

**PERSPECTIVE CRITIQUE SUR LA  
DIVULGATION EN MATIÈRE DE  
DÉVELOPPEMENT DURABLE ET  
L'ÉVALUATION DE LA PERFORMANCE**

Par Marie-Andrée Caron, Hugues Boisvert et  
Paulina Arroyo

Cahier de recherche CICMA 09-01

Juillet 2009

Issn : 1498-2722

---

**Copyright © 2009. Chaire internationale CMA de HEC Montréal.** Tous droits réservés pour tous pays. Toute traduction et toute reproduction sous quelque forme que ce soit est interdite. Les textes publiés dans la série des Cahiers de recherche de la Chaire internationale CMA n'engagent que la responsabilité de leur(s) auteur(s). La publication de ce Cahier de recherche a été rendue possible grâce à des subventions d'aide à la publication et à la diffusion de la recherche provenant des fonds de HEC Montréal.

La Chaire internationale CMA, HEC Montréal, 3000, chemin de la Côte-Sainte-Catherine, Montréal, Québec, H3T 2A7



## RÉSUMÉ

Les rapports de développement durable traduisent-ils fidèlement la performance de l'entreprise? Certains y voient la projection d'une image simplifiée d'une gestion complexe, d'autres soutiennent que ces rapports sont au contraire le reflet d'une gestion superficielle du développement durable. Cette communication propose d'analyser le discours de l'entreprise sur sa performance en matière de développement durable produit dans ces rapports, pour y voir les cadres pour l'action (pour la gestion) que l'entreprise s'y aménage (étudier le lien entre ce discours et ses pratiques). Pour convaincre de sa performance, l'entreprise fait appel à trois types de connaissances (ou sphères de rationalité) (Habermas, 1987), et elle se déplace sur trois régimes d'engagement pour coordonner son action (ou trouver l'action qui convient) à celle de son interlocuteur anticipé (le lecteur de ce rapport) (Thévenot, 2006). Elle se coordonne dans le régime de la justification avec des connaissances émancipatrices, dans le régime de la familiarité avec des connaissances pratiques et dans le régime du plan avec des connaissances instrumentales. Partant de là, le rapport de développement durable peut être envisagé comme une composante à part entière du contrôle de gestion, véhiculant une performance « mécaniste » ou une performance « sportive » (Bourguignon, 1997). Les données empiriques de cette recherche proviennent de l'analyse « quali-quantitative » de 15 rapports de développement durable provenant de 4 entreprises sur une période de 5 ans.

**Mots clés :** rapport de développement durable, performance, discours, contrôle de gestion.



# TABLE DES MATIÈRES

<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>9</b>
1 CADRE CONCEPTUEL.....	9
1.1 <i>Communication réductrice</i> .....	9
1.2 <i>Communication « organisante »</i> .....	10
1.2.1 Régimes d'engagement et sphères de rationalité.....	10
2 MÉTHODOLOGIE – ANALYSE DU DISCOURS.....	13
2.1 <i>Présentation des résultats</i> .....	16
3 DISCUSSION DES RÉSULTATS .....	23
<b>CONCLUSION</b> .....	<b>24</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE</b> .....	<b>25</b>

# LISTE DES TABLEAUX

TABLEAU 1 ÉCHANTILLON ..... 13

TABLEAU 3 CODES ..... 14

TABLEAU 4 CORRESPONDANCE ENTRE LES CONCEPTS DU CADRE D'ANALYSE ET LES CODES UTILISÉS POUR  
L'ANALYSE EMPIRIQUE DES RAPPORTS ..... 15

TABLEAU 5 INDEX DES OCCURRENCES ET DES COUVERTURES MOYENNES ..... 16

TABLEAU 6 NUMÉROTATION DES RAPPORTS DE L'ÉCHANTILLON EN VUE DE L'ANALYSE STATISTIQUE ..... 18

## **LISTE DES FIGURES**

FIGURE 1 COUVERTURE DES RÉGIMES D'ENGAGEMENT.....	17
FIGURE 2 RÉGIMES D'ENGAGEMENT EN NOMBRE D'OCCURRENCES .....	17
FIGURE 3 COUVERTURE COMPARATIVE DU RÉGIME DE LA JUSTIFICATION .....	19
FIGURE 4 COUVERTURE COMPARATIVE DU PLAN – PERFORMANCE MÉCANISTE .....	19
FIGURE 5 COUVERTURE DES RÉGIMES D'ENGAGEMENT DANS LE DISCOURS D'ABITIBIBOWATER .....	20
FIGURE 6 COUVERTURE DES RÉGIMES D'ENGAGEMENT DANS LE DISCOURS D'ALCAN.....	22
FIGURE 7 COUVERTURE DES RÉGIMES D'ENGAGEMENT DANS LE DISCOURS DE CASCADES.....	22





## INTRODUCTION

Parmi les déclarations annuelles diffusées par une entreprise pour rendre compte de sa performance, le rapport de développement durable est certainement celui pour lequel elle a la plus grande liberté, à partir du moment où elle dispose des ressources financières suffisantes pour le produire, ce qui en fait un objet très riche pour étudier le sens que l'entreprise donne à sa performance en matière de développement durable et à sa stratégie de divulgation. Cette stratégie résulte de la volonté de l'entreprise de produire un discours vrai sur sa performance.

Habermas (1987) permet de voir, avec la théorie de l'agir communicationnel, que l'entreprise doit, pour ce faire, répondre à certaines normes de validité, propres à trois niveaux de production de connaissances inhérentes à ce discours. Produisant ce discours, l'entreprise s'aménage également des espaces de coordination avec ses parties prenantes (interactions virtuelles ou matérielles), qui permettent de voir la nature de son engagement, au sens de Thévenot (2006), à l'égard du développement durable.

Le but de cette communication est de voir dans quelle mesure le rapport de développement durable peut être conceptualisé comme une composante à part entière du contrôle de gestion (ou de l'écocontrôle) ou, dit autrement, d'étudier le discours comme une pratique de gestion. Dans la littérature à ce jour, cette question s'est plutôt posée à l'inverse, c'est-à-dire qu'on a cherché à voir dans quelle mesure le discours était une représentation fidèle des pratiques de gestion d'une entreprise. Notre question de recherche est la suivante : dans quelle mesure le discours produit par l'entreprise sur sa performance en matière de développement durable peut-il constituer un agir (structurer des pratiques) d'écocontrôle? Et partant de là, d'en étudier le sens.

Cette communication se divise en deux parties. La première partie expose le cadre théorique et méthodologique de la recherche. La seconde partie présente les résultats et offre une typologie des rapports de développement durable, pour conclure sur le sens donné à l'écocontrôle dans ces rapports.

## 1 CADRE CONCEPTUEL

Pour produire un discours vrai sur sa performance en matière de développement durable, l'entreprise peut se déplacer sur plusieurs régimes d'engagement constituant une « action au pluriel » (Thévenot, 2006) ou, dit autrement, faire des choix parmi plusieurs sphères de rationalité (Habermas, 1987). Ces régimes ou sphères offrent des possibilités multiples à l'entreprise pour décider du niveau et du type d'encastrement du discours sur performance dans ses pratiques de gestion. Les chercheurs en contrôle de gestion ne s'entendent pas sur le lien entre discours et pratiques : pour certains, la communication de la performance se veut réductrice (simplificatrice) de ses pratiques de contrôle, pour satisfaire des impératifs de pertinence, alors que pour d'autres la communication est structurante pour ces pratiques (et constitue elle-même une pratique de contrôle).

### *1.1 Communication réductrice*

La communication implique de la pertinence, pour être légitime, une pertinence qui serait dictée de l'extérieur, alors que les pratiques de contrôle de gestion opèrent sur un fond de cohérence, pour exercer du contrôle et avoir une prise à l'interne sur la gestion de la performance de DD (Janicot, 2007). L'écocontrôle se définit comme l'ensemble des mécanismes qui visent à influencer les comportements des gestionnaires, de manière à ce qu'ils mettent en œuvre les politiques et priorités de l'entreprise en matière de développement durable. Les pratiques d'écocontrôle impliquent de la cohérence, alors que la communication est une question de pertinence (Janicot, 2007).

La cohérence, inhérente aux pratiques d'écocontrôle, nécessite de déployer des indicateurs locaux, pour traduire toute la complexité de la gestion du développement durable, alors que la pertinence implique au contraire de dégager une image globale unifiée et simple (compréhensible, pertinente et légitime), à l'aide d'indicateurs globaux, agrégés, simplifiés. Dans cette optique, une performance dictée de l'extérieur remet en cause la cohérence instrumentale du contrôle de gestion, ce qui revient à dire que l'intégration, nécessaire à la communication de la performance de DD, ne serait pas compatible avec la différenciation des pratiques d'écocontrôle.

Cauchard (2008) montre que, derrière l'image unifiée présentée en externe par l'entreprise à ses publics, se cache une entreprise au caractère profondément hétérogène, voire une microsociété : « Nous ne sommes plus face à un tout indivisible pris dans son rapport avec ses parties prenantes (l'entreprise vue de l'extérieur), mais face à une organisation hétérogène qui gravite autour de la direction développement durable (l'entreprise vue de l'intérieur) » (Cauchard, 2008, p. 7). Pour Cauchard, produire un discours sur la performance de DD revient, pour l'entreprise, à « déplacer l'enjeu, la source du conflit, de l'interne, lieu de distinction entre les directions, à l'externe, lieu de valorisation de l'entreprise dans sa globalité face à ses publics » (Cauchard, 2008, p. 9). Qu'en est-il en retour de l'effet de ce déplacement d'enjeu, même simplifié? Dans quelle mesure est-il structurant (rassembleur)? La communication peut-elle constituer, à ce titre, un mécanisme d'écocontrôle? Le discours de l'entreprise sur sa performance de DD, peut-il constituer une pratique de contrôle structurante pour cette performance?

Un courant de recherche vise en effet à montrer de quelle façon la communication, à partir notamment de la métaphore de performance qu'elle véhicule, est au contraire structurante et peut-elle-même constituer une pratique d'écocontrôle.

## ***1.2 Communication « organisante »***

Cochoy, Garel et De Terssac (1998) nous amènent à voir le rapport de développement durable comme un instrument qui aménage des cadres pour l'action, c'est-à-dire qui fait en sorte que les actions se déroulent dans ces cadres. Le discours de l'entreprise sur sa performance en matière de DD serait à ce titre une composante clé du contrôle de gestion.

Mais de quoi sont faits ces cadres dans le contexte du développement durable, qu'est-ce qu'ils véhiculent? Comment s'aménagent-ils? Doivent-ils être à ce point unifiés pour rassembler? Thévenot (2006) propose au contraire trois régimes d'engagement, que nous utilisons dans cette recherche pour faire une relecture du discours de l'entreprise sur sa performance en matière de DD, comme cadre pour l'action. Ces régimes sont le régime de la justification, le régime du plan et le régime de la familiarité. Un régime d'engagement est composé d'acteurs et d'objets définissant une façon propre d'appréhender le rapport aux autres et à la réalité. Comme il s'agit d'un « agir » discursif, nous mobilisons également la théorie de l'agir communicationnel d'Habermas (1987), dont les trois sphères de rationalité (ou de productions de connaissances) sont compatibles avec les trois régimes d'engagement, de la façon suivante : 1. régime de la justification – sphère intersubjective, 2. régime de la familiarité – sphère sociale et 3. régime du plan – sphère objective.

### ***1.2.1 Régimes d'engagement et sphères de rationalité***

Habermas (1987) a montré que la production d'un discours vrai implique quatre sphères de rationalité : 1) l'objectif (connaissances produites pour générer une intercompréhension en vue de la réalisation de buts explicites), 2) le social (connaissances produites par une activité consensuelle visant à actualiser un accord normatif préexistant), 3) le langagier (connaissances dont les effets sont perlocutoires, instauration de relations interpersonnelles et expression d'expériences vécues) et 4) le subjectif (connaissances pour se mettre en scène de soi-même aux yeux d'autres spectateurs). Nous retenons de ces sphères de rationalité trois niveaux de production de connaissances, en lien avec les trois régimes d'engagement (ou

d'aménagement de l'espace et coordination) de Thévenot (2006), soit le niveau objectif avec le régime du plan, le niveau social avec le régime de la familiarité et le niveau subjectif avec le régime de la justification. Ces trois niveaux de production de connaissances n'impliquent pas les mêmes acteurs, ni les mêmes règles de validité.

Dans le rapport au monde propre à la sphère objective, l'entreprise se donne comme objectif de comprendre le développement durable et de l'instrumentaliser, au risque de devenir elle-même en retour un instrument du développement durable. Il s'agit pour elle de montrer les connaissances acquises à son propos en vue de permettre à ses constituantes de le mettre en application. « L'agir » téléologique, sur lequel repose cette sphère, suppose la capacité de réaliser une fin à travers les moyens appropriés. Ce rapport au monde permet de développer des intentions dont l'objectif consiste à « faire exister les états de choses souhaités » (Habermas, 1987, p. 103).

Le régime du plan de Thévenot (2006) permet de voir de quelle façon les connaissances produites dans cette sphère de rationalité discursive peuvent constituer un cadre pour les pratiques, ou pour l'écocontrôle. Dans ce régime, le discours qui convient se veut calculateur, optimisant, marchand, voire contractant (Thévenot, 2006). L'entreprise y fait état de dispositifs d'assistance de la gestion du DD (Acquier et Aggeri, 2008), de ses réalisations, mais aussi de promesses. Mais pour convenir, l'entreprise aura la prudence de faire correspondre ses plans à des actions réalisables, voire déjà réalisées. Au regard de ses réalisations, la performance est exprimée en termes d'efficacité par référence à des objectifs. D'un point de vue de la « mécaniste » (Bourguignon, 1997), l'écocontrôle qui convient à cette performance consiste à faire de l'entreprise un instrument au service du développement durable. Mais la performance peut aussi se faire « sportive » (Bourguignon, 1997), dans ce régime, au regard des promesses et réalisations énoncées en termes d'efforts plutôt que de résultats.

Dans la sphère de rationalité « sociale », le rapport au développement durable se trame sur un fond de normes sociales propres au milieu des affaires. Dans ce monde, l'entreprise prend le loisir de se présenter comme elle pense qu'elle doit l'être, dans le nouveau contexte des pratiques d'affaires animées par le développement durable. Comme le montre Habermas, cet horizon est donné en partage, sans lui-même être problématisé, mais l'entreprise y exerce un certain travail réflexif, puisqu'elle est amenée à se poser différemment de ce qu'elle est dans le contexte d'affaires traditionnel. La rentabilité, le capital social, la valeur commerciale, l'efficacité des marchés boursiers, par exemple, pigmentent le discours sur sa performance. Ces valeurs n'ont aucun rapport à la vérité. Le monde décrit par la sphère sociale s'articule autour des relations interpersonnelles codifiées par des normes. Il est constitué des états mentaux, des états de conscience, des dispositions comportementales à agir, bref des épisodes internes. Ce monde permet d'apercevoir et de saisir le sens que l'entreprise donne au développement durable, puisqu'il vise l'intercompréhension avec son interlocuteur, par la mobilisation de structures de sens partagées. Cette sphère de rationalité est essentielle au discours de l'entreprise sur sa performance, puisqu'elle permet l'adaptation nécessaire à son adoption (Caron et Turcotte, 2009).

Les connaissances produites pour convaincre dans la sphère sociale sont le fruit d'un engagement de l'entreprise dans le régime de la familiarité. Produisant ce discours, l'entreprise se crée (s'aménage) donc un espace familier, au sein duquel elle importe ses routines tirées du milieu des affaires. De cet engagement, émergent des pratiques d'écocontrôle qui ne peuvent s'abstraire des routines d'affaires, pour véhiculer une représentation d'affaires du développement durable, et faciliter du coup son acceptation par ses actionnaires. Cet encastrement dans les routines dégage une performance « sportive », où l'effort, le dépassement et le progrès sont à l'honneur et où toutes les entreprises sont égales *a priori*, sans rupture marquée avec la logique d'affaires.

Et enfin, dans le rapport au monde subjectif, le discours produit par l'entreprise sur sa performance se fonde sur la production de connaissances « expressives ». À ce monde correspond un concept d'agir dramaturgique qui décrit le procès par lequel l'entreprise se met en scène. Cette exhibition lui permet de se présenter d'une certaine manière devant le spectateur (l'utilisateur de l'information/le lecteur du rapport de

développement durable). En manifestant quelque chose de sa subjectivité, l'entreprise « souhaite être vue et acceptée d'une certaine manière par le public » (Habermas, 1987, p. 106). L'entreprise donne une image d'elle-même qui rejoint l'image qu'elle se fait des préoccupations de ses interlocuteurs, dans ce cas-ci, les parties prenantes « élargies » du développement durable. Dans ce cas, l'entreprise constitue pour elle-même un monde à transformer par réflexivité. Mais le problème de ce monde est « une surenchère réflexive qui, dans ses excès et ses déploiements, peut mener, tôt ou tard, à la paralysie de toute forme d'action » (Martucelli, 1999, p. 365).

Pour occuper cette sphère de rationalité discursive, l'entreprise s'agrandit, se projette, au sein du régime de la justification (Thévenot, 2006). Dans ce régime, elle se met en lien avec les acteurs de la communauté du développement durable et elle fait appel, pour ce faire, à des « appellations contrôlées » (ou aux termes 'à la mode' pour parler du développement durable). L'usage de ces appellations lui donne accès aux prix et nominations de la performance « sportive », fruit d'une comparaison, elle-même produit d'une compétition formalisée ou implicite (Bourguignon, 1997). Ce volet du discours sur la performance véhicule une représentation du développement durable qui se veut le plus près possible de celle de ses défenseurs. L'entreprise y met aussi en évidence les prix et nominations reçus, les partenariats tissés avec les communautés (et les actions de philanthropie) et les certifications obtenues, comme autant de dispositifs pour crédibiliser son discours (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004). Mais ceci a pour effet de faire entrer le discours sur la performance dans une spirale d'abstraction croissante.

La complexification croissante des rationalités à l'œuvre dans cette activité communicationnelle naît de la volonté de l'entreprise de se doter progressivement de moyens de se projeter dans un imaginaire qui rejoint l'idée qu'elle se fait des attentes des utilisateurs de cette information. Mais dans quelle mesure s'agit-il d'une complexification enrichissante ou appauvrissante de l'engagement de l'entreprise et de ses pratiques d'écocontrôle? Et, inspirée de Milne, Tregidga et Walton (2008), comment dans cette spirale d'abstraction peut-il y avoir constitution d'un cadre pour l'action?

Pour répondre à cette question, il faut bien voir que les trois régimes d'engagement (et sphères de rationalité) sont des forces polaires desquelles se dégagera un engagement dominant de l'entreprise et avec lui une conception « mécaniste » ou « sportive » de sa performance. Même si la performance « sportive » rend difficile l'évaluation de résultats par rapport à des objectifs précis, c'est-à-dire qu'elle complique la mesure des effets (positifs et négatifs) des activités de l'entreprise sur le développement durable, elle opère, à titre de métaphore, des fonctions de rassemblement idéologique, d'embellissement et de légitimation, ce qui laisse entendre que la fonction d'embellissement dominera le discours de l'entreprise sur sa performance en matière de développement durable. Tout se passe comme si « à défaut de changer une réalité, on chang[ea]it le nom de cette réalité » (Bourguignon, 1997, p. 96).

La puissance relative de ces forces change dans le temps. Pour une même entreprise, les difficultés de coordination avec ses parties prenantes sont croissantes, entre le régime de la familiarité, le régime du plan et le régime de la justification. En effet, si les connaissances expressives développées dans la sphère subjective, par une entreprise engagée dans le régime de la justification, semblent plus simples, voire superficielles, le discours produit tarde à convaincre l'interlocuteur. Les connaissances produites pour convaincre dans la sphère objective, par une entreprise engagée dans le régime du plan, reposent quant à elles sur la conception de référentiels de mesure rigoureux (Akrich, 1993). À ce jour, les lignes directrices de la Global Reporting Initiative (GRI) visent ce statut, mais leur souplesse en fait un instrument de mesure imprécis et un outil de comparaison peu efficace. C'est finalement dans le régime de la familiarité, avec les routines qui unissent l'entreprise et ses parties prenantes traditionnelles, où se déploient les connaissances consensuelles, que la coordination sera la plus facile. Nous anticipons qu'il sera difficile pour l'entreprise de se défaire des forces qui la lient à ce régime. La performance « sportive » dominera dans un premier temps, pour faire place à la performance 'mécaniste' avec la conception de référentiels de mesure plus rigoureux. Mais on peut également anticiper des variations importantes, d'un secteur d'activités à un autre, dans la composition de ces forces polaires. La section suivante présente la méthodologie employée pour identifier et comparer entre elles, et sur un horizon de 5 ans, le discours de

l'entreprise sur sa performance en matière de développement durable, au regard des connaissances produites pour convaincre, et de l'engagement qu'elle s'y aménage (construit).

## 2 MÉTHODOLOGIE – ANALYSE DU DISCOURS

Les données de cette recherche sont tirées d'un échantillon de 15 rapports de développement durable produits par 4 entreprises sur un horizon de 5 ans (voir le tableau 1 pour une présentation de l'échantillon). Ces rapports ont été codés de manière à faire ressortir le régime d'engagement (ou sphère de rationalité), comme force polaire, dominant dans le discours de l'entreprise sur sa performance.

**TABLEAU 1**  
**ÉCHANTILLON**

Entreprise	Année					Total
	2007	2006	2005	2004	2003	
1. AbitibiBowater (Abitibi Consolidated)	√	√	√	√	√	5
2. Alcan	√	√	√	√	√	5
3. Cascades	√	√	√			3
4. Ciment St-Laurent		√			√	2
<b>Total</b>	3	4	3	2	3	15

Une méthodologie quali-quantitative a été utilisée (Creswell, 2003). Seize codes ont d'abord été définis, de manière déductive (Silverman, 2006), puis gérés par le logiciel N-Vivo, pour décrire les régimes d'engagement (ou sphères de rationalité). Ces codes ont été établis de la manière suivante : cinq codes pour puiser les appellations contrôlées du développement durable (régime de la justification et performance sportive), quatre codes pour détailler la logique d'affaires (régime de la familiarité et performance sportive), sept codes pour saisir la « maîtrise » du développement durable par l'entreprise, dont quatre pour celle évoquée en termes d'efforts (régime du plan et performance sportive) et trois pour celle énoncée en termes de résultats (régime du plan et performance mécaniste) (voir le tableau 2 pour la liste de ces codes et le tableau 3 pour la correspondance entre ces codes et les concepts du cadre d'analyse).

**TABLEAU 2**  
**CODES**

DESCRIPTION DU CODE	RÉGIME D'ENGAGEMENT			
	JUSTIFICATION - PERFORMANCE SPORTIVE	FAMILIARITÉ - PERFORMANCE SPORTIVE	PLAN - PERFORMANCE	
			SPORTIVE	MÉCANISTE
<b>1. REPRÉSENTATION DU DD</b>	<b>REP.DD</b>			
<b>2. REPRÉSENTATION D'AFFAIRES</b>		<b>REP.AFF</b>		
<b>3. AFFAIRES + DD</b>		<b>DD.AFF</b>		
<b>4. JUSTIFICATION – ACTIONNAIRES</b>		<b>JUST.ACT</b>		
<b>5. DISPOSITIFS PARTICIPATIFS</b>	<b>DISP.PART</b>			
<b>6. DISPOSITIFS POUR CRÉDIBILISER LE DISCOURS – COLLABORATIONS</b>	<b>DISP.CRED.COLL</b>			
<b>6.1 DISPOSITIFS CD – NOMINATIONS</b>	<b>DISP.CRED.NOM</b>			
<b>6.2 DISPOSITIFS CD – CERTIFICATIONS</b>	<b>DISP.CRED.CERT</b>			
<b>7. DISPOSITIFS POUR CRÉDIBILISER LE DISCOURS</b>		<b>DISP.CRED</b>		
<b>8. DISPOSITIFS D'ASSISTANCE DE GESTION DE LA RSE – INTÉGRATION AUX OPÉRATIONS</b>				<b>DISP.GEST.OPE</b>
<b>8.1 DISPOSITIFS AG RSE – GÉNÉRAL</b>				<b>DISP.GEST.GEN</b>
<b>9. PROMESSES ORIENTÉES À L'EXTERNE</b>			<b>PROM.DD.E XT</b>	
<b>10. PROMESSES ORIENTÉES À L'INTERNE</b>			<b>PROM.DD.I NT</b>	
<b>11. RÉALISATIONS – GÉNÉRALES</b>			<b>REAL.DD.G EN</b>	
<b>12. RÉALISATIONS – EFFORTS</b>			<b>REAL.DD.EF F</b>	
<b>13. RÉALISATIONS – RÉSULTATS</b>				<b>REAL.DD.RES</b>

**TABLEAU 3**  
**CORRESPONDANCE ENTRE LES CONCEPTS DU CADRE D'ANALYSE ET LES CODES UTILISÉS POUR**  
**L'ANALYSE EMPIRIQUE DES RAPPORTS**

<b>DESCRIPTION DES RÉGIMES ET SPHÈRES DE RATIONALITÉ</b>	<b>HABERMAS (1987)</b>	<b>THÉVENOT (2006)</b>	<b>CODES CSR / SD</b>
APPELLATIONS CONTRÔLÉES, TERMES À LA MODE	SPHÈRE SUBJECTIVE ( <i>ÉMANCIPATRICE</i> )	RÉGIME DE LA JUSTIFICATION	ACCENT MIS SUR LE MILIEU RÉCEPTEUR : <ul style="list-style-type: none"> <li>- REPRÉSENTATION/OBJECTIFS EN MATIÈRE DE DD</li> <li>- DISPOSITIFS POUR CRÉDIBILISER LE DISCOURS (PARTENARIATS PHILANTHROPIE, NOMINATION, CERTIFICATION)</li> <li>- DISPOSITIFS PARTICIPATIFS</li> </ul> <p style="text-align: right;"><b>SPORTIVE</b></p>
ROUTINES, VALEURS, CONSENSUS, COMMUNAUTÉ	SPHÈRE SOCIALE ( <i>PRATIQUE</i> )	RÉGIME DE LA FAMILIARITÉ	ACCENT MIS SUR LE MILIEU ÉMETTEUR : <ul style="list-style-type: none"> <li>- REPRÉSENTATION/OBJECTIFS EN MATIÈRE DE DD</li> <li>- JUSTIFICATION AUPRÈS DES ACTIONNAIRES</li> <li>- DISPOSITIFS POUR CRÉDIBILISER LE DISCOURS</li> </ul> <p style="text-align: right;"><b>SPORTIVE</b></p>
MAÎTRISE, ACTIONS, INDICATEURS, RÉSULTATS	SPHÈRE TÉLÉOLOGIQUE ( <i>INSTRUMENTALE</i> )	RÉGIME DU PLAN	ACCENT MIS SUR LE MILIEU ÉMETTEUR OU RÉCEPTEUR : <ul style="list-style-type: none"> <li>- DISPOSITIFS CONCRETS DE GESTION</li> <li>- PROMESSES</li> <li>- RÉALISATIONS</li> </ul> <p style="text-align: right;"><b>SPORTIVE (EFFORTS) OU MÉCANISTE (RÉSULTATS)</b></p>

Ensuite, le nombre d'occurrences et la couverture relative de ces codes, obtenus dans N-Vivo, ont été saisis dans Excel pour une compilation de statistiques descriptives. Cette compilation visait à faire ressortir la place relative (force/puissance) de chacun des régimes dans le discours de l'entreprise, de manière à comparer les rapports et les entreprises, entre eux (et entre elles) et dans le temps. Un total de 1 901 occurrences ont été codées (voir le tableau 4).

**TABLEAU 4**  
**INDEX DES OCCURRENCES ET DES COUVERTURES MOYENNES**

Code	Nombre d'occurrences	Couverture moyenne
1. REP.DD	225	4,95 %
2. REP.AFF	33	0,59 %
3. DD.AFF	103	2,04 %
4. JUST.ACT	46	0,89 %
5. DISP.PART	106	2,04 %
6. DISP.CRED.COLL	249	10,33 %
6.1. DISP.CRED.NOM	57	2,59 %
6.2. DISP.CRED.CERT	129	4,09 %
7. DISP.CRED.FAM	0	0 %
8. DISP.GEST.OPE	254	6,34 %
8.1 DISP.GEST.GEN	275	9,23 %
9. PROM.DD.EXT	11	0,15 %
10. PROM.DD.INT	131	3,08 %
11. REAL.DD.GEN	55	1,45 %
12. REAL.DD.EFF	69	1,51 %
13. REAL.DD.RES	158	4,14 %

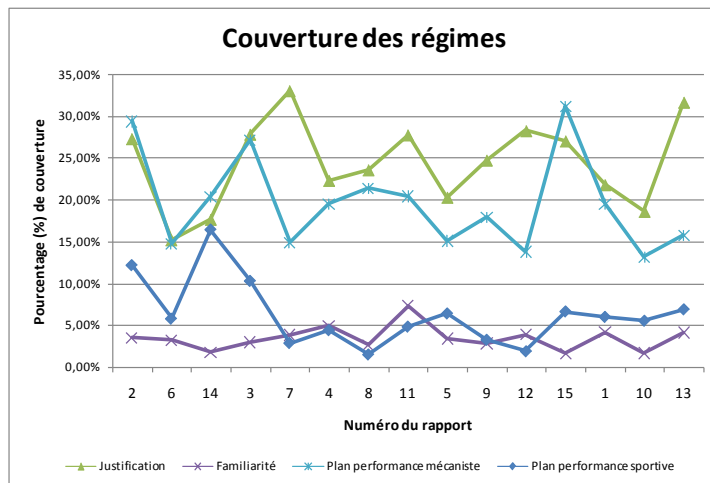
Chaque rapport comprend une portion d'éléments non codés, en vertu de leur relation non significative avec notre cadre d'analyse. Par exemple, certaines portions du rapport contiennent des informations descriptives sur l'entreprise et ses principales activités.

## ***2.1 Présentation des résultats***

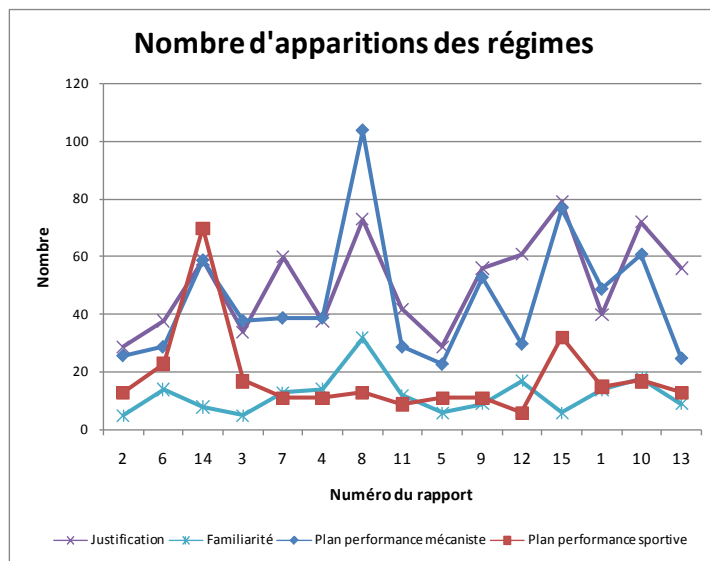
Les résultats recueillis pour dégager les régimes d'engagement qui marquent le discours de l'entreprise sur sa performance en matière de développement durable, dans les quinze rapports de développement durable, ont subi principalement trois traitements. Les résultats de ces traitements sont présentés dans la présente section. Le premier vise une comparaison des rapports pour dégager, globalement dans le temps pour l'ensemble de notre corpus, la puissance relative des trois régimes à partir 1) du nombre d'occurrences de chaque code (les codes ayant été au préalable subdivisés par régime) (résultats présentés dans le graphique n° 1) et 2) de la couverture relative de chaque portion de texte codé (résultats présentés dans le graphique n° 2). Le deuxième s'attache à comparer, entre les entreprises et dans le temps, le ou les régimes qui se sont démarqués par leur puissance dans le premier traitement (résultats présentés dans le graphique n° 3 et le graphique n° 4). Et enfin, le troisième traitement a pour objectif de faire ressortir la puissance relative des trois régimes, au sein des rapports de développement durable d'une même entreprise sur un horizon de cinq ans (de 2003 à 2007) (résultats présentés dans le graphique n° 5, le graphique n° 6 et le graphique n° 7).



**FIGURE 1**  
**COUVERTURE DES RÉGIMES D'ENGAGEMENT**



**FIGURE 2**  
**RÉGIMES D'ENGAGEMENT EN NOMBRE D'OCCURRENCES**



Dans ces graphiques, les rapports ont été numérotés et regroupés par année, dans l'ordre suivant : 2003 (2, 6, 14), 2004 (3, 7), 2005 (4, 8, 11), 2006 (5, 9, 12, 15) et 2007 (1, 10, 13) (voir le tableau 5 pour les équivalences de ces numéros avec le rapport analysé).

**TABLEAU 5**  
**NUMÉROTATION DES RAPPORTS DE L'ÉCHANTILLON EN VUE DE L'ANALYSE STATISTIQUE**

Numéro	Rapport
1	AbitibiBowater 2007
2	Abitibi Consolidated 2003
3	Abitibi Consolidated 2004
4	Abitibi Consolidated 2005
5	Abitibi Consolidated 2006
6	Alcan 2003
7	Alcan 2004
8	Alcan 2005
9	Alcan 2006
10	Alcan 2007
11	Cascades 2005
12	Cascades 2006
13	Cascades 2007
14	Ciment St-Laurent 2003
15	Ciment St-Laurent 2006

Plusieurs observations peuvent être dégagées de ces graphiques. D'abord, les régimes de la justification (performance sportive) et du plan (performance mécaniste) dominant largement le discours des entreprises, tandis que le régime du plan (performance sportive) et le régime de la familiarité y apparaissent très faiblement, ce qui signifie que l'adaptation/adoption (Caron et Turcotte, 2009), centrale dans le régime de la familiarité, occupe une place très faible dans le discours de l'entreprise sur sa performance. Aussi, un seul cas présente une nette domination du régime du régime du plan – performance sportive, qui surpasse en ce point les régimes de la justification et du plan (performance mécaniste), avec le rapport 14 (Ciment St-Laurent, 2003).

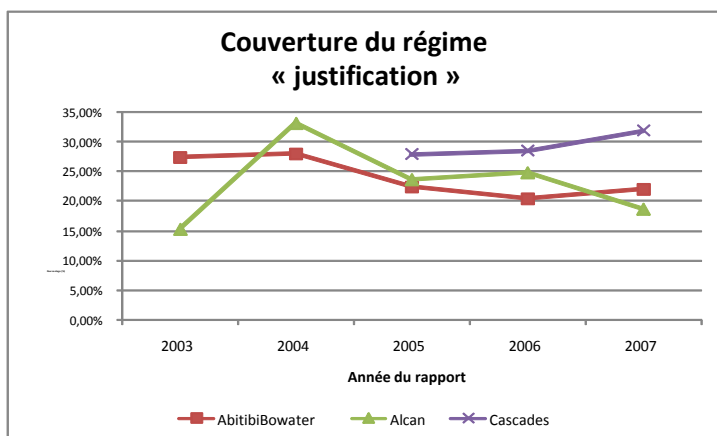
Ensuite, si les deux régimes dominants ne présentent pas de variation significative dans le temps (de 2003 à 2007), à la hausse ou à la baisse (ils connaissent plutôt un nombre important de variations aléatoires), ces régimes suivent sensiblement la même courbe de variation dans le temps, sauf en deux points, soit le point 7 (Alcan 2004) et le point 12 (Cascades 2006), où le régime de la justification marque une augmentation, tandis que celui du plan – performance mécaniste stagne (point 7) ou baisse (point 12).

Partant de là, nous avons comparé les rapports de trois entreprises (AbitibiBowater, Alcan et Cascades) en ce qui a trait aux deux régimes d'engagement dominants pour l'ensemble de rapports de notre échantillon, c'est-à-dire le régime de la justification (voir le graphique n° 3) et le régime du plan – performance mécaniste (voir le graphique n° 4), sur un horizon de cinq ans<sup>1</sup> (2003 à 2007).

---

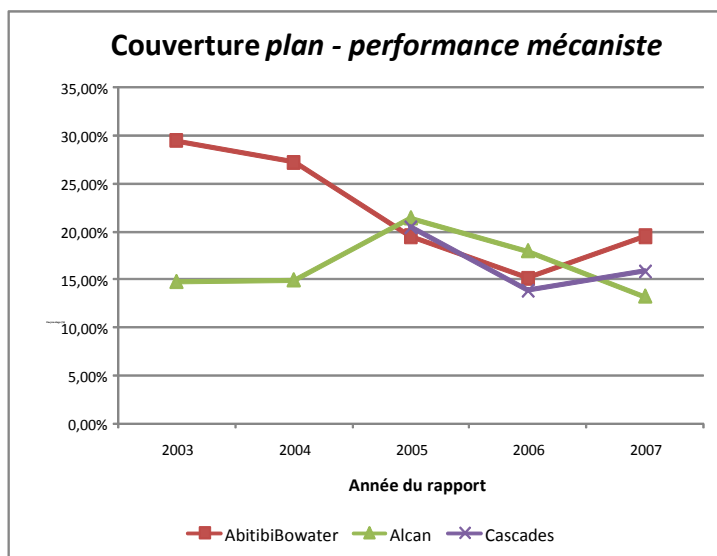
<sup>1</sup> Le rapport de Cascades n'a pu être comparé à celui des autres entreprises que sur un horizon de 3 ans.

**FIGURE 3**  
**COUVERTURE COMPARATIVE DU RÉGIME DE LA JUSTIFICATION**



Le discours de Cascades surpasse les deux autres pour son encastrement dans le régime de la justification, de manière croissante pour les années 2005, 2006 et 2007, ce qui contraste avec le discours d’AbitibiBowater et celui d’Alcan, qui connaissent tous les deux une baisse importante à cet égard entre 2003 et 2007. En revanche, le rapport d’Alcan connaît des variations importantes pour ce régime. Il s’y inscrit peu en 2003, pour atteindre en 2004 un sommet inégalé de notre échantillon, pour descendre ensuite en 2007 à un niveau inférieur à tous les autres. Cette faiblesse du régime de la justification dans le discours sur la performance d’Alcan est compensée en 2007 par une place plus importante faite au régime du plan – performance sportive, comme on peut le voir dans le graphique n° 6. Mais on note toutefois que la portion non codée du rapport d’Alcan est aussi plus importante en 2007. En 2007, le discours le plus imprégné du régime de la justification est celui de Cascades, et celui qui l’est le moins est celui d’Alcan.

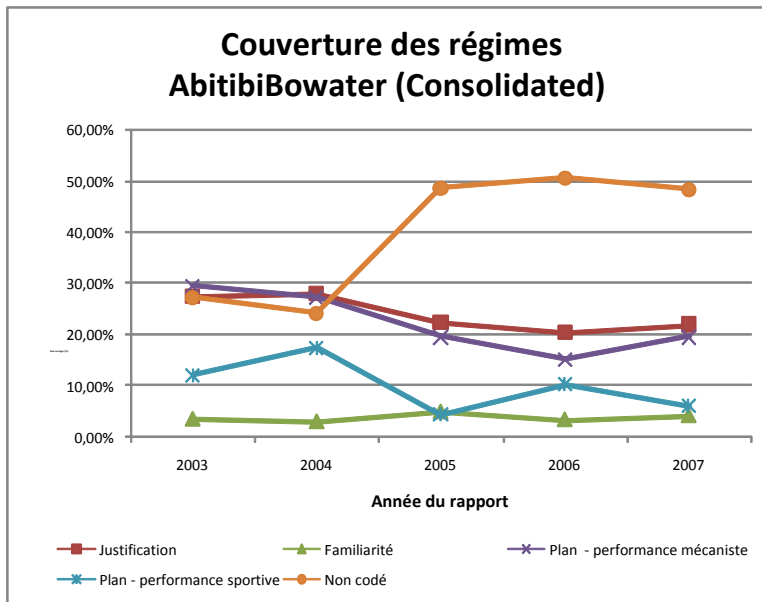
**FIGURE 4**  
**COUVERTURE COMPARATIVE DU PLAN – PERFORMANCE MÉCANISTE**



La présence du régime du plan – performance mécaniste dans le discours sur la performance connaît aussi des variations importantes dans le temps, pour les trois discours analysés, mais affiche surtout une baisse, avec une légère remontée en 2007 pour deux d’entre eux. Pour Alcan, la progression de régime est largement inverse à celle du régime de la justification, et ce dernier connaît une hausse importante en 2005, au moment où le régime de la justification chute. Or les trois discours convergent pour ce régime en 2005, parti de deux points opposés en 2003 et 2004, pour connaître une baisse en 2006 et remonter en 2007, sauf pour celui d’Alcan qui poursuit sa descente, ce qui signifie qu’en 2007 le discours d’Alcan s’inscrit moins dans le régime du plan – performance mécaniste, à l’instar du régime de la justification, comme nous l’avons vu plus haut. En 2007, le champion du régime du plan – performance mécaniste de notre échantillon est AbitibiBowater, et celui qui compte le moins à cet égard est Alcan.

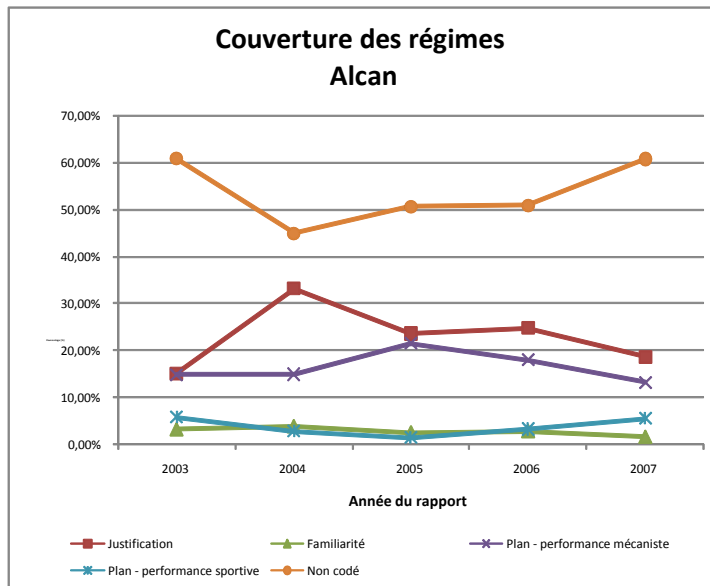
Et enfin, le troisième traitement opéré sur nos résultats montre une faible adhésion des discours des trois entreprises au régime de la familiarité et au régime du plan – performance sportive, compensée par une forte présence du régime de la justification et du régime du plan – performance mécaniste. Par contre, l’évolution de ces deux régimes dominants varie dans le discours des trois entreprises. Pour AbitibiBowater, ces deux régimes (et les performances sportive et mécaniste qui leur sont respectivement rattachées) sont collatéraux, équivalents en puissance et évoluent dans le même sens (voir le graphique n° 5), ce qui n’est nettement pas le cas d’Alcan, comme nous l’avons vu plus haut (voir le graphique n° 6). Dans le discours de Cascades, ces deux régimes se présentent de manière légèrement différente; ils évoluent sensiblement dans le même sens, mais ne sont pas équivalents en puissance, le régime de la justification (performance sportive) étant plus important que celui du plan – performance mécaniste (voir le graphique n° 7).

**FIGURE 5**  
**COUVERTURE DES RÉGIMES D’ENGAGEMENT DANS LE DISCOURS D’ABITIBIBOWATER**



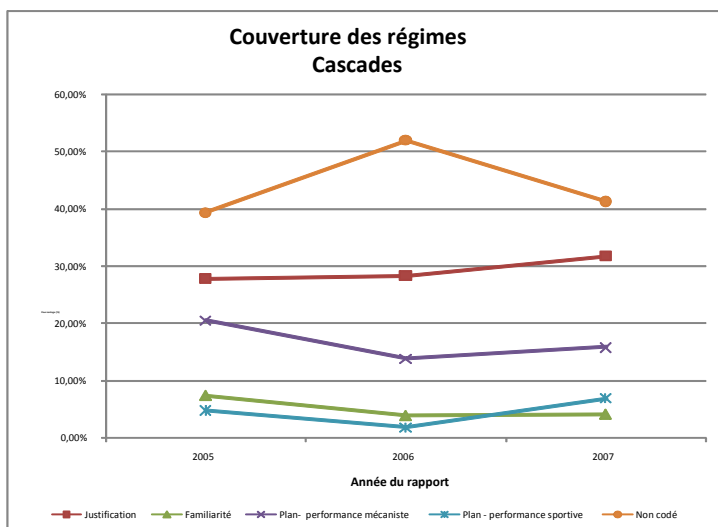
Dans le discours d'AbitibiBowater, les régimes de la justification et du plan – performance mécaniste sont collatéraux, à la baisse, de 2003 à 2007.

**FIGURE 6**  
**COUVERTURE DES RÉGIMES D'ENGAGEMENT DANS LE DISCOURS D'ALCAN**



Dans le discours d'Alcan, les régimes de la justification et du plan finissent par connaître la même descente, de 2005 à 2007, mais le régime de la justification a connu un pic important en 2004, par rapport au régime du plan.

**FIGURE 7**  
**COUVERTURE DES RÉGIMES D'ENGAGEMENT DANS LE DISCOURS DE CASCADES**



Dans le discours de Cascades, on note une baisse importante du régime du plan – performance mécaniste, de 2005 à 2006.

Produisant un discours sur performance en matière de développement durable, l’entreprise s’aménage des cadres pour l’action. Les résultats de cette recherche montrent que ces cadres ne sont pas homogènes, mais qu’ils sont multiples entre eux et au sein d’une même entreprise. Le discours ne serait donc pas uniquement le reflet des attentes « publiques » des parties prenantes, ni purement le fruit d’un calcul coûts avantages, mais il émane (et engendre) de logiques d’action qui donnent un poids relatif différent aux régimes de la justification, du plan et de la familiarité. Pour Cochoy, Garel et Terssac (1998), ces cadres pour l’action sont d’autant plus solides qu’ils accompagnent un discours « volontaire » et non réglementé. La section suivante propose donc de voir de quelle façon le discours de l’entreprise sur sa performance constitue lui-même un mécanisme de contrôle de gestion, dans le sens d’une pratique réflexive.

### 3 DISCUSSION DES RÉSULTATS

Nous avons vu dans la section précédente que le discours de l’entreprise sur sa performance ne peut se réduire à un mécanisme réflexe (soumise aux attentes « publiques » des parties prenantes), ni à un simple calcul coûts avantages (anticipant l’effet de l’information produite sur sa valeur) (Rivière-Giordano, 2007). Si, par ce discours, l’entreprise semble parfois répondre de manière mécanique aux attentes des parties prenantes (ce qui transparaît dans notre échantillon avec la prépondérance du régime de la justification) ou au contraire à démontrer la maîtrise de sa performance (avec le régime du plan), les connaissances produites pour concevoir ce discours l’amènent à porter un regard critique sur ses pratiques et à les transformer pour trouver l’action qui convient, dans le contexte précis de coordination des acteurs

concernés par la production de ce discours (les gestionnaires des opérations, de la communication, financiers, les parties prenantes avec qui l'entreprise est en contact étroit, etc.).

Le contrôle de gestion constitue une composante réflexive de l'organisation, au sens où il vise à ajuster ses pratiques de manière à permettre la coordination d'acteurs aux intérêts divergents. Cette recherche a montré que cette coordination se fait surtout sous forme de justification en lien avec les appellations contrôlées à un niveau macro, mais aussi avec une volonté de prise en charge concrète (des intentions, des résultats) dans le plan. Cette coordination puise peu dans la logique d'affaires pour adapter le développement durable, sous un mode familier, à un niveau micro. Avec la domination de deux régimes (de la justification et du plan), deux métaphores de la performance sont véhiculées, soit une performance « sportive » et une performance « mécaniste ». La première véhicule des valeurs auxquelles peuvent s'associer a priori les acteurs d'une organisation, alors que la seconde permet la réalisation de diagnostics pour corriger l'action a posteriori.

Simons (2000), avec sa théorie générale du contrôle des organisations complexes, nous permet de voir comment les dimensions « interactive » et « diagnostique » sont essentielles pour concevoir la gestion d'un concept complexe, polysémique et qui nécessite la mise en lien d'un concept macro (le développement durable est un concept planétaire) et d'un concept micro (la responsabilité sociale de l'entreprise).

Partant de là, le rapport de développement durable peut être envisagé comme une composante à part entière du contrôle de gestion, véhiculant une performance « mécaniste » ou une performance « sportive » (Bourguignon, 1997), aux confins de la modulation de l'engagement de l'entreprise sur trois régimes, de la justification, du plan et de la familiarité, ce qui illustre comment un discours écrit est déjà une pratique en soi (Dambrin et Pezet, 2008). De cette modulation, émergent des cadres pour l'action aux propriétés interactives (avec la performance sportive du régime de la justification et les connaissances subjectives requises pour convaincre) et diagnostiques (avec la performance mécaniste du régime du plan et les connaissances instrumentales nécessaires pour produire un discours vrai).

## CONCLUSION

La contribution de cette recherche est double. Premièrement, elle montre que d'importantes variations de régimes marquent le discours de l'entreprise sur sa performance, entre elles et d'une année à l'autre. Autrement dit, l'action est plurielle, au sens où elle ne s'est pas stabilisée autour d'une action discursive qui convient, ce qui montre bien qu'un important travail de réflexivité est toujours à l'œuvre pour produire ce discours. Deuxièmement, cette recherche met bien en évidence la dualité entre la performance mécaniste, instrumentée par le régime du plan, et la performance sportive, mise en scène par le régime de la justification, ce qui permet de dépasser la traditionnelle tension qui oppose la logique financière et la logique sociale en contrôle de gestion (Meysonnier et Rasolofo-Distler, 2008).

Cette recherche comporte néanmoins deux limites: 1) la traduction des portions de textes codées en les traduisant en nombre d'occurrences et en % de couverture, qui fait perdre de vue les nuances du discours de l'entreprise pour rendre compte de sa performance, 2) le nombre limité (quinze) de rapports de développement durable analysés et enfin 3) la portion non codée relativement élevée de ces rapports. Une deuxième phase à cette recherche s'attardera à mettre en lien le poids relatif des régimes d'engagement de l'entreprise avec des facteurs exogènes de son contexte, non exprimés dans le discours sur sa performance. Cette deuxième phase approfondira également le sens des portions de texte non codées.



## BIBLIOGRAPHIE

- ACQUIER A., ET F. AGGERI, 2008. ENTREPRENEURIAT INSTITUTIONNEL ET APPRENTISSAGES COLLECTIFS; LE CAS DE LA GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI), MANAGEMENT INTERNATIONAL 12 (2), 65-80.
- AKRICH M., 1993. LES OBJETS TECHNIQUES ET LEURS UTILISATEURS. DE LA CONCEPTION À L'ACTION, IN B. CONEIN, N. DODIER AND L. THÉVENOT (DIR.), RAISONS PRATIQUES, VOL. 4, LES OBJETS DANS L'ACTION. DE LA MAISON AU LABORATOIRE, ÉDITION DE L'ÉCOLE DES HAUTES ÉTUDES EN SCIENCES SOCIALES, PARIS, 35-57.
- ALCAN SUSTAINABILITY REPORTS, AVAILABLE FROM:  
[HTTP://WWW.RIOTINTOALCAN.COM/DOCUMENTS/FINAL\\_SD\\_ENGLISH\\_140508.PDF](http://www.riotintoalcan.com/documents/FINAL_SD_ENGLISH_140508.pdf).
- ABITIBI BOWATER SUSTAINABILITY REPORTS, AVAILABLE FROM:  
[HTTP://WWW.BOWATER.COM/ARCHIVED-DOCUMENTS/ABITIBI-CONSOLIDATED/ANNUAL-REPORTS.ASPX](http://www.bowater.com/archived-documents/abitibi-consolidated/annual-reports.aspx).
- BOURGUIGNON, A., 1997. SOUS LES PAVES LA PLAGE... OU LES MULTIPLES FONCTIONS DU VOCABULAIRE COMPTABLE: L'EXEMPLE DE LA PERFORMANCE. COMPTABILITÉ, CONTRÔLE ET AUDIT 3(1), 89-101.
- CAPRON M., ET F. QUAIREL-LANOIZELÉE, 2004. MYTHES ET RÉALITÉS DE L'ENTREPRISE RESPONSABLES. ACTEURS, ENJEUX, STRATÉGIES, LA DÉCOUVERTE, PARIS.
- CARON, M.A. ET M.F. TURCOTTE, 2009, « PATH DEPENDENCE AND PATH CREATION: FRAMING THE NON-FINANCIAL INFORMATION MARKET FOR A SUSTAINABLE TRAJECTORY », ACCOUNTING, AUDITING AND ACCOUNTABILITY JOURNAL, VOL. 22, NO 2, P. 272-297.
- CASCADES SUSTAINABILITY REPORTS, AVAILABLE FROM:  
[HTTP://WWW.CASCADES.COM/INVESTISSEURS/RAPPORTS-FINANCIERS/RAPPORTS-ANNUELS](http://www.cascades.com/investisseurs/rapports-financiers/rapports-annuels).
- CAUCHARD, L., 2008. LA RÉDACTION DU RAPPORT DE RESPONSABILITÉ SOCIALE D'ENTREPRISE; DU CONTRÔLE DES DIRECTIONS À LA DIRECTION DU CONTRÔLE, REVUE DE L'ORGANISATION RESPONSABLE 3(1), 4-11.
- COCHOY, F., GAREL, J-P. ET G. DE TERSSAC, 1998. COMMENT L'ÉCRIT TRAVAILLE L'ORGANISATION; LE CAS DES NORMES ISO 9000. REVUE FRANÇAISE DE SOCIOLOGIE 39(4), 673-699.
- CRESWELL, J.W., 2003. RESEARCH DESIGN: QUALITATIVE, QUANTITATIVE AND MIXED APPROACHES, SAGE PUBLICATIONS, 2ND ED. 246 PAGES.
- DAMBRIN, C. ET A. PEZET, 2009. HOW TEXTS AND ARTEFACTS PRODUCE NORMATIVE SOCIAL ROLES: AN INQUIRY INTO AN INVESTMENT PROCEDURE AS A MEDIATING INSTRUMENT, RESEARCH PAPER.
- RIVIÈRE-GIORDANO, G., 2007. COMMENT CRÉDIBILISER LE REPORTING SOCIÉTAL ?, COMPTABILITÉ, CONTRÔLE ET AUDIT 13(2), 127-148.
- HABERMAS, J., 1987. THÉORIE DE L'AGIR COMMUNICATIONNEL, TOME 1, PARIS, FAYARD.
- JANICOT, L., 2007. LES SYSTÈMES D'INDICATEURS DE PERFORMANCE ENVIRONNEMENTALE ENTRE COMMUNICATION ET CONTRÔLE, COMPTABILITÉ, CONTRÔLE ET AUDIT 1(13), 47-67.
- MEYSSONNIER, F. ET F. RASOLOFO-DISTLER, 2008. LE CONTRÔLE DE GESTION ENTRE RESPONSABILITÉ GLOBALE ET PERFORMANCE ÉCONOMIQUE : LE CAS D'UNE ENTREPRISE SOCIALE POUR L'HABITAT, COMPTABILITÉ, CONTRÔLE ET AUDIT 14(2), 107-124.

## **BIBLIOGRAPHIE (SUITE)**

MILNE, M., H. TREGIDGA ET S. WALTON, 2008. WORDS NOT ACTIONS! THE IDEOLOGICAL ROLE OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT REPORTING. RESEARCH PAPER.

THÉVENOT L., 2006. L'ACTION AU PLURIEL; SOCIOLOGIE DES RÉGIMES D'ENGAGEMENT, LA DÉCOUVERTE, PARIS.

SILVERMAN, D., 2006. INTERPRETING QUALITATIVE DATA: METHODS FOR ANALYSING TALK, TEXT AND INTERACTION, SAGE PUBLICATIONS, 3RD ED., 428 PAGES.

SIMONS, R., 2000. PERFORMANCE MEASUREMENT AND CONTROL SYSTEMS FOR IMPLEMENTING STRATEGY, PRENCTICE HALL, NEW JERSEY.