



HAL
open science

LE RESPONSABLE DE LA STRATÉGIE DE COMMUNICATION EN MATIÈRE DE DÉVELOPPEMENT DURABLE: UN GESTIONNAIRE CALCULATEUR OU UN EXPERT MALLÉABLE?

Marie-Andrée Caron, Corinne Gendron

► **To cite this version:**

Marie-Andrée Caron, Corinne Gendron. LE RESPONSABLE DE LA STRATÉGIE DE COMMUNICATION EN MATIÈRE DE DÉVELOPPEMENT DURABLE: UN GESTIONNAIRE CALCULATEUR OU UN EXPERT MALLÉABLE?. "COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT ", May 2007, France. pp.CD-Rom. halshs-00543103

HAL Id: halshs-00543103

<https://shs.hal.science/halshs-00543103>

Submitted on 5 Dec 2010

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

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

LE RESPONSABLE DE LA STRATÉGIE DE COMMUNICATION EN MATIÈRE DE DÉVELOPPEMENT DURABLE : UN GESTIONNAIRE CALCULATEUR OU UN EXPERT MALLÉABLE?

Marie-Andrée CARON
Professeure
Département des sciences comptables

École des sciences de la gestion
Université du Québec à Montréal
C.P. 8888 Succursale Centre-Ville
Montréal (Québec)
Canada
H3C 3P8
(514) 987-3000 (2093)
(514) 987-6629 télécopieur
caron.marie-andree@uqam.ca

Corinne GENDRON
Professeure
Titulaire de la chaire de RSDD

École des sciences de la gestion
Université du Québec à Montréal
C.P. 6192 Succursale Centre-Ville
Montréal (Québec)
Canada
H3C 4R2
(514) 987-3000 (1400)
(514) 987-0407 télécopieur
gendron.corinne@uqam.ca

Résumé

La comptabilité a depuis longtemps été interpellée pour jouer un rôle de régulateur macroéconomique. Avec le reporting en matière de développement durable, le dernier né de son rapprochement avec la société, la recherche comptable est appelée à renouer avec le milieu de la pratique où se construisent les concepts de développement durable et de responsabilité sociale, encore flous et malléables, façonnés par de multiples acteurs. Cette communication s'interroge sur les représentations de ces acteurs et sur leur apport dans la formation de la stratégie de communication de l'entreprise en matière de développement durable.

Mots clés développement durable, reporting, forum hybride, expert

Abstract

Accounting has been challenged to play a macroeconomic regulating role for a long time. With the emergence of sustainable development reporting, accounting research is now being called upon to merge with sustainable development and corporate social responsibility practice which remains vague and open to influence by various actors. This communication questions the representations of these actors and their contribution in the formulation of a sustainable development communication strategy.

Keywords sustainability, reporting, hybrid forum, expert

LE RESPONSABLE DE LA STRATÉGIE DE COMMUNICATION EN MATIÈRE DE DÉVELOPPEMENT DURABLE : UN GESTIONNAIRE CALCULATEUR OU UN EXPERT MALLÉABLE?

Résumé

La comptabilité a depuis longtemps été interpellée pour jouer un rôle de régulateur macroéconomique. Avec le reporting en matière de développement durable, le dernier né de son rapprochement avec la société, la recherche comptable est appelée à renouer avec le milieu de la pratique où se construisent les concepts de développement durable et de responsabilité sociale, encore flous et malléables, façonnés par de multiples acteurs. Cette communication s'interroge sur les représentations de ces acteurs et sur leur apport dans la formation de la stratégie de communication de l'entreprise en matière de développement durable.

Mots clés développement durable, reporting, forum hybride, expert

1. POUR UN CALCUL «COMPTABLE» ÉQUITABLE

Depuis longtemps, la comptabilité est interpellée pour résoudre des questions d'équité sociale. Ce volet national de la comptabilité avait été envisagé notamment, à l'aube du 19^{ème} siècle, par un chercheur comptable japonais, Kurosawa, qui proposait l'imposition par l'État d'un prix de revient équitable aux entreprises, de manière à inverser le rapport de force entre ces deux institutions (Fujita et Garcia, 2005). Plus tard, Rimailho, un entrepreneur conférencier émérite devenu comptable pour se doter d'un instrument de mesure indispensable au projet social auquel il adhérait, s'interrogeant en 1947¹ sur – Comment rationaliser une profession? Comment donner à chacun sa part? Comment dépasser les antagonismes patrons et salariés? – proposait

¹. Rimailho, E. (1947), *Chacun sa part*, Paris, Delmas.

une coopération confiante bâtie sur la mesure des apports de chacun à partir d'un système de facturation interne appuyé sur une comptabilité irréprochable (Bouquin et Lemarchand, 2005). L'idée que l'information comptable puisse être un bien public capable de jouer un rôle dans la régulation macroéconomique était alors omniprésente. Cette idée s'est grandement émoussée par la suite, sous l'influence des pratiques comptables américaines et par la crainte du totalitarisme. Les recherches comptables ont en effet été rapidement dominées par la logique du libre marché, abandonnant le rôle de régulateur macroéconomique de la comptabilité.

Mais avec la résurgence du discours et des pratiques associés à la responsabilité sociale et environnementale de l'entreprise (Acquier et Gond, 2006), le libre marché ne peut plus ignorer ses débordements : d'une part, trop d'éléments ne sont pas pris en compte dans le « calcul comptable » de la performance financière de l'entreprise, et, d'autre part, des acteurs sociaux investissent de plus en plus la sphère économique pour faire valoir leurs revendications et mettre en œuvre de nouvelles manières de faire (Gendron, 2004). C'est le cas notamment des investisseurs éthiques qui incitent les entreprises à s'engager dans le *reporting* « volontaire »² d'information environnementale, sociale et de développement durable (RSEDD), interpellant ainsi le rôle de régulateur macroéconomique de la comptabilité.

Or, si les ordres professionnels s'y investissent de manière grandissante (e.g. l'ACCA, l'IFAC, la FEE, l'ICCA), les praticiens comptables hésitent toujours à s'y engager (Caron, Fortin et NasrEddine, 2006; Wilmschurst et Frost, 2001; Bebbington, Gray, Thomson et Walters, 1994). Un des facteurs explicatifs de cette réticence est le caractère largement ambigu et indéfini de ce type de *reporting*, alors que le comptable est habitué à un cadre formel de reddition de comptes qui définit les qualités fondamentales de l'information par la pertinence, la fiabilité et la comparabilité, en mettant l'accent sur sa vérifiabilité comme élément principal de sa fiabilité. Quairel (2004) a bien montré que les lignes directrices de la GRI, bien qu'elles prennent appui sur ces qualités fondamentales, se réfèrent davantage à un système de management, qui repose sur l'apprentissage de la dynamique relationnelle avec les parties

². Le RSEDD ne peut être totalement «volontaire» dans la mesure où ces pratiques s'inscrivent dans un cadre de dialogue social et répondent ainsi à une certaine «nécessité».

prenantes, qu'à un référentiel de reddition «solide», c'est-à-dire du type du référentiel comptable financier généralement reconnu.

Les concepts de responsabilité sociale et de développement durable sur lesquels prend appui cette forme de *reporting* sont définitivement des concepts souples et malléables qui sont en cours de construction, façonnés par de multiples acteurs (Gond, 2006), i.e. le comptable, mais surtout le gestionnaire responsable du RSEDD, le consultant et l'entrepreneur institutionnel (e.g. la *Global Reporting Initiative*)³ et des ONG. Autrement dit, à l'instar de beaucoup de nouveaux champs de connaissances, une portion importante du savoir en matière de responsabilité sociale se développe hors du milieu universitaire, complexifiant la définition de la pertinence de l'information produite et exacerbant la responsabilité du gestionnaire du RSEDD à cet égard.

À l'inverse, bien qu'il existe une littérature universitaire abondante sur le sujet, elle ne transparait pas à sa juste mesure dans les programmes de formation des candidats à la profession comptable. Les liens entre la pratique et la recherche comptables sont donc très ténus et ces deux sphères sont souvent qualifiées de « parallèles » (Waddock, 2004 in Acquier et Gond, 2006), pour décrire l'absence de relation entre la sphère de gestion dédiée à la responsabilité sociale et environnementale de l'entreprise et la sphère universitaire théorisant ce concept. La démarche de recherche comptable est elle-même responsable d'une partie de cette rupture avec le praticien, incarné dans les multiples acteurs du RSEDD.

En effet, même si la recherche comptable en matière de RSEDD est relativement récente⁴, elle emprunte la trilogie traditionnelle de ce champ divisé en trois principaux courants, soit : 1. la théorie positive, 2. le courant interprétatif et 3. le courant critique (Antheaume et Teller, 2001). Or, la théorie positive a pour effet d'isoler, non seulement le chercheur et le praticien (Acquier et Gond, 2006), mais aussi les praticiens entre eux. En revanche, les deux autres courants renferment des occasions «

³. Le GRI (*Global reporting initiative*) est un organisme multipartite, formé par le CERES en association avec le PNUE et constitué d'organismes comptables, d'organismes d'affaires et d'ONG, dont le but est d'établir des lignes directrices pour l'évaluation de la durabilité (www.globalreporting.org).

⁴. Les années 1980 sont reconnues pour leur abondance en recherches comptables environnementales et les années 2000 le sont pour celles sur le développement durable.

latentes » de rapprochement, que nous matérialisons dans cette communication, par la tenue d'un forum d'échanges qui regroupe praticiens et chercheurs.

L'objectif de cette communication est donc d'étudier la structuration de la stratégie de RSEDD de l'entreprise, à partir des représentations du gestionnaire qui en est responsable en interaction avec les co-constructeurs de ce savoir. Elle se divise de la façon suivante. Nous verrons dans un premier temps le positionnement théorique du RSEDD dans les recherches comptables. Ceci nous amènera à conceptualiser le gestionnaire responsable du RSEDD comme un acteur social et son espace d'action comme un forum hybride. Les résultats de cette recherche-action seront ensuite présentés et analysés, pour finalement conclure sur ses limites et des pistes de recherche à explorer.

2. LA STRATEGIE DE RSEDD, UN *ONE BEST WAY* OU UNE CONSTRUCTION SOCIALE

Pour les chercheurs de la théorie positive, un rapprochement entre la théorie et la pratique est difficilement envisageable, puisqu'ils se placent dans une perspective individualiste méthodologique (Colasse, Saboly et Turrillo, 2001), conceptualisant d'entrée de jeu la stratégie de RSEDD comme un optimum, i.e. un *one best way* (Synnestwedt, 2001) résultant de l'analyse coûts/bénéfices réalisée par le gestionnaire environnemental responsable du RSEDD, à partir de la perception qu'il se fait *a priori* des valeurs des parties prenantes de son entreprise. Ces chercheurs ont donc bien montré le rôle crucial de cet acteur dans l'établissement de la stratégie de communication de l'entreprise (Cormier, Gordon et Magnan, 2004; Henriques et Sadorsky, 1999; Lerner et Fryxell, 1994; Roberts, 1992), mais leur action se résume à une gestion des parties prenantes (par opposition à une éthique des parties prenantes) qui se fait de manière largement isolée, i.e. sans le concours de gestionnaires d'entreprises concurrentes ou simplement productrices de ce même type d'information. Le gestionnaire y apparaît obnubilé par la crainte du vol d'informations confidentielles, attentif au contrôle des coûts exclusifs⁵.

⁵. Les recherches issues de la théorie positive s'inscrivent dans le paradigme de l'économie de l'information (Cormier et Magnan, 2005) et soutiennent que la stratégie de communication de l'entreprise en matière d'information de développement durable (information environnementale et

En revanche, avec les courants interprétatif et critique, la stratégie de communication de l'entreprise s'inscrit dans une perspective holiste méthodologique (Colasse, Saboly et Turrillo, 2001). Cette perspective place les choix du gestionnaire du RSEDD dans leur contexte politique, social et institutionnel. Igalens (2006) a bien montré que la vague de publication de rapports de développement durable des dernières années s'expliquait largement par un mimétisme organisationnel propre à la théorie néo-institutionnelle. Ces deux courants se distinguent toutefois par la place accordée respectivement au consensus ou aux rapports de pouvoir, mais tous deux reconnaissent la pluralité du RSEDD, contrairement à l'optimum recherché par la théorie positive.

2.1 Le gestionnaire du RSEDD, un expert malléable

Ce qui nous amène à voir le gestionnaire du RSEDD comme un acteur socialement situé qui interagit à travers un réseau de contraintes [du type *homo ludens*] et non pas, comme le sous-entend le paradigme de l'économie de l'information, un sujet marchand homogène [du type *homo economicus*]. L'existence de telles contraintes modèlent leur logique d'action (Gendron, 2006), qui ne peut être réduite à une rationalité aussi simple que celle sur laquelle est fondé le paradigme de l'économie de l'information comptable.

Ainsi, décider de sa stratégie en matière de communication ne consisterait pas uniquement, pour le gestionnaire du RSEDD, à optimiser une relation coûts (coûts d'information et coûts exclusifs) / bénéfices, mais reposerait plutôt sur son interaction avec les autres acteurs de sa co-construction. Le gestionnaire du RSEDD est en interaction croissante avec les parties prenantes (utilisateurs potentiels de l'information produite) (Perrini, 2005), mais aussi avec d'autres entreprises intéressées par la communication de ce type d'information (Jenkins and Yakovleva, 2006; Rowley, 1997) et les experts qui occupent le nouveau marché du savoir en matière de RSEDD (Acquier et Gond, 2006).

sociale) est le fruit d'un compromis entre les coûts d'information (ceux liés à la valorisation de l'entreprise par l'investisseur – impact positif) et les coûts exclusifs (ceux liés à la dévalorisation de l'entreprise par les groupes de pression suite à l'obtention de cette information ou par l'accès des concurrents à de l'information confidentielle – impact négatif).

Ce qui suggère d'étudier la stratégie de communication d'information de l'entreprise sous l'angle des pratiques innovantes et des expérimentations menées par les acteurs (Gond, 2006) du RSEDD, i.e. par les experts locaux (le gestionnaire du RSEDD) et les experts globaux (des agences de notation [e.g. STRATOS], des entrepreneurs institutionnels [e.g. GRI], des ONG) qui participent à la co-construction de sa stratégie de communication, pour analyser les apprentissages générés et la manière dont ces apprentissages sont ensuite articulés avec la conception de sa stratégie de RSEDD et, dans une perspective plus macro, avec les normes de divulgation. Nous avons créé, pour ce faire, un forum hybride qui nous a permis de recueillir les représentations des acteurs en présence, à propos du RSEDD. Ce forum hybride se veut à l'image du marché qui est en train de se constituer en matière d'expertise de RSEDD, i.e. composé de gestionnaires du RSEDD, d'un consultant en matière de RSEDD (STRATOS⁶), d'un entrepreneur institutionnel (GRI) et de chercheurs.

Le gestionnaire du RSEDD est donc lui-même un expert de la communication en matière de responsabilité sociale (i.e. un concept flou et en cours de construction), qui tente de se tailler une place au sein de ce marché. Mais il est tiraillé entre la représentation «idéelle» du RSEDD, qui se crée dans les échanges discursifs entre experts réunis dans ce forum, et la pratique concrète du RSEDD, qui consiste à gérer des ressources et des contraintes, comme le montre Vergès au sujet des représentations sociales de l'économie (Vergès, 1989). Afin de ne pas perdre de vue les difficultés du rapport entre théorie (le cognitif) et pratique (le social), nous avons orienté les échanges entre les participants sur leur perception des dilemmes propres à leur stratégie de RSEDD.

Un marché est pourtant en train de se créer autour de l'expertise en matière de RSEDD, largement en marge du comptable praticien qui s'y intéresse peu, mais au cœur de la pratique du gestionnaire du RSEDD. Ce marché vise à permettre à ce concept, flou et malléable, de pénétrer le champ de la gestion et de le rendre mesurable et auditable (Acquier et Gond, 2006). Nous distinguons deux types

⁶. STRATOS est un des plus importants consultants canadiens à offrir des services d'aide à la production de rapports de développement durable (www.stratos-sts.com).

d'expert, que nous faisons intervenir dans un forum hybride, soit des experts locaux (gestionnaires du RSEDD) et des experts globaux (entrepreneurs institutionnels comme la GRI, représentants d'agences de notation et chercheurs intéressés par la question du développement durable en gestion).

2.2 Le marché du RSEDD comme forum hybride

À l'instar de Gond (2006), nous considérons le marché de l'information du RSEDD comme un véritable forum hybride, dont le sens est emprunté à Callon, Lascoumes et Barthe (2001), c'est-à-dire comme un espace d'action au sein duquel on prend des mesures en vertu du principe de précaution (Caron, 2004), de manière à : «clarifier le flou définitionnel, (...) surmonter la difficulté de la mesure (...) et pallier l'absence de méthodes claires pour son déploiement et son contrôle» (Gond, 2006; p. 85). Ces mesures consistent à déterminer notamment à qui s'adressera le RSEDD, de quelles informations il sera composé et dans quelle mesure il s'appuiera sur les lignes directrices de la GRI.

Un important bagage de connaissances scientifiques, sociales, économiques et de gestion s'articule autour de la résolution des dilemmes propres à ces mesures. Gendron (2006) a bien mis en évidence la nature particulière de la problématique environnementale en gestion, i.e. l'énoncé du problème décisionnel archétypique en matière d'environnement, qui se caractérise par une carence en «certitude scientifique (...) sur la qualité des phénomènes, (...) sur les causes, (...) sur leurs conséquences, mais sans pouvoir reporter les décisions jusqu'à l'éventuelle date future où des certitudes scientifiques seraient acquises sur ces différents points» (Godard et Salles, 1991 in Gendron, 2006, p. 79).

Par conséquent, la notion de forum hybride se prête bien à l'expérimentation et à l'analyse de la stratégie de RSEDD, dans un contexte caractérisé par «(...) une interpénétration entre la construction scientifique et la construction sociale des problèmes environnementaux» (Gendron, 2006; p. 79). En situation d'incertitude scientifique, il ne s'agit surtout pas de ne rien faire, mais de s'engager dans une démarche d'évaluation du danger et de recherche de moyens de le maîtriser (Callon, Lascoumes et Barthe, 2001). Il s'agit donc essentiellement, pour les experts réunis

dans ce type de forum, de prendre les mesures nécessaires pour maximiser la pertinence de l'information produite par le RSEDD, voire, pour certains, réduire le nombre de lecteurs insatisfaits. Dans ce contexte, se développe un récit de l'engagement, qui vise le proche et le lointain, la société et l'environnement, le local et le global, pour se réconcilier avec des partenaires nombreux et exigeants qui ont des attentes spécifiques (D'Almeida, 2006). D'autres, comme de la Broise (2006), y voient l'émergence d'une connivence entre l'entreprise et la société civile, «avec ce que cette reconnaissance mutuelle suppose potentiellement de complicité et d'indulgence» (de la Broise, 2006; p. 44).

Un forum hybride constitue donc, par la même occasion, un lieu capable d'endiguer la pluralité des stratégies de RSEDD des entreprises, de manière à parvenir à les comparer et à accroître le potentiel régulateur de ce mode de divulgation. Gendron (2006) a bien montré que «la communauté d'un système de valeurs ou de représentations constitue un principe d'action, c'est-à-dire une forme institutionnelle capable de canaliser les comportements dans les cas où une routine ou une convention tacite de comportement vient se substituer à la diversité potentielle des initiatives individuelles» (Gendron, 2006; p. 59). Toutefois, le lien entre représentations et pratiques sociales (Vergès, 1989) dépasse largement la présente communication, qui se veut davantage une étude descriptive des représentations des experts à propos des dilemmes du RSEDD. Notre démarche est encore trop jeune pour nous permettre de porter une conclusion sur l'impact des échanges articulés dans ce forum sur les pratiques concrètes en matière de RSEDD.

3. MÉTHODOLOGIE

Pour mener cette recherche, nous nous sommes engagés dans une démarche de recherche-action (Mesnier et Massicotte, 2003) et nous avons créé un espace d'action dialogique (un forum hybride) d'une journée, réunissant 9 experts / gestionnaires du RSEDD d'entreprises, un expert / agence de notation (Stratos), un expert / entrepreneur institutionnel (GRI⁷) et 6 experts / chercheurs. La journée s'est déroulée de la manière suivante : elle a débuté avec la présentation par les experts / chercheurs des résultats de l'analyse de rapports de développement durable, suivie des

⁷. Au moment de la participation de cet expert à notre étude, la GRI était à travailler sur sa version G3.

présentations par les experts / gestionnaires de la stratégie de communication de leur entreprise, pour se terminer par une discussion en plénière animée par un expert / chercheur, spécialiste de la communication en matière de développement durable. Des entretiens préalables ont été réalisés avec les experts / gestionnaires du RSEDD, de manière à favoriser la convergence du débat et de la réflexion sur les contraintes et objectifs de la stratégie de communication d'information en matière de développement durable. Nous avons invité les experts / gestionnaires à répondre aux questions suivantes: 1. démarche (historique et engagement), 2. le comment et le pourquoi de la divulgation «volontaire», 3. le comment et le pourquoi des lignes directrices de la GRI. Les entreprises représentées par les experts de ce forum sont décrites dans le tableau 1.

{Insérer le tableau 1 ici}

Les six chercheurs ont été sélectionnés pour leur intérêt pour les stratégies de RSEDD, ayant étudié, pour certains, les rapports de développement durable publiés en 2004 par dix entreprises, dont la moitié provient d'entreprises dont les activités sont à fort impact environnemental (secteur primaire), pour d'autres, les rapports publiés par quatre banques canadiennes et étrangères, chefs de file en matière de divulgation et, pour un autre, les rapports sociaux et environnementaux en France.

Les représentations constituent le principal médium utilisé pour rendre compte des échanges qui ont eu lieu dans ce forum. L'intérêt du concept de représentations sociales pour notre objectif de recherche est double. D'abord, elles sont perceptibles, puisqu'elles «circulent dans les discours, sont portées par les mots, véhiculées dans les messages et images médiatiques, cristallisées dans les conduites et les agencements matériels ou spatiaux» (Jodelet, 1989; p. 48). Ensuite, elles permettent de tenir compte de la place ou de la position sociale qu'occupe l'expert, puisque les fonctions qu'il remplit, déterminent les contenus représentationnels et leur organisation, à partir du rapport idéologique qu'il entretient avec le monde extérieur. C'est pourquoi les représentations sociales sont traitées à la fois comme champ structuré et comme noyau structurant. Ils agissent comme un noyau structurant car la «naturalisation» des notions «leur donne valeur de réalités concrètes directement

lisibles et utilisables dans l'action sur le monde et les autres» (Jodelet, 1989; p. 72). Les représentations servent d'ancrage à l'instrumentalisation du savoir en lui conférant une valeur fonctionnelle pour l'interprétation et la gestion de l'environnement. Ce qui nous amène à nous intéresser à ces représentations, considérant leur potentiel régulateur, i.e. leur capacité à rendre comparables les pratiques des entreprises en matière de RSEDD, par la voie des experts qui échangent leurs représentations au moment de mener leur expérimentation et d'innover pour se tailler une place sur le marché de cette expertise.

4. LES DILEMMES DU *REPORTING*

Soulignons d'abord la diversité des entreprises représentées par les experts / gestionnaires du RSEDD réunis dans ce forum. Cette diversité provient du rapport au social, tel que défini par la mission de certaines entreprises, et du rapport à l'environnement, induit par les activités de certaines autres, qui entraînent un positionnement de départ différencié quant à la contribution de l'organisation au développement durable.

Ainsi, entreprises d'économie sociale, producteurs d'hydroélectricité, firmes de télécommunication ou entreprises du secteur primaire ne partent pas sur un pied d'égalité relativement à leur performance en matière de développement durable. Un autre facteur de différenciation des experts de ce forum provient du fait que plusieurs proviennent d'entreprises qui avaient déjà un long historique de production de rapports en matière environnementale ou sociale, et d'autres non. Le défi a donc consisté pour elles à développer de nouveaux volets dans leur rapport pour restructurer celui-ci dans une perspective de développement durable. Un autre groupe d'entreprises en était à ses débuts en matière de RSEDD.

Nous avons recueilli les représentations des experts (en entreprise, consultants et chercheurs) à propos des questionnements suivants, qui ont dominé leur discours et qui, dans une large mesure, ont fait l'objet de dilemmes : 1. pourquoi produire un tel rapport, 2. qui impliquer dans son élaboration et quel est l'auditoire visé, 3. quoi communiquer, les bons coups seulement ou aussi les mauvais coups, 4. comment le faire, impliquant l'adoption (voire l'adaptation) de lignes directrices de divulgation, et

5. quand produire un tel rapport, en fin d'année avec le rapport annuel ou tout au long de l'année (voir le tableau 2). Il va de soi que ces éléments sont inter reliés, par exemple, les personnes impliquées dans la production du rapport auront un effet sur ce qui sera priorisé en terme de contenu et sur le positionnement de l'entreprise à l'égard des lignes directrices de divulgation.

{Insérer le tableau 2 ici}

Le dilemme entourant le «pourquoi» de la communication

S'interrogeant sur les motifs de la communication en matière de développement durable, deux principaux dilemmes transcendent le discours des experts. Le premier dilemme s'articule de la manière suivante: est-ce qu'un tel rapport vise à satisfaire les besoins de l'entreprise, suite aux pressions des agences de notation, des clients, etc., pour réduire les risques financiers et de réputation et pour lui donner une «vitrine» pour faire la promotion de ses actions «durables» ou, au contraire, est-il davantage orienté vers les besoins des parties prenantes en vue d'entreprendre ou de consolider avec elles un dialogue? Le second dilemme s'énonce comme suit: est-il plus important de divulguer de l'information comparable, à l'aide d'indicateurs universels, ou au contraire de mettre en évidence son caractère distinctif, son originalité, à partir d'indicateurs spécifiques?

Le premier dilemme a été soulevé par les chercheurs de ce forum, mais il ne se pose pas pour les autres experts pour qui le développement durable est profitable à la fois pour l'entreprise et pour la société, témoignant ainsi du déploiement de la logique intégrative (Hoffman, 1999 *in* Caron et Turcotte, 2006a) (par opposition à la logique distributive selon laquelle ce qui est gagné d'un côté doit nécessairement être perdu de l'autre), ou de l'allégorie de la réconciliation (Caron et Turcotte, 2006b), dominante dans le discours des experts, *qui se reflète dans la mise en évidence d'une possible réconciliation des dimensions environnementale, sociale et économique* (Chercheurs 2 et 3). Mais, la situation gagnante-gagnante sera beaucoup moins évidente pour certains experts réunis dans ce forum, le type de secteur jouant un rôle important. En revanche, certains secteurs sont plus en mesure de «profiter» des nouvelles contraintes écologiques posées aux entreprises, comme par exemple les entreprises de

télécommunication qui peuvent se faire une belle image à moins de frais que des entreprises comme Alcan. Ceci dit, pour traduire l'importance pour l'entreprise d'y voir un moyen d'accroître sa valeur, les experts invoquent les recherches *qui ont montré qu'il y avait une corrélation positive entre la rentabilité financière à long terme et la gestion de risques extra financiers, soit les risques environnementaux, sociaux et de gouvernance*. Par exemple, *selon une étude du Global Environmental Management Initiative (GEMI), la valeur réelle d'une entreprise est associée à la valeur des actifs à laquelle on ajoute une valeur intangible qui comprend ce qui est fait pour protéger l'environnement, la santé et la sécurité de nos employés* (Expert 5).

Pour eux, développement durable et entreprise durable sont synonymes, comme le souligne l'expert 5: *Notre entreprise est en activité depuis 125 ans, pour que la société soit durable, il faut des entreprises durables et c'est en prenant nos responsabilités qu'on devient durable*.

Ainsi, plusieurs experts ont évoqué comment, tout en les sensibilisant au défi du développement durable, le rapport contribue à la fierté des employés en mettant en exergue les résultats obtenus et les efforts consentis à la performance sociale et environnementale de l'entreprise. Du côté de la haute direction, ce sont les bénéfices d'une gestion des dimensions sociales et environnementales (rétention et fierté des employés, réduction des coûts, mise en marché des produits) que les experts cherchent à démontrer. Un expert expliquait notamment comment la présentation des efforts faits par l'entreprise en matière environnementale et sociale peut contribuer à révéler sa « valeur intrinsèque », c'est-à-dire sa valeur sur les marchés boursiers: *Il y a une différence entre la valeur réelle de l'entreprise et la valeur que lui accorde le marché boursier et cette différence est due au manque d'information. Ainsi, si on fait de bons rapports, si on communique bien les programmes ça peut faire augmenter la valeur de notre compagnie sur le marché* (Expert 5).

Pour plusieurs experts, la réduction des coûts constitue le principal motif pour s'engager dans une démarche de communication, comme c'est le cas pour celui-ci : *Suivre des processus avec un œil environnement nous permet de réduire les coûts. Cela a été reconnu par la direction et c'est pour cette raison qu'ils nous ont accordé*

le mandat l'année dernière de coordonner l'ensemble des questions de responsabilité d'entreprise et de développer la vision et la stratégie de la compagnie (Expert 5). Dans un contexte de filiales, le rapport fait même partie des arguments de vente pour obtenir du capital auprès de la société mère.

Pour certains, la rentabilité financière de l'entreprise serait même un pré-requis au développement durable: *si on n'est pas profitable ou viable, on n'a aucune chance de participer au développement durable (Expert 5). Pour eux, l'actionnaire est le premier acteur à satisfaire, viennent ensuite les communautés où on est présent pour augmenter les standards d'emplois (Expert 6). Un expert a toutefois mis en évidence la difficulté de réconcilier les objectifs à court terme des projets réalisés dans les pays en voie de développement, avec les objectifs à long terme du développement durable (Expert 9).*

En réponse au deuxième dilemme, les indicateurs comparatifs occupent une place importante dans les représentations des experts. En effet, plusieurs ont montré que le rapport de développement durable est envisagé comme un des outils permettant à l'entreprise de se positionner avantageusement, en obtenant des reconnaissances telles que figurer dans les index de développement durable et de responsabilité sociale et être choisie par des investisseurs éthiques, voire d'assurer son leadership par rapport à l'ensemble de son secteur. En retour, ces reconnaissances *posent des défis supplémentaires, parce qu'il nous faudra rendre davantage compte de nos actions, mais nous sommes optimistes quant à la réalisation de nos objectifs, s'ils sont suivis de manière continue (Expert 1). Nous reviendrons plus loin sur la propension de la communication de cette information à engendrer des pratiques durables (son potentiel exécutoire).*

En terminant, si pour plusieurs experts, il s'agit de se doter d'une *vitrine de développement durable pour démontrer sa capacité à exploiter les ressources de façon responsable (Expert 5), les chercheurs soulignent le danger du marketing éthique (Chercheur 1).*

Le dilemme entourant le «qui» de la communication

Ce dilemme met en scène deux groupes d'acteurs, d'abord ceux qui participent à la production du rapport et ensuite ceux à qui il est destiné. Concernant les producteurs du rapport les questions qui se posent sont les suivantes: Est-ce que les gens de la base doivent être impliqués dans la production de ce rapport ou seulement la haute direction? Est-ce que les partenaires sont impliqués dans la démarche de production d'un rapport de développement durable, à quel moment et jusqu'à quel point?

En réponse à ces interrogations, des experts soulignent que la production d'un rapport de développement durable peut faire suite à une demande de la haute direction, ou être impulsée au contraire par la base. Mais même dans le second cas, la haute direction prend le relais de manière à ce que soit mis en place un système d'information et soient injectées les ressources nécessaires à la production d'un tel rapport.

La consultation des partenaires peut toutefois rallonger de manière importante le processus de divulgation, comme le souligne un expert: *Après trois ans de travail, nous avons adopté notre politique, objet d'une consultation menée démocratiquement auprès des conseils de représentants, pour finalement déposer notre bilan de responsabilité cette année* (Expert 8).

Dans un premier cas, c'est en raison de son expérience antérieure que l'expert a décidé de produire un rapport de développement durable. Dans un autre, l'expert responsable comptait sur l'ambition de leadership de sa direction pour s'engager dans une telle démarche. Les personnes susceptibles d'être impliquées, par la suite, dans le processus ont aussi une importance déterminante. L'un des défis demeure de traiter des « bons » sujets, et les experts ont évoqué plusieurs mécanismes visant à garantir la pertinence des champs couverts par le rapport : mise en place de comités, recours à des experts conseils externes, consultation des parties prenantes internes et externes.

Pour l'expert 8, il a fallu *monter un forum de consultation réunissant 70 personnes, soit des gestionnaires d'entreprise, de nos membres et des experts externes. Ce forum (...) permettra, à partir des travaux préalables que nous avons faits, de répondre aux*

attentes du plus grand nombre et de prioriser nos indicateurs en fonction des différents domaines auxquels touche notre entreprise (Expert 8).

Pour un autre expert, une refonte du système de gestion a été nécessaire pour assurer une gestion intégrée du développement durable: *Nous sommes en train de casser les silos pour avoir un système de gestion intégré. Cette année, nous avons commencé ce processus avec l'équipe de direction pour la responsabilité d'entreprise qui regroupe des intervenants de santé et sécurité, d'environnement, des communications, des achats, du système d'approvisionnement, relations industrielles, ressources humaines. Les gens qui sont assis autour de la table sont des représentants qui touchent à l'ensemble des activités au niveau de la gouvernance, de l'économie, de l'environnement et du social. Ainsi, nous sommes capables d'établir pour l'ensemble de la compagnie une série d'objectifs clés (Expert 5).*

Plusieurs experts cherchent donc à associer des partenaires à la production du rapport. L'un d'eux est à mettre sur pied un comité consultatif sur le développement durable pour la région qui serait consulté quant au contenu du rapport (sujets d'intérêt et indicateurs). Les consultations permettent de ne pas réduire le rapport à des informations qui semblent pertinentes à l'organisation, en omettant des domaines qui intéressent pourtant certaines parties prenantes. La consultation de partenaires externes permet notamment de savoir si l'information est accessible, quels sont les sujets relatifs au développement durable qui importent aux Québécois, et de construire le rapport à partir de ces informations. Certains experts disent aussi se référer à la norme AA 1000 dans le cadre de la participation des parties prenantes à la production du rapport: *Les normes proposées par AA1000 correspondent aux valeurs de gestion participative de notre entreprise et sont en continuité avec sa planification stratégique, c'est-à-dire l'identification de ses parties prenantes et l'importance de leurs attentes par rapport à ses actions (Expert 2).*

On a pu distinguer chez les experts deux stratégies pour ce faire : certains responsables jugent des indicateurs et les choisissent de façon relativement autonome, tandis que d'autres, tout spécialement les entreprises financières d'économie sociale, se prêtent à des opérations de consultation à l'intérieur de l'entreprise de manière à

choisir, mais aussi éventuellement à construire des indicateurs, ce qui se traduit par une opération d'envergure pour les grandes entreprises. Plusieurs experts se sont donc lancés dans une opération de création d'indicateurs qui bénéficiera d'une consultation élargie de manière à ce que le rapport propose non seulement des indicateurs de la GRI, mais aussi des « indicateurs maison ». Ces experts envisagent un important travail quant à la structure du rapport et à la contribution des personnes concernées par sa production.

Les comités mis sur pied par les experts pour mettre en œuvre la stratégie de communication de l'entreprise peuvent être vastes: *Nous travaillons (...) à mettre en place un comité consultatif sur le développement durable pour notre région avec des partenaires de différents horizons, ce qui nous permettrait d'avoir des avis supplémentaires quant à la pertinence de notre rapport et surtout sur nos activités, et d'être en constante amélioration* (Expert 7).

Le processus de collecte de données peut être fastidieux; pour les grandes entreprises, le processus au chapitre de la production de l'information est très lourd. Plusieurs experts mentionnent que le système de collecte de données et de contrôle implique jusqu'à 200 intervenants dans l'entreprise, et correspond au travail à temps plein par année de trois à quatre personnes. Plusieurs experts disent collaborer avec leur département de communication pour produire leur rapport, et certains mentionnent aussi que leur département juridique révise et approuve le rapport. Dans une entreprise en particulier, la réalisation du rapport est assurée par un comité de pilotage impliquant le président directeur général, les responsables des affaires juridiques, de la planification et de la recherche.

Concernant les destinataires du rapport de développement durable, plusieurs experts ont insisté sur la volonté que le rapport soit lu. Ce qui implique une démarche de consultation préalable : *Avant même de divulguer, il faut penser au système de gestion et comprendre nos enjeux, comprendre nos partenaires et ce qu'ils veulent savoir. Ce qu'ils veulent savoir, c'est principalement comment on prend nos responsabilités* (Expert 5). Ce qui montre bien la dimension co-construction du rapport, le contenu n'étant pas décidé totalement unilatéralement, mais bien dans le cadre d'un dialogue

social où les demandes des autres acteurs sont interprétées et traitées en fonction des impératifs communicationnels. L'un des experts s'est attardé sur le défi particulier que pose un rapport de développement durable destiné à un public qui n'est pas nécessairement au fait de ce qu'est le développement durable; il est par conséquent nécessaire selon lui que le gouvernement mène un travail de sensibilisation auquel les entreprises pourraient contribuer. L'expert soulignait que les rapports de développement durable ne peuvent être porteurs que pour autant que la population comprend en quoi consiste le développement durable, et que la divulgation participe d'un mouvement général de la société dans son ensemble vers cet objectif du développement durable. Faire connaître le développement durable et la contribution de l'entreprise au grand public est donc l'un des objectifs visés par les experts qui produisent un rapport de développement durable; mais on vise également une sensibilisation à l'intérieur de l'entreprise, auprès des employés comme de la haute direction.

Pour un expert qui souhaite mettre en évidence la spécificité des actions de son entreprise en matière de DD, l'adaptation du rapport à un public cible (en fonction de sa maîtrise de la question) est essentielle. Le rapport de DD auquel a participé un expert *a été additionné d'un feuillet synthèse permettant à un public plus large de connaître sa politique environnementale* (Expert, 4). Il a également *créé un site Internet sur le développement durable afin de ne pas limiter l'accès des informations qu'elle produit à un public spécialisé* (Expert, 4).

Le dilemme entourant le «quoi» communiquer

Est-ce qu'on produit un rapport long ou court? Est-ce qu'on divulgue seulement les bons coups, ou aussi les mauvais coups? Est-ce qu'on communique à propos des résultats ou à propos des moyens? Est-ce qu'on communique de l'information universelle et comparable ou de l'information spécifique?

Les décisions quant au contenu des rapports opposent la reddition de comptes à un exercice de promotion de la part de l'entreprise. La divulgation des mauvais coups constitue l'élément qui distingue ces deux alternatives. Or, l'expert voit dans la

divulgarion des mauvais coups, la possibilité de contextualiser, d'expliquer une information qui est rendue publique de toute façon. Enfin, les experts se sont interrogés sur la divulgation de mauvaises performances et la publication d'informations négatives. Bien que tous les experts s'entendent sur la nécessité de ne pas taire « les mauvais coups », les échanges sur la question laissent penser qu'il s'agit surtout de les contextualiser plutôt que de tout simplement rendre compte d'une mauvaise performance ; ainsi, les participants s'accordaient sur le fait qu'il vaut mieux traiter des moins bons coups dans un esprit de transparence, que de les passer sous silence dans la mesure où ceux-ci seront de toute façon repris et diffusés dans d'autres cadres et que certains d'entre eux peuvent même avoir des impacts financiers⁸.

Un expert souligne que *même si nos résultats ne sont pas les meilleurs, ils seront tout de même publiés, et nous chercherons à y remédier* (Expert 7). Par contre, pour un autre expert : *Notre rapport s'appelle un rapport de responsabilité d'entreprise. Dans celui-ci, on rend des comptes sur les mesures que l'on a prises pour bien faire les choses en environnement et du côté social* (Expert 5).

On s'est donc interrogé sur la compatibilité de ces deux objectifs : est-il possible de concilier la reddition de comptes qui suppose un format permettant notamment la comparabilité dans le temps et dans l'espace, et la communication sur les programmes mis en œuvre et les succès qui varient d'année en année?

Est posée ici toute la question de l'objet de la reddition : résultats, ou moyens utilisés pour les atteindre? Si les experts évoquent la nécessité de rendre des comptes, ils ont surtout insisté sur l'importance de faire connaître au public et à leurs parties prenantes, et même à la haute direction, leurs efforts en matière de développement durable. Ainsi un expert préfère les indicateurs proactifs qui permettent *de mettre en place des mesures pour prévenir des déversements, les pénalités, les infractions. L'indicateur proactif serait: combien d'employés formés? Quel pourcentage d'unités d'affaires certifiées ISO 14000?* (Expert 9).

⁸ On peut se demander par ailleurs comment serait traitée une performance négative dans les cas où il est peu probable qu'elle puisse être connue du public.

Ainsi, l'un des experts publie une sorte de magazine, constitué d'articles rédigés par des employés ainsi que des partenaires, mais contenant aussi les indicateurs jugés les plus pertinents. Les sujets traités sont ici choisis sur une base « ad hoc », en fonction des initiatives promues par chacune des usines au cours de l'année. Un tel document se distingue du rapport de développement durable d'une autre des entreprises participantes qui atteint pas moins de 700 pages. Mais on s'interroge toujours sur la façon de réaliser un rapport à la fois simple et complet.

On s'est interrogé lors du débat sur la compatibilité d'une stratégie permettant de faire valoir les particularités d'un secteur ou d'une entreprise avec l'ambition de comparabilité de la reddition de comptes. Un expert, notamment, *utilise les normes de la GRI avec le [supplément sectoriel] comme outils de référence et des outils d'amélioration comme l'évaluation par la firme Stratos* (Expert 5).

Si pour certains, l'application des lignes directrices de la GRI (la mesure des indicateurs de la GRI) est un problème de ressources (souvent largement insuffisantes), pour les entreprises qui en ont suffisamment et qui ont développé une expertise de longue date en matière d'information non-financière, l'enjeu principal est la traduction de leur spécificité à travers ces indicateurs universels. Ainsi, un expert qui a à son actif un historique de communication en matière d'environnement qui date de plus de 35 ans et qui dispose à cette fin d'un large bassin de ressources, *un équilibre est à trouver entre les points intéressants issus de nos réalisations annuelles et le discours à tenir afin de justifier notre prose en matière de responsabilité par rapport aux différents volets du développement durable* (Expert 4). Dans ce cas, transparaît un souci d'adaptation du rapport de DD à différents publics cibles.

Pour un expert dont la formation est en comptabilité financière, un exercice de reddition de comptes en bonne et due forme est indispensable : *Je suis issue du secteur financier traditionnel, pour moi l'idéal serait qu'on ait des états financiers, environnementaux et sociaux, qu'on puisse construire et calculer des ratios, et puis qu'on puisse facilement comparer les entreprises. Même si tous les travaux dans la GRI tendent à permettre une certaine comparabilité, on n'en est pas encore là* (Expert

3). Un autre souligne l'importance de se rapprocher d'un exercice de reddition de comptes : *Nous voulons établir une continuité entre le rapport financier et le rapport de responsabilité d'entreprise, en particulier en ce qui a trait à la façon dont l'information est présentée* (Expert 5). Cet expert s'est placé dans la peau de l'utilisateur de l'information, et non dans celle du fournisseur de l'information. Le fait qu'il ait tenu à le préciser est révélateur d'une certaine rupture entre ces deux entités, quant au contenu et à la forme de l'information à présenter, rupture qui est connue intuitivement par les experts.

Le dilemme entourant l'utilisation d'outils de divulgation (le comment)

L'utilisation des critères de la GRI soulève des dilemmes particuliers : 1. celui de l'universalité ou de la spécificité des indicateurs, et 2. celui de la forme à donner à ce rapport. L'exigence d'exhaustivité des champs couverts par les indicateurs du GRI et les choix éditoriaux en fonction du plan et des initiatives annuelles que l'on souhaite présenter se posent comme un véritable dilemme pour les entreprises. La question qui s'est posée le plus à travers les débats concernant les lignes directrices tournait autour de la capacité des indicateurs de la GRI à bien faire ressortir la performance des entreprises dans les domaines sociaux et environnementaux, surtout lorsque celle-ci est jugée exceptionnelle compte tenu des caractéristiques intrinsèques de l'organisation. Pour certains, des indicateurs reconnus et universels permettent de faire ressortir les caractéristiques distinctives de l'entreprise, alors que pour d'autres il est nécessaire de développer d'autres indicateurs que ceux proposés par la GRI pour ce faire. On s'est interrogé lors du débat sur la compatibilité d'une telle stratégie permettant de faire valoir les particularités d'un secteur ou d'une entreprise avec l'ambition de comparabilité de la reddition de comptes. Un expert dit avoir *beaucoup travaillé grâce au supplément sectoriel* (Expert 3), pour concevoir son premier rapport de développement durable.

Le choix des indicateurs doit permettre de faire ressortir le caractère distinctif de l'organisation et il n'est pas certain que les lignes directrices permettent vraiment de mettre en valeur la rentabilité sociale des organisations.

Les lignes directrices sont connues et utilisées par la quasi totalité des experts pour qui elles servent minimalement de référence, et souvent de base à l'élaboration du rapport. L'intérêt des lignes directrices de la GRI réside dans le fait qu'il s'agit d'un cadre de référence reconnu au niveau international et adapté au monde des affaires. Pour plusieurs l'objectif est de *Produire un rapport de développement durable qui traduise une excellente, sinon la meilleure utilisation des lignes directrices de la GRI, afin d'acquérir davantage de légitimité en dépassant la simple production de rapport* (Expert 2).

Le deuxième intérêt réside dans sa souplesse, comme le souligne notamment un expert : *En tant que reporteur, la souplesse est aussi un avantage. Étant une petite structure, il est plus difficile d'avoir les ressources nécessaires pour être conforme dès le départ* (Expert 3).

Pour un autre : *nous ne cherchons pas à créer de nouveaux indicateurs, mais plutôt à redéfinir ceux qui sont les plus importants dans des grilles comme celles de la GRI* (Expert 7). Pour un autre dont l'entreprise a toujours cherché à être première en tout, leur position face à la GRI est de *s'en inspirer comme on l'a fait avec ISO, pour un jour éventuellement, arriver avec quelque chose de conforme, mais j'ai l'impression qu'on va aller plus loin que la GRI. (...) Le défi est de trouver des indicateurs proactifs* (Expert 9).

La production du rapport, tout spécialement en conformité avec les lignes directrices de la GRI suscite néanmoins chez les experts un commentaire universel : le processus est lourd et fastidieux, de même que le rapport susceptible d'en résulter. Les lignes directrices touchent à peu près tous les domaines de l'organisation. Pour les petites structures notamment, les indicateurs proposés par le GRI ne semblent pas pertinents et de larges sections s'avèrent sans objet ou nécessitent une information difficile à trouver.

Par ailleurs, certaines informations sont plus difficiles à retracer que d'autres selon le système de gestion en place; la production d'un rapport de développement durable qui couvre autant l'économique que le social et l'environnemental suppose un système de

gestion intégré qui n'est souvent pas encore en place. Pour une entreprise mère, existe aussi le défi de la performance de ses filiales, surtout lorsque l'organisation est très décentralisée mais aussi très diversifiée au chapitre de ses activités.

Par exemple, pour l'un d'eux *le défi de la reddition de comptes tient à notre structure très décentralisée. (...) Il est difficile d'aller chercher l'information. De plus, il n'y a pas de système en place. Une seule unité est certifiée ISO 14001, alors que 35 sont déjà certifiées ISO 9001* (Expert 9).

Certains experts soulignent le processus d'amélioration continue à travers lequel les lignes directrices ont évolué depuis leur première publication. Ils apprécient aussi la souplesse qu'elles permettent, bien que comme le fait remarquer l'expert utilisateur de rapports, cette souplesse peut ouvrir la voie à un marketing de l'éthique, c'est-à-dire à un processus de reddition qui correspond surtout à un exercice de promotion.

Des indicateurs universels nous permettent de nous comparer aux autres entreprises et donnent de la crédibilité à la démarche (évitent le *greenwashing*), alors que des critères spécifiques permettent à l'entreprise de rendre compte de ses actions propres. Pour les experts qui entament une démarche de divulgation, la complétude du rapport sera progressive, certains indicateurs seront priorisés et d'autres, nous l'avons vu, prennent la forme «d'indicateurs maison». De façon plus générale, bien que bon nombre de rapports incluent un tableau synthèse des indicateurs de la GRI, plusieurs d'entre eux jugent que ces indicateurs ne sont pas toujours pertinents et qu'il est par conséquent nécessaire d'opérer une sélection. Dans ce cadre, les indicateurs de la GRI peuvent servir de base à une réflexion permettant de construire de nouveaux indicateurs.

Pour certains *la procédure suivie cette année a été de présenter une première ébauche d'indicateurs au comité de coordination générale de l'institution et d'en discuter dans toute l'entreprise afin d'obtenir un consensus à terme, de faire valider les indicateurs présentés au conseil d'administration et de mettre à jour les systèmes d'information* (Expert 1).

Il n'en reste pas moins que selon un autre expert, en proposant des indicateurs universels et en offrant un cadre garantissant une certaine complétude du rapport, les lignes directrices GRI permettent de faire de l'étalonnage et de comparer les entreprises entre elles. Cela incite toutes les organisations à améliorer leurs programmes environnementaux, et se traduit même par une véritable obligation de reddition. Les lignes directrices ont ainsi un véritable effet d'entraînement et contribuent à l'amélioration continue de la performance sociale et environnementale de l'entreprise. Comme l'indique un des experts : *Ça nous permet d'avoir une certaine uniformité dans le genre d'indicateurs qui est utilisé. Ça nous permet de faire de l'étalonnage (du benchmarking) en comparant les entreprises entre elles. Ça nous permet d'améliorer tous les programmes environnementaux de l'entreprise. Ça favorise l'établissement de programmes* (Expert 5).

Par ailleurs, pour la quasi totalité des experts, il semble bien que la référence aux indicateurs de la GRI demeure partielle. Enfin, un expert a fait une réflexion relativement à la valeur des indicateurs. Selon lui, les indicateurs présentés dans les rapports peuvent être de qualité variable, c'est-à-dire que certains indicateurs sont faciles à publier sans toutefois être garants d'une performance exceptionnelle ; les rapports qui utilisent ce procédé s'apparentent à du « greenwashing » et ne font pas preuve d'un véritable engagement. On souhaite se démarquer de tels rapports pour atteindre ce qui se fait de mieux dans le secteur.

En tous les cas, le rapport de développement durable fait déjà souvent partie d'un ensemble plus large d'outils de communication parmi lesquels on compte le site Web ainsi que des publications plus ou moins régulières de l'entreprise destinées à ses différents publics (employés, dirigeants, clients, communautés). Une des pistes qui semblait se dessiner est la production de deux outils distincts, l'un plus exhaustif, accessible sur la toile ou dans un document potentiellement volumineux, et l'autre plus sommaire dont la facture vise à intéresser le plus de lecteurs possibles.

Le dilemme entourant le «quand» communiquer

Compte tenu de la lourdeur du processus, certains experts songent à une publication biennale du rapport, moins lourde qu'une production annuelle. Par ailleurs, alors

qu'une organisation souhaite établir une continuité entre le rapport financier et le rapport de développement durable au niveau de la présentation des informations, plusieurs experts intègrent ou songent à intégrer le rapport de développement durable à leur bilan annuel.

5. ANALYSE ET DISCUSSION DES RÉSULTATS

Ces résultats montrent que la démarche de RSEDD est bien ancrée dans les grandes entreprises, bien qu'elle soit, pour plusieurs, relativement embryonnaire. La principale motivation des entreprises à s'engager dans une telle démarche est la valeur qu'elle en espère, à tout le moins en matière de réduction des coûts. Ce à quoi rétorquent les chercheurs en mettant en évidence le danger de marketing éthique ou de *greenwashing* des entreprises. Au chapitre des partenaires consultés, d'importants efforts sont orientés vers la consultation interne plutôt que vers la consultation externe. Ceci s'explique par les difficultés liées à la gestion d'un processus novateur pour lequel les gestionnaires ont un apprentissage à acquérir et à transmettre aux parties concernées. De plus, la structure de l'entreprise (surtout la structure en silos) ne se prête pas toujours très bien à la logique transversale de cette forme de divulgation. Ce qui est susceptible de ralentir le processus de cueillette et de compilation nécessaire à la satisfaction des critères de la GRI, notamment. Ce qui laisse, somme toute, peu de place pour une consultation externe exhaustive.

En revanche, pour les gestionnaires qui ne sentent pas véritablement de pression de l'externe pour produire ce type d'information, une consultation externe prend pour eux la forme d'une démarche de sensibilisation et d'éducation des utilisateurs de l'information (le public en général), au développement durable. Ils s'attribuent en quelque sorte un mandat éducatif et se donnent du coup l'occasion de transmettre leur vision du développement durable. Les gestionnaires ont finalement mis l'accent sur l'importance de l'apprentissage de leur propre entreprise à l'égard du RSEDD. Ils priorisent les indicateurs proactifs et ceux qui leur permettent de montrer les efforts consentis par leur entreprise pour inscrire leurs activités dans une démarche de durabilité, plutôt que ceux qui leur demandent de fournir des résultats ponctuels. Ce qui les amène à apprécier les lignes directrices de la GRI pour leur crédibilité et le balisage qu'elles rendent possible avec les autres entreprises, mais surtout leur

souplesse. La plupart d'entre eux complètent ces lignes directrices par des suppléments sectoriels en la matière et adaptent, traduisent et redéfinissent les indicateurs du GRI, pour mettre en valeur la spécificité de leur entreprise. Et enfin, la fréquence de divulgation connaît des variations importantes, allant d'un rapport mensuel à un rapport annuel, et elle semble dépendre davantage des contraintes internes de l'entreprise, que d'une requête exprimée par les utilisateurs de cette information, que les experts connaissent, finalement, encore très peu.

6. CONCLUSION

Les concepts de développement durable et de responsabilité sociale sont des concepts flous et malléables, en cours de construction. Le gestionnaire responsable de la stratégie de communication de l'entreprise en matière d'information sociale, environnementale et de développement durable est appelé à interagir avec les autres acteurs qui, comme lui, participent à la co-construction de ces concepts et à mettre en œuvre une pratique innovante. La réussite de cette pratique repose sur sa capacité à prendre en compte les besoins réels des utilisateurs de cette information et à faire évoluer sa représentation du développement durable, autrement dit que sa malléabilité s'exerce de façon démocratique. Il s'agit ainsi d'éviter le danger d'un verrouillage de la pratique portée par des experts qui soient étrangers à un compromis plus social autour du rôle de l'entreprise dans la société.

Cette recherche ne permet toutefois pas, pour l'instant, d'établir un lien direct entre les représentations échangées dans ce forum et la stratégie communication des entreprises. Une deuxième phase est prévue, pour la conduite de ce projet, afin d'accroître notamment la variété des acteurs en présence et d'inclure par exemple des ONG, à la demande des entreprises elles-mêmes. Ce qui, nous l'espérons, permettra d'accroître la pertinence des informations divulguées dans ces rapports. Unir chercheurs et praticiens est requis non seulement pour palier au flou décisionnel entourant la problématique de développement durable caractérisée par une carence scientifique, mais aussi pour éviter que le dernier né des régulateurs macroéconomiques n'échappe à l'expertise comptable et subisse le même sort que le prix de revient équitable du début du 20^{ième} siècle.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Acquier, A. et J.P. Gond, (2006), "Les enjeux théoriques de la marchandisation de la responsabilité sociale de l'entreprise", *Revue Internationale de gestion*, Vol. 31, No. 2, pp. 83-91.
- Antheaume, N. et R. Teller, (2001), "Quel regard vers d'autres formes de comptabilité : comptabilité sociétale et environnementale", in Teller, R. et P. Dumontier [sous la dir.], *Faire de la recherche en comptabilité financière*, Paris, Vuibert, pp. 85-99.
- Bebbington, J., R. Gray, I. Thomson et D. Walters, (1994), "Accountants' attitudes and environmentally-sensitive accounting", *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 94, pp. 109-120.
- Bouquin, H. et Y. Lemarchand, (2005), "Émile Rimailho : calcul des coûts et société", in Bouquin H. (sous la dir.), *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, EMS, Paris, pp. 77-94.
- Callon, M., P. Lascoumes et Y. Barthe, (2001), *Agir dans un monde incertain*, Seuil, 358 pages.
- Caron, M.A., A. Fortin et M. NasrEddine, (2006), "Les comptables et la RSE: une question de connaissances ou de compétences? ", *Revue Internationale de gestion*, Vol. 31, No. 2, pp. 92-100.
- Caron, M.A. et M.F. Turcotte, (2006a), "Forces de transformation et d'inertie dans la divulgation de la performance d'entreprise : analyse de rapports de développement durable", *Les cahiers de la Chaire d'information financière et organisationnelle, ESG-UQAM*, No 2006-08.
- Caron, M.A. et M.F. Turcotte, (2006b), "La métaphore de la mesure : étude du potentiel régulateur des pratiques de divulgation en matière de développement durable", in de la Broise P. et T. Lamarche, [sous la dir.], *Responsabilité sociale : vers une nouvelle communication des entreprises?*, Septentrion, pp. 155-175.
- Caron, M.A. (2004), "Les modèles comptables de développement durable comme modèles d'affaires pour une action mesurée", *Les cahiers de la Chaire de responsabilité sociale et de développement durable, ESG-UQAM*, No 03-2004, mai.
- Colasse, B. M Saboly et B. Turrillo, (2001), "De la scientificité des théories issues de la recherche en comptabilité financière", in Teller, R. et P. Dumontier [sous la dir.], *Faire de la recherche en comptabilité financière*, Paris, Vuibert, pp. 3-18.
- Cormier, D., I. M. Gordon et M. Magnan, (2004), "Corporate environmental disclosure : contrasting management's perceptions with reality", *Journal of Business Ethics*, Vol. 49, No. 2, pp. 143-165.
- Cormier D. et M. Magnan, (2005), "Gerald Feltham : l'information comptable vue dans une perspective économique", in Colasse, B. (Ed.), *Les grands auteurs en comptabilité*, EMS, Paris, pp. 240-253.
- D'Almeida, N. (2006), "La perspective narratologique en organisation", in de la Broise P. et Lamarche, T. [sous la dir.], *Responsabilité sociale : vers une nouvelle communication des entreprises?*, Septentrion, pp. 27-38.
- de la Broise, P. (2006), "Entre reddition et légitimation : le rapport annuel d'entreprise", in de la Broise P. et Lamarche, T. [sous la dir.], *Responsabilité sociale : vers une nouvelle communication des entreprises?*, Septentrion, pp. 39-51.
- Fujita, A. et C. Garcia, (2005), "Kiyoshi Kurosawa : le premier samouraï de la comptabilité", in Colasse, B. [sous la dir.], *Les grands auteurs en comptabilité*, EMS, Paris, pp. 163-180.
- Gendron, C. (2006), *Le développement durable comme compromis : la modernisation écologique de l'économie à l'ère de la mondialisation*, PUQ, 277 pages.
- Gendron, C. (2004), "Le commerce équitable : un nouveau mouvement social économique au cœur d'une autre mondialisation", in Favreau, L., Larose, G. et Salam Fall, A. [sous la dir.], *Altermondialisation, économie et coopération internationale*, Collection Pratiques et politiques sociales et économiques, Karthala (France) et Presses de l'Université du Québec (Québec), pp. 158-183.
- Godard, O. et J.M. Salles, (1991), "Entre nature et société : jeux de l'irréversibilité dans la construction économique et sociale du champ de l'environnement", in Boyer, R., B. Chavance et O. Godard, [sous la dir.], *Les figures de l'irréversibilité en économie*, Paris, Éditions de l'École des Hautes études en sciences sociales, pp. 233-272.
- Gond, J.P. (2006), *Contribution à l'étude du concept de performance sociale de l'entreprise : fondements théoriques, construction sociale, impact financier*, Thèse de doctorat, Université Toulouse 1, 626 pages.
- Henriques, I. et P. Sadowsky, (1999), "The relationship between environmental commitment and managerial perceptions of stakeholder importance", *Academy of Management Journal*, Vol. 42, No. 1, pp. 87-99.
- Hoffman, A. (1999), "Institutional Evolution and Change: Environmentalism and the U.S. Chemical Industry", *Academy of Management Journal*, Vol. 42, No. 4, pp. 351-371.

- Igalens, J. (2006), "L'aporie du discours sur la responsabilité sociale de l'entreprise", in de la Broise P. et T. Lamarche, [sous la dir.], *Responsabilité sociale : vers une nouvelle communication des entreprises?*, Septentrion, pp. 203-212.
- Jenkins, H. et N. Yakovleva, (2006), "Corporate social responsibility in the mining industry: exploring trends in social and environmental disclosure", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 14, pp. 271-284.
- Jodelet, D. (sous la dir.) (1989), *Les représentations sociales*, PUF, 447 pages (6^{ième} édition en 1999).
- Lerner, L.D. et G.E. Fryxell, (1994), "CEO stakeholder attitudes and corporate social activity in the Fortune 500", *Business and Society*, Vol. 33. No. 1, pp. 58-81.
- Mesnier, P.M. et P. Massicotte [sous la dir.], (2003), *La recherche-action une autre manière de chercher, de se former et de transformer*, L'Harmattan.
- Perrini, F. (2005), "Building a European portrait of corporate social responsibility reporting", *European Management Journal*, Vol. 23, No. 6, pp. 611-627.
- Quairel, F. (2004), "Responsable mais pas comptable: analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Vol. 10, No. 1, pp. 7-36.
- Roberts, R.W. (1992), "Determinants of corporate social responsibility disclosure: an application of stakeholder theory", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, No. 6, pp. 595-612.
- Rowley, T.J. (1997), "Moving beyond dyadic ties: a network theory of stakeholder influences", *Academy of Management Review*, Vol. 22, No. 4, pp. 887-910.
- Synnestvedt, T. (2001), "Debates over environmental information to stakeholders as a policy instrument", *Eco-Management and Auditing*, September, Vol. 8, No. 3, pp. 165-178.
- Vergès, P. (1989), "Représentations sociales de l'économie : une forme de connaissance", in Jodelet, D., (sous la dir.), *Les représentations sociales*, PUF, pp. 407-428 (6^{ième} édition en 1999).
- Waddock, S.A. (2004), "Parallel universes : Companies, academics, and the progress of corporate citizenship", *Business and Society Review*, Vol. 109, pp. 5-42.
- Wilmshurst, T. D., Frost, G. R. (2001), "The role of accounting and the accountant in the environmental management system", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 10, No. 3, pp. 135-147.

Tableau 1 : Données sur les entreprises représentées par les experts / gestionnaires du RSEDD

Experts	Secteur d'activités	Données générales sur l'entreprise	Mission sociale; O/N	Historique de communication en matière de DD
# 1	Finances	Institution financière d'économie solidaire Actifs : \$ 400 M; 80 employés 3 centres de services	Solidarité et justice; O	Intègre social et économie dans ses rapports depuis ses débuts
# 2	Finances	Fonds de travailleurs créé en 1996	Créer et préserver des emplois de qualité; O	S'intéresse au DD depuis 3 ans
# 3	Finances	Fonds de retraite au bénéfice des travailleurs	Sécuriser les revenus à LT des participants; O	Travaille sur son 2 ^{ième} rapport de DD
# 4	Ressources naturelles	Entreprise du secteur de l'énergie en majorité renouvelable	N; mais reconnaissance de l'impact de ses activités sur l'économie de certaines régions	35 ans d'engagement en environnement 4 ^{ième} rapport de DD
# 5	Service public	Une entreprise en exercice depuis 125 ans	Un service susceptible d'aider la société à croître; N	Vise la production d'un rapport aux 2 ans.
# 6	Ressources naturelles	En affaire au Québec depuis 1950, dans le domaine des ressources naturelles	N; mais soucieux de favoriser l'autonomie des régions exploitées	Des décennies d'engagement social et environnemental
# 7	Ressources naturelles	Secteur de l'extraction et de la transformation des matières premières	N	Produit ce type d'information depuis plus de 10 ans, sous forme d'articles de journaux et suite aux discussions avec le comité consultatif
# 8	Finances	Groupe financier intégré de nature coopérative, existe depuis 108 ans	Contribuer au mieux être économique et social des collectivités et des individus; O	Bilan social depuis 40 ans Un premier rapport de DD prévu pour 2009
# 9	Services	12 000 employés à travers le monde Une trentaine de pays	N	Se préoccupe de l'environnement en 1994, 1 ^{ière} politique en 1997. Admet un certain retard en matière de DD

Tableau 2 : Représentations tirées de l'analyse du discours des experts du RSEDD et du contenu des rapports de développement durable

Catégories d'analyse	Experts – Représentations des dilemmes du RSEDD			Rapports de DD – analyse de contenu Signes de résistance et signes d'accommodement
	Experts – gestionnaires environnementaux	Experts – Consultants et entrepreneurs institutionnels	Chercheurs	
Le pourquoi	Pressions / Opportunités d'affaires	Les leaders intègrent le reporting à la gestion des risques et du rendement	Doute quant à la capacité des externalités à engendrer de la valeur pour l'entreprise	Accroître la valeur de l'entreprise comme motivation première
Le qui	Haute direction / Employés de la base Un processus largement consultatif Sensibiliser et former le lecteur	Les grandes entreprises utilisent de plus en plus les groupes d'intérêt	Déficiences en matière de consultation des ONG et des agences de notation	Peu d'indicateurs du GRI sont mesurés
Le quoi	Reddition de comptes / Exercice de promotion Simplicité / Exhaustivité Bons coups / Mauvais coups Résultats / Moyens Couverture des indicateurs de la GRI / Indicateurs maisons	Accroissement du reporting dans les secteurs où il fait l'objet d'une réglementation	Risque de marketing éthique	Logique intégrative et sous divulgation des mauvais coups Des volets du DD sont non exploités
Le comment	Lignes directrices universelles / Spécifiques Structures et système d'information	Les entreprises qui se réfèrent à la GRI obtiennent un meilleur classement au pointage de Stratos	Mise en cause de la pertinence des lignes directrices de la GRI pour répondre aux besoins des NMSE	Adaptation du concept de développement durable et des indicateurs du GRI
Le quand	Communication annuelle ou biennale	Vise un reporting en ligne, de manière continue	Propose d'ajuster la fréquence en fonction des besoins des utilisateurs de l'information	Très grande variation dans les fréquences de divulgation