

## **Les facteurs contingents et néo-institutionnels sur l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises**

*Moussa NDIAYE*<sup>1</sup>

---

*Mots clés:*

*RSE*

*Indicateurs*

*Contrôle de gestion*

*Pilotage*

### **RÉSUMÉ**

Bien que largement répandu, le pilotage de la RSE dans le contexte d'une économie en développement est un phénomène peu exploré dans la recherche scientifique en contrôle de gestion. Ce travail se propose de mettre l'accent sur l'intégration des indicateurs de la RSE au système du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. L'objectif de ce document est d'étudier les facteurs contingents et néo-institutionnels de l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises. Dans la mesure où notre recherche vise, à identifier les facteurs qui influencent le recours aux indicateurs de la RSE, nous nous situons dans une logique exploratoire. Notre étude exploratoire nous a révélé que cinq facteurs contingents et deux facteurs néo-institutionnels influencent le comportement des entreprises par rapport à l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion. Par ailleurs, cette étude permet d'éclairer la place du contrôle de gestion dans le cadre du pilotage de la RSE. Cela constitue également un support pour un manager désirant intégrer la RSE à son système de pilotage.

## INTRODUCTION

La responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) est la participation des entreprises au développement durable. Elle les invite à prendre en compte, au-delà des aspects économiques et financiers, les dimensions sociale et environnementale de leurs activités. Ces dernières années la RSE a évolué.

L'émergence de la RSE, a modifié les pratiques de management des entreprises. Ces dernières ont adopté une nouvelle orientation stratégique en prenant en compte les différentes dimensions de la RSE. En effet, cette nouvelle orientation fait de la RSE un élément crucial de la création des valeurs pour l'entreprise et l'ensemble de ses parties prenantes.

Pour évaluer l'engagement de l'entreprise par rapport à la RSE, des indicateurs RSE sont mis en œuvre. Apparus initialement pour la reddition et la communication extra financière des entreprises, les indicateurs de la RSE représentent désormais un des principaux outils pour le contrôle et le pilotage interne des dimensions environnementales et sociales des entreprises (Germain et Gates, 2010 ; Meyssonier et Rasolofo-Distler, 2011) et de la performance « globale » (Capron et Quairel Lanoizelee, 2006). Plusieurs méthodes d'intégration de ces indicateurs au système de gestion ont été proposées.

Capron et Quairel-Lanoizelée (2004) cités par Berland et Essid (2009, p.2), rappellent que « *quel que soit le degré d'intégration des objectifs sociétaux dans les stratégies économiques de l'entreprise, la crédibilité externe et l'efficacité passent par la mise en œuvre d'un système de pilotage de cette évolution stratégique* ». Les outils de contrôle de gestion sont souvent mobilisés par les entreprises pour espérer une meilleure performance. Cependant, il ne faut pas confondre les rôles affichés des outils de contrôle de gestion et les raisons réelles qui motivent les dirigeants à les mettre en place. Qu'en est-il des outils de contrôle de gestion orientés RSE ? Ces derniers traduisent-ils la rationalité de l'entreprise socialement responsable ou bien le reflet d'une rationalité illusoire ?

La définition et la délimitation du champ de la RSE et le rôle du contrôle de gestion dans le cadre de son pilotage font toutefois l'objet de discussions récurrentes et d'approches différentes. Bien des travaux théoriques sur la question existent, mais le débat est encore loin d'être vidé, dans la mesure où les entreprises des pays en développement et même un certain

nombre de ceux développés n'ont pas encore la parfaite connaissance des réels enjeux du pilotage de la RSE (Bampoky, 2015). Ainsi, l'intégration des indicateurs de la RSE dans le système de contrôle de gestion peut être motivée par plusieurs facteurs.

Cela nous amène à formuler la problématique suivante: quels sont les facteurs contingents et néo-institutionnels de l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion?

L'objectif de cet article est d'étudier les facteurs contingents et néo-institutionnels poussant les entreprises à recourir aux indicateurs de la RSE comme dispositif du contrôle de gestion.

## **1. Le pilotage de la RSE: une perspective pour le contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion apparaît comme un élément essentiel dans le fonctionnement de l'entreprise. Il s'adapte aux différentes orientations optées par l'entreprise. Dans le cadre du pilotage des activités de l'entreprise et plus particulièrement celles socialement responsables, il occupe une place capitale à travers ses outils.

### **1.1. D'un management de contrôle classique à un système de contrôle de gestion orienté RSE**

Les années 2000 ont été caractérisées par la montée en puissance du concept de développement durable et la volonté des entreprises d'être socialement responsables. Dans un tel contexte, les systèmes de contrôle de gestion ont été contraints de mettre à jours leurs approches, leurs missions, leurs démarches et leurs outils. C'est ainsi que les systèmes de contrôle de gestion ont évolué pour prendre en considération, en plus d'une information interne, formelle, financière et quantitative, une information externe, informelle, non financière et qualitative (Arnaud et al., 2001 ; Chenhall, 2003). Pour faire face aux nouvelles exigences sociales et environnementales, le contrôle de gestion n'est plus considéré comme un instrument au service d'une stratégie délibérée mais comme une démarche proactive générant de nouvelles stratégies. La capacité de l'organisation à intégrer les nouvelles contraintes sociales et environnementales dans ses systèmes de contrôle de gestion est, à notre sens, une compétence transversale clé au sens de Prahalad et Hamel (1990). Les systèmes de contrôle de gestion sont, désormais, conçus non seulement en tant que résultat de la stratégie

ou de sa mise en œuvre, mis aussi comme déclencheur de stratégie émergente et de changement (Lanfield-Smit, 1997 Tucker et al., 2009).

Les systèmes de contrôle de gestion classiques doivent faire face aux nouvelles dimensions de la RSE afin de contribuer à la construction d'un mode de gouvernance cherchant à créer de la valeur pour toutes les parties prenantes. Un tel défi nous amène, d'abord, à définir le système de contrôle orienté RSE susceptible de piloter une performance globale.

Pour comprendre l'utilité et le fonctionnement d'un système, il faut analyser ses composants et ses éléments. Le système de contrôle de gestion orienté RSE comporte trois principaux volets à savoir : le volet économique traditionnel, le volet social et le volet environnemental. Les deux premiers volets ont été largement étudiés par la littérature managériale (Essid, 2009, Caron et al. 2007). Cependant, le troisième a pris plus d'importance ces dernières années. Il est considéré, par certains chercheurs, comme un sous-système indépendant (Pasquero, 2005 ; Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004). Il s'agit d'un éco-contrôle (Henri et Journeault, 2010 ; Caron et al., 2007) qui vise à responsabiliser les entreprises à l'égard des impacts écologiques de leurs activités.

Par ailleurs, il est fort de constater que les systèmes de contrôle de gestion orienté RSE n'ont été que très peu discutés dans la littérature (Schaltegger, 2011 ; Lueg et Radlach, 2016). Globalement, le contrôle de gestion orienté RSE vise à mesurer, gérer et améliorer continuellement, dans un processus itératif, l'interaction entre les entreprises, la société et l'environnement (Bennett et James, 1998)

Nous nous intéressons, dans ce point, au contrôle de gestion sociétal. Ce dernier désigne l'ensemble des dispositifs manipulant à la fois des informations sociales et des informations environnementales. Les premières concernent les salariés de l'entreprise et les secondes portent sur son environnement naturel.

Pour Essid (2009), le système de contrôle de gestion sociétal représente une véritable innovation managériale qui a émergé au travers de la volonté des organisations de prendre en compte les exigences des thématiques de développement durable.

Une revue de la littérature nous permet de constater qu'un système de contrôle de gestion orienté RSE pourrait être appréhendé selon deux dispositifs différents mais complémentaires.

Le premier est d'ordre comptable dans le sens où il permet de mesurer le coût des impacts sociaux et environnementaux. (Savall et Zardet, 1987 ; Gray, 1992 ; Christophe, 2000 ; Capron, 2000 ; Antheaume, 2005) pour passer du calcul d'un coût privé au calcul d'un coût social. Le deuxième cadre qui se réfère aux outils d'évaluation et de pilotage de la performance globale (Figge et al. 2002 ; Zingales et Hockerts, 2004). Gray (1987, 1992) définit la comptabilité sociale et environnementale comme un processus de communication sur les effets sociaux et environnementaux de l'activité économique d'une organisation, à destination de ses parties prenantes. Il s'agit, pour Gray (1987, 1992), d'un dispositif assurant une fonction, essentiellement externe, de reddition des comptes. Christophe (1989, 1992) reprend cette première fonction et complète d'une deuxième qui vise à prendre en compte les coûts des effets externes que l'entreprise occasionne du fait de son activité et de ses actions. Schaltegger et al. (2002) définissent la comptabilité de gestion environnementale (Environmental Management Accounting) : « *comme un système d'information destiné à générer, analyser et utiliser des informations financières et non financières, de manière à optimiser la performance écologique et économique d'une entreprise, pour assurer sa pérennité* » (définition traduite par Antheaume, 2013, p13). Dans cette définition, le système de contrôle environnemental est plus qu'un simple outil informationnel de dédouanement auprès de la société (Martinet et Reynaud, 2001). Schaltegger et al. (2002) mettent l'accent sur l'obligation d'un tel système de produire une information pertinente et utile aux managers d'une organisation afin de les aider dans leur processus décisionnel.

Pour mieux gérer les activités socialement responsables, la majeure partie des entreprises disposent d'un responsable RSE. Il s'agit désormais d'un changement organisationnel permettant de traduire la démarche transversale pour définir les objectifs RSE. Selon Dejean et Gond (2002), cette transversalité implique de penser les multiples interactions et synergies entre les aspects techniques, marketing, comptables, financiers et GRH qui recouvrent fréquemment la problématique. Le contrôle de gestion classique qui consistait à élaborer des budgets et faire des reporting est désormais dépassé surtout pour les entreprises considérant la RSE comme un élément stratégique. Aujourd'hui, le contrôle de gestion a évolué et s'est adapté au nouvel contexte du développement durable et de la responsabilité sociétale.

Donc d'une manière ou d'une autre, on voit que le contrôle de gestion joue un rôle capital

dans le cadre de la gestion des activités RSE. Ce pilotage des activités socialement responsables se fait à travers l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion.

### **1.2. La contingence et le néo-institutionnalisme: deux cadres complémentaires pour expliquer le recours au contrôle de gestion**

Dans le cadre de notre étude, nous allons mobiliser deux cadres théoriques. Selon Sponem (2006), la théorie de la contingence identifie des variables issues de l'environnement technique de l'entreprise alors que la théorie néo-institutionnelle se base sur des variables liées à son environnement institutionnel. Ces deux cadres théoriques sont les plus utilisés pour expliquer les facteurs déterminant le recours à des outils et pratiques de contrôle particulier (Sponem, 2006).

L'approche contingente explique l'architecture des systèmes de contrôle de gestion en fonction de l'environnement technique de l'entreprise qui cherche une meilleure performance organisationnelle. Elle contribue significativement à la compréhension des systèmes de contrôle (Covaleski et al. 1996) en identifiant les relations entre les caractéristiques intrinsèques de l'entreprise et les attributs de ses systèmes de contrôle. Alors que dans la perspective néo-institutionnelle, le recours à des pratiques de contrôle peut s'expliquer par l'environnement social et institutionnel dans lequel évolue l'entreprise. Selon Lemarchand et Roy (2000), l'introduction de la comptabilité de gestion dans les entreprises ne signifie pas uniquement la recherche d'une efficacité et d'une efficience. Elle pourrait traduire, plutôt, un consensus entre industriels, organismes patronaux, groupes d'intérêt, gouvernement, ... dans le but socio-économique de faire plaisir aux parties prenantes, de neutraliser les avantages concurrentiels des concurrents et d'acquérir une légitimité.

Dans le domaine de la RSE, le processus d'homogénéité pourrait prendre les trois formes: l'isomorphisme coercitif, cognitif et normatif (DiMaggio et Powell, 1983).

L'isomorphisme coercitif résulte de l'évolution du cadre réglementaire et juridique qui justifie l'adaptation de l'entreprise et, in fine, la mise en place des dispositifs de contrôle de gestion intégrant toutes les dimensions de la RSE.

L'isomorphisme normatif provient principalement de la professionnalisation. Il s'agit d'une convergence progressive vers l'adoption des pratiques et de dispositifs de contrôle identiques issus de normes professionnelles. L'intégration des dimensions RSE dans le système d'information comptable et celui du contrôle de gestion peut être expliquée par l'influence de différents groupes de pressions, essentiellement, les actionnaires, les agences de notation, les syndicats, les ONG et l'Etat (Saulquin et Schier, 2005).

L'isomorphisme mimétique traduit l'incapacité des organisations à concevoir de nouveaux dispositifs de contrôle pour faire face à une nouvelle situation survenue dans un environnement incertain. Le mimétisme est une solution à moindre coût face à un problème aux causes ambiguës ou aux solutions inconnues et peu évidentes (Cyert et March, 1963 ; Di Maggio et Powell, 1983). En effet, les entreprises tendent à adopter des dispositifs de contrôle déjà testés par des entreprises perçues comme plus légitimes.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion orienté RSE d'une manière générale, et des indicateurs de la RSE plus particulièrement, pourrait être expliquée par un comportement rationnel amenant l'entreprise socialement responsable à améliorer sa performance. Cependant, Quairel (2006) privilégie la vision néo-institutionnelle pour expliquer la mise en place d'un dispositif visant la mesure de la performance globale. Essid (2009), à partir d'une étude exploratoire portant sur les déterminants de l'utilisation des indicateurs de la RSE, rejoint les conclusions de Quairel (2006). En effet, il est possible d'avancer l'importance des variables néo-institutionnelles pour expliquer l'intégration de la RSE dans les systèmes de contrôle de gestion. Ces derniers donnent, donc, l'illusion de la rationalité aux acteurs internes, traduisent un compromis pour des objectifs difficilement conciliables voire conflictuels et légitiment l'action de l'organisation.

Lounsbury (2008) plaide pour un rapprochement entre les recherches focalisées sur l'analyse des pratiques à l'intérieur des organisations celles étudiant les processus institutionnels plus larges. Une recherche portant sur les déterminants du recours aux indicateurs de la RSE comme dispositif de contrôle de gestion ne peut pas se limiter à un cadre théorique unique. Comme le précise Ratanajongkol (2006), l'utilisation d'une perspective théorique unique ne peut expliquer, complètement, le comportement des entreprises dans la mise en place des pratiques de RSE, qui sont, dans notre cas, le recours au contrôle de gestion. Différents

auteurs (Ben Rhouma, 2008 ; Cornier et al. 2004 ; Neu, 1992 ; Gillet, 2010) ont utilisé des cadres théoriques multiples afin d’appréhender les différents facteurs explicatifs de l’adoption de pratiques RSE. La prise en compte des contextes internes et externes aux entreprises, à partir de deux cadres théoriques semble être un moyen avisé pour étudier la mise en place d’indicateurs RSE.

Ainsi, la mobilisation de ce double cadre théorique répond correctement à notre objet de recherche. En effet, nous voulons identifier les facteurs déterminant le recours aux indicateurs de la RSE et de repérer la réelle motivation de l’entreprise à les utiliser comme dispositif du contrôle de gestion.

## **2. Méthodologie utilisée**

Etant donné la diversité des méthodes de recherche et la complexité croissante des sujets, le choix d’une méthode appropriée demande une réflexion. Ainsi, notre recherche vise à étudier les facteurs de l’intégration des indicateurs de la RSE au système du contrôle de gestion. Toute recherche reflète inévitablement une certaine vision du monde et de la connaissance (Bergada et Nyeck, 1992). Il est important de s’inscrire dans un positionnement épistémologique, car c’est lui qui permet de dire ce « *qu’est la science en discutant de la nature, de la méthode et de la valeur de la connaissance* », (Perret et Séville, 2003, p. 13). Ce choix de la vision de l’organisation permet de comprendre l’ensemble des présupposés sur lesquels la recherche s’appuie. Certaines limites sont engendrées en fonction du paradigme adopté. Alors, définir sa voie épistémologique permet d’avance d’expliquer les implications qui découlent de son étude. Dans le cadre de cette étude, nous avons fait le choix d’une méthodologie qualitative qui s’accorde avec notre positionnement épistémologique interprétativiste. S’il s’agit de comprendre un processus, les méthodes de recherche qualitatives sont particulièrement utiles (Kirk & Miller, 1986). La méthode qualitative cherche notamment à explorer un phénomène en profondeur, à en comprendre la structure et le rôle du contexte sur son fonctionnement (Hlady-Rispal 2002, Miles et Huberman 2003). Cette méthode nous semble être plus opportune pour répondre à notre objectif de recherche. Notre problématique qui consiste à explorer et interpréter les facteurs de l’intégration des

indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion, ne peut pas être traitée en se basant uniquement sur des relations causales.

Pour étendre véritablement et compléter les connaissances en RSE, il nous a paru pertinent d'opérationnaliser les concepts dans un champ où les pratiques de la RSE existent. Pour observer toutes les pratiques de la RSE dans les entreprises sénégalaises, nous avons retenu une stratégie de recherche par étude de cas, c'est-à-dire un travail empirique investiguant un phénomène contemporain à l'intérieur de son contexte de vie réelle, (Yin, 1994).

Nous avons choisi l'étude de cas collective comme approche car elle permet une analyse en profondeur des divers aspects d'une situation pour en faire apparaître les éléments significatifs. Autrement dit, il s'agit d'un dispositif de recherche dans lequel plusieurs cas sont étudiés. Mais, précise Stake (1994), il s'agit d'une approche instrumentale, destinée à mieux circonscrire un phénomène à partir de cas multiples, dans une optique plutôt exploratoire.

D'autre part, le choix d'une étude multi-cas peut renforcer la validité externe du travail de recherche car elle est en général considérée comme plus robuste. Nous recherchions des cas permettant une exploration des facteurs qui ont conduit à l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion, ce qui nous a permis de porter notre choix sur 7 entreprises sénégalaises socialement responsables. Ces entreprises ont en commun leur engagement socialement responsable. En revanche, plusieurs éléments tels que le secteur, la taille, le marché, les différencient. L'étude de cas concerne les entreprises des secteurs de produits agricoles transformés, les industries minières et extractives, exportations de l'énergie, intrants et équipements agricoles, des institutions financières, TIC et TELECOM. Le choix de ces entreprises n'est pas le fruit du hasard, mais elles ont été choisies en fonction de leur contexte.

Les données ont été recueillies à partir des entretiens semi-directifs et des documents internes. Dans le cadre de notre étude, nous avons adopté un échantillonnage de convenance (Igalens et Roussel, 1998), en prenant en compte le critère de la saturation et celui de la diversification. Nous avons essayé de respecter cette diversité à deux niveaux. D'abord au niveau interne, nous avons interrogé deux personnes de responsabilités différentes dans l'entreprise. Ainsi, nous avons interrogés des responsables RH, responsables RSE/DD, et des contrôleurs de

gestion. Ensuite, au niveau externe, nous avons sélectionné des entreprises dans différents secteurs, et des entreprises multinationales. Concernant la validité interne, nous avons retenu le critère de la saturation empirique qui est définie par Alvaros (1997, p. 67) de la manière suivante : « *la saturation empirique ou « de connaissance », (...), désigne alors le phénomène par lequel le chercheur juge que les derniers documents, entrevues ou observations n'apportent plus d'informations suffisamment nouvelles ou différentes pour justifier une augmentation du matériel empirique* ». Dans ce sens, la collecte d'informations s'arrête lorsque les dernières unités d'observations analysées n'apportent pas d'éléments nouveaux pour le chercheur. Dans le cadre de notre étude, nous avons atteint la saturation empirique au bout de la 7<sup>e</sup> entreprise.

Nous avons mené 11 entretiens. Les entretiens se déroulaient sur une durée de 1 à 2 heures.

Ainsi nous avons effectué une courte introduction par la présentation du sujet, le cadre de l'étude et l'objectif des entretiens ont été aussi précisés. Ensuite nous avons commencé l'interview en leur demandant de nous expliquer leur rôle dans l'entreprise. Cela leur permettait d'entrer dans le contexte du sujet. Puisqu'il s'agit d'un entretien semi-directif, nous avons laissé à la personne interviewée la liberté de s'exprimer: tout l'intérêt de l'entretien vient de la spontanéité de ses réponses, de ses réactions et des associations qu'elle fait librement entre plusieurs idées. Selon Miles et Huberman (1994), les propos tenus sans avoir été sollicités par une question présentent une validité supérieure à des propos sollicités.

Notre guide d'entretien a été réalisé conformément aux quatre phases préconisées par Hlady-Rispal (2002): d'abord, la phase introductive qui a pour but de mettre à l'aise la personne interrogée avec la thématique et l'objet de recherche; ensuite la phase de centrage permet l'accès au fur et à mesure à la problématique; troisièmement, la phase d'approfondissement qui touche directement les questions relatives au modèle conceptuel; et enfin, la phase de conclusion récapitule les principales réponses de l'interviewé et abordant d'autres questions périphériques. Les thématiques principales du guide d'entretien concernaient la perception de la RSE et de la performance globale, la stratégie RSE, les outils du contrôle de gestion et les facteurs contingents et néo-institutionnels de l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion.

Certes, la manipulation des mots, des phrases et des discours dans une étude qualitative est un exercice assez difficile et pourrait contenir une dose de subjectivité. Par ailleurs, les données recueillies, lors des entretiens semi-directifs doivent être affinées, organisées systématiquement en fonction d'un nombre défini de catégories, et enfin interprétées afin d'en tirer les conclusions pertinentes (Wacheux, 1996). Ainsi, dans le cadre de l'analyse des données qualitatives de notre étude, nous avons utilisé deux types d'analyse à savoir: l'analyse contextuelle et une analyse thématique. En ce qui concerne l'analyse contextuelle des thèmes, nous avons procédé par l'analyse des entretiens individuellement. Cela nous a permis d'identifier et de sélectionner les différents thèmes abordés par chaque personne interviewée et leur logique. Ensuite nous avons effectué une analyse horizontale qui consiste à comprendre, pour chaque thème donné, le point de vue de chaque personne interrogée. Pour terminer, une synthèse verticale et horizontale fut élaborée.

### **3. Les résultats**

L'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion est motivée par un certain nombre de facteurs.

#### **3.1. Les facteurs contingents sur l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion**

l'analyse de nos entretiens nous a permis d'identifier les facteurs contingents poussant les entreprises socialement responsables à utiliser les outils du contrôle de gestion. A travers notre revue de la littérature, nous avons recensé un certain nombre de facteurs.

A l'issu de nos différents entretiens, nous avons constaté que cinq facteurs ont souvent été évoqués. Il s'agit de l'incertitude de l'environnement externe, de la taille de l'entreprise, de la stratégie générique, de la stratégie RSE et du secteur d'activité. Selon les personnes interrogées, ces facteurs sont très importants par rapport aux choix d'intégrer les indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion.

Pour ce qui est de la taille de l'entreprise, nous avons découvert que la taille a une influence sur l'utilisation des indicateurs de la RSE ainsi que sur les outils du contrôle de gestion. Dans les entreprises de grande taille, les pratiques de la RSE sont beaucoup plus formalisées et

structurées. Ces entreprises intègrent les indicateurs de la RSE dans leurs modes de fonctionnement. Plus l'entreprise est grande, plus elle a besoin des indicateurs pour pouvoir piloter sa RSE. Les grandes entreprises seraient plus conscientes des enjeux du développement durable (Cabagnols et Le bas, 2008 ; Perrini et al., 2007). Par ailleurs, la prise en compte de ces enjeux pourrait se traduire par la mise en place d'un système de contrôle de gestion plus sophistiqué qui intègre des indicateurs de la RSE (Errami, 2007). Donc nous pouvons avancer qu'il y a une relation positive entre la taille de l'entreprise et l'usage des outils du contrôle de gestion pour le pilotage de la RSE.

Concernant le secteur d'activité, il ressort de nos entretiens que les entreprises les plus polluantes et comportant des risques pour le personnel, ont tendance à intégrer les indicateurs de la RSE au système du contrôle de gestion. Ces entreprises utilisent les indicateurs de la RSE comme dispositifs du contrôle de gestion pour non seulement pouvoir piloter leurs activités socialement responsables, mais aussi rendre beaucoup plus visible leur engagement. *« Nous sommes une entreprise industrielle, donc nous sommes obligés d'avoir des indicateurs pour savoir notre niveau d'engagement, et de savoir à quel niveau nous devons apporter des améliorations »*, responsable de l'entreprise D. Toutes les entreprises industrielles de notre échantillon ont confirmé l'importance de l'utilisation des indicateurs de la RSE. *Notre activité comporte des externalités, donc nous devons avoir des indicateurs qui nous permettront de maîtriser ces externalités. Comparées aux entreprises des autres secteurs, les entreprises de notre secteur peuvent avoir un impact négatif sur l'environnement »*, entreprise C. Ce constat montre que ces secteurs ont le plus besoin des outils de contrôle de gestion. Dans les entreprises les plus polluantes, nous avons presque un responsable qualité ou responsable RSE, ou un responsable environnement. Ces entreprises tentent de s'ajuster aux normes internationales de la RSE. Notre étude confirme dans ce sens la thèse d'Essid (2009) qui pense que les entreprises, opérant dans des secteurs d'activité à fort risque social et écologique, seraient plus prédisposées à mettre en place un management durable. Cette innovation managériale nécessiterait un système de contrôle de gestion étendu permettant de diffuser des indicateurs sociaux et environnementaux (Chenhall, 2003).

Pour ce qui du facteur lié à la stratégie générique, nous pouvons dire que la stratégie opérée

par l'entreprise constitue un déterminant du recours aux outils de contrôle de gestion. Notre étude exploratoire nous a permis de remarquer que certaines entreprises considèrent les pratiques de la RSE, comme une stratégie de différenciation. Elles produisent par exemple des produits bios, ou bien des produits certifiés. Les entreprises de notre échantillon qui ont fait recours aux indicateurs de la RSE comme dispositif du contrôle de gestion, justifient leur engagement envers la RSE pour créer un avantage concurrentiel. Selon elles, les pratiques de la RSE apparaissent désormais comme un outil leur permettant d'avoir un avantage stratégique sur les concurrents, et par conséquent cela améliore la performance économique. Ainsi, nous pouvons avancer que les indicateurs de la RSE pourraient permettre de mettre en évidence les facteurs clé de succès de l'activité et créer des avantages concurrentiels.

Quant à la stratégie RSE, nous pouvons confirmer que la stratégie adoptée a une influence sur l'intégration des indicateurs de la RSE au système du contrôle de gestion. Presque toutes les entreprises de notre échantillon révèlent que leur engagement RSE constitue une réponse aux attentes des parties prenantes. Il s'agit pour elles d'un engagement volontaire. Une entreprise adoptant une stratégie RSE proactive devrait avoir davantage recours à un contrôle des résultats qu'une entreprise passive (Pondeville, 2003). Une entreprise qui adopte une stratégie RSE proactive, apparaît vraisemblablement plus sensible aux influences des parties prenantes et intègre par conséquent les attentes de ces dernières dans son système de contrôle de gestion. Les outils sont ainsi utilisés pour décliner les stratégies RSE. *Nous pouvons considérer notre stratégie comme une démarche proactive. Nous allons dans le sens de réduire l'impact de nos activités sur l'environnement. Et les indicateurs de la RSE sont là pour nous faciliter notre démarche* », Entreprise G. Bref, ces outils du contrôle de gestion permettent de gérer et contrôler les pratiques de la RSE.

Parmi les facteurs contingents, l'incertitude de l'environnement externe constitue le facteur le plus déterminant. Le contrôle de l'environnement externe constitue une préoccupation majeure des managers de l'entreprise. Surtout quand il s'agit de piloter une performance sous sa forme multidimensionnelle, les outils traditionnels de contrôle de gestion ne suffisent plus. Il est alors nécessaire de faire appel à des indicateurs RSE qui leur permettent de gérer et contrôler les contraintes sociétales. Comme le confirme ce responsable de l'entreprise H, *« nous mettons en place des indicateurs adaptés en fonction de notre environnement externe.*

*C'est un paramètre que nous prenons bien au sérieux par rapport à notre politique de RSE ».* Egalement, ce responsable de l'entreprise B pense que *« le contrôle de l'environnement externe peut nous offrir un avantage concurrentiel, et pour cela il est plus que nécessaire de développer des indicateurs qui nous permettront de suivre nos actions RSE et ainsi que l'évolution de l'environnement externe ».* Nous retenons donc que l'incertitude de l'environnement externe constitue une des raisons principales du recours aux outils de contrôle de gestion. Cet argument nous rapproche de celui de Pondeville (2003), qui suggère que l'incertitude environnementale engendre l'utilisation d'outils, d'informations, de mesures et de données supplémentaires différenciées et non financiers et la mise en place d'un système de contrôle de gestion environnemental formel. Cet argument s'applique dans le cas des entreprises sénégalaises socialement responsables. L'incertitude de l'environnement externe agit positivement sur l'utilisation des indicateurs RSE comme dispositifs du système de contrôle de gestion.

### **3.2. Les facteurs néo-institutionnels du recours aux indicateurs de la RSE comme dispositifs de contrôle de gestion**

Nous avons pu identifier deux facteurs néoinstitutionnels. Il s'agit de « la pression des parties prenantes » et de « la visibilité ».

La pression des parties prenantes constitue le facteur le plus déterminant du cadre néo-institutionnel. Ces parties prenantes sont composées des consommateurs, des ONG, des fournisseurs, des concurrents, des employés, des collectivités locales, du gouvernement, etc. Au regard de nos entretiens, nous pouvons considérer que ce facteur occupe une place importante dans la décision de l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion.

En fait, la dépendance économique apparaît comme étant déterminante dans l'utilisation des indicateurs de la RSE. La pérennité des entreprises étudiées dépend de la nature de leur relation avec des partenaires soucieux de la protection de l'environnement et du bien-être de la société. Dans une relation de sous-traitance, la démarche RSE mise en œuvre par le donneur d'ordre auprès de ses sous-traitants pousserait à des stratégies de conformité aux

codes de conduite exigeant un reporting sur les performances environnementales et sociales. Cela se confirme par le propos de ce responsable RSE de l'entreprise F, « *dans le cadre de nos activités, nous avons besoin de nouer des partenariats. Alors se conformer aux engagements sociaux et environnementaux est une obligation contractuelle, et illustrer ces engagements est encore plus que nécessaire* ». Dans ce sens, l'utilisation des outils de contrôle de gestion devient plus que nécessaire. Les entreprises sénégalaises intégrées à ces chaînes de valeur devront alors être en mesure d'intégrer les principes de la RSE et d'assurer leur pilotage, au risque d'être écartées au profit des partenaires socialement responsables avec une stratégie de communication crédible.

En outre, d'autres entreprises ont quant à elles évoqué le cas de la pression de leurs partenaires des pays développés. Ces entreprises nouent des relations avec des partenaires soucieux de leur réputation en matière de la protection de l'environnement et du bien-être de la société. Les pratiques de la RSE sont alors pour ces entreprises une manière d'attirer et de maintenir des relations d'affaires avec des partenaires des pays développés. La mise en place d'un système de pilotage de la RSE apparaît alors comme plus qu'une nécessité. Nous pouvons avancer alors que la pression exercée par les clients des pays développés est susceptible de constituer l'un des déterminants de la mise en place des indicateurs de la RSE et d'un système de pilotage de la RSE. « *Les indicateurs que nous avons mis en place nous ont permis de maintenir et renforcer la confiance de nos clients européens, et ils nous ont également permis de faire du reporting* », l'entreprise F. Le responsable de l'entreprise G confirme cela en avançant que leur succès à l'étranger est en partie lié à leurs engagements socialement responsables et que c'est grâce aux outils de gestion que cela a pu être vérifié.

Nous avons également constaté une volonté des entreprises étudiées à imiter les bonnes pratiques des entreprises considérées comme leader dans leur secteur. Cela constitue un facteur influençant la décision de mettre en place des outils de gestion pour les activités socialement responsables. Cet isomorphisme qui est ainsi à la fois mimétique et normatif au sens de DiMaggio et Powell (1983), apparaît comme l'une des explications de l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion.

Nous retenons qu'il existe une relation positive entre la pression exercée par les partenaires et l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion. Cette intégration au

système de contrôle de gestion leur permettra non seulement de rendre compte par rapport à leurs engagements RSE, mais aussi de piloter ces engagements socialement responsables.

L'autre facteur déterminant du cadre théorique néo-institutionnel est la visibilité. Deux éléments ont émergé à travers notre étude exploratoire : il s'agit de la taille de l'entreprise et du secteur d'activité. Pour ce qui est de la taille de l'entreprise, les plus grandes entreprises attirent plus d'attention. Plus une entreprise est grande, plus elle sera exposée à des pressions plus fortes de la part des différentes parties prenantes. Ces grandes entreprises exposées à la recherche de légitimité mettent en œuvre des stratégies de mise en valeur de leurs bonnes pratiques de la RSE. Ces stratégies passent par l'utilisation des outils de gestion, pour évaluer, gérer, contrôler et publier les activités socialement responsables. Quant au secteur d'activité, nous avons constaté que certains secteurs sont plus exposés à des pressions des parties prenantes que d'autres. Le secteur industriel dont les activités ont plus d'impact sur l'environnement et la société, subit plus de pressions que les autres secteurs. Pour avoir de la légitimité auprès des différentes parties prenantes, ces entreprises doivent rendre visibles leurs engagements en termes environnementaux et sociaux. Il s'agit alors de montrer une bonne réputation et d'amorcer la pression des parties prenantes. *« Nous appartenons à un secteur très exposé aux pressions des parties prenantes. Donc nous utilisons des outils de gestion pour rassurer tout le monde de notre engagement pour la protection de l'environnement et pour l'amélioration des conditions de la société au niveau interne comme externe ».* L'entreprise F.

Bref, les entreprises les plus visibles par leur taille et/ou par leur secteur d'activité font recours aux outils de gestion pour rendre légitimes leurs actions socialement responsables.

A l'image de notre étude théorique, notre étude empirique a prouvé que des facteurs d'ordre contingents et néo-institutionnels agissent positivement sur l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion. Bien que les pratiques de la RSE soient beaucoup plus structurées dans les pays développés comparés aux pays en développement tel que le Sénégal, nous constatons une similitude des déterminants de l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion.

## Conclusion

Le mode de fonctionnement des entreprises sénégalaises a beaucoup évolué. Son cercle de parties prenantes est devenu plus large. Les frontières de l'entreprise deviennent floues et impliquent, en conséquence, l'extension du champ de responsabilité pour y intégrer l'ensemble des parties prenantes (Igalen et Joras, 2002). Cette évolution n'a pas seulement impliqué d'autres parties prenantes, mais elle a redéfini le contenu et les contours de la performance poursuivie par l'ensemble de l'entreprise socialement responsable. On parle désormais de la performance globale à la place de la performance économique ou financière. Dans ce cadre, le contrôle de gestion constitue un outil crucial permettant à l'entreprise socialement responsable d'internaliser ses impacts sociaux et environnementaux et de piloter par la suite la performance globale.

Au regard de notre étude, nous confirmons l'existence des facteurs contingents et néo-institutionnels de l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion. Les entreprises sénégalaises s'engagent dans des activités socialement responsables pas pour faire tout simplement du social, et protéger l'environnement, mais leurs engagements sont en partie motivés par la création de valeur. Si la motivation de certaines entreprises est d'attirer et maintenir des potentiels clients pour la viabilité de leur structure, celle des autres est de répondre à la pression des parties prenantes.

Pour ce qui est du contexte sénégalais, il faut noter qu'il est encore du travail à faire pour que les entreprises s'approprient pleinement l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion à l'image des pays développés.

## BIBLIOGRAPHIE

Alazard, C. et Separi, S. (2010) : « Contrôle de gestion », Dunod.

Antheaume, N. (2012) : « Essai de définition du contrôle de gestion environnemental. »,  *Journées d'Etudes en Contrôle de Gestion de Nantes.*

Anthony, R. N. (1998) : « the management control Function. », *Harvard Business School Press.*

Ba, M. L. et Bambara, M. (2011) : « L'ancrage territorial des entreprises dans le cadre de la RSE : Etude du Dialogue entre entreprises et collectivités locales au Sénégal, Rapport

- final de l'étude sur le dialogue Entreprise », – *Collectivités locales dans le cadre de la RSE au Sénégal*.
- Bampoky, B (2015) : « enjeux et perspectives du pilotage de la RSE pour les entreprises d'une économie en développement », *Revue Congolaise de Gestion*, 2015/1 numéro 20/ page 94 à 129.
- Ben Rhouma, A. (2008) : « étude des déterminants de la divulgation environnementale et sociale des entreprises françaises (thèse de doctorat en sciences de gestion). *université de Nice Sophia Antipolis, Nice*
- Berland, M. et Essid, M. (2009) : « RSE, systèmes de contrôle et pilotage de la Performance globale », Manuscrit auteur, publié dans "*La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg : France (2009)*"
- Bollecker, M. et Mathieu, P., (200) : « vers des systèmes de mesure des performances sociétales. L'apport des conventions.», *Revue Française de gestion*, 34(180). 89-102
- Burlaud, A. et Simon, C. J. (1997) : « le contrôle de gestion », *édition la découverte*
- Capron M. et Quairel-Lanoizelee F. (2007) : « la responsabilité sociale d'entreprise », *coll. Repères, La Découverte*.
- Capron M. et Quairel-Lanoizelee F. (2006) : « Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale », *Revue de l'Organisation Responsable*, n°1, pp.5-17.
- Caron, M. A. Boisvert, H. et Mersereau, A (2007) : « la comptabilité de management environnementale ou l'éco-contrôle : utilité des outils de contrôle de gestion ». *Actes du congrès de l'AFC*
- Chenhall R. H. (2003) : « Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future », *Accounting, Organizations and Society*, vol.28, n°2/3, pp. 127–168.
- Christophe, B. (1989) : « comptabilité et environnement prise en compte des activités environnementales dans les documents financiers des entreprises » (*Thèse de Doctorat en sciences de gestion*). *Université Paris 12, Paris*
- Christophe, B. (1992) : « l'expert-comptable face à la comptabilité environnementale, » *Revue*

- Française de Comptabilité*, 235, 51-57.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. et Samuel, S. (1996) : « Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological théories », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, n° 1-35.
- Diop, C. M. et Ngaha, A. B. (2018) : « Peut-on parler de l'émergence d'un modèle RSE africain : la situation du Sénégal ? », *Revue Congolaise de Gestion 2018/1 (numéro 25)*, pages 67 à 96
- Drevet, B. (2009) : « les outils de contrôle de gestion à l'épreuve de la RSE. Le cas de l'organisation publique », *Revue de l'organisation responsable* Vol. 4 | pages 30 à 44
- Essid, M. (2009) : « Les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non financiers de la RSE », *Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris-Sud*.
- Essid, M. ; Berland, N. (2013) : « les indicateurs de la RSE dans les entreprises françaises » *Revue Française de Gestion*, /N° 234 | pages 27 à 41
- Essid, M. ; Berland, N. (2011) : « les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle » 2013/5 N° 234 | *Association Francophone de Comptabilité*, Tome 17 | pages 59 à 88
- Flamholtz, E. G., Das, T. K. et Tsui, A. S. (1985) : « toward an integrative framework of organizational control ». *Accounting, Organizations and society*, 10(1), 35-50.
- Germain, C. et Gates, S. (2010) : « le niveau de développement des indicateurs de responsabilité sociale dans les outils de pilotage de contrôle de gestion: une analyse des pratiques des entreprises », *comptabilité et environnement*.
- Gervais, M. (2000) : « contrôle de gestion », (7<sup>e</sup> édition), Paris : *Economica*.
- 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.
- Langfield-Smith K. (1997) : « Management control systems and strategy: a critical review », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, N°2, pp.207-232.
- Lemarchand Y et Le Roy F. (2000) : « L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion », *Finance-Contrôle-stratégie*, Vol 3, décembre, pp 83-111.

- Lounsbury, M. (2008) : « Institutional rationality and practice variation : New directions in the institutional analysis of practice. » *Accounting, Organizations and society*, 349-36.
- Lueg, R. et Radlach, R. (2016) : « managing sustainable development with management control systems : a literature review. » *European Management Journal*, 158-171.
- Meyssonnier, F. ; Rasolofo-Distler, F. (2011) : « Balanced ScoreCard et pilotage de la responsabilité sociale de l'entreprise », *Revue française de gestion* | pages 81 à 92.
- Meyssonnier, F. ; Rasolofo-Distler, F. (2008) : « le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat ». *Comptabilité-Contrôle- Audit*, Tome 14 | pages 107 à 124
- Nobre T. (2001) : « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 4, n° 2, juin, p. 119-148.
- Naro, G. ; Noguera, F. (2008), « l'intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l'entreprise ; enjeux et perspectives des « Sustainability Balanced ScoreCards », *Revue de l'Organisation Responsable*, 2008/5 numéro 1 page 24-38
- Ngaha Bah, A., Ndao, A., Sall, F., Tidjani, B. (2018) : « La responsabilité sociétale des toutes petites, petites et moyennes entreprises en Afrique : un mythe en marche au Sénégal ? », *27ième congrès de l'AGRH, 2016, Strasbourg, France*.
- Otley, D. (1980) : « The contingency theory of management accounting : achievement and prognosis », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.5, N°4, pp.413-428.
- Ouchi, W. G. (1979) : « a conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. », *Management Science*, 833-4-848
- Prahalad, C. K, et Hamel, G (1990) : « the core competence of corporation ». *Harvard business Review*, 79-91.
- Quairel, F. (2006), « contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) », *AFC*, 2006/Tunis
- Sall, F. D., Boidin, B. (2019) : « Quel sens donner à la RSE dans un contexte africain ? L'exemple des très petites entreprises au Sénégal », *Management & Avenir 2019/3 (N° 109)*, pages 87 à 106
- Savall, H. ; Zardet, V. (2009) : « mesure et pilotage de la responsabilité sociale et sociétale de

- l'entreprise - résultats de recherches longitudinales », *Revista del Instituto Internacional de Costos*, ISSN 1646-6896, n° 4, enero/junio 2009
- Saulquin, J.-Y. ; Schier, G. (2007) : « responsabilité sociale des entreprises et performance : complémentarité ou substituabilité ? » *La Revue des Sciences de Gestion* » 2007/1 n°223 | pages 57 à 65
- Schaltegger, S. (2011) : « sustainability as a driver for corporate economic success. Consequences for development of sustainability management control.0», *Society and Economy*, 15-28
- Schaltegger, S., Hahn, T. et Burrit R. L. (2002) : « an integrative framework of environmental management accounting-consolidating the différent approaches of EMA into a common framework an terminology. », *In M. Bennet, J. J. Bouma, T. Wolters, (eds) Environmental Management Accounting : Informational and Institutional Developments (pp. 21-35). EMAN. Dordrecht/Boston/London : Kluwer Academic Publishers*
- Simons, R. (1987) : « Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 4, p. 357-374
- Simons, R. (1994) : « How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic
- Travaillé, D. et Naro. G (2013) : « Les Sustainability Balanced Scorecards en question : du Balanced Scorecard au Paradoxical Scorecard » *Association Francophone de Comptabilité*.
- Tucker, B., Thorn, H. et Gurd, B (2009) : «management control systems and strategy ; what's been happening ? », *Journal of Accounting Literature*, 28,123-133