

Mesure de la responsabilité sociale des entreprises : potentiel de renouvellement de l'exercice de la profession comptable

Marie-Andrée Caron

Financé par le fond FQRSC (Établissement de nouveaux professeurs-chercheurs)

Durée du projet : 2005-2008

Ce programme de recherche porte sur le potentiel de renouvellement de l'exercice de la profession comptable, en réponse aux exigences croissantes en matière de mesure de la responsabilité sociale amenées par la question du développement durable. Autrement dit, ce programme propose d'examiner la capacité de la profession comptable à contribuer à la réduction des effets indésirables des activités économiques, tels que les problèmes liés à l'environnement et aux enjeux sociaux. Le concept de développement durable a été introduit, en 1987, par la Commission mondiale sur l'environnement et le développement présidée par le premier ministre norvégien de l'époque, Gro Harlem Brundtland. Le rapport issu de cette commission définit le développement durable comme un développement qui permet la satisfaction des besoins présents, sans compromettre la capacité des générations futures à satisfaire les leurs. Dès lors, les entreprises, dont les moyens financiers le permettent, ont progressivement fait du développement durable un axe majeur de communication par la production de rapports de durabilité, qui tentent de réconcilier les dimensions sociale, environnementale et économique de leurs activités. Il s'agit de pratiques de divulgation volontaires, mais qui sont largement encadrées par des normes de responsabilité sociale et environnementale telles que les GRI, AA 1000, ISO 14000 et SA 8000, par des démarches systématiques de conception de rapport de durabilité (celle de Stratos par exemple, un organisme gouvernemental qui fait la promotion du développement durable auprès des entreprises canadiennes) et par des concours organisés en vue de récompenser les meilleurs rapports de durabilité (par exemple celui de l'*Association of Chartered Certified Accountants* de Londres). Ces initiatives multipartites contribuent par leur action à l'institutionnalisation du concept de développement durable et à l'émergence d'un nouveau mode de régulation. Elles font appel à la comptabilité sociale, environnementale et de développement durable pour convaincre les lecteurs de la crédibilité de l'information divulguée dans ces rapports, qui constitue du coup une force institutionnelle normative qui désigne les mesures appropriées de la responsabilité sociale. Ce qui signifie que la profession comptable est en mesure de constituer une force de changement en faveur de la responsabilité sociale des entreprises. Or, concrètement, le comptable s'intéresse peu à ces innovations techniques et il fait corps avec l'élite économique, un groupe d'acteurs dominants dont les représentations ont tendance à s'imposer à l'ensemble de la société (Jodelet, 1989). Ce qui suggère le questionnement suivant: quelle représentation se fait le professionnel comptable de la mesure de la responsabilité sociale des entreprises? Comment expliquer l'écart entre le discours de la profession comptable et la pratique concrète du comptable en exercice? En quoi la mesure de la

responsabilité sociale d'une entreprise est-elle influencée par la perception qu'en a la profession comptable?

Ce programme de recherche permettra d'acquérir une meilleure compréhension du sens que les entreprises et la profession comptable donnent à la responsabilité sociale et au développement durable. La recherche proposée permet aussi de mieux cerner les enjeux concrets de l'exercice de la profession comptable et sa manière de résoudre les nouveaux dilemmes éthiques auxquels elle doit faire face. Du même coup, le potentiel de renouvellement de cette profession sera mieux cerné, mais aussi sa capacité à intéresser les dirigeants aux outils de mesure proposés par la comptabilité sociale, environnementale et de développement durable. Les résultats de cette recherche auront également une incidence sur la manière de concevoir le processus de normalisation comptable et la formation des candidats à la profession, deux composantes fondamentales de l'exercice de la profession comptable. Nous souhaitons par cette recherche contribuer à accroître la capacité de la profession comptable à s'ajuster aux forces de son environnement socio-politique pour une meilleure protection de la société civile, entendue dans un sens qui dépasse largement celui de sa conceptualisation traditionnelle, c'est-à-dire qui implique le développement de nouveaux savoirs et non pas uniquement une conformité aux règles comptables qui évoluent plus lentement que le savoir sur la responsabilité sociale des entreprises.

Problématique d'ensemble. Trois grands courants de recherche se partagent la littérature sur le lien profession comptable et responsabilité sociale, soit l'approche fonctionnaliste, l'approche interprétative et l'approche critique. Les chercheurs de l'approche fonctionnaliste s'intéressent à l'apport technique de la profession comptable dans la mesure de la responsabilité sociale, à partir des outils de mesure proposés par la comptabilité sociale, environnementale et de développement durable (Wilmshurst et Frost, 2001). Les études de l'approche interprétative s'intéressent au sens que le professionnel comptable donne à la question de la responsabilité sociale (Bebbington *et al*, 1994). Ces études ne nous informent pas sur le contexte d'exercice de la pratique comptable et elles ignorent les rapports de domination. Enfin les recherches de l'approche critique s'intéressent aux fondements de la comptabilité et aux rapports de forces entre l'État, la profession comptable, l'entreprise et la société civile. On y dénonce l'hégémonie de la comptabilité et son association avec l'élite économique, et on s'intéresse au rôle de l'information comptable dans la constitution d'un dialogue entre l'entreprise et la société civile. Les chercheurs de ce courant croisent deux littératures, une en éducation et une autre en éthique, et ils s'inspirent de théoriciens qui ont étudié la relation savoir – pouvoir, tels que Rawls, Foucault, Habermas et Latour, pour étudier le lien éthique et éducation (Lee, 1989), le lien recherche et pratique comptable (McPhail, 2001; Hopwood, 1988) et le lien profession, savoir et société (West, 2003; Power, 1991). Ces études s'interrogent sur la pertinence du statut «professionnel» du comptable et proposent des voies d'amélioration de l'exercice de la comptabilité afin qu'elle assure une meilleure protection de la société civile. Concernant de manière plus spécifique la question du développement durable, des chercheurs de cette approche ont mis en évidence le changement de paradigme que doit opérer le comptable pour être un acteur crédible de la mesure de la responsabilité sociale, capable de lier les dimensions sociale, environnementale et économique. Ce changement de paradigme implique à la fois une transformation des mesures, des outils et des pratiques de gestion, qui relèvent du volet qualifié d'administratif, de descriptif ou d'analytique, mais aussi sur une transformation symbolique, métaphorique et normative (Korhonen, 2002), de manière à ce qu'il puisse s'engager et enrôler le monde des affaires à la mesure de la responsabilité sociale, bref qu'il donne un volet

politique à sa pratique (Cooper et al, 2004). Ces recherches, bien qu'elles posent les balises d'un questionnement qui permet d'articuler profession, savoir et développement durable, comportent néanmoins trois limites importantes: le comptable y est vu comme un acteur moral éthéré, la profession comptable dans son ensemble est vue comme une entité constituée d'acteurs homogènes et les seuls apprentissages considérés sont ceux que le comptable acquiert au cours de sa formation universitaire. Caron (2003) a mis au jour l'apprentissage réalisé par le professionnel comptable en organisation, qui dépasse largement celui acquis par sa formation académique de base et qui le mène à renouveler les savoirs reçus de son milieu d'origine. Partant de là, nous nous intéressons, dans ce programme de recherche, à son ouverture aux questions de responsabilité sociale.

Approche théorique, objectifs et originalité. Pour réaliser cette étude, nous mobilisons un cadre d'analyse qui s'inspire de la sociologie des techniques, popularisée par Latour et Callon, que nous complétons par l'analyse culturelle des organisations, développé dans ma thèse de doctorat (Caron, 2003). Ce cadre nous permet d'étudier la capacité du comptable à constituer un allié pour les outils de mesures de la responsabilité sociale, conceptualisés comme des innovations techniques, en considérant la représentation qu'il se fait de la mesure de la responsabilité sociale et de la question du développement durable, compte tenu de la rupture qu'il opère avec sa formation académique d'origine, de sa capacité à renouveler son savoir et de sa position dans un réseau constitué d'humains et de non-humains. La théorie de l'acteur-réseau de la sociologie des techniques a mis en évidence qu'une innovation technique ne se développait qu'à condition que celle-ci se trouve des alliés, c'est le principe d'intéressement, et ainsi puisse s'intégrer dans un réseau d'acteurs, certains étant humains d'autres pouvant être des non-humains, qui la reprennent, la soutiennent, mais aussi la déplacent. L'innovation ne sera adoptée qu'après avoir été « traduite », c'est-à-dire réinterprétée selon la logique propre de chaque acteur qui l'adopte et déplacée par rapport aux intentions initiales des promoteurs. C'est le principe de traduction, lequel met en évidence le rôle souvent crucial de « médiateurs », de « traducteurs ». Ce cadre est utile pour étudier la capacité de la profession comptable à constituer un allié des outils de mesure de la responsabilité sociale, puisque ces outils constituent des objets techniques qui doivent s'intégrer dans un réseau hétérogène d'acteurs pour acquérir une existence concrète. Si cette théorie est issue de la sociologie des sciences et de l'étude des innovations techniques, elle est aujourd'hui aussi appliquée aux innovations sociales et plus spécifiquement à celles entourant le développement durable, comme elle l'est aussi pour étudier les systèmes d'informations comptables traditionnels sous l'angle de leur appropriation par les comptables en vue d'enrôler les autres acteurs organisationnels (Lowe, 2001). Nous proposons d'utiliser ce cadre pour étudier la capacité de la profession à constituer un allié pour les innovations comptables en matière de mesure de la responsabilité sociale qui sont, dans cette perspective, à la fois des objets à la recherche d'alliés et des médiateurs entre différents acteurs du réseau, voire entre différents réseaux, notamment avec les entreprises et les différents groupes de la société civile.

Le développement durable donne lieu à la constitution de forums hybrides qui mettent en présence des environmentalistes, des professionnels, des acteurs du monde des affaires et de différents groupes d'intérêts de la société civile. Callon *et al* (2001) démontrent que « la démocratie dialogique imaginée par les forums hybrides repose sur des procédures de consultation qui ne font pas bon ménage avec l'idée de décisions tranchantes et tranchées » (Callon et al, 2001, p. 263). La recherche d'un monde commun suppose en effet que des retours en arrière soient ménagés, que les acteurs se donnent les moyens de pouvoir à tout moment revenir à des options abandonnées et que les évaluations soient constamment révisées en fonction de connaissances et de points de vue

nouveaux. Les acteurs du développement durable sont appelés à opérer une attention de tous les instants, ce qui est loin d'être synonyme d'indécision; cette forme d'attention définit ce que ces chercheurs proposent d'appeler l'«action mesurée». Dans ces forums, on ne décide pas, on prend des mesures. La notion passe-partout de décision doit être révisée, dès lors qu'on est plongé dans la dynamique d'un forum hybride: ce qui compte, ce n'est pas tant la construction d'informations qui éclairent un décideur embarrassé que la mise en place du mouvement de va-et-vient entre l'exploration des mondes possibles et l'exploration du collectif. Dès lors, on assiste à la fabrication progressive d'un monde commun au sein duquel des mesures sont prises au sens métrologique et au sens politique: on prend des mesures, dans un sens métrologique, afin de dresser une carte des débordements, des groupes concernés, de leurs positions et de leurs relations, mais aussi des résultats de leurs actions, car sans cette cartographie, pas de débat possible. On prend aussi des mesures, dans un sens politique, pour entretenir et relancer la dynamique de la démocratie dialogique. Les outils comptables de mesure de la responsabilité sociale s'inscrivent dans cette dynamique.

La formation académique du professionnel comptable ne le prépare pas à cette nouvelle forme d'intervention (McPhail, 2001). Le concept de décision est en effet la clé de voûte de la comptabilité, enseignée comme un transmetteur neutre d'informations utiles à la prise de décisions et celui de mesure renvoie à ses aspects administratifs seulement, faisant perdre de vue le point de vue holiste de l'entreprise qui permet de saisir le dialogue qu'elle entretient avec les parties prenantes. Devant la non pertinence de la culture reçue du milieu d'origine, la profession comptable s'invente de nouveaux savoirs (Caron, 2003), d'autant plus que la profession comptable traverse actuellement un période d'insécurité professionnelle (Gendron et Suddaby, 2004) et que les ordres professionnels sont à même d'influencer la composition de la pratique comptable (Greenwood *et al*, 2002). Mais surtout, les débats, confrontations, échanges d'idées et dialogues des forums hybrides d'idées sont porteurs d'un travail d'analyse d'une communauté professionnelle de son propre savoir, puisqu'ils permettent des processus de transfert et d'identification à travers la conduite de pratiques partagées. Les apprentissages acquis seront fonction des liens organisationnels tissés par le comptable et de ceux qui lient son entreprise aux différentes parties prenantes, c'est-à-dire le réseau d'humains et de non-humains qui la constitue. La position qu'il occupe dans ce réseau déterminera la distance prise avec la culture reçue de son milieu d'origine. Trice propose d'étudier la mutation culturelle des professionnels à partir de deux dimensions inspirées des recherches de l'anthropologue Mary Douglas, c'est-à-dire les dimensions *group* et *grid* (Trice, 1993). La dimension *grid* conceptualise les aspects relationnels d'une culture alors la dimension *group* conceptualise ses aspects cognitifs. Le modèle d'analyse culturelle que nous avons développé à partir de l'analyse culturelle de la profession comptable en organisation nous a permis de découvrir l'existence de trois micro cultures comptables types: soit la micro culture dominante, la micro culture métissée et la micro culture minoritaire. La mesure de la responsabilité sociale n'aura pas la même signification pour chacune de ces trois micro cultures, chacune opérant les traductions qui conviennent à sa position dans le réseau constitué d'humains et de non-humains au sein duquel elle prend place. Le cadre théorique de l'acteur-réseau complété par l'analyse culturelle des organisations nous permettra donc d'étudier le changement paradigmatique inhérent au déploiement de la comptabilité comme mécanisme de régulation de la nouvelle démocratie qui fait intervenir l'entreprise au sein de forums hybrides.

Ce programme de recherche propose donc d'étudier de quelle manière le professionnel comptable parvient à se définir autrement qu'en conformité aux normes comptables et à maintenir son savoir à l'affût des plus récents développements (West, 2003) en matière de mesure de la responsabilité sociale, de manière à acquérir une capacité de représentation holistique de l'entreprise. Des cadres normatifs de mesure de la responsabilité sociale (par exemple, le GRI et le AA 1000) devancent les normes comptables en matière de mesure de la responsabilité sociale. Le cadre conceptuel de normalisation comptable est conçu pour régir la pratique traditionnelle de la vérification externe avec rigueur, objectivité et indépendance: critères dont on peut se demander si ils protègent le public ou le professionnel (West, 2003) et qui sont d'une utilité marginale pour une grande partie des membres d'une profession devenue largement pluridisciplinaire depuis les vingt dernières années (Greenwood *et al*, 2002). La mesure de la responsabilité sociale de l'entreprise fait, au contraire, appel à la créativité du comptable pour qu'il élabore un discours qualifié de « parodie performative » capable d'atténuer l'opposition «nature – culture» dont le non-sens est exacerbé par la question du développement durable (Everett, 2004), pour qu'il s'engage dans la défense des intérêts des générations futures (Bebbington, 1997) et pour qu'il acquière une perspective globale de l'entreprise et du contexte socio-politique dans lequel elle opère (Gray *et al*, 2001). Bref, le comptable est appelé à faire de la comptabilité un langage favorable à l'enrôlement d'alliés pour les outils de mesure de la responsabilité sociale.

Méthodologie et calendrier de réalisation. La stratégie de recherche retenue pour réaliser ce programme de recherche comprend trois étapes inter reliées, à la fois consécutives et simultanées. Nous réaliserons dans un premier temps l'analyse des rapports de durabilité publiés par les entreprises canadiennes (environ une centaine identifiées par Stratos). Les principaux secteurs industriels auxquels nous nous intéressons sont ceux de la transformation de matières premières, des services publics, de l'automobile et de la finance. Les représentations du développement durable exprimées à travers ces rapports seront analysées, notamment en vérifiant les images véhiculées et les mesures utilisées. Dans un deuxième temps, des données seront recueillies sur la pratique comptable au sein de ces entreprises par l'envoi d'un questionnaire aux professionnels comptables et aux acteurs concernés par la mesure de la responsabilité sociale des entreprises. Ce questionnaire vise la cueillette de données sur les représentations du professionnel comptable sur la mesure de la responsabilité sociale et sur le développement durable, en comparaison avec celles des autres acteurs impliqués, et leur concordance avec la stratégie de divulgation de l'entreprise. Dans un troisième temps, nous réaliserons des études de cas dans une dizaine d'entreprises qui auront été ciblées à l'étape précédente, de manière à approfondir notre examen des traductions opérées par le professionnel comptable de la mesure de la responsabilité sociale et à voir en quoi la représentation qu'il en a est liée aux pratiques de divulgation, mais aussi de gestion du développement durable de l'entreprise dans son ensemble. La première étape a déjà été amorcée et se poursuivra tout au long des trois années prévues pour la réalisation de ce programme de recherche. La deuxième étape débutera dès l'amorce de ce programme et se déroulera au fur et à mesure que de nouvelles entreprises s'ajouteront à notre corpus. Et enfin, la dernière étape sera réalisée dès qu'un nombre suffisant de questionnaires aura été recueilli pour permettre l'identification d'entreprises. La réception d'une vingtaine de questionnaires complétés, provenant d'entreprises différentes, pourrait suffire au déclenchement de cette étape. Nous prévoyons débiter ces études de cas dès l'automne 2005.

Collecte de données pour la réalisation des études de cas. La collecte des données sera réalisée par de l'analyse documentaire et par des entretiens. Les entretiens seront réalisés auprès des acteurs

impliqués dans la conception de la mesure de la responsabilité sociale, avec une attention spécifique sur les représentations du professionnel comptable et sur ses échanges avec les acteurs porteurs des autres logiques (par exemple, environnementale et sociale).

Codage et analyse des données. Le codage des données repose sur un codage intuitif, assisté par le logiciel de traitement de données Atlas-Ti. Les principaux axes d'analyse qui serviront à la mise en ordre et au codage des données (Miles et Huberman, 1991) sont: (1) l'axe de la conception des indicateurs de rendement en matière de développement durable; (2) l'axe des représentations du développement durable par les professionnels comptables et autres acteurs concernés; (3) l'axe de la réconciliation des dimensions économique, sociale et environnementale. Nous croiserons les données obtenues à partir de ces trois axes d'analyse afin d'obtenir des configurations.

Analyse transversale. Pour l'analyse de cas j'utilise une stratégie holiste (Yin, 1994). J'adopte un processus de recherche intuitif de théorisation ancrée (Strauss et Corbin, 1990). Je serai donc en mesure de formuler des hypothèses, qui viendront enrichir mon cadre théorique tout au long de cette enquête. Le cadre méthodologique d'analyse de cas proposé par Czarniawska et Jorges (1996) nous sera également utile pour examiner les différentes traductions du concept de développement durable et de celui de la mesure de la responsabilité sociale par le professionnel comptable et les autres acteurs concernés. Nous utiliserons également le logiciel d'analyse de contenu ALCESTE pour une analyse plus fine de la réconciliation des trois dimensions du développement durable (économique, sociale et environnementale) à partir d'une analyse des co-occurrences. Finalement, l'analyse de l'ensemble des données recueillies sera faite à la lumière du potentiel méthodologique de la théorie de l'acteur-réseau, qui permet de faire le pont entre des données macro et des données micro (*Middle Range Thinking*) et qui est particulièrement pertinente pour l'analyse de situations qui impliquent des données comptables, comme l'ont montré des chercheurs de ce champ (Quattrone, 2004; Everett, 2004).