueur avec grande entreprise que PME	9
		Pression potentielle de grande entreprise	5
		Indifférence de traitement	2
		Enjeux différents d'audit financier	3
		Influence due à la complexité du gros client	2

Tableau A1-5: répartition des catégories sur la permanence de l'auditeur

Cat. 1	Cat.2	Cat.3	Sources
Durée contrat et permanence de l'auditeur	Perception générale sur la durée de contrat	Connaissance durée réelle et pratique	24
		Renforce positivement l'audit	23
		Compromet potentiellement audit	17
		Jours d'audit courts pour favoriser familiarité	5
		Professionalisme contre familiarité	9
		Motivation au maintien d'un auditeur	28
	Permanence renforce positivement audit et indépendance	Meilleure connaissance du système et gain de temps	12
		Plus value et amélioration continue	9
		Efficacité et ciblage forces et faiblesses	11
	Compromission de l'indépendance	Relation amicale et familiarité (manque de rigueur et complaisance)	10
		Biais de perception	7
		Confiance générale et baisse de vigilance	6
	Motivations au maintien de l'auditeur	Volonté du client: stabilité, évitement de réapprentissage, gain de temps	16
		Volonté du registraire: règles non formelles	10
		Rotation en cas de problèmes	7
		Volonté du registraire: disponibilité d'auditeur et gain en temps et en argent	9
		Inertie humaine	1
		Réalité du terrain: adaptation pour rotation	6
		Volonté de l'auditeur: professionnalisme, suivi, gain d'efficacité	3
		Favorable à l'apprentissage selon client	8
		Favorable à l'apprentissage selon registraire	4
		Favorable à l'apprentissage selon auditeur	4

Tableau A1-6 : répartition des catégories sur la certification et la performance environnementale

Cat.1	Cat. 2	Cat.3	Cat.4	Sources
AUDIT DE CERTIFICATION ET PERFORMANCE ENVIRONNEMENTALE	Objectivité et rigueur	Audit de certification rigoureux	Vérification document appuyée d'évidence sur terrain	13
			Objectivité visant amélioration; demande du client	5
			Échantillonnage au hasard	3
		Menace à la rigueur	Complexité (manque de source fiable d'info, adaptation aux contingences de l'audit)	3
			Difficulté de couvrir tous les aspects dans les grandes entreprises en peu de temps	3
			Tendance à se limiter à la conformité documentaire enregistrée	5
			Manque de ressources internes du client	2
	Séparation entre consultation et conformité	Interdiction des activités de consultance reconnue au sein des organismes de certification	11	
		Vérification axée sur la conformité	10	
		Tendance au service-conseil	Conseil sans fournir de solutions et de qualification des non-conformités	3
		Vérification à valeur ajoutée	Recommandations sur les non-conformités et les faiblesses	6
	Audit procédural non axé sur les performances environnementales	Audit de certification contribue à la performance environnementale des clients	Motivation, sensibilisation, procédures bien établies, gestion des déchets, économies d'énergie, implantation de cibles; lois et règlements	11
			Vérification superficielle basée sur documentation, procédures et informations fournies	13
		Audit externe ne vise pas la performance environnementale	Limitation de responsabilité de l'auditeur	3
			Audit interne parfois plus pertinent que l'audit externe	3
			L'ISO 14001 ne comporte pas d'indicateurs de performances	3
			Audit externe visant le fonctionnement du système	2
			Audit externe comme un investissement inutile	1
			Exclusion d'informations externes au client	3

ANNEXE 2 : REPRÉSENTATION DE QUELQUES NŒUDS MODÈLES CODIFIÉS À PARTIR DU LOGICIEL NVIVO 7

Figure A2-1 : nœuds relatifs à la perception générale de l'indépendance

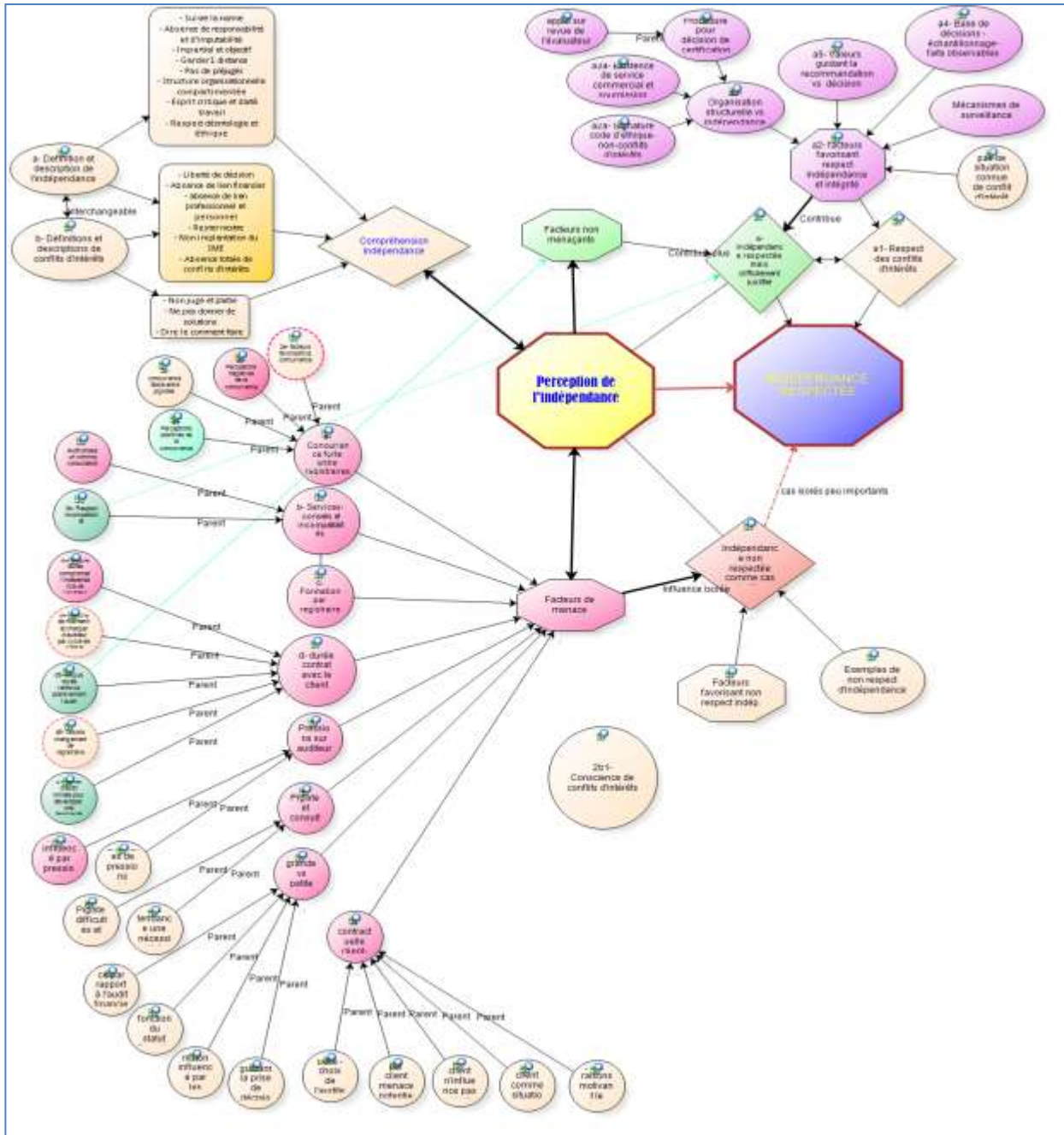


Figure A2-2 : nœuds relatifs aux mécanismes de gestion et de surveillance de l'indépendance

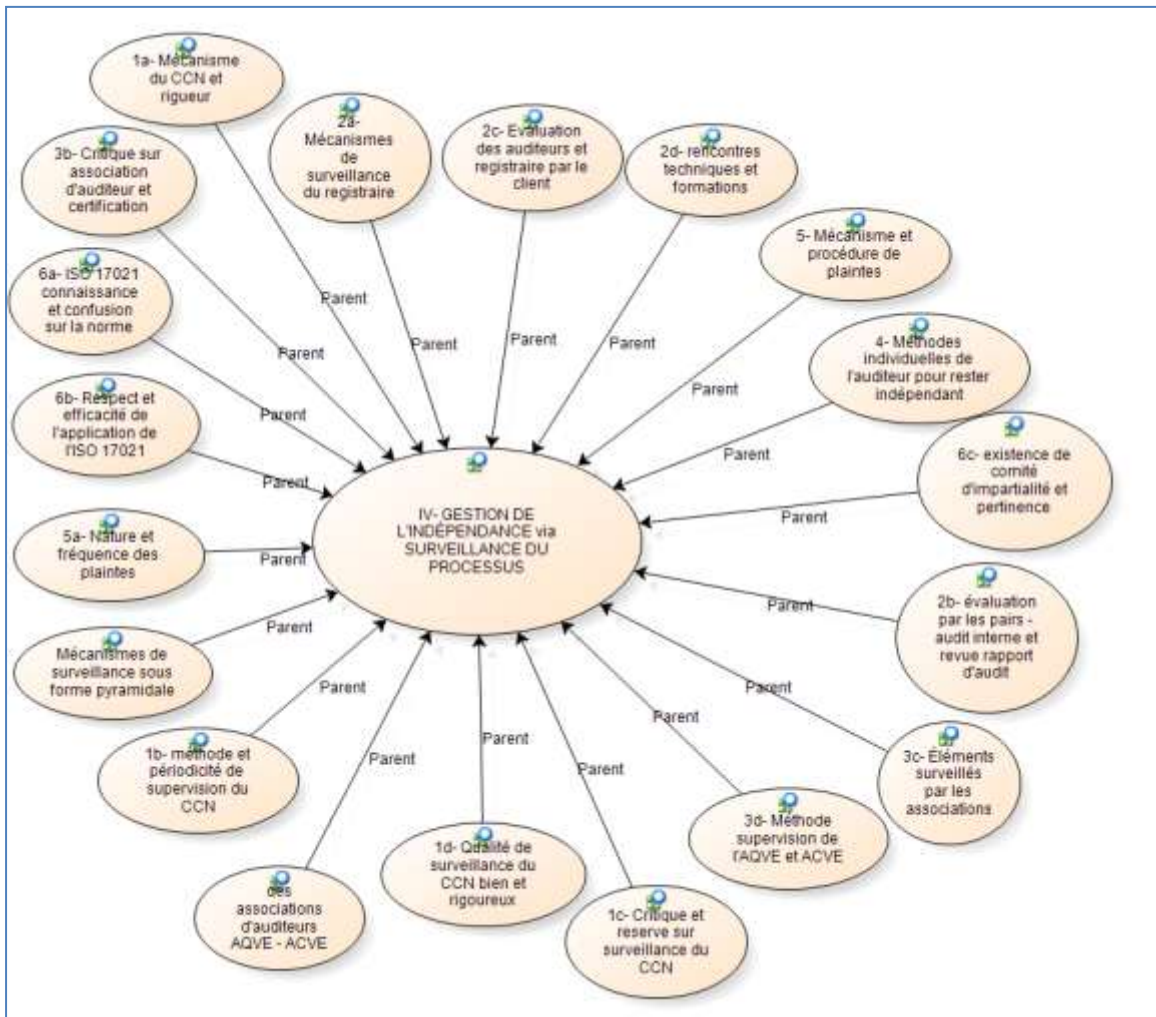


Figure A2-3: nœuds relatifs à la rémunération par le client et ses influences

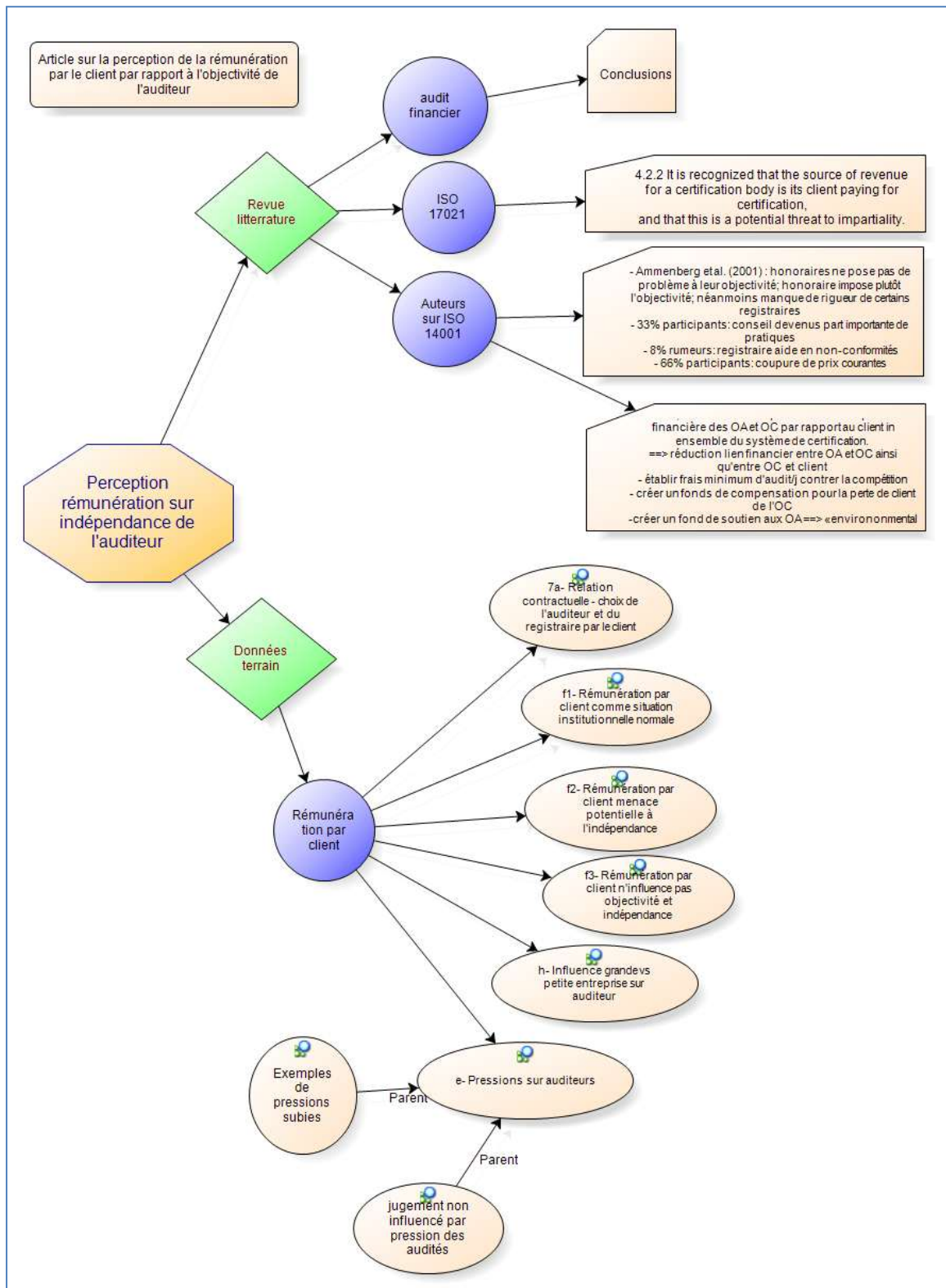


Figure A2-4: nœuds relatifs à la permanence de l'auditeur et ses influences

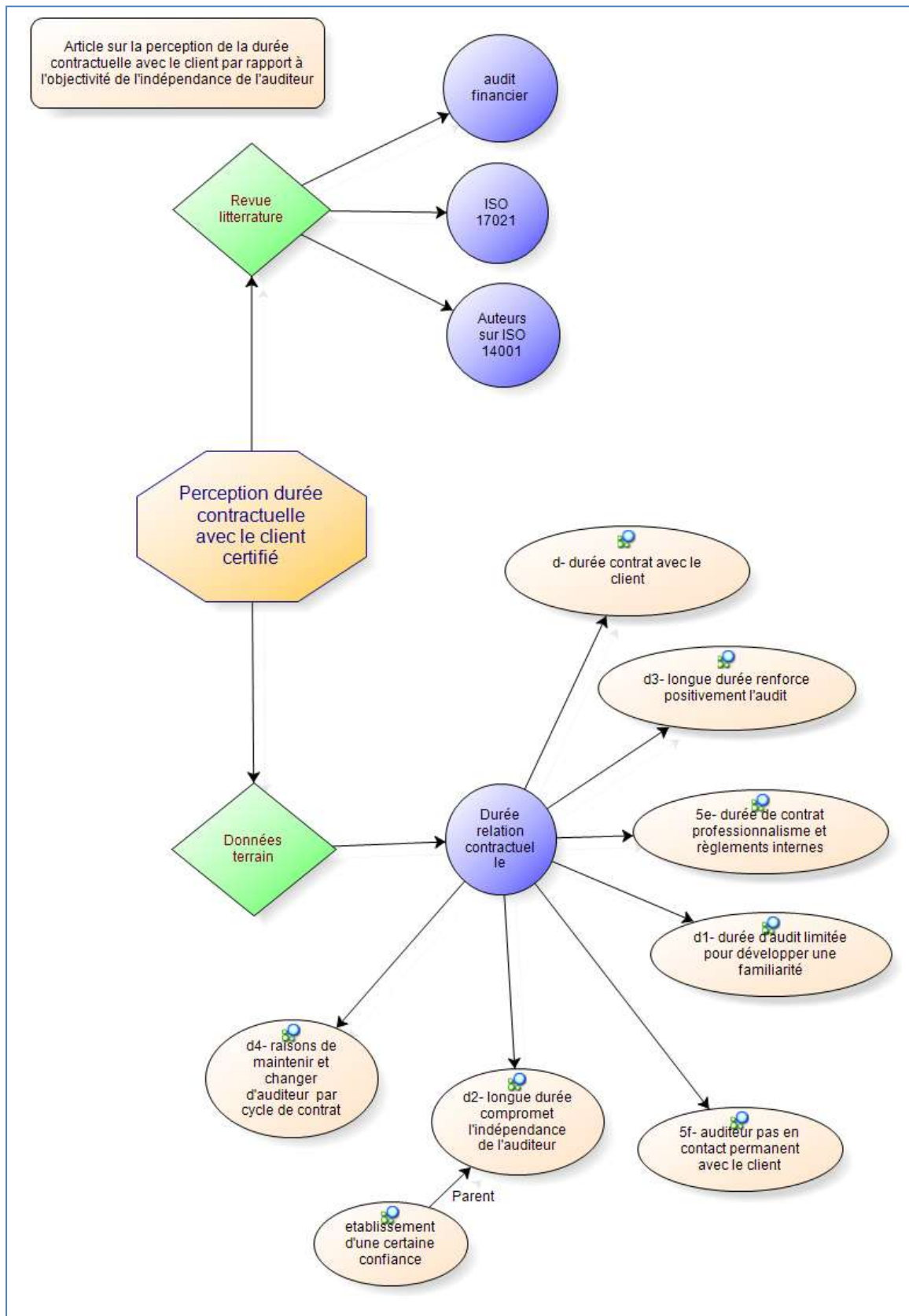
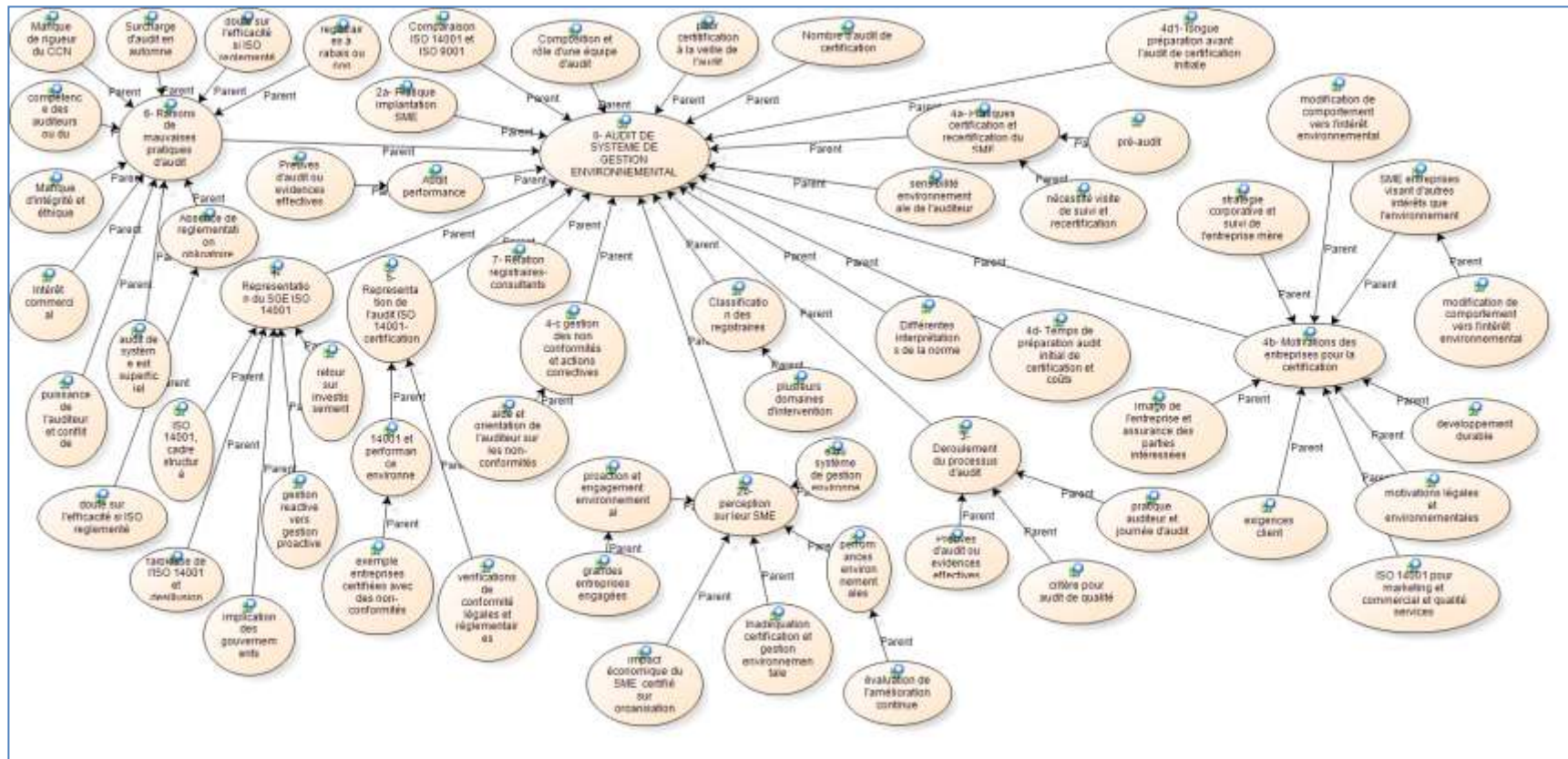


Figure A2-5: nœuds relatifs à l'audit du SGE et ses implications en matière de performances environnementales



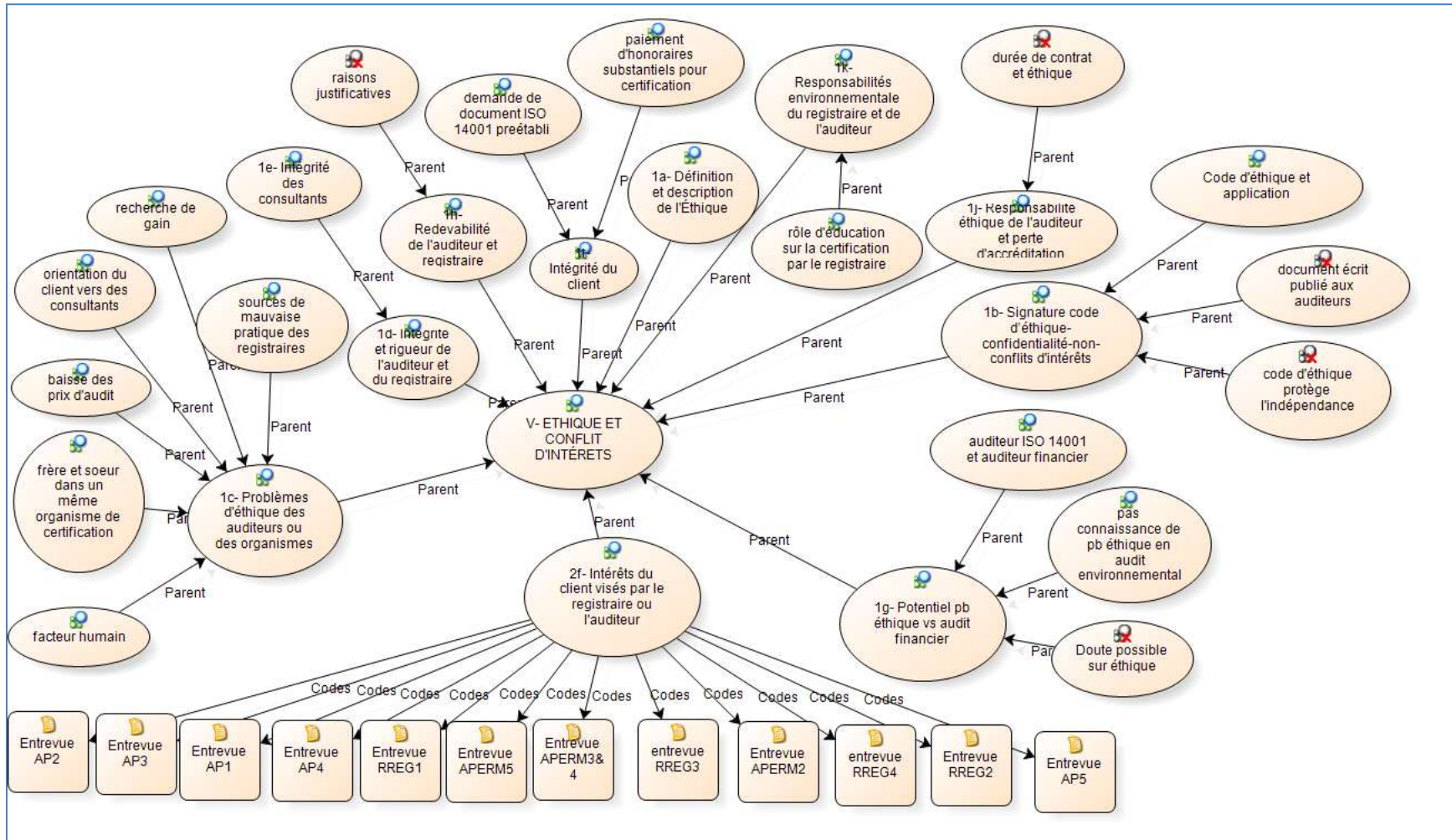


Figure A2-6: nœuds relatifs aux conflits d'intérêts en lien avec quelques sources de répondants

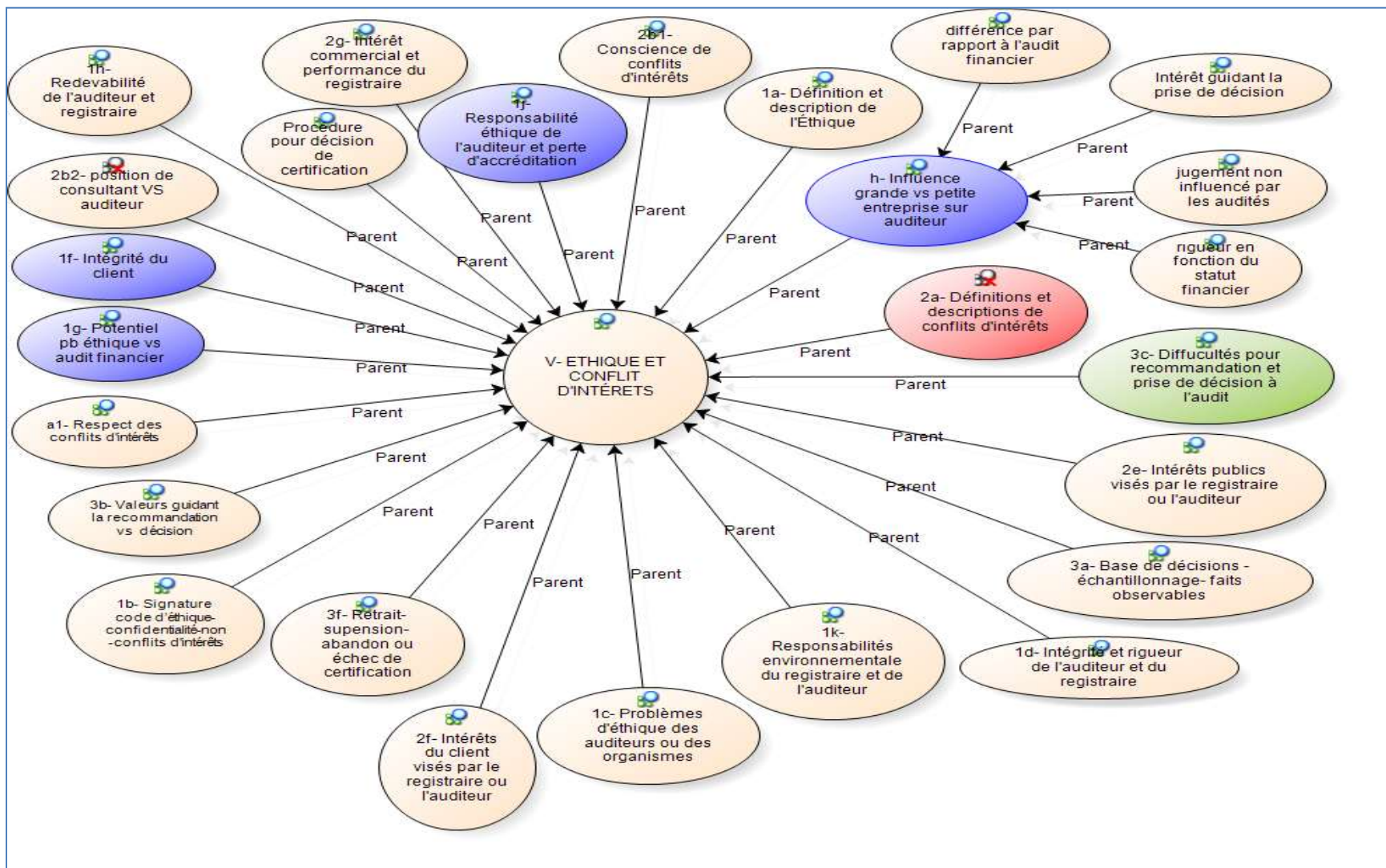


Figure A2-7: nœuds relatifs aux conflits d'intérêts faisant ressortir l'influence de la taille de l'entreprise

ANNEXE 3 : QUESTIONNAIRES UTILISÉS DANS L'ÉTUDE

Fiche d'identification du participant

Nom et Prénom :

.....

Organisme :

.....

Fonction :

.....

Contact :

.....

Courriel :

.....

Date d'entrevue :

.....

Lieu :

.....

.....

Heure de RDV :

.....

Début de l'entrevue : Fin de l'entrevue :

Durée de l'entrevue :

.....

CODE DE CONFIDENTIALITÉ ATTRIBUÉ PAR LE CHERCHEUR :

Questionnaire pour les auditeurs

La recommandation finale pour la certification du SME revient à l'auditeur et à son équipe. Il existe des auditeurs indépendants c'est-à-dire qui ne sont liés à aucun organisme de certification, mais qui sont sollicités parfois par ces organismes pour agir en leur nom. Il existe également d'autres qui sont employés à temps complet dans les organismes de certification. Dans tous les cas, leur décision d'audit doit se faire avec objectivité professionnelle et probité selon leur sensibilité éthique et dans les règles de l'art. En somme, ils doivent être impartiaux dans leur comportement et leur jugement final. Les questions qui suivent vont viser l'objectivité et l'indépendance dans leurs prises de décision.

1- THÈME 1 : GÉNÉRALITÉS

Sous-thème 1 : motivations d'être un auditeur de certifications

Q1a : Quelle est votre fonction actuelle? Quelles études académiques avez-vous effectuées?

Q1b : Comment et pourquoi êtes-vous devenu un auditeur ISO 14001?

- Combien d'audits ISO 14001 ou de conformité environnementale avez-vous déjà effectué?
- Comment les organismes de certification vous recrutent-ils? Sur quels critères se basent-ils pour vous recruter? (Andrews, et al., 2001)

Sous-thème 2 : Approche générale de l'audit de certification ISO 14001 par les auditeurs

Q2 : Quelle est votre appréciation du processus de certification ISO 14001? Et pourquoi?

- Que pensez-vous de l'existence d'auditeurs autonomes ou pigistes par rapport au processus de certification ISO 14001?

2- THÈME 2 : CERTIFICATION ET INDÉPENDANCE OU L'IMPARTIALITÉ

Sous-thème 3 : Approche générale du concept de l'indépendance par les auditeurs

Q3 : En tant qu'auditeur, quelle est votre conception de la notion d'indépendance ou d'impartialité dans le processus de certification ISO 14001?

- La conception que vous venez de décrire a-t-elle changé par rapport à celle que vous aviez au début de votre carrière? Si oui, comment?

Q4 : *En 2002 le secrétaire général de l'ISO Lawrence D. Eicher fustigeait les pratiques des organismes de certification pour l'ISO 9001. Le débat qui a suivi sur Business Improvement Network a fait ressortir qu'il existe des problèmes d'indépendance, d'impartialité et de conflits d'intérêts. Une étude d'un groupe de chercheurs de l'Académie Nationale de l'Administration Publique aux États-Unis (NAPA) a relevé également en 2001 l'existence d'un problème d'indépendance dans le processus de certification d'ISO 14001.*

- *Pensez-vous que cette situation est justifiée au Canada pour l'ISO 14001?*

- Avez-vous vécu des situations ou êtes-vous au courant de situations vécues par d'autres auditeurs, où l'indépendance était problématique?
- Croyez-vous qu'un écart existe entre la présomption d'indépendance de l'auditeur et l'indépendance « réelle » des auditeurs?
- Selon-vous, quels sont les principaux facteurs nuisent à la présomption d'indépendance de l'auditeur ou de l'organisme de certification?
- *L'impartialité est-elle respectée par tous les organismes de certification ou les auditeurs au Canada? Si oui ou non qu'est-ce qui favorise cela?*

Sous-thème 4 : Services-conseils et indépendance

Q 5 : Quels sont généralement selon vous les services que les auditeurs ou les organismes de certification fournissent dans le cadre des systèmes de gestion environnementale au Canada?

Q6 : Quels services-conseils sont incompatibles avec les activités des organismes ou d'un auditeur de certification ISO 14001?

- a. - Pensez-vous que tous les organismes de certification ou les auditeurs prennent en considération ces incompatibilités?

Sous-thème 5 : durée de contrat avec le client et l'indépendance de l'audit

Q7 : Généralement quelle est en moyenne la durée contractuelle entre un organisme de certification ou l'auditeur et un client certifié?

Q8 : *Dans l'audit financier, on note deux catégories d'études sur la période passée avec le client. L'une estime qu'une longue période pourrait dans certains cas créer une familiarité qui, éventuellement, pourrait compromettre l'indépendance de l'organisme de certification ou de l'auditeur. Par contre, l'autre catégorie pense que cela permettrait de mieux connaître le client et de renforcer positivement l'audit.*

- Que pensez-vous de ces arguments dans le contexte de l'ISO 14001 au Canada?
- Est-ce que les auditeurs ont tendance à rester en contact permanent avec leur client? Pourquoi?

Sous-thème 6 : Concurrence des firmes d'audit et l'indépendance

Q9 : Comment percevez-vous la concurrence dans le processus de certification ISO 14001 notamment :

- la concurrence entre organismes de certification?
- La concurrence entre auditeurs?
- Qu'est-ce qui pourrait favoriser cette concurrence?

Q10 : Selon vous, comment cette concurrence influence-t-elle les pratiques des auditeurs et des organismes de certification?

Sous-thème 7 : Rémunération par le client et indépendance de l'audit

Q11 : Généralement, comment se tisse une relation de contrat de certification ISO 14001 entre un client et votre organisme de certification?

Q12 : Dans le cadre de la certification, le choix de l'organisme de certification et sa rémunération reviennent au client. Que pensez-vous d'une telle situation commerciale par rapport à l'objectivité et l'indépendance de l'audit ISO 14001?

- *En tant qu'auditeur, comment protégez-vous votre indépendance et votre objectivité dans une telle relation?*

3- THÈME 3 : ÉTHIQUE DE LA CERTIFICATION ISO 14001

Sous-thème 8 : Approche générale de l'éthique selon les auditeurs

Q13 : En tant qu'auditeur quelle est votre conception de l'éthique dans le processus d'audit et de certification ISO 14001 au Canada?

Q14 : Pensez-vous que tous les auditeurs ou tous les organismes de certification au Canada mènent leurs activités de manière éthique?

- Si oui ou non pourquoi?

Q15 : Pensez-vous que les organisations qui sollicitent la certification ont accès aux informations sur les performances des auditeurs ou des organismes de certification avant de choisir?

Q16 : *Fraser Paterson, auditeur au Royaume-Uni souligne que : « Si le processus d'accréditation doit véritablement servir à la fois les intérêts de l'entreprise et ceux du public, pourquoi ne pas publier au moins un résumé des rapports d'accréditation et/ou d'autres données de performance de l'organisme de certification? Ceux qui gèrent leur entreprise avec éthique et efficacité n'auraient rien à craindre et les clients potentiels pourraient faire un choix informé ».*

- En tant qu'auditeur, que pensez-vous de cette proposition?

Sous-thème 9 : Intérêts des organisations clientes et la certification

Q17 : Que pensez-vous d'une manière générale des organisations que vous avez auditées dans le cadre de la certification ISO 14001?

Q18 : Selon vous quelles sont leurs motivations pour la certification ISO 14001?

- Pour ceux qui visent d'autres intérêts que l'environnement, quels sont les constats saillants qui ressortent de leurs SME ou de leur comportement?

Q19 : *En 2002, suite à l'interpellation du Secrétaire général de l'ISO, des auditeurs ont souligné que certaines organisations paieraient des honoraires substantiels aux agences d'enregistrement en vue d'obtenir leur certificat ISO 9001.*

- Pensez-vous que de tels comportements pourraient exister dans la corporation au Canada? Citez des exemples.

Q20 : À partir de votre expérience, est-ce que toutes les organisations que vous avez auditées ont démontré souvent une longue période de préparation avant le jour de l'audit?

Q21 : *Des auditeurs soutiennent que certaines organisations considèrent l'audit de certification comme un examen scolaire ou universitaire. Elles attendent seulement la veille de l'audit pour se préparer (préparer les documents) ou bien elles se renseignent auprès d'autres organisations certifiées pour savoir ce que l'auditeur recherche.*

- En tant qu'auditeurs avez-vous déjà rencontré ce genre de situation?
- Décrivez un peu ces situations ?

Sous-thème 10 : Intérêts des auditeurs et des organismes de certification

Q22 : Selon vous, quels sont les intérêts que visent souvent les organismes de certification ou les auditeurs dans le processus de certification ISO 14001?

- Intérêts du public?
- Intérêts personnels?
- Intérêts du client?

Q23 : Pouvez-vous définir votre responsabilité dans le processus de gouvernance environnementale au Canada à travers vos activités d'audit?

Q24 : Certains auditeurs estiment que les mauvaises pratiques de certains organismes de certification sont dues :

- au manque de rigueur des organismes d'accréditation dans le suivi des activités des organismes de certification ;
- à l'absence de réglementation obligatoire pour la certification ISO 14001 ;
- à l'intérêt commercial des organismes de certification ;
- au manque d'intégrité et d'éthique des organismes de certification et des auditeurs.

Que pensez-vous de ces arguments?

Sous-thème 11 : Approche de la décision objective et l'éthique dans la certification

Q25 : Comment faites-vous pour savoir si les informations et les documents que l'organisation met à votre disposition pour l'audit sont honnêtes, complets et justes?

Q26 : Comment la décision finale de certification se prend-elle dans votre organisme de certification à l'issue de votre rapport d'audit? Qui en a le privilège?

- Que pensez-vous de cette procédure de décision?

Q27 : Avez-vous déjà refusé de donner une décision positive de certification ISO 14001 à une organisation et pour quels motifs?

- Quel est le taux moyen de refus ou de retrait de certification au niveau de votre organisme?

Q28 : Avec les scandales d'Enron et d'autres entreprises, certains auteurs comme Comunale (2006) s'interrogent sur l'éthique et l'intégrité des décisions des auditeurs dans le domaine financier.

- Pensez-vous que ces interrogations soient justifiées dans le processus de certification ISO 14001?
- Quelles différences faites-vous entre l'auditeur financier et l'auditeur de système de gestion ISO 14001?
- Pensez-vous que les problèmes éthiques qui ont émaillé les auditeurs financiers pourraient toucher ou toucher l'auditeur environnemental? Pourquoi?

Q29 : Dans l'audit financier, il apparaît que l'auditeur est quotidiennement confronté au problème d'éthique. Lors de la prise de décision, l'auditeur est partagé entre ses intérêts personnels, l'intérêt du client et l'intérêt de la société.

- Que pensez-vous de cette situation dans la prise de décision finale pour la certification ISO 14001?
- Quelles difficultés éprouvez-vous souvent lors de la prise de décisions à la fin de l'audit ISO 14001?
- Quelles sont les valeurs que vous mettez en avant dans votre processus de décision à l'issue d'un audit?

Q30 : Subissez-vous souvent des pressions dans le cadre de l'audit de certification ISO 14001 de la part du client ou de votre registraire?

Q31 : Dans une étude sur l'audit financier, Windsor (2005) a démontré que la condition économique du client influe sur la décision de l'auditeur. Pensez-vous que dans le cadre de l'audit de certification ISO 14001 des auditeurs subissent cette situation?

Sous-thème 12 : surveillance et contrôle de l'indépendance et l'intégrité

Q32 : Dans le système actuel envers qui un auditeur ISO 14001 est-il redevable ou responsable?

Q33 : Par quels mécanismes ou quelle institution l'indépendance et l'intégrité des auditeurs et des registraires sont-elles surveillées dans le processus de certification ISO 14001 au Canada?

- À quelle association d'auditeurs êtes-vous affilié?

- Que pensez-vous des associations des auditeurs en ce qui concerne la supervision du professionnalisme et de l'intégrité des auditeurs?

Q34 : Y a-t-il de plaintes régulières dans le système actuel de certification contre les registraires ou les auditeurs au Canada? Pourquoi?

Q35 : Comment votre organisme de certification supervise-t-il l'intégrité et l'objectivité de ses auditeurs avant, pendant et après l'audit?

Sous-thème 13 : Approche des conflits d'intérêts par les auditeurs

Q36 : Comment pouvez-vous définir les conflits d'intérêts dans le processus de certification ISO 14001?

- Quels conflits d'intérêts les auditeurs rencontrent-ils souvent?
- Pensez-vous que les conflits d'intérêts sont respectés par les auditeurs et les organismes de certification?

4- THÈME 4 : ISO 17021 ET APPROCHE DE RÉOLUTION DES CONFLITS D'INTÉRÊTS

Q37 : Connaissez-vous la norme ISO 17021?

- Si oui, votre organisme l'applique-t-il? Et que pensez-vous de cette norme?

Q38 : L'article 6.2 de l'ISO 17021 suggère que chaque organisme de certification crée un comité de surveillance de l'impartialité comme dans le cadre des comités d'audit financier. Pensez-vous que ces comités pourraient contribuer au renforcement du processus de certification ISO 14001?

Q39 : L'ISO 17021 suggère que l'organisme de certification recense, documente et évalue les situations potentielles de conflits d'intérêts (art. 5.2.13).

Que pensez-vous de cette pratique? Votre organisme de certification procède à cette évaluation ?

Q40 : Pensez-vous que cette norme pourrait avoir des résultats positifs pour renforcer le processus de certification?

5- THÈME 5 : RECOMMANDATIONS

Q41 : Selon votre perception du processus actuel de certification ISO 14001, quelles propositions pouvez-vous faire pour son renforcement ou son amélioration?

Q42 : *Certains auditeurs estiment qu'il faudrait que l'organisme de certification se limite uniquement à l'audit. Ensuite, un organisme indépendant délivrerait le certificat ISO 14001 après vérification de la régularité de cet audit.* Que pensez-vous de ces arguments? Que proposez-vous dans ce cas?

Questionnaire pour les organismes consultants de SGE ISO 14001

Il existe certains organismes (cabinets-conseils) qui ont pour mission d'évaluer les performances environnementales des entreprises. Ils travaillent avec des entreprises certifiées ISO 14001. L'investigation auprès de ces organismes permettra de voir dans quelle mesure ils rencontrent des différences de performances environnementales de ces entreprises certifiées en relation avec les exigences d'ISO 14001. Certes, l'ISO 14001 n'est pas une norme de performance, toutefois les constats pourraient servir à évaluer la complaisance des organismes de certification.

Présentation

Fonction occupée – formation académique et professionnelle

Q1 : Quelle est votre mission auprès des entreprises?

Q2 : Connaissez-vous de la norme ISO 14001?

- Que pensez-vous de la norme ISO 14001 par rapport à la gestion environnementale des organisations?

Q3 : En tant que consultant, quelles sont vos relations avec les organismes de certification et les auditeurs?

- Êtes-vous lié à un organisme de certification? Lequel?
- Quels services leur offrez-vous dans le cadre de l'ISO 14001?

Q4 : Avec combien d'entreprises certifiées ISO 14001 avez-vous déjà eu des contrats de service?

- Quels genres de services leur offrez-vous?

Q6 : Quels constats avez-vous relevés dans la gestion environnementale de ces entreprises certifiées?

- À partir de vos constats, que pensez-vous des auditeurs et de l'organisme qui ont procédé à la certification?
- Comment percevez-vous le processus de certification ISO 14001 dans son ensemble?

Q7 : Pensez-vous que tous les auditeurs et les organismes de certification ISO 14001 respectent l'indépendance de l'audit? Pourquoi?

Q8 : Que pensez-vous de l'éthique et de l'intégrité des auditeurs et des organismes de certification ISO 14001?

Q9 : Avez-vous des propositions par rapport au système actuel du processus de certification ISO 14001?

Questionnaire pour le personnel de l'organisme d'accréditation (CCN)

Le rôle de l'organisme d'accréditation (OA) est d'agréeer de manière indépendante les organismes de certification et leur accorder le droit d'exercer l'audit de SME ISO 14001. Ainsi, l'OA doit veiller au bon déroulement des activités des OR. Cela se traduit par :

- l'application des normes et règlements liés au processus de certification;
- l'application des procédures de plaintes et les sanctions contre les OR indélicats;
- la surveillance des organismes de certification dans le but de voir s'ils font preuve de compétence, d'indépendance et d'intégrité.

L'application effective de ces exigences peut avoir une influence sur l'indépendance dans le processus de certification. C'est pourquoi les questions qui suivent doivent viser ce but.

1- THÈME 1 : GÉNÉRALITÉS

Sous-thème 1 : Connaissance et rôle d'un organisme d'accréditation : CONSEIL CANADIEN DES NORMES (CCN)

Présentation :

- Quelle formation académique? Quelles fonctions au CCN? Combien d'années d'expérience professionnelle comme évaluateur?

Q1 : En général quel est le statut juridique d'un organisme d'accréditation comme le CCN dans le système de réglementation environnemental d'un pays et dans le système de normalisation ISO 14001?

Q2 : Quel rôle le CCN, en tant qu'organisme d'État fédéral, joue-t-il dans le processus de certification ISO 14001 au Canada?

- Pour quels intérêts un organisme d'accréditation doit-il œuvrer?
- Combien d'organismes de certifications sont accrédités à la date d'aujourd'hui par le CCN?

Sous-thème 2 : Exigences et surveillance de l'accréditation

Q3 : Connaissez-vous la norme ISO/CEI 17011 qui est la norme de référence décrivant les exigences générales pour les organismes d'accréditation procédant à l'accréditation d'organisme d'évaluation de la conformité? Pensez-vous qu'elle est réellement suivie par tous les organismes d'accréditation?

Q4 : Selon les articles 4.2.2, 7.13.2 de la norme ISO 17011, les organismes d'accréditation ont le pouvoir de suspension, de retrait ou de réduction de l'accréditation des organismes de certification.

- Dans quelles situations le CCN a-t-il déjà utilisé ce pouvoir?

Q5 : En 2001, le secrétaire général de l'ISO Lawrence D. Eicher a soulevé un débat sur les « pratiques malhonnêtes » des organismes de certification. Ainsi, selon des auditeurs, le processus d'accréditation manquerait souvent de transparence; les organismes d'accréditation n'appliqueraient pas de manière identique les exigences de l'accréditation; il y aurait une absence de surveillance efficace des organismes de certification; etc.

- Que pensez-vous de ces propos?

- Comment et qu'est-ce que le CCN supervise dans les activités des organismes de certification accrédités et des auditeurs?
- Quels constats relevez-vous en général dans les audits témoins?
- Comment le CCN supervise les activités des organismes de certification exerçant au Canada mais qui sont accrédités dans d'autres pays?
- Existents-ils des organismes qui exercent au Canada sans accréditation?

Q6 : L'article 8.2 de l'ISO 17011 exige que les organismes d'accréditation rendent publiques les informations sur le statut des accréditations accordées aux organismes de certification. Toutefois, leurs performances restent confidentielles. Ne pensez-vous pas que cela pourrait être un facteur favorisant des pratiques discutables de la part de ces organismes?

Q7 : Fraser Paterson, un auditeur du Royaume-Uni (ISO Management System, 2002) estime que : « Si le processus d'accréditation doit véritablement servir à la fois les intérêts de l'entreprise et ceux du public, pourquoi ne pas publier au moins un résumé des rapports d'accréditation et/ou d'autres données de performance de l'organisme de certification? Ceux qui gèrent leur entreprise avec éthique et efficacité n'auraient rien à craindre et les clients potentiels pourraient faire un choix informé ».

Que pensez-vous de cette proposition?

- Le CCN publie-t-il des informations sous forme de base de données consultable sur les sanctions concernant les organismes de certification ISO 14001? Pourquoi?
- Quelle est la procédure de plainte que le CCN a mise en place pour les utilisateurs des organismes de certification? (Fonctionnement)
- recevez-vous régulièrement des plaintes? Quels genres? Taux annuel de plaintes?

2- THÈME 2 : CERTIFICATION ET INDÉPENDANCE OU IMPARTIALITÉ DU PROCESSUS DE CERTIFICATION

Sous-thème 3 : Approche générale de l'indépendance ou de l'impartialité par le CCN

Q8 : En tant professionnel d'un organisme d'accréditation comment définissez-vous l'indépendance? Et comment percevez-vous l'impartialité dans les pratiques des organismes de certification?

Q9 : En 2002 le secrétaire général de l'ISO Lawrence D. Eicher critiquait certaines pratiques des organismes de certification ISO 9001. Le débat qui a suivi sur *Business Improvement Network* a fait ressortir qu'il n'est pas rare qu'il existe des problèmes d'indépendance, d'impartialité ou même de conflits d'intérêts. Une étude d'un groupe de chercheur de l'Académie Nationale de l'Administration Publique aux États-Unis (NAPA) a relevé également en 2001 l'existence d'un problème d'indépendance dans le processus de certification d'ISO 14001.

- Pensez-vous que ces critiques soient justifiées?
 - Avez-vous vécu des situations ou êtes-vous au courant de situations vécues par des auditeurs ou des organismes de certification où l'indépendance était problématique?
 - Croyez-vous qu'un écart existe entre la présomption d'indépendance de l'auditeur ou des organismes de certification et leur l'indépendance « réelle »?

- Selon vous quels sont les principaux facteurs qui nuisent à la présomption d'indépendance de l'auditeur ou de l'organisme de certification?
- *Pensez-vous qu'au Canada l'impartialité est respectée par tous les organismes de certification ou les auditeurs?*
 - o Si non, selon vous qu'est-ce qui crée cette situation?

Q11- Des études sur la certification ISO 14001 en 2003 et en 2006 ont fait ressortir des problèmes de compétences des auditeurs, des problèmes d'interprétations de la norme par les auditeurs. Quelle est la situation au Canada à travers vos supervisions?

Sous-thème 4 : Services-conseils et l'indépendance

Q12 : Généralement quels sont les services-conseils en matière de gestion environnementale qui sont interdits aux organismes de certification et à leurs auditeurs?

- Pensez-vous qu'au Canada ces incompatibilités sont respectées par les organismes de certification et les auditeurs?
- Sinon décrivez des situations que vous connaissez?

Q13 : Dans l'audit financier, certains auteurs pensent que les services-conseils pourraient constituer des sources de conflits d'intérêts, par contre pour d'autres, ils constitueraient un moyen pour mieux comprendre le système de gestion du client. Que pensez-vous de ces différentes positions par rapport à la certification ISO 14001?

Sous-thème 5 : Durée du contrat avec le client et l'indépendance de l'audit

Q14 : Quelle est la durée de contrat de certification entre un client et un registraire que recommande le CCN?

- Selon vous, quelles influences une relation durable entre un auditeur ou un organisme de certification et une organisation cliente pourrait avoir sur le processus d'audit ISO 14001?

Q15 : Dans le cadre de l'audit financier certains auteurs et des institutions comme la Commission des valeurs immobilières (SEC) aux États-Unis proposent de faire une rotation des auditeurs, d'autres proposent la rotation de l'organisme de certification afin d'éviter la familiarité, les conflits d'intérêts. Qu'en pensez-vous et que propose le CCN en ce qui concerne la certification ISO 14001?

Sous-thème 6 : Concurrence des firmes d'audit et l'indépendance

Q17 : Que pensez-vous de la concurrence entre les organismes de certification au Canada?

Q18 : À partir de votre processus de supervision, quelle influence cette concurrence a-t-elle sur les pratiques des organismes de certification?

Sous-thème 7 : Rémunération par le client et indépendance de l'audit

Q19 : Dans le processus de certification, le choix et la rémunération de l'auditeur ou de l'organisme de certification reviennent au client. Que pensez-vous de ce type de relation commerciale par rapport à l'objectivité et l'impartialité de l'audit?

- Ne serait-il pas mieux indiqué que la délivrance du certificat soit le fait d'un organisme neutre comme le CCN ou le Ministère de l'Environnement à l'issue d'une vérification?
- Ne serait-il pas possible que la rémunération de l'auditeur ou de l'organisme de certification soit l'œuvre d'un fond alimenté par l'industrie et géré par un comité national d'audit?

3- Thème 3 : ÉTHIQUE DE LA CERTIFICATION ISO 14001

Sous-thème 8 : Approche générale de l'éthique de la certification par le CCN

Q20: Dans la revue « ISO Management system » mars-avril 2002, des auditeurs soulignent que certains organismes de certification et certains auditeurs ISO peuvent parfois être plus préoccupés par les aspects commerciaux de la certification que par la rigueur de la certification.

- À partir de votre rôle pensez-vous de ces arguments d'une manière générale? Et spécifiquement au Canada?

Q21 : En général, que pensez-vous de l'intégrité des auditeurs et des organismes de certification dans le processus de certification de l'ISO 14001?

- Est-ce que les organismes de certification accrédités par le CCN ont tous des codes d'éthiques?
- Si oui, à partir de vos évaluations, pensez-vous que tous les organismes accrédités par le CCN mènent leurs activités en respect de leur code d'éthique?
- Selon vous, quelles sont les situations qui constituent des problèmes éthiques que vous rencontrez dans vos supervisions des organismes de certification?

Q22 : Est-ce que l'éthique entre dans les exigences du processus d'accréditation des organismes de certification et des auditeurs?

- Comment le CCN évalue l'intégrité et l'éthique des organismes de certifications et des auditeurs dans la pratique?

Q23 : Pensez-vous les organismes de certification ont une responsabilité dans la gestion environnementale globale?

- Comment le CCN amène les organismes de certification à traduire cette responsabilité à travers leurs activités de certification ISO 14001?

Sous-thème 9 : Conflits d'intérêts dans les pratiques de la certification

Q22 : Comment définissez-vous les conflits d'intérêts dans la certification ISO 14001?

Q23 : Pensez-vous que les organismes registraires respectent les conflits d'intérêts dans le processus de certification ISO 14001 au Canada? Pourquoi

Q24 : Quelles situations de conflits d'intérêts avez-vous déjà relevées lors de vos supervisions des organismes?

Q25 : Le CCN a-t-il déjà enregistré des plaintes ou sanctionné des organismes de certification pour des cas de conflits d'intérêts dans le cadre du processus de certification ISO 14001?

- Si oui, quelles sont ces situations?

4- THÈME 4 : ISO 17021 ET APPROCHE DE RÉOLUTION DES CONFLITS D'INTÉRÊTS

Q26 : Connaissez-vous la norme ISO 17021 qui décrit les exigences pour les organismes procédant à l'audit et à la certification de systèmes de management?

- Qu'est-ce qui selon vous a justifié la mise en place la norme 17021?
- Où en le CCN dans l'application de cette norme au Canada?

Q27 : Pensez-vous que l'ISO 17021 permettra de résoudre les problèmes d'impartialité et de conflits d'intérêts dans la certification ISO 14001?

Q28 : Le CCN possède-t-il les moyens suffisant pour superviser et surveiller les organismes de certification?

- *Selon des auditeurs que j'ai rencontrés, s'il y a des problèmes éthiques dans le processus de certification, c'est parce que le CCN ne joue par efficacement son rôle de gardien en matière de sanction des organismes fautifs, où en matière de publication des résultats des audits témoins des organismes accrédités. Que pensez-vous de ces reproches?*

Q29 : Comment le CCN compte-t-il superviser l'application effective de cette norme?

- ISO 17021 propose la création de comités, ne pensez-vous pas qu'il y aurait une pléthore de comités?
- Ne pensez-vous pas qu'il serait plus efficace de créer un comité national unique qui se chargerait du choix de l'auditeur ou de l'organisme de certification, de la surveillance et de la rémunération de la certification à partir d'un fonds?

5- THÈME 5 : RECOMMANDATIONS

Q30 : À partir de votre perception du processus de certification, faites des propositions qui, selon vous, pourraient contribuer à la crédibilité de la certification ISO 14001?

Questionnaire pour les organismes registraires

Les organismes de certification ont la charge de la mise en œuvre du processus de certification à travers un audit indépendant et absent de toute subordination. Ainsi, leurs activités doivent être effectuées de façon éthique sans conflits d'intérêts. Aussi, l'indépendance doit se traduire dans leur relation organisationnelle et par ailleurs dans le comportement des auditeurs. Ces derniers, en effet, détiennent à travers leur jugement objectif et impartial, la délivrance finale de la certification ISO 14001. Les organismes de certification doivent exercer leurs activités en assumant leur responsabilité sociale et environnementale dans la chaîne de la gouvernance environnementale. Les questions suivantes doivent viser la perception des éléments qui pourrait présager l'existence du problème d'indépendance au niveau du processus de l'audit de certification ISO 14001.

1. THÈME 1 : GÉNÉRALITÉS

Présentation :

- Quelles fonctions? Quelle formation académique? Combien d'années d'expérience professionnelle?

Sous-thème 1 : Motivations et Rôles et d'un organisme de certification

Q1 : Comment et depuis quand votre organisation est-elle devenue un organisme de certification ISO 14001?

- Quelles sont les activités ou les services que vous offrez en matière de système de gestion environnementale par ordre d'importance?
- Quelles catégories de professionnels composent vos équipes d'audit?

Sous-thème 2 : Approche générale du processus de l'audit de certification ISO 14001

Q2 : Que représente pour vous le processus de certification ISO 14001?

- Combien d'entreprises avez-vous certifiées au Canada et ailleurs dans le monde?
- Selon vous quel est le taux moyen d'échec ou de refus de la certification ISO 14001 au Canada? Pour quelles raisons?

Q3 : Comment percevez-vous votre rôle de certification ISO 14001 dans la gouvernance environnementale au Canada?

Q4 : Pensez-vous que le processus de certification ISO 14001 au Canada se déroule convenablement? Sinon, quels sont les problèmes récurrents que vous rencontrez?

2. THÈME 2 : CERTIFICATION ET INDÉPENDANCE OU IMPARTIALITÉ

Sous-thème 3 : Approche générale de l'indépendance par l'OEC

Q5 : En tant qu'organisme de certification que représente pour vous les concepts d'indépendance ou d'impartialité dans le processus d'audit de certification ISO 14001?

Q6 : En 2002 le secrétaire général de l'ISO Lawrence D. Eicher critiquait certaines pratiques des organismes de certification ISO 9001. Le débat qui a suivi sur *Business Improvement Network* a fait ressortir qu'il n'est pas rare qu'il existe des problèmes d'indépendance, d'impartialité ou même de conflits d'intérêts. Une étude d'un groupe de chercheur de l'Académie Nationale de l'Administration Publique aux États-Unis

(NAPA) a relevé également en 2001 l'existence d'un problème d'indépendance dans le processus de certification d'ISO 14001.

- Pensez-vous que ces critiques soient justifiées?
- Pensez-vous qu'au Canada l'impartialité est respectée par tous les organismes de certification ou les auditeurs?

Q7 : Pouvez-vous décrire des situations concrètes de manque d'impartialité dont vous avez connaissance dans le domaine de la certification ISO 14001?

- Comment votre organisme procède pour protéger son indépendance dans le processus de certification ISO 14001?

Sous-thème 4 : Services-conseils et indépendance

Q8 : Lors des débats qui ont suivi le discours du Secrétaire général de l'ISO en 2001, des auditeurs ont souligné que certains organismes de certification sont partagés entre le consulting (service-conseil) et l'audit de certification ISO.

- En quoi consistent les activités de conseil pour un organisme de certification ou un auditeur ISO 14001? Connaissez-vous des organismes qui en offrent à leurs clients?
- Selon vous quelles influences la fourniture de services-conseils par un organisme ou un auditeur d'évaluation de la conformité ISO 14001 pourraient-elle avoir sur les pratiques de la certification ISO 14001?
- Selon vous quels services-conseils seraient incompatibles avec l'audit de certification ISO 14001? Et pourquoi?

Q9 : Vous employez des auditeurs pigistes qui sont parfois des consultants auprès des entreprises. Que pensez-vous de ces auditeurs pigistes dans le processus de certification?

- Comment supervisez-vous leur impartialité auprès de vos clients?

Sous-thème 5 : Durée du contrat d'audit avec le client et l'indépendance de l'audit

Q10 : Généralement, combien d'années peut durer une relation d'audit entre un organisme de certification et ses clients? Et pourquoi?

- Dans votre cas, quelle est la durée moyenne de vos contrats?

Q11 : Dans l'audit financier, on note deux catégories d'études sur la période passée avec le client. L'une estime qu'une longue période pourrait dans certains cas créer une familiarité qui, éventuellement, pouvait compromettre l'indépendance de l'organisme de certification ou de l'auditeur. Par contre, l'autre catégorie pense que cela permettrait de mieux connaître le client et de renforcer positivement l'audit.

- Comment vous situez-vous par rapport à ces positions pour l'ISO 14001?
- En pratique, est-ce que les organisations certifiées ont effectivement tendance à garder le même auditeur ou à changer? Pourquoi?

Sous-thème 6 : Concurrence des firmes d'audit et l'indépendance

Q12 : Existe-t-il une grande concurrence entre les organismes de certification ISO 14001 au Canada? Qu'est-ce qui favorise cette concurrence?

- Selon vous, comment cette concurrence influence-t-elle les pratiques de la certification ISO 14001?

Sous-thème 7 : Rémunération par le client et indépendance de l'audit

Q13 : Généralement, comment se tisse une relation de contrat de certification ISO 14001 entre un client et votre organisme de certification?

Q14 : Dans le cadre de la certification, le choix de l'auditeur ou de l'organisme de certification et sa rémunération reviendraient au client. Que pensez-vous d'une telle situation commerciale par rapport à l'objectivité et l'indépendance de l'audit ISO 14001?

- Cette manière de procéder ne constituerait-elle pas une menace pour les auditeurs ou les organismes de certification?
- Si oui, expliquez la nature de la menace et comment vous luttez contre cette dernière?
- Sinon, pourquoi?

3- THÈME 3 : THÈME 3 : ÉTHIQUE DE LA CERTIFICATION ISO 14001

Sous-thème 8 : Approche générale de l'éthique par l'OEC

Q15 : Que pensez-vous de l'éthique dans la certification ISO 14001, du point de vue des organisations clientes et des organismes de certification?

- Possédez-vous un code d'éthique, ou un code de déontologie? Comment l'appliquez-vous? (Pouvez-vous me fournir un exemplaire?)
- Pensez-vous que tous les organismes de certification possèdent un code d'éthique ou un code d'intégrité couvrant leurs activités?
- Existe-t-il une publication sur les performances des organisations certifiées, des organismes de certification ou des organismes d'accréditation?

Q16 : Selon, Fraser Paterson, un auditeur du Royaume-Uni: « Si le processus d'accréditation doit véritablement servir à la fois les intérêts de l'entreprise et ceux du public, pourquoi ne pas publier au moins un résumé des rapports d'accréditation et/ou d'autres données de performance de l'organisme de certification? Ceux qui gèrent leur entreprise avec éthique et efficacité n'auraient rien à craindre et les clients potentiels pourraient faire un choix informé ».

- En tant qu'organisme de certification, que pensez-vous de cette proposition?

Sous-thème 9 : Intérêt et éthique des organisations recherchant la certification

Q17 : Selon vous, qu'est-ce qu'une entreprise recherche lorsqu'elle sollicite les services d'un organisme pour certifier son SME? (Andrews *et al.*, 2001) (*qu'est-ce qui motive une entreprise cliente à la certification à choisir tel ou tel registraire?*)

- Combien importante est la firme d'audit et sa réputation?
- Combien important est l'auditeur individuel?
- Combien importante est l'expérience de la firme dans son domaine?

- Coût? Autres?

Q18 : À partir de votre expérience, pouvez-vous citer les raisons principales qui selon vous poussent les organisations à rechercher la certification ISO 14001 au Canada?

- Pensez-vous que tous les organismes de certification accordent un intérêt particulier aux motivations de l'organisation cliente?

Q19: Selon des auditeurs (Business Improvement Network, 2001), des organisations rechercheraient la certification pour des questions commerciales. Pensez-vous que cela soit justifié?

- Comment pourrait-on reconnaître de telles organisations?

Q20 : Dans le débat qui a suivi l'interpellation du Secrétaire général de l'ISO en 2001, des auditeurs ont souligné que : « les organisations paient des honoraires substantiels aux agences d'enregistrement en vue d'obtenir leur certificat ».

- Pensez-vous que ces honoraires soient toujours justifiés?

Q21 : Des auditeurs soutiennent que certaines organisations considèrent l'audit de certification comme un examen scolaire. Elles se préparent souvent au dernier moment (préparer les documents) ou bien elles se renseignent auprès d'autres organisations certifiées pour savoir ce que l'auditeur recherche.

- Qu'en pensez-vous? Connaissez-vous des auditeurs qui ont déjà rencontré ce genre de situation au Canada?

Sous-thème 10 : Intérêts des auditeurs et des organismes de certification

Q22 : À partir de votre expérience dans le domaine de la certification ISO 14001, quels sont les intérêts qu'un organisme de certification privilégie dans ses activités?

Q23 : Certains auditeurs estiment que les pratiques non conformes aux règles de l'art de certains organismes de certification sont dues :

- au manque de rigueur des organismes d'accréditation dans le suivi des activités des organismes de certification;
- à l'absence de réglementation obligatoire pour la certification ISO 14001;
- à l'intérêt commercial des organismes de certification;

Que pensez-vous de ces arguments? Est-ce que cela n'est pas également une question d'éthique?

Q24 : Selon le Business Improvement Network, 2001 : « les organismes de certification ont un intérêt commercial direct (revenu et prestige) à délivrer le certificat à n'importe qui. Plus ils délivrent de certifications, plus leur revenu croît, de pair avec leur réputation dans le marché de la certification ».

- Ce témoignage est-il justifié dans le contexte du Canada?
- Pensez-vous que tous les organismes de certification ISO 14001 visent réellement un intérêt environnemental à travers leurs services de certification?

Q25 : Comment percevez-vous la responsabilité des organismes de certification dans la gouvernance environnementale au Canada? Pensez-vous que tous les organismes ont conscience de cette responsabilité au Canada?

Sous-thème 11 : Approche de la décision objective et éthique dans la certification : (prise de décision, supervision des auditeurs)

Q26 : En partant de l'audit à la délivrance finale du certificat au client, quelle est schématiquement la procédure que votre organisme suit?

- Sur quoi se base généralement cette décision?

Q27 : Comment vos auditeurs ou votre organisme s'assurent que les informations fournies par le client pour l'audit sont honnêtes et conformes aux activités contenues dans le SME de l'entreprise? (Par exemple à la conformité avec les législations).

- Comment contrôlez-vous l'objectivité et l'intégrité des recommandations de vos auditeurs?

Sous-thème 13: Approche des conflits d'intérêts (perception des OEC)

Q28 : Que pensez-vous des conflits d'intérêts dans le cadre de la certification ISO 14001 au Canada et en général?

- Selon vous, quelles situations pourraient constituer des cas de conflits d'intérêts dans le processus de certification ISO 14001?
- Pensez-vous que tous les organismes de certification au Canada respectent les conflits d'intérêts dans leurs activités. Pourquoi?

Q29 : Comment votre organisme fait-il pour éviter les situations de conflit d'intérêts au niveau organisationnel ou au niveau de vos auditeurs ISO 14001 par rapport à vos clients?

Q30 : Quels mécanismes en place au Canada permettent d'assurer que les organismes de certification et les auditeurs sont qualifiés et maintiennent des normes élevées d'intégrité?

3. THÈME 4 : ISO 17021 ET APPROCHE DE RÉOLUTION DES CONFLITS D'INTÉRÊTS

Q31 : Connaissez-vous la norme ISO 17021?

- Si oui l'appliquez-vous? Et que pensez-vous de cette norme?

Q32 : L'article 6.2 de l'ISO 17021 suggère que chaque organisme de certification crée un comité de surveillance de l'impartialité comme dans le cadre des comités d'audit financier. Pensez-vous que ces comités pourraient contribuer au renforcement du processus de certification ISO 14001?

Q33 : L'ISO 17021 suggère que l'organisme de certification recense, documente et évalue les situations potentielles de conflits d'intérêts (art. 5.2.13).

- Que pensez-vous de cette pratique?

Q34 : D'une manière générale pensez-vous que la norme ISO 17021 peut permettre de lutter contre les conflits d'intérêts dans le processus de certification ISO 14001?

4. THÈME 5 : RECOMMANDATIONS

Q35 : À partir de votre appréciation du processus actuel pouvez-vous faire des propositions qui selon vous pourraient contribuer à la crédibilité de la certification ISO 14001?

Questionnaire pour les clients certifiés ISO 14001

Les entreprises certifiées ISO 14001 sont selon certains auditeurs bien placés pour percevoir le comportement des organismes de certification et les auditeurs qui leur fournissent des services. Par exemple QMI fait souvent des sondages auprès de ces clients par rapport à ses auditeurs. L'intérêt de ce questionnaire est d'obtenir la perception de ces clients, en ce qui concerne le respect de l'indépendance et de l'éthique, sur les organismes et les auditeurs qui les ont certifiés, ISO 14001.

Présentation du répondant

Q1 : Quelle est votre fonction au sein de l'entreprise?

- Quelle est votre formation professionnelle de base?
- Combien d'années d'expérience avez-vous en matière de système de gestion environnementale, au sein de l'entreprise ou ailleurs?

Si vous n'êtes pas le responsable environnement de l'entreprise qui s'occupe de ce poste

1- THÈME 1 : GÉNÉRALITÉS

Sous-thème 1 : Motivations et cheminement vers la certification de l'entreprise

Q1 : Depuis quelle année votre entreprise a été certifiée ISO 14001 et par quel organisme de certification?

- En quelle année votre entreprise a pris l'initiative d'implanter un système de gestion environnementale?
- Qui en a pris l'initiative et quelles sont les motivations ou les raisons de cette initiative?
- De combien de personnes est composée l'équipe qui a en charge le SGE de votre entreprise?

Q2 : Pour la mise en place de votre système de gestion environnementale avant la certification, à quelle catégorie de consultants ou de professionnels externes avez-vous eu recours?

- Qui vous a recommandé ces consultants s'il y a lieu?
- En quelques points, quel a été le rôle principal de ce consultant dans l'implantation de votre système de gestion environnementale?
- Combien de temps a duré l'implantation de votre système de gestion avant la certification ISO 14001?

Q3 : Avez-vous personnellement ou votre équipe bénéficié de formation sur le système ISO 14001?

- Quel organisme vous a dispensé cette formation?
- Quel était le contenu réel de cette formation?

Q4 : Quels ont été à ce jour les impacts de la certification ISO 14001 sur votre entreprise d'une manière générale?

- Comment évaluez-vous votre amélioration continue (avez-vous des indicateurs de performances, critères)

Sous-thème 2 : Approche générale du processus de l'audit de certification ISO 14001 (contact avec l'organisme et les auditeurs)

Q5 : Comment avez-vous contacté l'organisme qui a certifié votre système de gestion environnementale?

Q6 : Pour quelles raisons votre choix s'est-il porté sur cet organisme de certification?

Q7 : Cet organisme vous avait-il déjà offert des services dans la période d'implantation de votre système de gestion?

- Quels sont ces services s'il y a lieu?

Q8 : Combien de temps la préparation de votre SGE vous a pris avant la venue de l'auditeur pour l'audit de certification dans votre entreprise?

- Sur quoi est basée généralement cette préparation?

Q9: En combien de jours a duré l'audit initial de certification ISO 14001 de votre système?

- Combien d'auditeurs l'organisme avait-il mis à votre disposition pour l'audit de certification?
- Êtes-vous intervenu dans le choix des auditeurs?
- Pensez-vous que les entreprises interviennent souvent dans le choix des auditeurs pour la certification ISO 14001?

Q10 : Quelle est la durée du contrat avec l'organisme de certification et quel est le coût?

- Le cycle de la certification est de trois ans, à quelle étape du cycle de votre système êtes-vous actuellement?
- Que pensez-vous du fait de garder le même organisme de certification et les mêmes auditeurs pour tous deux cycles de trois ans pour votre système de gestion ISO 14001?
- Avez-vous l'intention de changer d'organisme de certification ou d'auditeurs un jour? Pourquoi?

Q11 : Lors de l'audit de certification ou des audits de suivi est-ce que l'auditeur a déjà trouvé des anomalies ou des situations problématiques lors de ses audits.

- Si oui, comment le problème s'est-il réglé?
- Selon votre expérience en cas de mésentente entre le client audité et l'auditeur ou le registraire qui est le plus susceptible d'avoir gain de cause? (Exemples si possible).

2- THÈME 2 : ÉTHIQUE DE LA CERTIFICATION ISO 14001 ET INDÉPENDANCE

Sous-thème 3 : Approche générale de l'éthique selon les auditeurs

Q12: À partir de votre expérience que pensez-vous en général du processus de certification ISO 14001? Spécifiquement au Canada?

Q13 : Que pensez-vous spécifiquement de l'organisme qui a procédé à la certification de votre système de gestion ISO 14001?

- Quelle est votre opinion sur les autres organismes?

Q14 : Que pensez-vous des auditeurs qui ont vérifié votre système de gestion en vue de la certification?

Q16: Définissez, selon votre expérience, l'éthique dans le processus de certification ISO 14001 au Canada?

- Pensez-vous que l'éthique est importante dans le processus de certification?

Q17 : Pensez-vous que les organismes de certification et les auditeurs mènent leurs activités avec objectivité et intégrité?

- D'après votre expérience et vos connaissances, comment cela se traduit-il dans la pratique de la certification ISO 14001?

Q18 : *En 2002, suite à l'interpellation du Secrétaire général de l'ISO, des auditeurs ont souligné que certaines organisations paieraient des honoraires substantiels aux agences d'enregistrement en vue d'obtenir leur certificat ISO 9001.*

- Pensez-vous que de telles situations pourraient exister pour la certification ISO 14001 au Canada pour? Citez des exemples.

Q19 : Quelles situations selon vous pousseraient les auditeurs à manquer d'éthique dans la certification?

Q20 : *Avec les scandales d'Enron et d'autres entreprises, certains auteurs comme Comunale (2006) s'interrogent sur l'éthique et l'intégrité des décisions des auditeurs dans le domaine financier.*

- Pensez-vous que ces interrogations soient justifiées dans le processus de certification ISO 14001?

3- THÈME 3 : CERTIFICATION ET INDÉPENDANCE

Sous-thème 4 : Approche générale du concept de l'indépendance par les auditeurs

Q21 : Définissez selon votre expérience l'indépendance ou l'impartialité dans le processus d'audit ISO 14001?

- L'indépendance ou l'impartialité du registraire ou de l'auditeur est-elle importante? Pourquoi?

Q22 : Pensez-vous que tous les auditeurs ou les organismes de certification respectent l'indépendance dans le cadre de leurs activités d'audits ISO 14001?

- Donnez des exemples s'il y a lieu.
- Comment votre entreprise procède-t-elle pour rester indépendante des décisions de l'auditeur?

Q23 : Que pensez-vous des conflits d'intérêts dans le processus de certification ISO 14001?

Q24 : Dans le processus actuel, c'est l'entreprise cliente qui choisit et paie l'organisme de certification. Que pensez-vous d'une telle situation par rapport à l'objectivité et l'indépendance du processus d'audit de certification ISO 14001?

Q25 : Pensez-vous que certaines entreprises font souvent des pressions sur les auditeurs ou les organismes de certification pour éviter les non-conformités majeures à la certification ISO 14001?

Sous-thème 5 : surveillance et contrôle de l'intégrité et de l'indépendance des auditeurs

Q26 : Savez-vous comment et par qui l'intégrité des organismes de certification et des auditeurs ISO 14001 est-elle supervisée?

- Que pensez-vous de la surveillance ou de la supervision de l'intégrité des organismes de certification ou des auditeurs?

Q27 : Pensez-vous que les entreprises clientes émettent souvent des plaintes contre les auditeurs ou les organismes de certification ISO 14001?

- Quels sont les motifs évoqués dans ces plaintes s'il y a lieu?
- Votre entreprise a-t-elle eu à émettre des plaintes contre un organisme de certification ou un auditeur ISO 14001? Pourquoi?
- L'organisme de certification vous sollicite souvent pour évaluer leurs auditeurs dans le cadre de la certification?
- Quels commentaires faites-vous généralement lorsque vous êtes sollicités?

4- THÈME 4 : RECOMMANDATIONS

Q28 : Selon votre perception actuelle du processus de certification à la norme ISO 14001, pouvez-vous nous faire des suggestions en vue de son renforcement ou de son amélioration?

ANNEXE 4 : EXIGENCES D'INDÉPENDANCE DES ORGANISMES DU PROCESSUS DE CERTIFICATION ISO 14001

Tableau A4-7: recension des exigences d'indépendance selon les normes ISO applicables aux organismes

Standards	Bodies concerned	Independence requirements
ISO 14001	Organizations of all kinds	<p>3.14– internal audit systematic, independent and documented process for obtaining audit evidence and evaluating it objectively to determine the extent to which the environmental management system audit criteria set by the organization (3.16) are fulfilled</p> <p>NOTE In many cases, particularly in smaller organizations, independence can be demonstrated by the freedom from responsibility for the activity being audited.</p>
ISO 17011	Accreditation bodies	<p>4.3 Impartialité</p> <p>4.3.1 l'organisme d'accréditation doit être organisé et fonctionner de manière à préserver l'objectivité et l'impartialité de ses prestations.</p> <p>4.3.4 L'ensemble du personnel et tous les comités de l'organisme d'accréditation, qui peuvent influencer sur le processus d'accréditation, doivent agir de manière objective et être libres de toutes pressions, commerciales, financières ou autres, susceptibles de compromettre leur impartialité. Etc.</p>
ISO 17021	Certification bodies ISO 14001 and ISO 9001	<p>3.2 impartiality actual and perceived presence of objectivity</p> <p>3.2 Note 1: Objectivity means that conflicts of interest do not exist or are resolved so as not to adversely influence subsequent activities of the certification body.</p> <p>Note 2: Other terms that are useful in conveying the element of impartiality are: objectivity, independence, freedom from conflict of interests, freedom from bias, lack of prejudice, neutrality, fairness, open-mindedness, even-handedness, detachment, balance.</p> <p>4.2 Impartiality</p> <p>4.2.1: Being impartial, and being perceived to be impartial, is necessary for a certification body to deliver certification that provides confidence</p> <p>4.2.2: It is recognized that the source of revenue for a certification body is its client paying for certification, and that this is a potential threat to impartiality</p> <p>4.2.3: To obtain and maintain confidence, it is essential that a certification body's decisions be based on objective evidence of conformity (or nonconformity) obtained by the certification body, and that its decisions are not influenced by other interests or by other parties.</p> <p>4.2.4: Threats to impartiality : self-interest; self-review; familiarity (or trust); intimidation, Etc.</p>
ISO 17024	Personals certification bodies	<p>4.2.1 The certification body shall be structured as to give confidence to interested parties in its competence, impartiality and integrity. In particular, the certification body shall:</p> <p>a) be independent and impartial in relation to its applicants, candidates and certified persons, including their employers and their customers, and shall take all possible steps to assure ethical operations;</p>
ISO 19011	Auditors	<p>4 Principles of auditing</p> <p>e) Independence: <i>the basis for the impartiality of the audit and objectivity of the audit conclusions</i> Auditors should be independent of the activity being audited and act in a manner that is free from bias and conflict of interest wherever possible. For internal audits, auditors should be independent from the operating managers of the function(s) being audited. Auditors should maintain an objective state of mind throughout the audit process to ensure that the audit findings and conclusions are based only on the audit evidence. For small organizations, it may not be possible for internal auditors to be fully independent of the activity being audited, but every effort should be made to remove bias and allow for objectivity.</p> <p>f) Evidence-based approach: <i>the rational method for reaching reliable and reproducible audit conclusions in a systematic audit process</i></p>

ANNEXE 5 : COMPARAISON AUDIT FINANCIER ET AUDIT ISO 14001

Tableau A5-8: recension comparative entre audit financier et audit ISO 14001 selon quelques auteurs

	Standard financial audit	Environmental audit ISO 14001	Sources	
FEW DIFFRENCIES				
Statut	Mandatory focused upon financial accounting	Voluntary focused upon environmental audit	Andrews <i>et al.</i> (2001); ICC (1989) Power (1997); Hillary (1998)	
Standard	GAAP	19011-2002; ISO 17021-2011	Andrews <i>et al.</i> (2001), ICC (1989) Hillary (1998)	
Auditor qualification	Certified Professionalization	Certified Multidisciplinary Various qualification	Andrews <i>et al.</i> (2001); Maltby (1995); Power (1997); Mil-Homens (2011)	
Firmes	Public et private	Private	Andrews <i>et al.</i> (2001)	
Legal Responsibilities	Financial auditing firms are liable for the consequences of inadequate audits	Non determined	Andrews <i>et al.</i> (2001)	
Client support	No	Yes for the objectives and the auditing scope before the beginning of the audit	Tedao (2011)	
FEW SIMILARITIES				
Principles	Independence; Objectivity Competence,		ISO, 2006) Hillary (1998) Karapetrovic et Willborn (2000)	
Client acceptance	Evaluate the background of the client and reasons for the audit Communicate with previous auditor Determine need for the other professionals Prepare client proposal Obtain engagement letter Select staff to perform the audit	Select and schedule facility to audit Select audit team Members	Pre-audit activities	De Moor et De Beelde (2005) Tedao et al. 2011
Planning the audit	Obtain company and industry background information Investigate legal information Perform initial analytical procedures Perform procedures to obtain an understanding of internal control Based on the evidence, assess risk and set materiality Understand internal control and assess the risk Develop an overall audit plan and program	Contact facility and plan audit Identify and understand management control system Assess management control system Gather audit Evidence	Activities on-site	De Moor et De Beelde (2005) Tedao et al. 2011
Testing and evidence	Test of controls Conduct substantive test of transactions Analytical procedures Test details of balances Obtain management representation	Collected information by appropriate sampling Information must be verified to become		De Moor et De Beelde (2005) Tedao et

	letter Accumulate final evidence and search for unrecorded liabilities	audit evidence (ISO 17021-2011)		al. 2011
Evaluation and reporting	Review for contingent liabilities Perform overall review Perform procedures to identify subsequent events Review financial statements and other report material Perform wrap-up procedures Prepare matters of attention for partners Report to the board of directors Prepare audit report	Evaluate audit findings Report findings to facility Issue draft report Issue final report Action plan preparation and implementation Follow-up action Plan	Postaudit activities	De Moor et De Beelde (2005) Tedao et al. 2011

ANNEXE 6 : REPRÉSENTATION GLOBALE DU PROCESSUS DE CERTIFICATION

Source: ISO 17021-2011 Annexe E.

Figure A6-8 : Typical process flow for third-party audit and certification

