



Les facteurs explicatifs du reporting des entités gabonaises en matière de développement durable

Explanatory factors for Gabonese entities' reporting on sustainable development

Fernand Dadier OBAME ANGOUE

Doctorant en Comptabilité-Audit-Contrôle

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion Appliqués (Université de Douala). Tél : 00.241.04.28.18.98 / 07.95.92.01; E-mail : angoue_fernand@yahoo.fr; Libreville – Gabon

Roméo Martial DONGMO

Docteur/PhD en Comptabilité-Audit-Contrôle

Chargé de Cours, Maitre-Assistant Senior CAMES

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion Appliqués (Université de Douala). Tél : 00.237.674.17.18.49 / 699.159.864 ; E-mail : doromartial@yahoo.com; Douala – Cameroun

Louis NDJETCHEU

Professeur Titulaire Hors échelle des Sciences de Gestion

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion Appliqués (Université de Douala), Tel : 00.237.698 30 33 89/E-mail : ndjetcheu@yahoo.fr, Douala-Cameroun

Résumé : Le problème que soulève cet article est celui de la compréhension des facteurs explicatifs de la diffusion volontaire des informations extra-financières par les entités gabonaises dans un contexte marqué par des pressions sociétales multiples. Sous-tendue par une approche épistémologique interprétationniste, une étude qualitative est menée auprès d'un double échantillon d'entreprises diffusant leurs informations sociétales au sein de l'espace OHADA d'une part et des parties prenantes impliquées dans le développement durable au Gabon d'autre part. Il en ressort que la pression des parties prenantes la quête de la réputation et le mimétisme sectoriel sont apparus déterminants pour la décision des managers du Gabon à recourir à une communication sociétale volontaire.

MOTS-CLES : Information sociétale, Parties Prenantes, droit comptable OHADA, RSE.

Abstract: The problem raised by this article is that of understanding the explanatory factors of the voluntary dissemination of non-financial information by Gabonese entities in a context marked by multiple societal pressures. Underpinned by an interpretationist epistemological approach, a qualitative study is conducted with a double sample of companies disseminating their societal information within the OHADA space on the one hand and stakeholders involved in sustainable development in Gabon on the other hand. It emerges that pressure from stakeholders, the quest for reputation and sectoral mimicry appeared to be decisive for the decision of Gabonese managers to resort to voluntary societal communication.

KEYWORDS: Societal information, Stakeholders, OHADA accounting law, CSR.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.11061539>

INTRODUCTION

L'environnement dans lequel l'information financière est produite et diffusée est soumis à des changements réguliers. Particulièrement dans les deux dernières décennies, deux évolutions parallèles ont contribué à changer la nature de cette information. D'une part, il se dessine une tendance générale vers un *reporting* plus fréquent, plus documenté et au périmètre plus étendu. Ceci est la conséquence de nombreux facteurs et plus particulièrement d'un volume croissant d'informations à traiter et du nombre croissant d'utilisateurs non experts. Ces utilisateurs réclament une information facilement disponible et produite sans délai. En définitive, l'intensification du *reporting* est une conséquence des durcissements réglementaires (Sarbanes Oxley Act aux Etats-Unis, Loi de Sécurité Financière en France) qui ont suivi les scandales financiers des années 2000 (Enron, Worldcom). En effet, si au départ la communication des entreprises sur le thème de l'environnement était principalement le fait d'initiatives volontaires, les tentatives de normalisation par des lois et règlements en Occident constituent un début de la normalisation de la communication obligatoire d'informations environnementales. Ces lois et règlements imposent une prise en compte des aspects environnementaux dans les comptes et les rapports annuels des entreprises et posent ainsi le débat sur le reporting sociétal. Cette approche normative du reporting sociétal fut enrichie par la suite par de réflexions de plusieurs auteurs principalement d'origine anglo-saxonne. Ces derniers ont développé un certain nombre de travaux consacrés à la quantité et à la qualité des informations environnementales publiées dans les rapports annuels d'activité. A cet effet, **Deegan**, **Rankin** et **Voght** (2002) mettent l'accent sur les accidents écologiques, tandis que **Belkaoui** et **Warpick** (1989) établissent un lien entre la taille et le type d'informations environnementales à publier. D'autres auteurs par contre préconisent la mise en relief de la performance environnementale pour les intégrer dans les prises de décision (**Bennet** et **James**, 1997). Ces recherches comptables dans le domaine du reporting sociétal s'effectuent généralement à l'intérieur de deux cadres théoriques qui sont la théorie des parties prenantes et les théories sociologiques néo-institutionnelles. Celles-ci considèrent les parties prenantes comme des partenaires raisonnables, dotés d'intérêts ou enjeux légitimes du point de vue de l'entreprise et de la capacité à les faire valoir à l'égard de cette dernière.

Bien que ce reporting sociétal soit suffisamment développé, il faut toutefois noter que ces recherches restent cependant limitées aux pays développés, négligeant ainsi le champ des pays en

développement en général et de l'espace OHADA en particulier, malgré l'enjeu de la RSE dans la gouvernance des entreprises dans cet espace géographique (**Ndjetcheu**, 2013). Les quelques rares recherches qui s'intéressent à la normalisation comptable dans l'espace OHADA restent souvent descriptives **Klutsch** et **Nguema** (2010), ou comparatives avec les autres cadres conceptuels comptables dominants (**Nsuami**, 2007 ; **Ngantchou**, 2009). Ce qui ne permet pas de comprendre la dynamique sociale et environnementale dans le SYSCOHADA. Plusieurs raisons peuvent expliquer ce constat dont notamment la focalisation sur des aspects structurels du cadre conceptuel comptable OHADA ou la réduction de la communication financière aux seuls aspects financiers, fiscaux et macroéconomiques, reléguant ainsi au calendrier grec la dimension sociale et environnementale. Cette question d'une communication sociétale légale dans l'espace OHADA, insuffisamment ou pas du tout explorée par la littérature comptable occidentale et africaine s'inscrit ainsi comme une piste privilégiée de recherche. Au regard des études qui montrent que la réforme du cadre comptable OHADA s'inscrit dans un processus d'isomorphisme coercitif¹ (mondialisation des économies) et mimétique (inspiration des modèles comptables dominants du Nord) **Causse** (2000) ; (**Gouadain**, 2000), (**Pérochon**, 2000), on s'attendrait ainsi à une duplication des modèles comptables dominants marqués par une communication financière fondée sur des aspects financiers, sociaux et environnementaux des activités des entreprises. Aussi, pour approcher cette causalité, nous avons posé la question suivante : Quels sont les déterminants de la communication extra-financière dans un contexte non réglementaire comme l'espace OHADA ?

Dans un tel contexte, l'objectif de cette étude est d'essayer d'apporter un éclairage sur les facteurs explicatifs de la communication durabilité dans l'espace OHADA. Notre intérêt pour cette étude se justifie par la coïncidence entre la période de changement de référentiel comptable dans les pays francophones d'Afrique et celle de la montée des pressions des organisations internationales et des ONG pour la prise en compte des aspects environnementaux dans les communications de l'entreprise avec son environnement.

En rapport avec la préoccupation ainsi relevée, la première section de cet article présente les concepts clés d'analyse que sont la RSE et son reporting pour ainsi établir une les déterminants de la communication durabilité sur le plan théorique. S'ensuit une deuxième section

méthodologique où nous expliquons la démarche de recherche. Enfin, la troisième section présente les résultats et les principaux enseignements que soulève la recherche.

1 – Ancrage théorique de la communication sociétale des entreprises

Depuis la fin des années 1960 se développe un champ de recherche en gestion portant sur les normes et les outils devant aider les organisations à évaluer les conséquences sociales de leurs actions. La théorie des parties prenantes ou « stakeholder² theory » est devenue l'une des références théoriques dominantes dans l'abondante littérature portant sur la responsabilité sociale de l'entreprise et l'éthique organisationnelle. Elle est issue du renouvellement du programme de recherche néoclassique et repose fondamentalement sur une vision contractuelle des organisations. La ruée des chercheurs contemporains pour cette notion de parties prenantes traduit à n'en point douter la richesse de sa définition ainsi qu'une certaine confusion conceptuelle, liée à la multiplicité des niveaux d'analyse et aux différents sens qui lui sont accordés. Cette diversité de recherche conduit à saisir plusieurs théories des parties prenantes. L'approche *Stakeholder* prend véritablement ses racines dans le travail de **Berle et Means** (1932), qui constatent le développement d'une pression sociale s'exerçant sur les dirigeants pour qu'ils reconnaissent leur responsabilité auprès de tous ceux dont le bien-être peut-être affecté par les décisions de l'entreprise. Mais la paternité de cette théorie peut être attribuée à **Ansoff** (1968) qui pense que l'entreprise doit ajuster ses objectifs de manière à donner à chaque groupe une part équitable de satisfaction. Poursuivant toujours dans sa définition des objectifs organisationnels, cet auteur apporte une précision importante : les responsabilités sont des obligations qui limitent la réalisation des objectifs, les stakeholders constituent avant tout des contraintes qu'ils convient de gérer Ansoff (1968, 52). Cependant, la théorie des parties prenantes a connu ses développements principaux à la suite des travaux de **Freeman** (1984) qui, en élargissant et en popularisant le champ des interlocuteurs de l'entreprise, va orienter les amoureux de ce concept sur la piste de la justification de sa pertinence théorique. La théorie des parties prenantes qui émerge à la suite de leurs travaux donne une justification théorique de l'existence des stakeholders. Pour apporter une réponse à la

² Le terme est traduit le plus souvent par l'expression « partie prenante », mais également par « partie intéressée », voire « ayant droit ».

question centrale de **Freeman** (1994) (« Who and what really counts? »), les auteurs reposent leurs théories sur un socle à deux dimensions : légitimité³ et pouvoir⁴ (**Andriof et Waddock**, 2002)

La légitimité est entendue dans son sens « stratégique » et sociologique d'adaptation culturelle aux attentes de la société au sein de laquelle agit l'entreprise et de processus de mise en conformité avec les pratiques considérées comme légitimes au sein du champ organisationnel où se situe l'entreprise (**DiMaggio et Powell**, 1983). Dans cette optique, le concept de stakeholder trouve un large éventail de justifications et de fondements dans les travaux néo-institutionnalistes qui mettent en avant la nécessité pour une entité organisationnelle de se plier aux pressions normatives externes.

Le pouvoir traduit la relation d'interdépendance entre l'entreprise et les différents groupes qui composent son environnement et avec lesquels elle interagit (**Andriof et Waddock**, 2002). La théorie de la dépendance envers les ressources (**Pfeffer et Salancick**, 1978) constitue ici un ancrage théorique incontournable

La réflexion des auteurs s'est donc orientée sur trois visions de la théorie des parties prenantes : une vision descriptive, une vision instrumentale et une vision normative. Pour la vision descriptive, l'entreprise est appréhendée comme une constellation d'intérêts coopératifs et concurrents. Sous cet angle, l'entreprise est vue comme le centre d'un réseau d'intérêts et de participants interdépendants (**Post et al.**, 2002). Ce qui conduit à une vision contractuelle élargie de l'entreprise. (**Hill et Jones**, 1992). En effet, le rôle des dirigeants d'entreprise ne se limite plus seulement à la maximisation de la valeur actionnariale. Ceux-ci doivent aussi intégrer le bien-être des autres parties prenantes affectées par les décisions de l'entreprise. Dès lors, le problème de la répartition de la valeur⁵ rentre au cœur de leurs analyses. Le recours à des principes éthiques permet de légitimer les intérêts des parties prenantes à partir premièrement des principes énoncés par **Kant** selon lesquels « Chaque personne humaine possède une dignité fondamentale qui commande un respect absolu », deuxièmement des principes de justice sociale de **Rawls** (1971) selon lesquels

³ N'importe quel individu ne peut revendiquer un intérêt dans une organisation.

⁴ Nous ne retenons pas ici la dimension « d'urgence » de Mitchell *et al.* (1997) pour répondre à cette même interrogation, celle-ci relevant d'un niveau d'analyse différent (la prise en compte du temps) et ne renvoyant pas à des fondements théorique solides.

⁵ Ce problème ne se pose pas dans le modèle Stockholder où seuls les intérêts des actionnaires sont pris en compte

« chacun a droit à une égale considération, c'est-à-dire à être traité de manière équitable » et troisièmement de la théorie des contrats sociaux intégrés (ou Integrative Social Contracts Theory) de **Donaldson** et **Dunfee** (1999) qui considère que les dirigeants de l'entreprise ont l'obligation éthique de contribuer à l'augmentation du bien-être de la société.

La vision instrumentale quant à elle, s'inscrit dans la perspective de la théorie de la dépendance à l'égard des ressources. En effet, la vulnérabilité d'une organisation provient de son besoin en ressources et du fait que ces ressources sont contrôlées par son environnement. Si des groupes fournisseurs de ressources se retirent du jeu, ils mettent la survie de l'organisation en danger. Ces ressources sont relatives au capital financier (associés – prêteurs) mais aussi aux ressources humaines (attractivité pour le recrutement) ou aux clients (risque de boycott des consommateurs ou de cessation de commandes d'un client important si l'entreprise ne respecte pas les normes imposées par les clients).

La vision normative s'inscrit dans le cadre de la théorie institutionnelle selon laquelle les organisations sont contraintes par leur environnement qui agit par le biais des structures réglementaires, des organismes gouvernementaux, des tribunaux, des professions, des groupements d'intérêts ou de l'opinion publique **Capron** (2008). Les dirigeants d'entreprises vont consciemment ou inconsciemment se conformer aux règles, normes et valeurs de leur environnement, sous la pression de trois sources de contraintes institutionnelles : coercitives, normatives et mimétiques.

Les contraintes coercitives sont posées par la loi ou la réglementation. Elles sont assorties de sanctions. Elles contraignent les comportements et régulent les actions des groupes qui ne partagent pas les valeurs que la société a traduites dans la loi.

Les contraintes normatives sont en général édictées par les milieux professionnels. Les normes ne comportent pas de sanctions mais elles orientent les comportements, elles définissent des bases cognitives, des pratiques et des méthodes similaires.

Les contraintes mimétiques conduisent les organisations à en imiter d'autres, considérées comme des modèles, et cela d'autant que l'environnement est incertain et ambigu. L'anticipation de la conformité peut conférer à l'entreprise un avantage de légitimité. Toutes ces théories inscrivent la RSE dans une sorte de contrat social. L'entreprise doit ainsi rendre des comptes sur ses principaux domaines de responsabilité et dans des formes normalisées contraignantes issues de la réglementation ou d'un dialogue social.

Selon **Deegan et Rankin** (1997), la communication environnementale participerait à renforcer ou à construire la légitimité des entreprises. Pour sa part, **Pellé-Culpin** (1998) avance que la communication financière verte par les entreprises permettrait de rassurer les parties prenantes sur la réalité et la qualité des gestions environnementales mises en œuvre.

Tout comme la comptabilité financière, le reporting sociétal fait l'objet d'une normalisation internationale pour les besoins d'une part de renforcement de crédibilité et d'autre part de comparabilité dans le temps et dans l'espace. Cette normalisation s'opère à l'initiative de la Global Reporting Initiative (GRI). La présence dans le comité de pilotage de représentants des professionnels de la comptabilité américains et anglais a fortement marqué le référentiel ; il emprunte largement aux processus de normalisation anglo-saxons, avec un cadre conceptuel inspiré du FASB et de l'IASB⁶, mais il cible, comme utilisateurs des informations produites, l'ensemble des parties prenantes et non les seuls investisseurs.

De son côté, la Commission européenne dans une recommandation de 2001 précise comment les aspects environnementaux doivent être comptabilisés et évalués dans les comptes annuels. Ce texte se fonde sur les normes IAS 36 (dépréciation d'actif), IAS 37 (provisions), et IAS 38 (immobilisations incorporelles). La COB demande que les informations environnementales et sociales soient traduites dans le document de référence des sociétés cotées au chapitre des risques, « s'ils sont de nature à avoir une incidence significative sur la situation financière ». La normalisation comptable, plus robuste et plus mûre vient donc au secours de la normalisation de la reddition sociétale. L'élargissement des domaines de prise en compte du risque est sans doute un allié précieux pour une amélioration de la qualité de l'information environnementale et sociale diffusée.

2- Méthodologie et champ d'observation de l'étude

Cette seconde partie de notre investigation consistera à présenter successivement le terrain d'études, la technique d'échantillonnage, la taille ainsi que la structure de l'échantillon et enfin, l'outil de collecte et d'analyse des données recueillies.

⁶ La partie consacrée aux principes emprunte globalement sa structure aux cadres IASB et FASB : elle présente les objectifs, les destinataires, et les qualités requises de l'information publiée. A la différence du FASB et de l'IASB, le GRI traduit un cadre conceptuel sous contrôle apparent des parties prenantes et non plus des investisseurs

2.1. Sélection de la population et technique de collecte des données

Dans le cadre de la recherche exploratoire, nous avons réalisé des entretiens auprès de différents acteurs. Le choix de réaliser des entretiens exploratoires repose sur le désir d'appréhender la perception des différents acteurs sur les motivations des entreprises à réaliser une communication multi-supports des données sociétales. L'objectif de cette étape exploratoire réalisée à l'aide d'entretiens individuels semi-directifs est donc de collecter un maximum d'informations riches et diversifiées.

Le critère de la saturation sémantique (Glaser et Strauss 1967), a été utilisé pour déterminer la taille de l'échantillon. En effet, selon ces auteurs, la taille pertinente pour un échantillon d'étude qualitative est celle qui permet d'atteindre le seuil à partir duquel on ne trouve plus d'informations supplémentaires capables de modifier les tendances. Ce seuil de saturation théorique a été fixé à 15 entretiens dans une étude similaire de Gillet (2010). De plus, Boughanbouz (2016) souligne que pour un entretien semi-directif, l'échantillon doit être compris entre 10 à 20 individus maximum, car le chercheur atteint avec cette limite supérieure le seuil de saturation.

Pour diversifier les points de vue et avoir une vision variée des motivations et déterminants du reporting RSE multi-supports, nous avons retenu une taille de 12 entités scindées en trois catégories d'acteurs : les responsables en charge des départements développement durable d'entreprises sélectionnées, un expert-RSE promoteur d'un cabinet en audit sociétal, et des tiers externes et indépendants à l'entreprise.

- **Présentation de l'échantillon des entreprises interviewées**

Dans le cadre de la présente recherche nous avons choisi de réaliser des entretiens au sein des départements développement durable d'entreprises gabonaises. Il s'agit de se positionner du côté du producteur de l'information sociétale. Pour répondre à la problématique, il est essentiel de recueillir des informations provenant à la fois des entreprises qui mettent en place un rapportage de leurs données sociétales mais également des entreprises qui n'y procèdent pas. Ainsi, deux types de personnes ont été interviewés dans cette première phase exploratoire : des responsables développement durable appartenant à des entreprises faisant diffuser leurs informations sociétales et des responsables développement durable appartenant à des entreprises ne réalisant pas de communication sociétale.

En fonction des réponses positives obtenues des responsables de développement durable sollicités, l'échantillon est composé de sept entreprises parmi lesquelles cinq font diffuser leurs informations sociétales multi-supports par un expert et deux ne réalisent pas ce type de mission. Il a été important d'interviewer des cadres en développement durable au sein des entreprises impliquées dans des stratégies RSE et donc susceptibles de fournir un maximum d'informations exploitables. Les personnes interrogées lors de cette série d'entretiens sont en grande majorité des responsables développement durable de grands groupes français cotés.

Le tableau ci-dessous illustre les différentes caractéristiques des entretiens et des entreprises composant l'échantillon.

Tableau 1 : Caractéristique des entretiens et des entreprises de l'échantillon

Entreprise	Fonction de l'interviewé	Secteur d'activité	Type de l'entretien	Durée de l'entretien
Entreprises réalisant un reporting sociétal de leurs informations RSE				
E.1	Directeur QHSE	Pétrole et Gaz Naturel	Entretien face à face	35 min
E.2	Responsable communication DD	Média	Entretien face à face	1H 00 min
E.3	Chef service DD	Agroalimentaire	Entretien face à face	45 min
E.4	Directeur Qualité	Distribution	Entretien face à face	1H 15 min
E.5	Directeur de fondation	Services	Entretien face à face	1H 00 min
Entreprises ne réalisant pas de reporting sociétal de leurs informations RSE				
E.6	Président du Comité d'éthique	Equipement	Entretien téléphonique	25 min
E.7	Chef service QHSE	Industrie sidérurgique	Entretien en face à face	50 min

Source : Par les auteurs.

Un seul entretien s'est déroulé avec un responsable communication en développement durable. Les répondants ont tous des fonctions à fortes responsabilités au sein de la structure ou services développement durable, ils sont considérés comme des experts ayant pour rôle de promouvoir et de mettre en œuvre les actions développement durable dans leur entreprise.

- **L'échantillon des parties prenantes interviewées**

Pour compléter les deux premières phases, nous avons réalisé une deuxième série d'entretiens auprès de diverses parties prenantes concernées par les pratiques de communication sociétale multi-supports. L'objectif n'était pas de généraliser les conclusions obtenues mais d'apporter une meilleure compréhension du phénomène étudié, d'où la nécessité d'interviewer des

parties prenantes hétérogènes. Les répondants sont tous des parties prenantes externes aux entreprises, ils représentent une source d'information très riche pour l'étude de l'objet de recherche. Ainsi, cinq entretiens ont été réalisés auprès de diverses parties prenantes. Comme le montre le tableau, quatre personnes ont donc été interrogées.

Tableau 2 : Caractéristiques des entretiens auprès des parties prenantes

Partie prenante	Fonction de l'interviewé	Type d'organisation	Type de l'entretien	Durée de l'entretien
P1	Directeur Général DSX	Agence de notation financière	Entretien en face à face	50 min
P2	Responsable DD auprès du GICAM	Organisation patronale	Entretien en face à face	45 min
P3	Expert RSE	Cabinet de conseil en Développement durable	Entretien en face à face	1H 15 min
P4	Président Ligue des consommateurs (CNACOC)	Organisation Non Gouvernementale (ONG)	Entretien téléphonique	1H 30 min
P5	Directeur Développement Durable	MINEPDED (Organisation gouvernementale)	Entretien en face à face	45 min

Source : Par nos soins.

Comme on peut le constater, les cinq répondants sont issus de cinq organisations différentes. Ce qui permet, comme le recommandent (Thietart et al, 2014), de diversifier les angles de vue et de nourrir davantage l'objet de recherche.

La décision de réaliser des entretiens auprès de ces professionnels est née de l'importance de recueillir des informations provenant des personnes ayant la compétence et l'expertise pour réaliser des rapports sociétaux. De plus, ces professionnels sont censés avoir un avis indépendant et externe sur la question de recherche. Comme le précisent O'Dwyer, et Owen (2007) dans leurs recherches, il est intéressant d'interviewer les prescripteurs de reporting sociétal multi-supports afin d'examiner en profondeur les complexités et les défis de ces communications extra-financières multi-supports et d'obtenir leurs points de vue.

2.2. Description des outils de collecte et d'analyse des données qualitatives

D'entrée de jeu, nous présentons la structure générale des guides d'entretiens élaborés. Par la suite, nous décrivons la technique d'analyse retenue et la méthodologie employée, à savoir l'analyse de contenu thématique.

- **Présentation de la structure des guides d'entretien**

Les guides d'entretien ont principalement été construits en s'appuyant sur les lectures afférentes au sujet traité. Ils comportent donc plusieurs parties avec une section introductive visant à présenter la recherche et également à informer le répondant des modalités de l'entretien et des aspects déontologiques. Nous avons suivi les recommandations de Fontana et Frey (2000, p. 660) qui précisent que : « *le chercheur doit commencer par briser la glace avec des questions générales, puis s'orienter progressivement vers des questions plus spécifiques* ». Ainsi, la première partie des questions destinées à l'interviewé concerne sa carrière, sa formation et ensuite l'organisation de l'entreprise. La deuxième série de questions porte sur le thème concerné par la recherche avec une série de questions générales au départ. Nous présentons la structure générale des guides d'entretiens dans le tableau 3.

Tableau 3 : Structure générale des guides d'entretien administrés

<p>I. Phase de présentation</p> <ul style="list-style-type: none">• Se présenter et présenter la recherche• Modalités de réalisation de l'entretien• Aspects de déontologie professionnelle <p>II. Phase de description de l'interviewé et de l'organisation</p> <ul style="list-style-type: none">• Grandes lignes de la carrière professionnelle de l'interviewé• Description de la fonction actuelle de l'interviewé• Structure de l'entreprise / cabinet / agence et organisation <p>III. Phase d'écoute active sur le thème concerné</p> <ul style="list-style-type: none">• Généralités sur les concepts sociaux• Généralités sur les concepts environnementaux• Questions sur le reporting sociétal multi-supports• Questions sur les déterminants de la divulgation sociétale multi-supports
--

Source : Adapté de Gillet (2010).

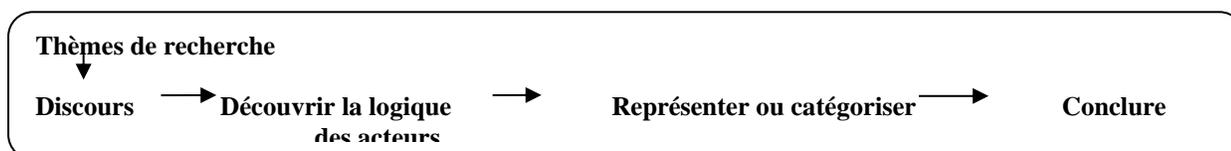
- **L'analyse du contenu des entretiens réalisés dans la phase qualitative**

Pour traiter les données recueillies au cours des entretiens exploratoires, nous avons choisi de procéder par une analyse de contenu dont l'objectif est de faire émerger des questionnements nouveaux permettant de compléter les lectures théoriques (Gillet, 2010). Elle a été retenue car elle vise la manipulation de messages (contenu et expression de ce contenu) pour mettre à jour des indicateurs permettant d'inférer sur une réalité autre que celle du message (Bardin, 1998).

L'objectif de cette analyse de contenu est la représentation simplifiée des données brutes obtenues au cours de la recherche qualitative par entretien. Parmi les trois techniques d'analyse pouvant être envisagées, thématique, syntaxique et lexicale, nous avons retenu l'analyse thématique. Dans cette méthodologie, nous partons du postulat que la redondance d'unités d'analyse de discours (mots, expressions, phrases, paragraphes) est révélateur des préoccupations des auteurs du discours (Thiéart et al, 2014). L'analyse a pour but de découper et de classer les discours recueillis selon des unités de sens ou de thèmes.

La démarche de compréhension des discours et leur analyse est décrite par Wacheux (1996, p.239) dans la figure ci-dessous.

Figure 1: La compréhension des discours.



Source : Wacheux (1996, p. 239).

Ainsi pour analyser les informations recueillies au cours des entretiens nous avons procédé à une analyse thématique avec des thèmes préalablement identifiés. S'agissant d'une étude exploratoire, les grands thèmes principaux ont été identifiés en amont et par la suite, au cours de la lecture des entretiens, de nouveaux thèmes et sous thèmes sont apparus. Les quatre grands thèmes qui ont été identifiés en amont sont les suivants : la définition de la communication sociétale multi-supports, la mise en œuvre pratique d'une mission de diffusion des informations sociétales, les motivations dans la mise en place de divulgation sociétale multi-supports et les freins aux pratiques de reporting extra-financier multi-supports.

En ce qui concerne la démarche et la réalisation de l'analyse de contenu, elle a été réalisée manuellement en identifiant les grands thèmes abordés dans le guide et durant l'entretien lui-même et en exploitant les extraits de discours pertinents pour la recherche. En effet, comme le précise Igalens (2017), les informations collectées lors des entretiens peuvent faire l'objet d'une analyse thématique qui consiste à regrouper les informations en fragments dans des thèmes et sous-thèmes.

Dans cette phase d'analyse, les entretiens semi-directifs, qui avaient fait l'objet d'un enregistrement lors de leur déroulement, ont tout d'abord été retranscrits sur ordinateur pour faciliter leur lecture et leur analyse. Une première lecture flottante a ensuite été réalisée. Lors de

cette lecture, les éléments qui n'avaient pas d'intérêt pour l'analyse ont été exclus et les autres éléments ont été regroupés par thèmes et sous thèmes. La phase de retranscription et la lecture flottante ont donc permis la construction de la grille de traitement, le corpus a ensuite été analysé. Ainsi, l'analyse thématique textuelle nous a permis d'identifier des phrases ou regroupement de phrases qui traitaient d'un même sujet comme le montre le tableau ci-dessous.

Tableau 4: Grille d'analyse des entretiens semi-directifs

<p>1er Thème : La notion de reporting sociétal multi-supports = définition et procédure</p> <p>1.1 Sous thème : Définition de la pratique de reporting sociétal multi-supports</p> <p>1.2 Sous thème : Les niveaux de la communication sociétale multi-supports</p> <p>1.3 Sous thème : Le statut et le rôle du communicateur des informations sociétales</p> <p>2ème Thème : Enjeux de la mise place d'une procédure de reporting RSE multi-supports</p> <p>2.1 Sous thème : Les enjeux internes</p> <p>2.2 Sous thème : Les enjeux externes</p> <p>3ème Thème : Les difficultés et freins au reporting sociétal multi-supports</p> <p>3.1 Sous thème : La définition des indicateurs de RSE</p> <p>3.2 Sous thème : La vision financière</p> <p>3.3 Sous thème : Les supports de la communication sociétale</p> <p>3.4 Sous thème : Le coût du processus de diffusion multi-supports et des différents niveaux</p>

Source : Par nos soins.

La grille d'analyse réalisée sert de cadre structurant à l'analyse des entretiens et permet de faciliter le croisement des données.

3- Présentation et analyse des déterminants identifiés à l'issue de la recherche qualitative

Les résultats de l'analyse des entretiens fait ressortir trois principaux déterminants d'une divulgation sociétale au Gabon.

3.1- La communication durabilité comme réponse à la pression des parties prenantes

Il s'agit pour l'entreprise de rendre compte de ses actions sociales et environnementales. Les parties prenantes étant de plus en plus exigeantes en termes de prise en compte de leurs revendications, les entreprises mettent en place une communication de leurs données sociétales. « *Il s'agit d'une volonté de transparence et de crédibilité vis-à-vis de nos parties prenantes. Nos parties prenantes veulent s'assurer qu'ils sont au cœur de nos préoccupations... Et l'intérêt, c'est de rassurer les parties prenantes et notamment les actionnaires et les investisseurs par le biais de l'information sociétale que l'on diffuse* » (**Entretien E.2**). Ainsi, comme le fait également

remarquer un des experts développement durable, « *les entreprises se rendent compte que la communication durabilité est un des éléments important dans leur crédibilité*» (Entretien P.3).

Aujourd'hui, de nombreuses actions sont engagées vis-vis des parties prenantes, diffuser ces données est primordial. Pour reprendre l'exemple des agences de notation citées par l'ensemble des responsables interrogés, les agences de notation regardent la totalité des informations diffusées par les entreprises. L'une des raisons de la volonté des entreprises de faire publier leurs informations sociétales est donc liée à la pression exercée par les marchés financiers notamment les bailleurs de fonds, « ...L'obtention d'un crédit à long terme ou une subvention auprès d'un organisme international est souvent subordonnée à la présentation d'un rapport sociétal » (Entretien E.3).

3.2- La communication durabilité comme source d'image et de réputation de l'entreprise

Le capital réputationnel de l'entreprise est, en effet, un actif intangible à couvrir. Il permet d'éviter des pertes plus importantes en cas de crise, à travers une communication large et efficace. Il s'agit d'une sorte de couverture contre le risque, notamment une assurance. Ce qui confirme la majorité des répondants qui reconnaissent que l'entreprise doit se conformer aux attentes de ses clients, qui demandent d'être informés d'un point de vue environnemental et social. L'image de la structure est renforcée davantage en adoptant une démarche de communication RSE. Cette stratégie peut être source d'opportunité pour l'entreprise responsable qui bénéficiera d'une bonne image et d'un avantage concurrentiel et peut aider également, en période de crise. Comme le souligne un des interrogés : « ...Effectivement, la communication durabilité améliore l'image de marque de l'entreprise car elle est considérée comme citoyenne et non pas comme société orientée vers le profit exclusivement... Cette communication sociétale entraîne un rendement en terme d'image. La communication RSE vient renforcer et confirmer l'image de l'entreprise (des excuses, des circonstances). C'est un gage d'image de marque...» (Entretien 4).

Cette divulgation vient renforcer et confirmer l'image de l'entreprise. Elle peut être source d'avantages pour les entreprises qui se servent de leurs performances sociales et environnementales pour obtenir de très bons résultats commerciaux afin de jouir d'une bonne réputation auprès du public. Elle a une forte influence sur la santé financière de l'entreprise et elle est considérée comme un actif critique à haute valeur pour l'entreprise. Dans le cas contraire, les conséquences financières

sont tellement importantes sur celle-ci dans la mesure où la communication durabilité permet de diffuser une image de marque, indépendamment des valeurs des dirigeants.

La majorité des répondants affectent des moyens financiers importants pour gérer les risques liés à la réputation, afin de protéger et de maintenir l'image de l'entreprise. Leur stratégie repose sur deux de types de communication RSE. Une communication qualifiée de « Symbolique » ou normative, en cherchant à faire partager les valeurs de l'entreprise en matière de RSE (écologie, sécurité, santé, droits de l'homme,..). Son objectif est de motiver le personnel et de créer une cohésion interne, ainsi que de renforcer l'image et la réputation de l'entreprise auprès des parties prenantes externes (pouvoirs publics, actionnaires, partenaires commerciaux, médias, ...). Il peut s'agir aussi une communication « substantielle » en exposant des programmes, des initiatives, des objectifs en matière de RSE et en visant à montrer aux différentes parties prenantes le degré d'engagement sociétal de l'entreprise.

La prise en compte des problématiques sociétales (Co-développement, dumping social...) a pour but de véhiculer une image valorisante de l'entreprise visant à occulter les difficultés relatives au respect de cet engagement : les nuisances relatives à l'activité de l'entreprise, la politique sociale de l'entreprise en matière de licenciements, discrimination, la régulation du système capitaliste, les pratiques commerciales déloyales et la corruption. L'objectif est aussi de gérer les contraintes externes liées à l'environnement mondial, la situation de la planète et les règlements, les actions prises pour l'environnement et les règles de bonne gouvernance en respectant les principes de saine concurrence et de transparence.

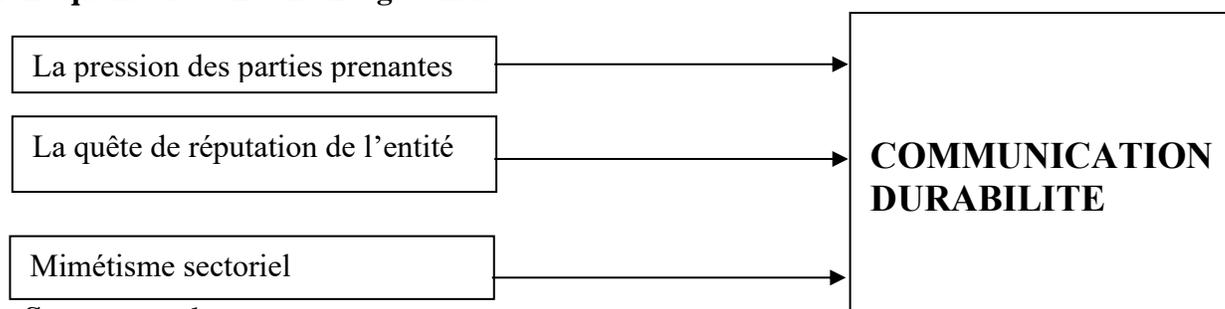
3.3- La communication durabilité comme conséquence du mimétisme sectoriel

Enfin, un des intérêts pour les entreprises dans la mise en place d'une communication sociétale est de faire du « benchmarking ». Les entreprises regardent ce que font les autres entreprises et font des comparaisons qui leur permettent de voir à quel niveau elles sont et éventuellement de regarder les bonnes pratiques des autres pour les adopter. « *L'équipe des reporters RSE qui comportent des consultants externes en DD est là pour nous dire « à l'extérieur ils font ça et ça et vous ? Vous êtes un peu en retard et on vous conseille de faire ça et ça », donc ils nous donnent un benchmark, des comparaisons* » (**Entretien E.3**). La majorité des répondants reconnaissent que le reporter RSE va nécessairement effectuer des comparaisons qui vont avoir des répercussions dans leurs procédures de communication et qui vont profiter aux entreprises

communicatrices. Ainsi, l'intervention d'experts DD dans la procédure de communication permet aux entreprises d'avoir un benchmark, de comparer les bonnes pratiques des autres entreprises et ainsi de se positionner par rapport à leurs concurrents. Les experts RSE reprennent cette motivation en l'identifiant comme un processus mimétique dans lequel les entreprises « *diffusent leurs informations sociétales pour faire comme tout le monde, pour avoir un coup de tampon* » (Entretien P. 3).

En définitive, il en ressort que trois facteurs sont explicatifs du discours extra-financier au Gabon comme le ressort la figure ci-dessous.

Figure 2 : Modèle explicatif de la publication des informations sociétales issu de la recherche qualitative en contexte gabonais



Source : par les auteurs.

CONCLUSION

Cette recherche trouve son origine dans le constat suivant : depuis l'entrée en vigueur en janvier 2018 du nouveau droit comptable OHADA, alors que les législateurs sont pointés du doigt de se focaliser sur la réglementation du reporting financier aux détriments du reporting sociétal. La problématique qui en découle est la suivante : « **Quels sont les facteurs explicatifs de la diffusion volontaire des informations RSE dans l'espace OHADA et au Gabon en particulier ?** »

Afin de répondre à la problématique de cette recherche, une approche méthodologique qualitative a été adoptée avec en toile de fond une posture épistémologique interprétativiste, le Gabon, pays signataire du traité OHADA se trouvant être le terrain d'études.

De cette étude qualitative, se dégagent plusieurs résultats importants à partir desquels nous pouvons nous questionner sur la motivation intrinsèque des entreprises à faire diffuser leurs informations extra-financières. La pression des parties prenantes, la recherche de la légitimité, la réputation et l'effet d'image ainsi que le mimétisme du secteur d'activité semblent être des facteurs non explicitement abordés par les entreprises reportrices mais qui ressortent des entretiens avec les

répondants comme déterminants principaux de la communication sociétale au Gabon. Cette recherche est d'un apport multidimensionnel. Sur le plan théorique, ce travail permet d'appréhender le fort ancrage de la communication RSE multi-supports dans la culture comptable des entreprises occidentales, de même que les mécanismes de leur propagation dans le contexte OHADA et au Gabon en particulier. Sur le plan méthodologique, alors que les études antérieures sur les déterminants du reporting sociétal multi-supports en contexte occidental mobilisent des méthodes économétriques de régression logistique bivariée afin de tester les hypothèses de recherche, notre innovation méthodologique a été de recouvrir ce phénomène dans le contexte OHADA en général et gabonais en particulier à l'aune d'une approche exploratoire qui aura permis de mieux cerner les motivations contextuelles de cette nouvelle pratique. Sur le plan managérial, cette recherche est susceptible d'intéresser différents acteurs. Au premier rang de ces protagonistes, figurent les utilisateurs des informations sociétales. Une meilleure compréhension des comportements des entreprises dans le recours à une publication des informations sociétales permettra aux utilisateurs de l'information, de juger de la pertinence d'une démarche RSE et de son reporting. Elle peut aussi aider à la réflexion sur les limites de la note annexe 35. Il devrait ainsi en découler une normalisation des supports de communication RSE et éventuellement la mise en place d'un cadre réglementaire de la divulgation des activités de développement durable. Le comité de normalisation OHADA pourrait ainsi s'inspirer de ces résultats pour engager une réforme profonde du cadre réglementaire de la communication financière en intégrant les problématiques sociétales pour un meilleur dialogue entre l'entité et ses stakeholders.

Par ailleurs, notre étude revêt quelques écueils provenant de l'analyse qualitative mobilisée. Au vu du nombre limité d'entretiens réalisés, l'analyse de contenu thématique a été effectuée manuellement. Un logiciel tel qu'Atlas Ti aurait pu être utilisé pour réaliser cette analyse. De plus, une limite inhérente aux entretiens provient de la part de subjectivité qu'ils contiennent. Nous avons cependant limité ce risque par l'utilisation de guides d'entretiens adaptés aux répondants.

Les insuffisances mentionnées ci-dessus inspirent quelques pistes de recherche très pertinentes. D'entrée de jeu, une étude comparative entre plusieurs pays de l'espace OHADA pourrait apporter des résultats intéressants sur l'influence de facteurs contextuels. En dernier ressort, notre terrain d'étude pourra être réduit à un seul secteur d'activité notamment primaire, industriel, tertiaire ou quaternaire pour mieux appréhender les motivations du discours RSE.

BIBLIOGRAPHIE

- Deegan C., Rankin M. et Tobin J. (2002), "An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 15, n° 3, p. 312-343.
- Belkaoui A. et Karpik P., (1989), "Determinants of the corporate decision to disclose social information", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 2, n° 1, p. 36-51.
- Bennett M. et James P. (1997), « Environment-Related Management Accounting : Current Practice and Future Trends », *GMI*, 17, Spring, p. 32-51.
- Ndjetcheu, L. (2013), « Responsabilité sociale et communication financière légale dans les entreprises africaines au sud du Sahara : regard sous l'angle du droit comptable OHADA », dans Investissement, financement et normalisation comptable : quelles leçons pour la gouvernance économique et financière, Sous la direction des Pr Félix Zogning et Saidatou Dicko, Parmitech, Ottawa, Canada. 2013.
- Klutsch, S et Y, P, Nguema (2010), « Quel avenir pour le droit comptable OHADA ? », *Revue Française de Comptabilité*, N° 432, PP 49 : - 53.
- Ngantchou A. (2009), « Le système comptable OHADA : une réconciliation des modèles européen continental et anglo-saxon ? », dans 30^e Congrès de l'AFC – La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, France [halshs-00460151-version 1], 24 pages.
- Nsuami, J.B. (2007), « Réforme des Pratiques Comptables et Budgétaires dans le Secteur Public Local en République Démocratique du Congo : réflexions théoriques et épistémologiques », *Revue Congolaise d'Economie*, Volume 2, No. 1, Mars 2007, pp. 23-45.
- Pérochon, C. (2000). Normalisation Comptable francophone. In Colasse, B. (dir.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*. Paris, Economica, pp 371-382.
- Gouadain, D. (2000). « Le Syscoa, ce méconnu ». *Comptabilité-Contrôle-Audit* 6(1) pp : 85-99.
- Causse, G. (2000). « Comptabilité et développement ». In Colasse, B. (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*. Paris, Economica, pp 597-610.
- Berle A. A. et Means G. C. (1932), *The modern corporation and private property*, Macmillan, New-York.
- Ansoff I. 1968. *Stratégie du développement de l'entreprise*, Editions Hommes & Techniques, Paris.
- Freeman E. R. (1984), *Strategic Management: A stakeholder Approach*, Boston, Pitman, 276 P.
- Andriof, J. et S. Waddock, 2002. "Unfolding stakeholder engagement", dans *Unfolding Stakeholder thinking. Theory, responsibility and engagement*, (sous la dir. de) J. Andriof, S. Waddock, B. Husted et S.Rahman, Sheffield, Greenleaf, p. 19-42.
- DiMaggio P.J. et Powell W.W., (1993), The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, vol. 48, avril, p. 147-160.

- Pfeffer J. et G. R. Salancik, 1978. *The External Control of Organizations, A Resource Dependence Perspective*, Harper & Row, New York.
- Post.J. E., L. E. Preston et S. Sachs, 2002. *Redefining the Corporation: Stakeholder Management and Organizational Wealth*, Stanford University Press.
- Hills C. W. L. et Jones T. M. (1992), "Stakeholder-agency theory", *Journal of Management Studies*, vol.29, n°2, p. 131-154.
- Rawls J. 1971. *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge.
- Donaldson T. et T. W. Dunfee, 1999. *Ties That Bind: a Social Contracts Approach to Business Ethics*, Harvard Business School Press.
- Capron M. (2008), « Le rôle des entreprises dans le développement durable. Approche historique », *Journée d'études du Groupe Initiatives*, 9 septembre 2008, Nogent-sur-Marne.
- Deegan G. et M. Rankin (1997) " The Materiality of Environmental Information to Users of Annual Reports ", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 10, n 4, pp. 562.
- Pellé-Culpin I. (1998), « Du paradoxe de la diffusion d'information environnementale par les entreprises européennes », *Thèse de doctorat-Université Paris-Dauphine*.
- Glaser B. et Strauss A. (1967), *The Discovery of Grounded Theory*. Aldine Publishing Company, Hawthorne, NY.
- Boughanbouz C. (2016), Les facteurs déterminants de la confiance inter organisationnelle dans les réseaux d'innovation, Le cas du pôle de compétitivité Alsace Energivie. Gestion et management. Université Nice Sophia Antipolis, France.
- Gillet C. (2010), « L'étude des déterminants de la vérification des informations sociétales dans le contexte français », Thèse de doctorat, Université Toulouse 1 Capitole.
- O'Dwyer, B. et Owen, D. (2007), "Seeking Stakeholder Centric Assurance: An Examination of Recent Sustainability Assurance Practice". *Journal of Corporate Citizenship* 25: 77-94.
- Thiétart R.A. et al. (2014). *Méthodes de recherche en management*. 4ème édition, Dunod.
- Igalens J. (2007), « L'analyse du discours de la responsabilité sociale de l'entreprise à travers les rapports annuels de développement durable d'entreprises françaises du CAC 40 », *Finance Contrôle Stratégie – volume 10, n° 2, juin, p. 129 – 155*.
- Fontana A. et Frey J.H. (2000), The interview: From structured questions to negotiated text. In. *Handbook of Qualitative Research* (Eds, Denzin N.K. et Lincoln Y.S.). 2ème édition, Sage Publications, Thousand Oaks, California.