Revue COSSI

N° 1 | 2016
Communication, information et savoir : quel management pour une organisation durable?

Enjeux communicationnels de la protection de l'immatériel : qualité de l'information extra-financière pour l'investisseur et autres parties prenantes

Marie-Andrée CARON *Professeur*
École des sciences de la gestion - Département des sciences comptables
University of Quebec at Montreal
Paulina ARROYO *Professeur des universités*
École des sciences de la gestion
Département des sciences comptables
University of Quebec at Montreal
Etienne CLERMONT *Professeur*
Département des sciences comptables
Université du Québec à Trois-Rivières

Édition électronique :
URL :
https://revue-cossi.numerev.com/articles/revue-1/41-enjeux-communicationnels-de-la-protection-de-l-immateriel-qualite-de-l-information-extra-financiere-pour-l-investisseur-et-autres-parties-prenantes
DOI : numerev_1575
Date de publication : 11/10/2016

Cette publication est sous licence **CC BY-NC-ND** (Attribution - No commercial - No derivatives).

Pour **citer cette publication** : CARON, M.-A., ARROYO, P., CLERMONT, E. (2016) Enjeux communicationnels de la protection de l'immatériel : qualité de l'information extra-financière pour l'investisseur et autres parties prenantes. *Revue COSSI*, (1). https://doi.org/10.34745/numerev_1575

Deux grandes approches de la divulgation de l'immatériel se dessinent dans le champ de la comptabilité, une centrée sur une évaluation de la pertinence de l'information (outside-in) et l'autre sur la cohérence pour l'entreprise (inside-out). L'approche communicationnelle intéressée par l'organizing est mobilisée dans cet article pour approfondir ces deux orientations. La question de recherche est la suivante : dans quelle mesure la communication sur l'immatériel ouvre-t-elle à la production de savoirs communs entre l'entreprise et ses parties prenantes? Les résultats montrent l'importance grandissante d'une démarche communicationnelle axée sur la technologie, faisant une place moindre au langage ou au système social. Une plus grande importance accordée à ces deux derniers éléments de la triade pourrait permettre de mieux mettre à l'épreuve la technologie et favoriser la production d'un savoir commun.

Two major approaches to intangible asset reporting are emerging in the accounting field. One focuses on evaluation of the pertinence of information (outside-in) and the other on coherence for the business (inside-out). We apply the organizing-related communication approach to explore these two orientations. Specifically, we answer the following research question: to what extent does communication about intangible assets allow the production of common knowledge between the business and its stakeholders? The results illustrate the growing importance of a communicational approach that emphasizes technology rather than language and the social system.

Mots-clés :
Information extra-financière, Dispositif communicationnel, Immatériel, Enjeux communicationnels, Qualité de l'information, Non-financial information, Communication approach, Intangible assets

---

INTRODUCTION

La comptabilité admet à travers le concept de comptabilité de l'immatériel[1] (Dupuis, 2014) qu'une part importante de la valeur de l'entreprise lui échappe[2]. Plusieurs dispositifs d'évaluation de cet immatériel sont demeurés largement théoriques. C'est le

cas notamment de la comptabilité environnementale[3], peu mise en pratique depuis son apparition dans la revue Accounting, Organizations and Society au début des années 1970 (Gray, 1992; Rubenstein, 1992). Or plus récemment un dispositif communicationnel a pris de l'ampleur avec la production de rapports de développement durable[4]. Ces rapports contiennent ce qu'il est convenu d'appeler de l'information extra-financière ou de l'information environnementale, sociale et de gouvernance (ESG). Ce dispositif fait partie des outils comptables non-traditionnels permettant des coordinations non marchandes pour la protection de l'immatériel.

Cette forme de communication a pris de l'ampleur au cours des dernières années. Le nombre de rapports produits est passé de moins de 100 annuellement en 1993 à plus de 500 en 1999. Au début des années 2000, ce nombre a continué de croître, représentant plus de 1 500 rapports publiés à travers le monde en 2003[5]. En 2004, moins de 600 rapports[6] faisaient référence ou utilisaient les lignes directrices de la Global Reporting Initiative (GRI) [7] (Boiral, 2013; GRI, 2013), alors qu'entre 2006 et 2011 ce référentiel a connu une progression annuelle importante, le nombre d'entreprises l'ayant adopté passant de 22 % à 58 %. En 2015, la base de données de rapports de développement durable du GRI contient près de 25 000 rapports, provenant de plus de 7 500 organisations.[8]

La section suivante présente la problématique de la recherche. Elle sera suivie de la recension des écrits en comptabilité et en communication. Nous verrons ensuite la méthodologie de la recherche. La section suivante présente et discute les résultats de la recherche, pour enfin conclure sur les pistes de recherche.

PROBLÈME DE RECHERCHE

La protection de l'immatériel passe par sa reconnaissance par l'entreprise, mais s'agit-il de l'immatériel pour l'entreprise ou pour la société ? La littérature comptable est largement divisée sur cette question. Du point de vue de l'entreprise, la valeur de l'immatérielle serait positive, renfermant une large part de savoir-faire non comptabilisé, alors que du point de vue de la société, elle serait négative, si l'on considère l'état des ressources naturelles et les inégalités sociales. Internaliser les impacts négatifs pour la société des activités de l'entreprise pourrait entrainer pour elle une dette colossale, inégalement répartie entre les secteurs d'activités. Certains diront évidemment qu'il faut contrebalancer cet impact négatif avec les externalités positives engendrées par les activités de l'entreprise. Ce débat met en évidence la très grande complexité de l'évaluation de l'information immatérielle communiquée aux investisseurs (ACCA, 2013, 2008, 2004) et autres parties prenantes.

Pour appréhender cette complexité, la littérature comptable met en évidence deux approches de la divulgation extra-financière, une centrée sur une évaluation de la pertinence de l'information (outside-in) et l'autre sur la cohérence pour l'entreprise (inside-out). Or, cette dichotomie ne permet pas de bien mettre en lumière la manière dont prend forme un acte communicationnel entre l'entreprise et ses parties prenantes, pour porter de nouvelles compétences permettant la protection de l'immatérielle.

L'approche présentée dans cet article vise à réhabiliter le lien perdu entre la

comptabilité et la communication. La comptabilité tend à percevoir la communication comme un exercice marketing non rigoureux (Capron et Quairel, 2009), alors que la communication s'intéresse à la performativité des chiffres (Fauré et al. 2010). Pour ce faire, nous nous inspirons de la littérature critique en communication. Cette littérature montre qu'un acte de communication peut dévoiler un contexte de contingence réflexive, qui invite à une communication plus dialogique et moins persuasive entre les organisations et leur public (Nahon-Serfaty, 2013). Mais ce courant critique montre aussi l'illusion et les effets pervers de la transparence, à l'instar du courant critique en comptabilité (Milne et Gray, 2013). Les deux champs s'entendent pour dire que la communication (ou la reddition de comptes) peut générer un confort qui donne l'illusion de protection, mais qui finit par modeler un comportement qui va justement à l'encontre des objectifs de la communication transparente (Nahon-Serfaty, 2013). L'approche critique du champ de la communication s'intéresse à la manière dont prend forme une valorisation en dialogue entre un locuteur et un interlocuteur multiple (ou pluriel).

La communication d'information sur l'immatériel est un outil comptable de reddition de comptes non-traditionnel. Cette forme de communication ne contient pratiquement pas de chiffres ou de données comptables proprement dit (en dehors de la section portant que la performance financière). Toutefois, elle accompagne les états financiers et une démarche de production d'un reporting intégré[9] (IIRC, 2013) est en cours. Les dispositifs et guides de communication en la matière se multiplient, pour la régulation de l'information produite[10], et un effet est recherché par l'entreprise entre la communication de sa performance financière et sa performance sociétale (Al-Tuwaijri, Christensen et Hughes, 2004). Le lien institutionnel de la divulgation d'information extra-financière (sur la protection de l'immatériel) avec le chiffre comptable peut donc être important.

Cet article s'intéresse aux ressources langagières, discursives et communicationnelles à partir desquelles se développent de nouvelles compétences inter-organisationnelles, entre l'entreprise et ses parties prenantes. Pour ce faire, les approches communicationnelles de l'organizing sont mobilisées (Fauré et Robichaud, 2013). La question de recherche est la suivante : dans quelle mesure la communication sur l'immatériel ouvre-t-elle à la production de savoirs communs entre l'entreprise et ses parties prenantes?

La section suivante présente le recensement des écrits, avec les deux principales approches en matière d'information sur la protection de l'immatériel, documentées dans le corpus comptable, et l'approche communicationnelle retenue pour cette recherche.

RECENSION DES ÉCRITS

Écrits en comptabilité : deux approches en matière de reddition de

comptes extra-financière

La littérature comptable présente deux approches de la communication en matière d'information sur l'immatériel, une centrée sur une évaluation de la pertinence de l'information (outside-in ou O-I) et l'autre sur la cohérence pour l'entreprise (inside-out ou I-O) (Burritt et Schaltegger, 2010 ; Schaltegger et Wagner, 2006)[11]. Cette dichotomie rejoint celle plus globale qui traverse l'ensemble du champ de la comptabilité, entre ce que l'on pourrait appeler une comptabilité 'de rationalisation' et une comptabilité 'pour la rationalité'. Ces deux grandes catégories s'inspirent de Morin (2005[12] cité par Del Rey 2013). Elles se définissent de la façon suivante :

> « la rationalité c'est le jeu, le dialogue, qui les applique sur le monde et qui dialogue avec ce monde réel. Quand le monde n'est pas d'accord avec notre système logique, il faut admettre que notre système logique est insuffisant, qu'il ne rencontre qu'une partie du réel. La rationalité [...] n'a jamais la prétention d'épuiser dans un système logique la totalité du réel, mais elle a la volonté de dialoguer avec ce qui lui résiste. Au contraire, la rationalisation consiste à enfermer la réalité dans un système cohérent. Et tout ce qui, dans la réalité, contredit ce système cohérent est écarté, oublié, mis de côté, vu comme une illusion ou une apparence. [...] les nouvelles évaluations oublient le contexte réel parce qu'elles rationalisent et ne veulent pas dialoguer avec la réalité » (Del Rey, 2013, p. 117-118).

L'approche O-I dévoile une information centrée sur les effets de l'environnement sur l'entreprise, dans une logique de justification (ou de rationalisation), alors que l'approche I-O met au jour une information centrée sur les effets de la stratégie de l'entreprise mise en œuvre pour protéger l'environnement des effets néfastes de ses activités. Cette approche s'inscrit davantage dans une démarche de rationalité, ouvrant au dialogue avec ce qui lui résiste. La première approche se consacre à l'analyse de la reddition de comptes produite par l'entreprise pour des tierces parties susceptibles de lui accorder les ressources nécessaires à ses activités (ressources financières ou symboliques) (la théorie politico-contractuelle en est issue et constitue le noyau dur de la comptabilité). La seconde s'intéresse à l'analyse de l'information (et de son contexte) produite par l'entreprise dans le but de valider ses actions. Lorino (2011,1995) est une figure importante de ce courant, intéressé par l'apprentissage généré par les systèmes comptables dans une optique de pilotage.
En écho à ces approches, la recherche sur la comptabilisation de l'immatériel à la juste valeur[13] (Giordano-Spring et Rivière-Giordano, 2008) et celle sur le contrôle de gestion environnemental (Janicot, 2007) (voir le tableau 1) présentent un point de vue dichotomique. Pour Giordano-Spring et Rivière-Giordano (2008), le débat entre la juste valeur (ou valeur actualisée) et le coût historique s'inscrit dans l'opposition entre une perspective dynamique et une perspective statique de l'entreprise. La perspective dynamique du coût historique s'intéresse aux effets de ses activités sur l'environnement : elle véhicule une continuité d'exploitation et s'attache à l'esprit de la rationalité comme modèle de communication pour la protection de l'immatériel. Cette perspective

encourage l'amortissement d'un capital naturel et humain, comme le montre Richard (2012). La perspective statique associée à la juste valeur se soucie quant à elle de l'effet produit par l'information diffusée et favorise la justification (rationalisation). Dans la même veine, Janicot (2007) oppose pertinence et cohérence, avec d'un coté un discours qui s'adresse aux parties prenantes et de l'autre un discours qui tisse un lien concret avec des actions correctrices.

Tableau 1 : Approches comptables de la protection de l'immatériel

Auteurs	**Rationalisation**	**Rationalité**
Burritt et Schaltegger (2010)	Outside-in	Inside-out
Giordano-Spring et Rivière-Giordano (2008)	Valeur actuelle (perspective statique)	Coût historique (perspective dynamique)
Janicot (2007)	Pertinence	Cohérence

L'approche 'de rationalisation' (O-I) prend en compte les attentes des agences de notation, les systèmes de classement et les lignes directrices de divulgation, telles que celles de la GRI, afin de répondre aux demandes externes et surtout d'exceller dans les systèmes d'étalonnage (benchmarking) et les concours de rapports (Herzig et Schaltegger, 2006). L'approche 'pour la rationalité' (I-O) s'inspire du corpus théorique de la stratégie (Zvezdov et Schaltegger, 2013). Elle est liée aux décisions prises à l'interne, en ce qui concerne les problèmes sociaux et environnementaux qui peuvent affecter la position concurrentielle de l'entreprise (Lozano, 2013). Elle s'appuie sur une démarche orientée vers l'avenir et vise une cohérence avec ses opérations, à partir d'un système de surveillance (Herzig et Schaltegger, 2006).

Si ces deux approches permettent un découpage de la littérature comptable sur la protection de l'immatériel, elles ne suffisent pas pour étudier de quelle façon la communication d'information ESG ouvre à la production d'un savoir commun entre l'entreprise et ses parties prenantes. D'un côté, la comptabilité 'de rationalisation' présente une entreprise trop en rupture avec ses propres actions et, de l'autre, la comptabilité 'pour la rationalité' ne prend pas suffisamment en compte la mise à l'épreuve de son discours par ses parties prenantes. L'approche communicationnelle qui s'intéresse aux dimensions organisantes (organizing) de la communication permet d'approfondir cette question. Nous l'utilisons pour détailler chacune des approches O-I et I-O, mais surtout pour mieux comprendre les conditions de production d'un savoir commun, à travers des modes de coordination non marchands ou non hiérarchiques (Fauré et Robichaud, 2013), comme c'est le cas avec la production d'information ESG, produite dans un contexte RSE (responsabilité sociale et environnementale). Nahon et Serfaty (2013) montrent que le but principal de la RSE est de permettre aux entreprises d'opérer dans la 'contingence permanente'. Ces chercheurs montrent que des réseaux intersubjectifs se tissent dans ce contexte entre les institutions et le public.

Écrits en communication : la communication, le discours et le langage appréhendés dans leurs dimensions organisantes

(organizing)

L'approche organizing du champ de la communication (Fauré et Robichaud, 2013) montre que la production d'un savoir commun à partir d'un dispositif communicationnel repose sur la place accordée par ce dispositif à une pluralité de dispositions discursives (Appel et Boulanger, 2011; Ferreira, 2006). Fauré et Robichaud (2013) montrent que des ressources langagières, discursives et communicationnelles peuvent permettre le développement de nouvelles compétences inter-organisationnelles. Ils montrent que des savoirs communs peuvent être constitués, comme résultat de nouvelles régulations et de défis aux niveaux politique, social, écologique et culturel. Or, pour déployer de telles ressources un dispositif communicationnel doit permettre la mise sous tension d'une diversité de dispositions. Ceci nous amène scruter et à reformuler les deux approches comptables (O-I et I-O), vues précédemment, pour mieux mettre en évidence la diversité des ressources langagières qu'elles peuvent offrir.

Pour ce faire, nous nous inspirons d'un courant émergent en communication qui s'intéresse aux effets structurants des dispositifs communicationnels, à partir desquels se constituent les réseaux intersubjectifs entre les institutions et le public. Ce courant permet de conceptualiser le rapport de développement durable comme un dispositif communicationnel et comme un lieu d'interaction entre trois univers : celui de la technologie (T), de celui des relations sociales (SSo) et celui du langage (L) (Ferreira, 2006). Ces univers correspondent chacun à une sphère de contingentement qui opère simultanément sur les autres sphères, à partir du moment où chacune des sphères se configure comme système. Ferreira (2006) amène à analyser un dispositif communicationnel comme un ensemble de relations entre les sphères qui le constituent. Un dispositif interagit en s'adaptant aux processus de communication dans lesquels il est inscrit, « en configurant de nouveaux processus sociaux de production de sens » (Ferreira, 2006, p. 4).

A contrario, Ferreira (2006) montre que ces trois sphères risquent à tout moment de s'autonomiser, ou à se constituer comme système, limitant le potentiel d'ouverture de l'information sur la protection de l'immatériel, fragilisant la production d'un savoir commun et limitant la configuration de nouveaux processus de production de sens. La perspective de Thévenot (2006) permet de prendre la mesure de cette autonomisation, à partir des trois régimes de coordination à la base des mises à l'épreuve de 'l'action qui convient'. Trois régimes sont dégagés : la familiarité, le plan et la justification. Il est possible d'associer ces régimes respectivement aux sphères des relations sociales, de la technologie et du langage. Ces régimes permettent de voir de quelle façon l'autonomisation de chacune des sphères peut exposer la production d'un savoir commun à un risque particulier. La sphère de la technologie (T) peut témoigner d'un effort d'opérationnalisation et ouvrir à un suivi des réalisations de la part de l'interlocuteur, mais expose la communication aux risques de la ratiocratie[14] (Jany-Catrice, 2012); la sphère des relations sociales (SSo) peut témoigner d'un effort de contextualisation et ouvrir à une appropriation par l'interlocuteur, mais fait encourir un risque d'exclusion (Libaert, 2010); et enfin la sphère du langage (L) peut témoigner d'un effort de conceptualisation du bien commun (immatériel) et ouvrir à un partage avec un

grand nombre d'interlocuteurs, mais risque de faire sombrer la communication dans le greenwashing (Milne et Gray, 2013). Bref, les trois sphères du dispositif communicationnel risquent de s'autonomiser, dans la mesure où elles font références à des mondes ou des régimes de coordination qui répondent à des mises à l'épreuve fort différentes (Thévenot, 2006); seule leur présence simultanée et leur mise en interaction mutuelle permettent d'éviter cette fermeture.

Partant de là, nous utilisons ces trois sphères de la triade pour étudier les dispositions discursives, ou la dynamique communicationnelle, inhérentes aux dispositifs de type O-I ou I-O (voir le tableau 2). L'approche O-I met en évidence des réalisations, des nominations, des témoignages, des vedettes, les médias et des représentations du développement durable en termes de business (langage d'affaire). Ces informations, fruits d'interactions passées, traduisent un point de vue statique qui permet à l'investisseur de constater les résultats d'actions passées (Charreaux, 2007). Elles permettent de décrire une dynamique communicationnelle propre à une comptabilité 'de rationalisation', comme il a été dit plus haut. Cette orientation du dispositif n'implique pas de continuité interactionnelle avec les parties prenantes. Les dispositions discursives qu'elle renferme mettent en jeu la sphère de la technologie (T), avec les réalisations sous formes d'indicateurs de la GRI (Global Reporting Initiative)[15], et la sphère du langage (L) pour tous les autres éléments.

L'approche I-O se déploie dans la divulgation d'une information ESG qui met l'accent sur les promesses, les mécanismes de transparence, les dispositifs de gestion, les certifications, la collaboration, les dispositifs participatifs, les signes d'engagement dans la vie privée et des représentations du développement durable fondées sur l'environnement et la société (voir le tableau 2). Ces informations dénotent un exercice de mise en dialogue de la stratégie de l'entreprise avec ce qui lui résiste, comme le veut une comptabilité 'pour la rationalité'. Ceci implique un dispositif qui met en jeu des dispositions discursives attachées aux trois sphères de la triade, soit la sphère du langage (L) (avec les promesses, les mécanismes de transparence et les représentations du développement durable axées sur l'environnement et la société), la sphère de la technologie (T) (avec les dispositifs de gestion et la certification) et la sphère des relations sociales (SSo) (avec les collaborations, les dispositifs participatifs et les signes d'engagement dans la vie privée).

L'encastrement des sphères de la triade d'un dispositif communicationnel, dans les deux approches comptables de la divulgation d'information ESG, permet de comprendre pourquoi la littérature comptable tend à préférer l'approche I-O : elle est nettement plus exhaustive en matière de dispositions discursives, puisqu'elle fait référence aux trois sphères (la technologie, le langage et les relations sociales). Aussi, la présence de la sphère des relations sociales (SSo) permet de voir de quelle façon cette approche peut éviter l'enfermement de l'entreprise dans une quête de cohérence avec sa stratégie verte. La sphère des relations sociales ouvre en effet à la mise en dialogue souhaitée par la comptabilité 'pour la rationalité'.

Tableau 2 : Croisement des approches comptables et de la triade d'un dispositif communicationnel pour la protection de l'immatériel

Approches comptables	Concepts associés aux sphères de la triade
Rationalisation (O-I)	PERTINENCE
	STATIQUE
	Réalisation (T)*
	Nomination (L)
	Témoignage (L)
	Référence vedette (L)
	Référence média (L)
	Langage business (L)
	Représentation DD – économique et générale (L)
Rationalité (I-O)	COHÉRENCE
	DYNAMIQUE
	Promesse (L)
	Mécanismes transparence (L)
	Dispositif de gestion (T)
	Certification (T)
	Collaboration (SSo)
	Dispositif participatif (SSo)
	Engagement vie privée (SSo)
	Représentation DD – environnement et société (L)

(T) = technologie ; (SSo) = système social ; (L) = langage
La section suivante présente la méthodologie suivie pour faire l'analyse de l'information ESG à partir de ce cadre conceptuel.

MÉTHODOLOGIE

Le dispositif communicationnel a été scruté empiriquement à l'aide d'une méthodologie d'analyse du contenu, qui consiste à coder les unités d'un texte en fonction de catégories prédéterminées, de manière itérative (Beattie et al, 2004). Cette méthode, largement utilisée dans la recherche sur l'information ESG (Gray et al, 1995), peut être basée sur la 'forme' ou sur la 'signification' (Smith et Taffler, 2000). Privilégiant la signification, nous nous sommes concentrés sur l'analyse des thèmes sous-jacents dans

les rapports de développement durable, pour déterminer les messages véhiculés dans les récits (Krippendorff, 1980).
Nous avons suivi les étapes suivantes, tirées de Beattie et al (2004) : 1. sélection du matériel narratif (les rapports de développement durable), 2. sélection du logiciel de traitement de données qualitatives et la préparation des textes pour le codage, 3. développement d'un schéma et d'un instrument de codage, 4. processus de codage et évaluation de sa validité, et 5. analyse quantitative. Un échantillon de 27 rapports a été constitué, comprenant les rapports produits annuellement, sur trois ans entre 2006 et 2008, par neuf entreprises, issues de trois secteurs d'activités différents. Ces secteurs sont ressources naturelles, pétrole et gaz et services financiers (voir le tableau 3). Le principal critère de sélection était leur inclusion dans l'indice de durabilité Dow Jones Sustainability Index (DJSI).

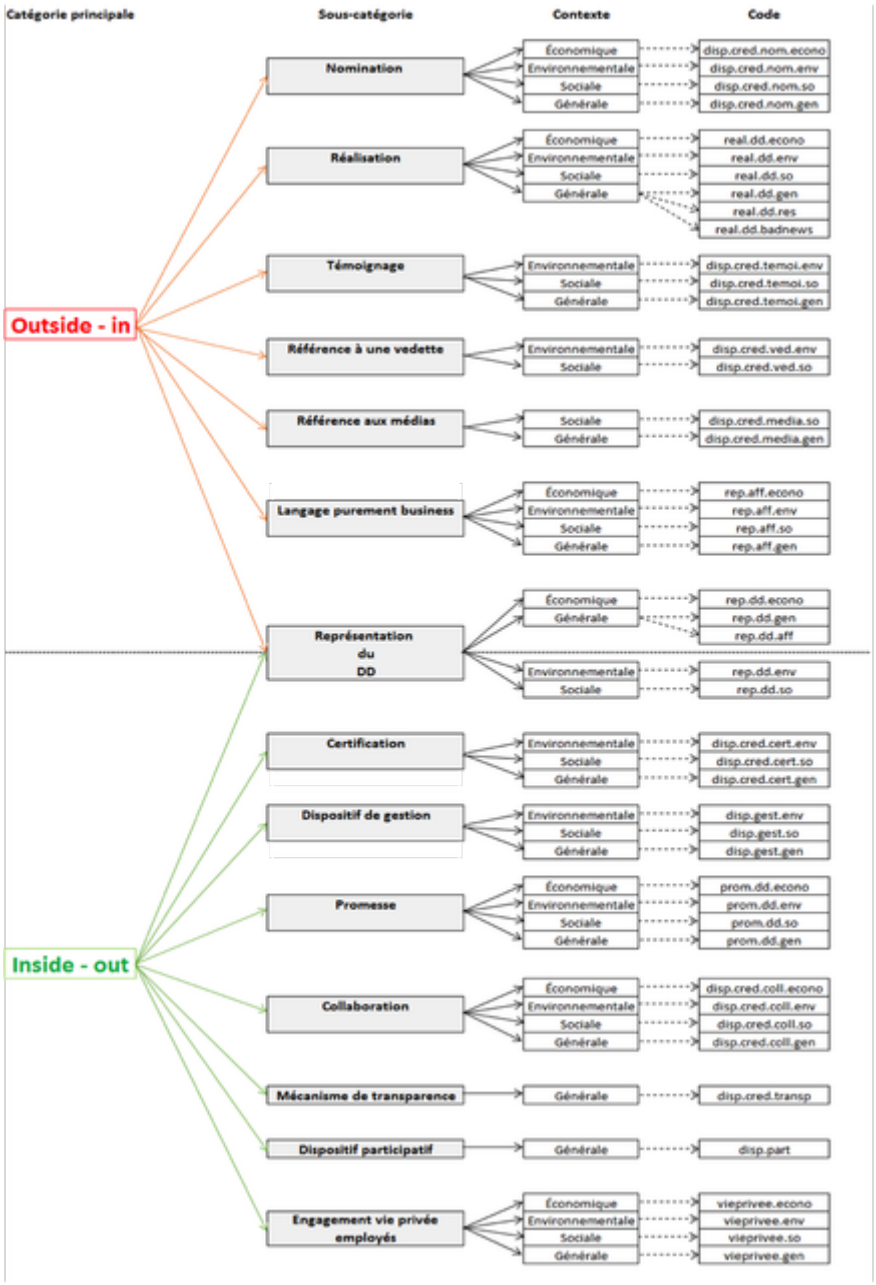
Tableau 3 : Échantillon de 27 rapports de développement durable (27 rapports = 3 secteurs x 3 entreprises x 3 ans)

Secteur d'activités	Entreprise	Nombre pages en moyenne (2006-2008) par entreprise	Par secteur
Ressources Naturelles	Barrick Gold	54	55
	Goldcorp	53	
	Teck Resources	58	
Pétrole et gaz	Talisman	48	51
	Nexen	55	
	Transcanada	50	
Services financiers	Banque de Montréal	48	45
	Banque Nationale du Canada	37	
	Banque Royale du Canada	51	

Les versions électroniques des rapports de développement durable des entreprises sélectionnées ont été importées à l'aide du logiciel Atlas.ti. Une approche déductive-inductive a été utilisée pour favoriser une meilleure flexibilité empirique (Miles et Huberman, 1994). Plusieurs itérations de codage ont été réalisées, pour obtenir le schéma final comprenant trois niveaux (voir figure 1) : incluant, au premier niveau, deux catégories principales référant aux approches communicationnelles O-I et I-O étudiées dans cet article, quatorze sous-catégories de deuxième niveau (elles sont en lien avec les concepts définis dans la section conceptuelle précédente (voir le tableau 2) et quatre sous-catégories contextuelles de troisième niveau (environnemental, économique, social ou général). Le schéma de codage final comprend un total de 69 codes, mais des regroupements ont été faits pour simplifier et présenter, dans la figure

1, un total de 46 codes.
Chaque rapport de développement durable a été subdivisé en unités de texte. Chaque unité de texte constitue une pièce d'information. Une phrase peut être divisée en plusieurs unités de texte (Beattie et al, 2004), mais chaque unité de texte ne peut pas être associée à plus d'un code. Lorsqu'une unité de texte pouvait être interprétée avec plus d'un code, nous avons appliqué le principe de domination (Beattie et al, 2004). Les unités de texte qui ne correspondaient à aucun des codes précédents, ou ne pouvaient pas être scindées en multiples unités, ont été classées comme "NO.CODE." Par exemple, plusieurs titres, titres de section et notes (titre de rapports et numéros de page) ont été classés comme NO.CODE. Un procédé rigoureux a été suivi pour assurer de la cohérence dans l'interprétation des codes et une meilleure validité interne des données, s'assurant de la justesse de l'interprétation de chaque code. Tous les écarts mis au jour par ce procédé ont été résolus.

Figure 1 : Schéma de codage



Bien que le mot soit notre unité de mesure, dans cette recherche, nous sommes intéressés à la couverture des codes, à savoir l'importance d'une catégorie à l'intérieur d'un rapport, au lieu de compter le nombre de mots liés à chaque code. La couverture a été évaluée en divisant le nombre de mots, inclus dans un code spécifique, pour chaque rapport, par le nombre total de mots dans ce rapport. Le nombre de mots, par rapport et par code, a été calculé en utilisant le logiciel Atlas.ti.

PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS

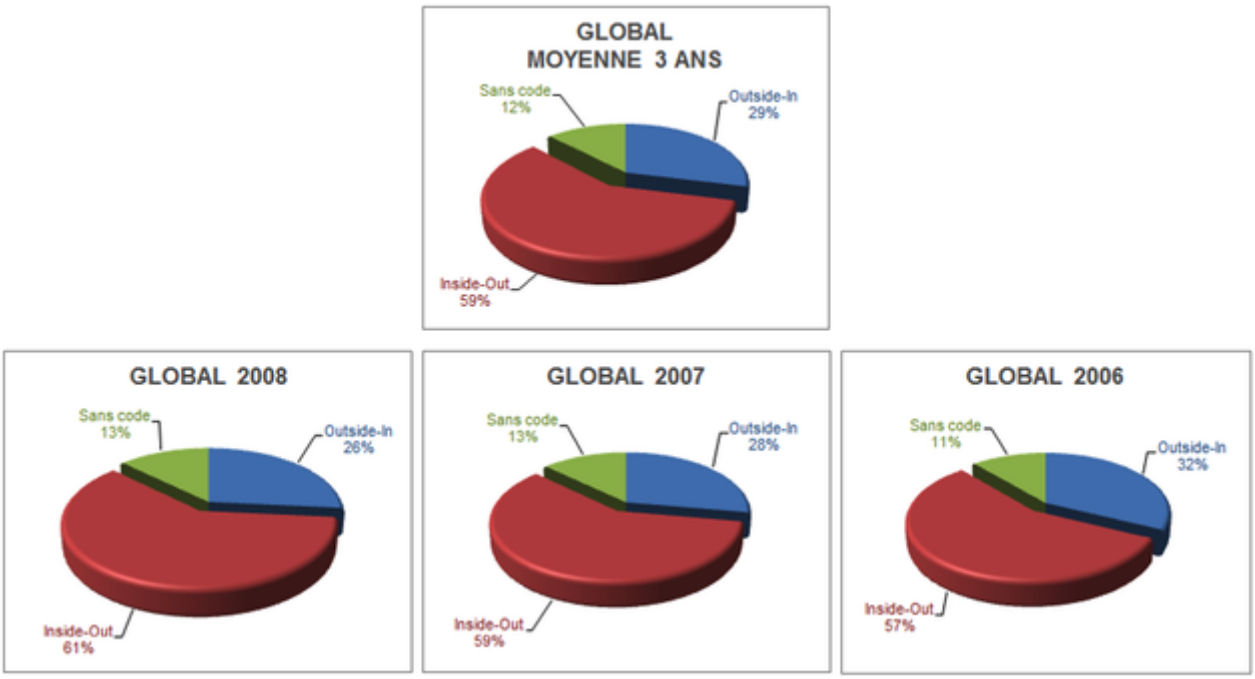
L’analyse qualitative des 27 rapports de développement durable, sur une période de trois ans, montre une nette domination de l’approche I-O, contrairement à ce que laisse entendre la littérature. Du point de vue de la comptabilité financière, il s’agit d’une

approche dynamique (plutôt que statique), c'est-à-dire que l'entreprise s'engage dans une relation continue avec ses parties prenantes, dans l'optique d'une trajectoire d'apprentissage. Pour les investisseurs, cela peut signifier un risque plus élevé, puisque les retombées et les coûts pour l'entreprise, de ces engagements, ne sont pas connus.
Les trois sections suivantes présentent, dans un premier temps, l'évolution annuelle des deux approches (I-O et O-I), dans un deuxième temps, les distinctions sectorielles et enfin le détail de la constitution des deux approches, globalement pour les trois ans et tous secteurs confondus.

Évolution annuelle (2006 à 2008)

Les résultats montrent, pour les trois années étudiées, une nette domination de l'approche I-O, avec une légère augmentation de 56,57 % en 2006 à 60,74 % en 2008 (comme le montre la figure 2). L'augmentation de l'approche I-O a été plus forte dans le secteur de ressources naturelles (avec une augmentation 6,84%) et moins marquée dans le secteur pétrole et gaz (avec une augmentation de 1,04%). La domination de cette approche s'explique principalement par la présence des dispositifs de gestion, qui relève de la technologie, dans le discours de l'entreprise sur la protection de l'immatériel, comme nous le verrons plus loin. Les neuf entreprises étudiées accordent beaucoup d'importance, parfois de manière assez répétitive, aux systèmes mise en place pour couvrir les trois volets du développement. En revanche, l'orientation de ces dispositifs varie en fonction du secteur étudié : le secteur de ressources naturelles se focalise sur la gestion de la santé et la sécurité au travail, tandis que le secteur des services financiers met l'accent sur la protection de la confidentialité de l'information.
En contrepartie, la couverture de l'approche O-I a diminué pour tous les secteurs, durant cette période. Elle a diminué de manière plus importante pour le secteur des ressources naturelles (avec une diminution de 8,69%). Nous verrons plus loin les éléments du discours qui ont le plus varié, en lien avec cette approche (notamment les codes 'réalisations' et 'langage business'). Ces mêmes éléments varient pour les deux autres secteurs, mais de manière moins prononcée. Nous avons constaté que le discours de l'année 2006, orienté sur les opérations et les résultats en matière de DD, a cédé sa place à un discours centré sur la gestion du DD. Les résultats clos des boucles d'interactions (conformément à l'O-I), alors que les dispositifs de gestion en ouvrent de nouveaux (conformément à l'I-O). Évidemment, il faut suivre la divulgation sur les années suivantes, pour évaluer si ces démarches se traduisent par des résultats tangibles en matière de DD.

Figure 2 : Évolution annuelle (2006 à 2008) de l'orientation (I-O ou O-I) du contenu des rapports de développement durable



Évolution sectorielle

Les résultats de l'analyse des rapports de développement durable sont très peu discriminants, au regard de l'approche I-O ou O-I, malgré les différences importantes entre les activités des trois secteurs (voir la figure 3). L'approche I-O est la plus importante pour les trois secteurs, de manière décroissante pour les ressources naturelles (avec 59,95 %), le pétrole et gaz (avec 58,99 %) et les services financiers. Il semble donc que l'entreprise oriente sa divulgation vers l'impact de ses activités sur l'environnement, et non l'inverse. L'inscription de ces entreprises dans le DJSI (un indice boursier de type « sustainability indices »), comme critère de sélection de notre échantillon, peut expliquer en partie ce résultat. Un échantillon constitué d'entreprises n'appartenant pas à cet indice pourrait donner d'autres résultats.
Aussi, la similarité des outils d'aide à la décision pourrait expliquer ces résultats non discriminants entre les secteurs. Par exemple, l'utilisation des lignes directrices du GRI, par toutes les entreprises du DJSI, peut constituer une explication plausible. La majorité des entreprises de l'échantillon (5 sur 9) étaient inscrites au GRI durant la période couverte (2006 à 2008)[16]. L'approche I-O, priorisée par les entreprises de notre échantillon utilisant majoritairement les lignes directrices du GRI, amène à postuler sur la qualité de cet outil.
La section suivante présente de quelle façon les trois secteurs se distinguent à l'égard des éléments de la triade du dispositif communicationnel. Nous verrons que ce regard permet mieux de discriminer les trois secteurs étudiés.

Analyse des deux approches au regard des éléments de la triade

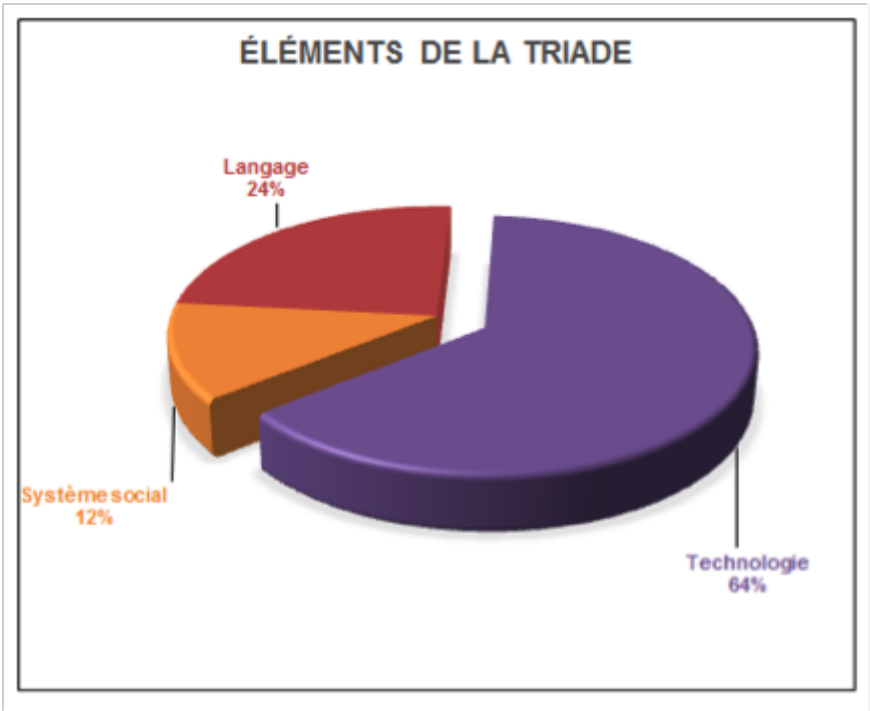
Les éléments de la triade d'un dispositif communicationnel, soit le langage, la technologie et le système social, permettent d'analyser plus en profondeur les deux approches communicationnelles (I-O et O-I). Les 69 codes, décrits précédemment, utilisés pour réaliser cette recherche ont été subdivisés entre les trois éléments de la triade (voir le tableau 1 pour le contenu détaillé de chaque élément de la triade).

Rappelons que l'approche I-O est décrite à partir des trois sphères de la technologie, du langage et des relations sociales, alors que l'approche O-I est décrite à partir des sphères de la technologie et du langage. La première réfère à une relation communicationnelle entreprise / environnement qui se situe dans un espace / temps plus étendu que la seconde, cette dernière faisant référence à des réalisations passées. La sphère de la technologie se retrouve dans les deux approches, mais de manière différente. Elle se retrouve dans une proportion de 68 % dans le discours de l'approche I-O (surtout par le biais de la divulgation des dispositifs de gestion), comparativement à 53,58% pour l'approche O-I avec la divulgation des réalisations. La sphère des relations sociales est absente de l'approche O-I.

En revanche, les trois secteurs d'activités diffèrent quant à la couverture accordée à ces sphères. Les dispositifs de gestion prennent plus de place dans le secteur des ressources naturelles, alors que le secteur des services financiers se démarque par l'importance accordée à la collaboration (12 % pour ce secteur et 6 % dans les deux autres secteurs) qui relève de la sphère des relations sociales de la triade. Le secteur pétrole et gaz se distingue des deux autres par l'importance accordée à l'élément 'certification', deuxième constituante discursive en importance après les dispositifs de gestion (il est attaché à la sphère technologie).

Globalement pour les deux approches et pour l'ensemble des trois secteurs sur trois ans, au strict regard des éléments de la triade du dispositif communicationnel, la figure 3 montre une forte domination de la technologie (64 %), suivi du langage (24 %) et du système social (12 %).

Figure 3 : Couverture des éléments de la triade du dispositif communicationnel



L'élément technologie est couvert dans une proportion plus importante par les dispositifs de gestion (64%) et dans une moindre mesure par les certifications. L'élément langage est dispersé entre plusieurs constituantes discursives. Par exemple, 'le langage business' occupe une couverture de 27,32 %, suivi de près par les promesses (22,13 %) et des représentations du DD (18,17 % et 14,66 %). Enfin, l'élément système social est largement représenté, dans le discours de l'entreprise, par les 'collaborations' (71,12%), suivi d'assez loin par les 'dispositifs participatifs' et les 'engagements dans la vie privée des employés'. Les dispositifs participatifs se distinguent des collaborations par leur caractère plus structuré.

DISCUSSION ET CONCLUSION

Cette recherche a permis de mieux définir les deux approches communicationnelles de l'information ESG et partant de là d'identifier ce qui domine, pour chacune d'elle, dans la stratégie de communication de l'entreprise. Il ressort que la sphère de la technologie occupe une place très importante dans le discours de l'entreprise sur la protection de l'immatériel. En revanche, contrairement à ce que laisse entendre la littérature à ce jour, notre analyse montre que l'approche I-O domine largement les rapports de développement durable des entreprises du DJSI. Cette orientation se maintient dans le temps et semble même augmenter, de façon constante, de 4 % sur 3 ans.
Les trois sphères de la triade d'un dispositif communicationnel sont bien en place pour préparer les esprits à la production d'un savoir commun (George, 2009) sur la production de l'immatériel, comme le montre la domination de l'approche I-O, mais des recherches ultérieures doivent être menées pour évaluer dans quelle mesure leur mise sous tension réciproque est favorisée par ce dispositif. Les résultats montrent la place

importante prise par la sphère de la technologie, faisant une place moindre au langage ou au système social. Une plus grande importance accordée à ces deux sphères de la triade pourrait permettre de mieux mettre à l'épreuve la technologie, de manière à favoriser la production d'un savoir commun.

Dans une étape ultérieure, il s'agit de reprendre, pour les étudier en profondeur, les concepts codes dominants, en approfondissant leur lien avec les sphères de la triade du dispositif communicationnel. Par exemple, quelle est la distinction faite par l'entreprise à propos de l'information ESG pour la protection de l'immatériel entre la collaboration (I-O), les dispositifs participatifs (I-O) et l'engagement vie privée (I-O) ? De quelle manière les dispositifs utilisés (e.g. le GRI) dans le dispositif communicationnel (rapport de développement durable) abordent-ils l'élément 'système social' de la triade, auquel ces informations ESG font référence ? Dans quelle mesure certains dispositifs de reddition de comptes favorisent-ils d'emblée certains éléments de la triade ? Dans quelle mesure les deux approches communicationnelles de l'information ESG favorisent-elles l'autonomisation de chacune des trois sphères de la triade ou au contraire leur mise sous tension réciproque ? Enfin, les résultats de la recherche invitent à approfondir ce qui distingue l'utilisation de chaque sphère dans le cadre d'une approche O-I, de son utilisation pour une approche I-O (comme c'est le cas pour 'langage' et 'technologie').

Ces questions suggèrent d'approfondir une contribution théorique croisée entre deux champs, dans le contexte particulier de l'information ESG : la comptabilité (par une mise en perspective de la dichotomie des approches I-O et O-I), la communication (par un éclaircissement des éléments de la triade d'un dispositif communicationnel qui peuvent s'appliquer à plus d'une approche). Une limite de la version actuelle de la recherche mérite d'être mentionnée. L'étude porte uniquement sur des rapports de développement durable d'entreprises du DJSI. Il n'est donc pas encore possible d'extrapoler nos résultats à toutes les entreprises qui participent à la production d'un discours sur la protection de l'immatériel. L'échantillon devra être élargi pour inclure des entreprises membres de d'autres indices. Par contre, pour le Canada, l'échantillon couvre plus du tiers de la population des entreprises canadiennes du DJSI, ce qui en fait un échantillon important dans ce contexte.

BIBLIOGRAPHIE

Al-Tuwaijri, S. A., Christensen, T. E., Hughes Ii, K. E. (2004). The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach. *Accounting, Organizations and Society,* 29(5–6), 447-471.

Appel, V., Boulanger, H. (2011). La légitimation de l'organisation : les enjeux du dispositif communicationnel, *Communication* [En ligne], 28(2), mis en ligne le 01 septembre 2011, consulté le 30 avril 2015. URL : http//communication.revues.org/1712; DOI : 10.4000/communication.1712.

Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2013). *What do investors expect from non-financial reporting*, London (UK) : ACCA.

Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2008). *Social and*

Environmental Narrative Reporting - Analysts' Perceptions, London (UK) : ACCA.
Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) et Companyreporting.com. (2004). *Towards transparency : progress on global sustainability reporting*, London (UK) : ACCA.
Beattie, V., McInnes, B., Fearnley, S. (2004). A methodology for analysing and evaluating narratives in annual reports: a comprehensive descriptive profile and metrics for disclosure quality attributes. *Accounting Forum*, 28(3), 205-236.
Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(7), 1036-1071.
Burritt, R.L., Schaltegger, S. (2010). Sustainability accounting and reporting: fad or trend ? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 23(7), 829-846.
Capron, M., Quairel F. (2009). Le rapportage 'développement durable' : entre reddition et communication, entre volontariat et obligation, *Revue de l'Organisation Responsable*, 2, 19-29.
Casta, J.-F., Colasse, B. (2001). *Juste valeur : enjeux théoriques et politiques*, Economica.
Charreaux, G. (2007). La valeur partenariale : vers une mesure opérationnelle, *Comptabilité, contrôle et audit*, 13(1), 7-46.
Del Rey, A. (2013). *La tyrannie de l'évaluation*, La Découverte.
Dupuis, J.C. (2014). *Économie et comptabilité de l'immatériel, Enjeux du reporting non financier*. Fond Jean Pâques, Belgique : De Boeck.
Fauré, B., Robichaud, D. (2013). Les approches communicationnelles, discursives et langagières des processus d'organisation. Genèse et convergences d'un dialogue, *Sciences de la société*, 88, 3 – 20.
Fauré, B., Brummns, B., Giroux, H.,Taylor, J.R. (2010). The calculation of business, or the business of calculation? Accounting as organizing through everyday communication. *Human Relations*, 63(8), 1249-1273.
Ferreira, J. (2006). Médiatisation dans une perspective triadique, *Les Enjeux de l'information et de la communication*, 1, 1-15.
George, E. (2009). Réflexions sur la pensée critique dans les études en communication dans le contexte du capitalisme néolibéral, jn Agboli, C. (sous la dir.), *Quelle communication pour quel changement ? Les dessous du changement social.* Montréal, Canada : PUQ, 41-58.
Giordano-Spring, S., Rivière-Giordano, G. (2008). Reporting sociétal et IFRS : quelle cohérence ? *Revue française de gestion*, 186(6), 19-34.
Global Reporting Initiative (GRI). (2013). *G4 – Lignes directrices pour le reporting développement durable – Principes de reporting et éléments d'information*, Amsterdam : GRI, disponible dans http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/G3Guidelines
Gray, R. (1992). Accounting and environmentalism: An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability. *Accounting, Organizations and Society*, 17(5), 399-425.
Gray, R., Kouhy, R., Lavers, S. (1995). Methodological themes: Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2), 78-101.
Herzig, C., Schaltegger, S. (2006). Corporate sustainability reporting in S. Schaltegger, M. Bennett, et R. Burritt (eds), *Sustainability accounting and reporting*, Springer,

301-324.
International Integrated Reporting Council (IIRC). (2013). *Cadre de référence international portant sur le reporting intégré*, London : IIRC.
Janicot, L. (2007). Les systèmes d'indicateurs de performance environnementale (IPE), entre communication et contrôle, *Comptabilité, contrôle et audit*, 13(1), 47-67.
Krippendorff, K. (1980). *Content analysis: An introduction to its methodology*. Sage Publications.
Lorino, P. (2011). Du chiffre, adoré ou exécré, au chiffrage, pratiqué, in in Hoarau, C., J.L. Malo et C. Simon (dir.), *Comptabilité, contrôle et société. Mélanges en l'honneur du Professeur Alain Burlaud*, Foucher, p. 55-65.
Lorino, P. (1995). *Comptes et récits de la performance : essai sur le pilotage de l'entreprise*, Paris, Les Éditions d'organisation.
Lozano, R. (2013). Sustainability inter-linkages in reporting vindicated: a study of European companies. *Journal of Cleaner Production*, 51, 57-65.
Milne, M. J., Gray, R. (2013). W (h) ither ecology? The triple bottom line, the global reporting initiative, and corporate sustainability reporting. *Journal of business ethics*, 118(1), 13-29.
Miles, M., Huberman, A. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook*, SAGE publications.
Nahon-Serfaty, I. (2013). Pour une critique des relations publiques à l'ère de la contingence : fondements d'une pratique alternative, in Heller, T., R. Huët et B. Vidaillet (éds), *Communication et organisation : perspectives critiques*, Septentrion, 413-422.
Richard, J. (2012). *Comptabilité et développement durable*, Paris, France : Economica
Rodrigue, M. (2014). Contrasting realities: corporate environmental disclosure and stakeholder-released information. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(1), 119-149.
Rubenstein, D. B. (1992). Bridging the gap between green accounting and black ink. *Accounting, Organizations and Society*, 17(5), 501-508.
Schaltegger, S., Wagner, M. (2006). Integrative management of sustainability performance, measurement and reporting. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3(1), 1-19.
Smith, M., Taffler, R. J. (2000). The chairman's statement - A content analysis of discretionary narrative disclosures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), 624-646.
Thévenot, L. (2006). *L'action au pluriel. Sociologie des régimes d'engagement*. Paris, France : Éditions La Découverte.
Zvezdov, D., Schaltegger, S. (2013). Sustainability Accounting, in Idowu, S., Capaldi, N., Zu, L., Gupta, A. (Eds.), *Encyclopedia of Corporate Social Responsibility*. Springer Berlin Heidelberg, 2363-2370.

[1] Le 36e congrès de l'AFC tenu en 2015 à Toulouse avait thème Comptabilité, contrôle et audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible.

[2] Dupuis (2014) montre que la comptabilité ne reconnaît que le quart de la valeur de l'entreprise, un capital immatériel lui échappe, pouvant représenter jusqu'à 80 % de

cette valeur.

[3] Le plus récent de ces modèles est le modèle CARE (comptabilité axée sur la restauration de l'environnement) (Richard, 2012).

[4] Ce rapport est aussi appelé rapport de citoyenneté, rapport de responsabilité sociale, etc. Il accompagne les états financiers et fait partie de l'information généralement communiquée aux parties prenantes (l'actionnaire étant la principale), bien que ce rapport soit souvent publié plusieurs mois après la production des états financiers.

[5] ACCA et Corporateregister.com, 2004.

[6] Idem.

[7] GRI, https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/default.aspx (consulté le 1er juin 2015).

[8] Idem.

[9] L'association pour le reporting intégré est la plus récente de ces initiatives. Pour plus d'information consulter le site suivant : http://integratedreporting.org. L'Afrique du Sud fait également œuvre de pionnière en la matière. Pour plus de détails voir www.theiirc.org.

[10] Les lignes directrices de la GRI (Global Reporting Initiative) sont les plus connues.

[11] Richard (2012) utilise les termes de comptabilité environnementale extérieur-intérieur, pour désigner une comptabilité dont l'objectif est de prendre en compte l'impact des contraintes environnementales sur l'entreprise (ou l'entité), et de comptabilité environnementale intérieur-extérieur, pour désigner une comptabilité dont l'objectif est de rendre compte de l'impact de l'entité sur l'environnement indépendamment de toute question d'ordre réglementaire (Richard, 2012, p 40).

[12] Morin, E. (2005), Introduction à la pensée complexe, Seuil.

[13] Cette dichotomie prend appuie sur le débat entourant le concept de 'juste valeur' en comptabilité financière, datant du début du 19e siècle. Il a connu récemment un dénouement important avec l'adoption mondiale des normes internationales appelées IFRS. Pour plus de détails sur ce débat voir Casta et Colasse (2001).

[14] La ratiocratie est le phénomène par lequel la mesure de la performance prend la forme d'une activité mécanique et aveugle, tiré de Jany-Catrice, F. 2012, La performance totale : nouvel esprit du capitalisme ?, Villeneuve d'Ascq, Presses universitaires du Septentrion.

[15] Les lignes directrices de la GRI comprennent des indicateurs de performances de durabilité classés dans troisÂ catégories, soit économie, environnement et société. Les indicateurs sociaux sont catégorisés en tant que travail (l droits de l'homme, société, et la responsabilité de produit. La GRI contient plus de 90 indicateurs de base répartis entre ces catégories et davantage d'indicateurs sectoriels plus précis.

[16] Voir la base de données du GRI : http://database.globalreporting.org/search (consulté le 1er juin 2015)