

**L'adoption d'une approche de responsabilité sociétale dans les  
grandes entreprises coopératives marocaines et les  
reconfigurations du système de contrôle de gestion : Cas de la  
région Souss-Massa**

**The adoption of a social responsibility approach in large  
Moroccan cooperative enterprises and reconfigurations of the  
management control system : Case of the Souss-Massa region**

**Omar OUBBA**

Chercheur, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales  
Equipe de Recherches en Management et Développement Durable (EREMADD),  
Laboratoire d'Etudes et de Recherches en Economie et Gestion (LEREG),  
Université Ibn Zohr, Agadir, Maroc.  
omar.oubba@edu.uiz.ac.ma

**Said AKRICH**

Enseignant-chercheur, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales  
Equipe de Recherches en Management et Développement Durable (EREMADD),  
Laboratoire d'Etudes et de Recherches en Economie et Gestion (LEREG),  
Université Ibn Zohr, Agadir, Maroc.  
s.akrich@uiz.ac.ma

## **Résumé**

Le présent article a pour objectif d'étudier les reconfigurations éventuelles affectant les systèmes du contrôle de gestion suite à l'adoption d'une stratégie RSE dans les entreprises coopératives. Les résultats d'une étude exploratoire basée sur le cas d'une grande entreprise, stipulent que l'intégration d'une approche de la RSE dans la stratégie de l'entreprise en question, contribue à une reconfiguration légère de son système de contrôle de gestion. Notamment, une augmentation du nombre d'indicateurs sociaux et sociétaux au niveau des outils de pilotage, une évolution de la vision et des objectifs du contrôle de gestion vers des objectifs externes, une tendance vers l'adoption des systèmes de contrôle de gestion « interactifs ». Aussi, le contrôleur de gestion devient un agent de changement et de conseil, favorisant une amélioration de la collaboration entre les managers et les responsables opérationnels étant bien adhérents à l'ère de l'adoption d'une approche de la RSE.

**Mots- clefs :** Contrôle de gestion, sociétale des entreprises, reconfigurations des systèmes de contrôle de gestion, Coopératives, Economie sociale et solidaire.

## **Abstract**

The purpose of this article is to study the possible reconfigurations affecting the management control systems following the adoption of a CSR strategy in cooperative enterprises. The results of an exploratory study based on the case of a large company, stipulate that the integration of a CSR approach into the strategy of the company in question, contributes to a slight reconfiguration of its control system management. In particular, an increase in the number of social and societal indicators at the level of management tools, a change in the vision and objectives of management control towards external objectives, a trend towards the adoption of "interactive" management control systems ". Also, the management controller becomes an agent of change and of advice, favoring an improvement of the collaboration between the managers and the operational managers being well adhered to in the era of the adoption of a CSR approach.

**Keywords :** Management control, corporate social responsibility, reconfiguration of management control systems, Cooperatives, social and solidarity economy.

## INTRODUCTION

Au cours de ces dernières années, l'économie sociale et solidaire a connu un essor important vu son rôle dans la croissance économique et le développement des régions du Maroc notamment la région du Souss-Massa. Dans ce domaine, le rôle des coopératives est crucial, il n'est pas limité à la satisfaction de ses membres, mais il tend à contribuer au développement de la communauté sur le plan économique, social, environnemental et politique. Etant donné que le Maroc, sur le plan international, s'est engagé via la signature des accords en matière du développement durable et de la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE), le rôle des acteurs s'avère nécessaire pour s'inscrire dans l'ambition du pays. Dans ce cadre, les coopératives sont appelées à adopter des outils de management leurs permettant d'exercer et de continuer leurs exploitations dans une approche responsable et durable. Dans ce sens, « *De nombreuses opportunités s'ouvrent pour encourager l'intégration de la RSE dans les pratiques managériales au Maroc. Le mouvement de la RSE au Maroc se trouve en plein virage avec des leviers et des obstacles* » (El Abboubi et El Kandoussi, 2009). Ainsi, les systèmes de contrôle de gestion et la comptabilité de gestion évoluent constamment dans la conception et l'utilisation des systèmes de gestion de l'information et de la performance pour le contrôle organisationnel. Le changement et l'évolution sont inévitables [...] intégrant ainsi de nouvelles façons d'améliorer les performances et la concurrence de l'organisation, au 21<sup>ème</sup> siècle, a conclu Armesh et al., (2010, p.12). Dans ce contexte, le contrôle de gestion joue un rôle prépondérant, susceptible d'intégrer les dimensions du développement durable et de la RSE, notamment au sein des coopératives. Toutefois, l'alignement des décisions et les comportements des managers sur les référentiels du développement durable et de la RSE, implique une reconfiguration des modes de gouvernance, de management stratégique, d'organisation et de pilotage des performances de l'entreprise (Berland et Simon, 2010, p.145).

C'est dans ce sens que la présente étude essaiera d'étudier les changements éventuels des systèmes du contrôle de gestion suite à l'intégration d'une stratégie de la RSE au sein des entreprises coopératives. A travers l'étude de cas menée sur une grande entreprise coopérative agricole dans la région Souss-Massa, nous essayerons plus particulièrement de comprendre, Comment l'adoption d'une approche de responsabilité sociétale des entreprises, contribue-t-elle à la reconfiguration du système du contrôle de gestion au sein des entreprises coopératives marocaines ?

Ce travail de recherche est subdivisé en deux axes : Le premier axe présente un aperçu théorique sur le contrôle de gestion et la responsabilité sociétale des entreprises. Dans cet axe, nous essayerons, aussi, de cerner une revue de littérature sur les volets de l'étude des systèmes du contrôle de gestion des entreprises. Après avoir cerné le cadre théorique de la problématique signalée par ce présent travail, le deuxième axe sera consacré à l'étude de cas d'une grande entreprise coopérative exerçant son activité dans le domaine agricole et l'industrie agroalimentaire. Le cadre méthodologique sera ainsi mis en avant, il présentera la méthodologie adoptée, l'entreprise en question et son activité. Aussi, l'outil de collecte des données et les résultats du test et l'étude des volets théoriques seront présentés.

## **1. CADRE THEORIQUE SUR LE CONTROLE DE GESTION ET LA RESPONSABILITE SOCIETALE DES ENTREPRISES (RSE)**

Avant d'entrer dans la discussion sur le contrôle de gestion et les reconfigurations éventuelles apportées par l'intégration de la RSE dans les outils de pilotage des entreprises, il nous a semblé nécessaire de définir plus précisément l'objet dont il est question dans ce document. Nous allons essayer dans ce cadre, de clarifier le concept du contrôle de gestion et mettre en avant également le concept de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE).

### **1.1. CONTROLE DE GESTION ET RESPONSABILITE SOCIETALE DES ENTREPRISES : APERÇU THEORIQUE**

#### **1.1.1. Contrôle de gestion : Concept évoluant vers le pilotage d'une performance durable**

La théorie relative au contrôle de gestion présente de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Compte tenu de toutes les évolutions qu'il a connu, il est nécessaire de bien définir ce qui est le contrôle de gestion. On peut le définir soit par le *métier du contrôleur de gestion*, soit par les *outils* qu'il utilise ou soit comme un *processus de management*. La dernière définition est la plus satisfaisante car elle positionne correctement les enjeux (Berland, 2009, p. 6). Selon Anthony (1965), professeur à Harvard et grand théoricien du contrôle, le contrôle de gestion est « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* ». Dans cette définition, l'accent est mis sur le contrôle de l'allocation optimale des ressources de l'entreprise (financières, technologiques, humaines...). Separi, Sollé et Le Cœur (2014, p. 2) ont précisé que le contrôle est aussi compris, sans doute de manière plus récente en raison de l'évolution des organisations et de leurs modalités de fonctionnement, comme le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies décidées à leur niveau. Dans ce sens, après vingt ans d'intervalle entre sa première définition de (1965), Anthony (1988) revient en insistant sur le rôle du contrôle de gestion dans le pilotage des comportements des collaborateurs. Pour lui, le contrôle de gestion est « *le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* ». D'une fonction de vérification, on est passé à une fonction de pilotage (Berland et Simon, 2010, p. 3). Il s'agit alors d'orienter le comportement des membres de l'organisation vers l'accomplissement des buts stratégiques. Quant au Simons (1995), celui-ci présente le contrôle de gestion comme l'ensemble des processus et des procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation. Simons (1995) a insisté plus sur l'implication des responsables et sur l'usage des systèmes de contrôle de gestion qui diffèrent selon les entreprises, que sur les différences entre les systèmes de contrôle eux mêmes, sans doute assez similaires. L'auteur décrit les systèmes de contrôle « diagnostiques » qui, sur la base d'indicateurs de mesure, visent le contrôle des résultats et le respect des standards. Il décrit aussi les systèmes de contrôle « interactifs » représentés par des systèmes d'informations que les managers utilisent pour interagir avec leurs subordonnés

et pour s'impliquer dans leurs décisions. Pour Bouquin (1998), « *le contrôle de gestion aide les managers à comprendre l'avenir et à agir en conséquence ; il les aide aussi à orienter, sinon à maîtriser, les actions de leurs collaborateurs et partenaires, y compris, dans les grandes structures, de ceux qu'ils ne peuvent côtoyer directement* ».

Le contrôle de gestion est un processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant et après l'action. C'est un système global d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant les performances de chacune des activités ou fonctions de l'entreprise. Il s'agit aussi d'un processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité (Teller, 1999 ; Cité par : Arnaud, 2001, p. 9). Bouquin (2008) le définit comme « *l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* ». Le contrôle de gestion englobe non seulement le contrôle financier (comptabilité analytique), mais encore l'ensemble des facteurs qualitatifs et quantitatifs (tableaux de bord) permettant d'améliorer les performances de l'entreprise (Forget, 2005, p. 18). Par la suite, avec le développement de la technique des budgets et l'analyse des écarts, le contrôle a évolué dans le sens d'un « contrôle budgétaire », dépassant le rôle de surveillance qui lui était attribué pour devenir à la fois un instrument de pilotage de l'entreprise et de délégation des pouvoirs. Il a alors, été progressivement assimilé aux outils mis en œuvre : comptabilité analytique et budgétaire, comptabilité de gestion et, plus généralement, système d'information. La tendance actuelle est de revenir à la spécificité que constitue le processus de contrôle en intégrant les avancées des théories de l'organisation en matière d'étude du comportement humain (Boisselier et al., 2013, p. 8).

La notion du contrôle de gestion est difficile à cerner car son champ d'analyse s'enrichit au fur et à mesure que la production évolue. Historiquement, avec le développement industriel, c'est la connaissance des coûts qui était recherchée. Mais, des comportements et des besoins nouveaux sont apparus et les entreprises ont donné des dimensions supplémentaires au contrôle, celles de conseil et de pilotage de l'organisation (Alazard et Sépari, 2010, p. 9). De ce fait, le contrôle de gestion englobe un champ d'analyse plus large que celui des coûts. Au-delà de la connaissance des coûts, les gestionnaires recherchent, avec le contrôle de gestion, à orienter les acteurs pour organiser et piloter la performance. Cette double mission se développera dans l'environnement contemporain (Alazard et Sépari, 2010, p. 9). Le contrôle de gestion intègre de plus en plus de dimensions sociales et sociétales. Les acteurs, qu'ils soient clients, utilisateurs, producteurs ou victimes du contrôle de gestion prennent une place de plus en plus prépondérante dans les réflexions et les pratiques, car ils sont à la base des évolutions observées (Berland et Simon, 2010, p. 125).

### **1.1.2. La responsabilité sociétale des entreprises (RSE) : Vers une approche de performance globale**

Ces dernières années, un concept, qui peut sembler particulièrement abstrait au premier abord, a émergé dans le discours des entreprises (qu'il s'agisse de PME ou de multinationales, de l'économie sociale ou de l'économie capitaliste). Ce concept est celui de la «

responsabilité sociétale des entreprises (RSE) » (Fatoux, 2011, p.77). Avant d'éclaircir le concept de la responsabilité sociétale des entreprises, il s'avère nécessaire de faire allusion dans un premier temps au concept « mère » qui est le développement durable. Il est devenu d'usage, aujourd'hui, dans les sciences de gestion de parler des deux termes, développement durable et RSE, en tant que synonymes. Sauf qu'en y regardant de plus près, de fortes nuances existent.

La première définition sur le développement durable est donnée par Brundtland (1987), lors de la présentation de son rapport. Pour elle : « *Le développement durable, c'est s'efforcer de répondre aux besoins du présent sans compromettre la capacité de satisfaire ceux des générations futures* » (Martin, 2002, p. 51). L'auteur considère que la définition actuelle du développement durable permet de faire ressortir trois critères de durabilité : l'accessibilité de tous à l'ensemble des biens et services, le renforcement des capacités de toutes sortes et l'équité face à l'ensemble des ressources disponibles et transmissibles (Martin, 2002, p. 75). Selon Capron (2008, p.2), la notion du développement durable est considéré comme étant un objectif qui a pour enjeu de subvenir aux besoins de l'ensemble de l'humanité (rôle de l'économie), en préservant les conditions de reproduction de la nature (préoccupation écologique), dans des relations sociales d'équité permettant d'assurer la paix et la cohésion sociale (attentes sociales et sociétales). Ce qui se traduit également par la formule : « *œuvrer à un monde vivable, sur une planète viable, avec une société équitable* ». C'est dans ce cadre que, le développement durable consiste précisément en l'harmonisation des dimensions économiques, environnementales et sociales. Il ne suppose donc ni conflit insurmontable ni arbitrage, mais plutôt des réaménagements et une conciliation (André et al., 2003, p. 8).

Le développement durable est avant tout un concept économique, politique, macroéconomique, etc. C'est un modèle de croissance économique qui cherche à concilier le progrès économique et social avec la préservation de l'environnement, considérant ce dernier comme un patrimoine à transmettre aux générations futures (Essid, 2009, p.7). Le développement durable devient progressivement une « ardente obligation » pour les actionnaires et les dirigeants des entreprises. Cet impératif à la fois social, environnemental et économique, introduit une nouvelle forme de management paradoxal. Les managers des entreprises doivent intégrer une création de valeur financière immédiate pour leurs actionnaires et une création de valeur globale et durable pour leurs diverses parties prenantes. L'alignement des décisions et les comportements des managers sur les référentiels du développement durable, implique une reconfiguration des modes de gouvernance, de management stratégique, d'organisation et de pilotage des performances de l'entreprise (Berland et Simon, 2010, p.145). Le défi consiste à doter les entreprises socialement responsables (ESR) de structures, de processus, de systèmes et de cultures, aptes à concilier les principales attentes de leurs différentes parties prenantes (ou stakeholders) (Berland et Simon, 2010, p.146). La responsabilité sociétale des organisations doit permettre de contribuer au développement durable (ISO 26000, 2010, p. 22).

La RSE est un terme méconnu du grand public, mais utilisé par la communication financière et le monde de l'entreprise pour décrire la contribution de l'entreprise aux enjeux du

développement durable. Si la prise en compte de ces enjeux relève prioritairement des États ou des groupes d'États (stratégies européennes ou nationales de développement durable, traduites en politiques de santé, de transport, énergétiques, etc.), il est demandé aux entreprises de prendre part à cette action collective et d'agir de façon « responsable » (Audouin et al., 2009, p.28). Pour Essid (2010, p.21), la RSE peut être considérée comme « *l'ensemble des moyens mis en œuvre par les entreprises pour participer à un développement économique durable à l'échelle planétaire* ». La RSE est donc une sorte de déclinaison des principes macro du développement durable à un niveau micro, celui des entreprises. Selon le groupe de travail de l'élaboration de l'ISO 26000, la définition de la responsabilité sociétale a donné lieu à de nombreux débats. En effet, des visions très différentes de la responsabilité sociétale se sont exprimées au sein du groupe de travail. Un compromis a été atteint avec la définition suivante qui permet d'accorder les différentes visions exprimées (ISO 26000, 2010, p.21) :

La responsabilité d'une organisation vis-à-vis des impacts de ses décisions et activités<sup>1</sup> sur la société et sur l'environnement se traduisant par un comportement transparent et éthique qui :

- Contribue au développement durable, y compris à la santé et au bien-être de la société ;
- Prend en compte les attentes des parties prenantes ;
- Respecte les lois en vigueur et est en accord avec les normes internationales de comportement ;
- Est intégré dans l'ensemble de l'organisation et mis en œuvre dans ses relations<sup>2</sup>.

Cette définition réalise une synthèse des différentes conceptions de la responsabilité sociétale défendues dans la négociation ISO 26000 : on y retrouve en effet à la fois la vision éthique défendue par les Américains, l'approche orientée vers les parties prenantes défendues par les Britanniques, le nécessaire respect de la loi cher aux Européens, la contribution au développement durable et le respect des normes internationales de comportement vigoureusement défendus par les Français. Dans le Livre vert de 2001 de l'Union européenne, « *La responsabilité sociale des entreprises (RSE) est un concept qui désigne l'intégration volontaire, par les entreprises, de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes. Les entreprises ont un comportement socialement responsable lorsqu'elles vont au-delà des exigences légales minimales et des obligations imposées par les conventions collectives pour répondre à des besoins sociétaux. La RSE permet aux entreprises, quelle que soit leur taille, de contribuer à concilier les ambitions économiques, sociales et environnementales en coopération avec leurs partenaires* »<sup>3</sup>. Le terme « responsabilité » a longtemps fait débat mais s'est avéré le mieux adapté : il s'agit effectivement d'assumer de manière volontaire et proactive les impacts de ces activités et décisions sur la collectivité. Ce lien avec les impacts est fondamental. C'est l'existence de l'impact qui déclenche la responsabilité. Il ne peut y avoir de responsabilité

---

<sup>1</sup> Les activités comprennent des produits, des services et des processus.

<sup>2</sup> Les relations correspondent aux activités de l'organisation au sein de sa sphère d'influence.

<sup>3</sup> Définition du Livre vert de 2001 de l'Union européenne.

sociétale si les décisions et activités de l'organisation n'ont pas d'impact, de conséquence sur la société ou l'environnement (ISO 26000, 2010, p. 22).

Selon Essid et Berland (2011, p.62), les recherches académiques qui ont étudié les systèmes de contrôle de la RSE peuvent être classées en trois courants : « *Le courant de l'institutionnalisation des pratiques de contrôle de la RSE* », décrivent ainsi un processus de mise en œuvre de la RSE et l'émergence des considérations environnementales et sociales dans les entreprises. Le « *Courant de relations entre les dimensions des systèmes de contrôle* », selon l'explication de Moquet (2008), il a montré que ces systèmes, chez Lafarge et Danone, excluent par nature les aspects financiers. Elle montre qu'il existe des conflits entre les systèmes de contrôle sociétaux et les systèmes de contrôle financiers du fait des deux logiques contradictoires qui animent chacun de ces deux systèmes. L'auteur a ajouté que ce conflit s'explique ainsi par une logique managériale schizophrène (création de valeur financière et évolution dynamique vers une compétitivité sociétale) et un gouvernement d'entreprise toujours fortement « orienté actionnaire ». Ainsi, Meyssonier et Rasolofo-Distler (2008) ont observé des résultats inverses et une bonne intégration des différentes dimensions dans la RSE dans un seul système de contrôle. Enfin, le « *Courant de facteurs de contingence des modes de contrôle de la RSE* ». Dans cet courant en faisant appel aux travaux de Marquet-Pondeville (2003), les auteurs ont focalisé l'attention à propos de l'impact de la stratégie des entreprises sur la manière dont celles-ci mettent en place des modes de contrôle.

Dans une revue exhaustive de la littérature consacrée à la responsabilité sociétale de l'entreprise, Garriga et Melé (2004) ont proposé une typologie des théories dans ce domaine, classée en quatre groupes selon l'optique privilégiée. Le premier groupe rassemble les approches mettant la génération de profit à long terme comme fonction objectif. Le second groupe met l'accent sur l'usage responsable du pouvoir associé au statut des dirigeants. Le troisième groupe est formé des théories qui insistent sur la recherche d'une convergence vers les attentes et les demandes sociales et sociétales. Le quatrième groupe va privilégier la contribution à une société meilleure «good society» par le biais d'un comportement éthique « Doing What Is Ethically Correct » (kamdem, 2016, p.69).

Cette typologie permet de distinguer quatre catégories d'approches de la RSE : l'approche instrumentale, l'approche politique, l'approche intégrationniste et l'approche fondée sur les valeurs. Malgré cette diversité d'approches et d'angles d'attaque, on peut retenir dans cet article que la RSE intègre trois dimensions majeures : La viabilité économique ; La responsabilité sociale et sociétale ; La responsabilité environnementale. Ces trois composantes ont constitué les trois axes de la stratégie dite de développement durable qui a été adoptée avec plus ou moins d'engagements par les grands groupes mondiaux sous la pression de l'opinion publique, des ONG, des fonds dit éthiques, des associations patronales ou des régulations étatiques ou supra-étatiques (kamdem, 2016, p.69).

## **1.2. REVUE DE LITTÉRATURE SUR L'INTEGRATION DE LA RESPONSABILITE SOCIETALE DANS LES SYSTEMES DU CONTROLE DE GESTION DES ENTREPRISES : QUELLES DIMENSIONS DE RECONFIGURATIONS ?**

L'alignement des décisions et les comportements des managers sur les référentiels du développement durable et de la RSE, implique une reconfiguration des modes de gouvernance, de management stratégique, d'organisation et de pilotage des performances de l'entreprise (Berland et Simon, 2010, p.145). Le défi consiste à doter les entreprises socialement responsables (ESR) de structures, de processus, de systèmes et de cultures, aptes à concilier les principales attentes de leurs différentes parties prenantes (ou stakeholders) (Berland et Simon, 2010, p.146). L'objectif de cet axe est de mettre l'accent sur les reconfigurations du système du contrôle de gestion suite à l'intégration des dimensions de la RSE. D'après la revue de littérature, l'évaluation et l'analyse du système de contrôle de gestion de l'entreprise peut se faire sur la base d'un certain nombre d'aspects, à savoir : La présence des indicateurs de la RSE dans les systèmes de contrôle de gestion, et la liaison avec la stratégie ; Objectifs des indicateurs ou système de pilotage de la RSE (gestion interne ou communication externe) ; Satisfaction des parties prenantes par rapport à l'amélioration de la performance économique, sociale et environnementale ; Type du système de contrôle de gestion (diagnostic ou proactif) et l'impact sur l'amélioration de la performance ; Utilisation des outils du contrôle de gestion et les indicateurs de la RSE dans les systèmes de pilotage des entreprises ; Profil et positionnement du contrôleur de gestion ; L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de pilotage de la RSE ; La perception de la RSE par les contrôleurs de gestion (Contrainte ou une opportunité) ; Impacts des facteurs de contingence sur le choix des entreprises d'intégrer les indicateurs de la RSE dans les systèmes de contrôle de gestion. L'étude des reconfigurations éventuelles du système du contrôle de gestion se fera à travers l'évaluation des éléments précités ci-dessus, sous forme de volets suivants :

### **1.2.1. Présence des indicateurs de la RSE dans les systèmes de contrôle de gestion, et la liaison avec la stratégie de l'entreprise**

Le pilotage stratégique de la RSE est une pratique peu répandue dans les entreprises (Germain et Gates, 2010, p. 11). Selon les résultats obtenus grâce à une enquête réalisée auprès de 79 grandes entreprises implantées en France, les systèmes de mesure de la performance intègrent en moyenne relativement peu d'indicateurs liés à la RSE. Ces indicateurs, lorsqu'ils sont présents, sont en moyenne peu reliés aux objectifs stratégiques. Les pratiques des entreprises sont néanmoins différenciées. Les entreprises industrielles sensibles au risque environnemental et les entreprises cotées en bourse soumises à la pression d'actionnaires de plus en plus soucieux des questions relevant de la RSE ont tendance à développer, plus que les autres entreprises, un pilotage stratégique de la RSE (Germain et Gates, 2010, p.10). Les auteurs ajoutaient qu'ils se retrouvent de ce point de vue en accord avec Bollecker et al., (2006) quand ils écrivent : « *En réalité, les indicateurs sociétaux ne peuvent prendre sens que s'ils sont liés à la stratégie de l'entreprise à l'instar de tout indicateur de contrôle* » (Meyssonier, 2008, p.121).

Selon Barwise (1997), dans un environnement en pleine mutation, les stratégies efficaces tendent à émerger d'une série de décisions souvent initiées par des cadres de niveaux intermédiaires au contact des marchés et des technologies. La stratégie donne une direction approximative qui va de ce fait favoriser la réactivité des acteurs en fonction des modifications de l'environnement. Ainsi, le cloisonnement entre stratégie et contrôle caractéristique de l'ancien contrôle de gestion s'estompe. Le contrôle n'est plus simplement un instrument de la stratégie, le contrôle de gestion est proactif, c'est-à-dire qu'il contribue à l'amélioration de la stratégie (Ahsina, 2011, p.3). Suite à l'évolution des conceptions du contrôle de gestion, il est constaté que ce dernier joue un rôle beaucoup plus actif quant à la réalisation de la stratégie définie par l'organisation. Deux points importants sont mis en évidence avec d'une part la nécessaire relation entre la stratégie et le contrôle de gestion et d'autre part, le fait que le contrôle ne se limite pas au processus de comparaison des résultats avec les objectifs, conclut-t-il Ahsina (2011, p.3). Dans le même cadre, Simons (1987) souligne la relation entre stratégie et contrôle dans la mesure où la nature des systèmes et processus de contrôle ne peuvent pas être séparés de considérations stratégiques. L'auteur s'appuie sur la typologie de Miles et Snow (1978) avec les prospecteurs et les défenseurs mettant ainsi en évidence la corrélation entre les systèmes de contrôle mis en œuvre et le type de stratégie développée et la performance. Le dirigeant focalise son attention sur les activités à fortes incertitudes stratégiques. Au-delà du choix d'une stratégie d'activité, les dirigeants doivent opter pour une stratégie de contrôle. Simons distingue alors les contrôles programmés des contrôles interactifs nécessitant l'implication de la direction (Ahsina, 2011, p. 3). Quant à elle, Marquet-Pondeville (2011, p.27) a développé un modèle théorique qui indique que l'ensemble des systèmes de contrôle pourrait non seulement être influencé de manière directe par la stratégie environnementale de l'entreprise, l'incertitude de l'environnement écologique et la taille de l'organisation, mais également de manière indirecte par la stratégie générale de l'organisation et l'incertitude de l'environnement écologique via leur impact sur la stratégie environnementale, et par la taille de l'entreprise et son secteur d'activité via leur impact sur l'incertitude de l'environnement écologique. Ainsi, La performance environnementale est managée dans sa dimension stratégique et mesurée dans sa dimension quantitative (Albertini, 2013, p.312). La consolidation de la relation entre le contrôle de gestion et la stratégie de l'entreprise est préconisée par Simons toute en s'inspirant de la typologie de Miles et Snow, il a suggéré dans ce sens, une interprétation très intéressante des rôles de contrôle de gestion. Pour lui, le contrôle, dans sa cohérence avec la stratégie, joue des rôles différents : Il a tendance à éclairer les choix stratégiques, contrôle et surveillance du modèle classique, il est le gardien de la conformité aux normes, vecteur d'apprentissage quand la performance par le progrès continue l'emporte sur le suivi de la conformité (Ahsina, 2011, p.5).

### **1.2.2. Objectifs des indicateurs ou système de pilotage de la RSE : gestion interne et/ ou communication externe**

Germain et Gates (2010, p.11) expliquent que le pilotage stratégique de la RSE est moins répandue dans les entreprises. Ce constat plaide en faveur de l'idée selon laquelle la

problématique de la RSE demeure aujourd'hui confinée à des objectifs de communication externe. La prise en compte des dimensions sociales et environnementales constitue désormais une préoccupation cruciale au sein des entreprises. Rattachées aux champs actuels de la création de valeur partenariale ou de la gestion des relations avec l'ensemble des parties prenantes, elles suscitent nombre de problématiques théoriques et opérationnelles. Au moment où les grandes entreprises cotées font l'objet d'évaluations externes et de notations sociétales, de nombreuses questions subsistent à propos des finalités qui sont assignées aux firmes, et par voie de conséquence, à propos des outils de pilotage de leur performance (Germain et Trébucq, 2003, p.1). Signifier que la performance sociétale est seulement l'objet d'évaluations et de notations externes, et ne constitue nullement une composante à part entière dans la stratégie des entreprises, rendrait fortement improbable l'hypothèse d'un nouveau modèle de régulation venant palier les prétendues défaillances d'une approche strictement actionnariale. Si en revanche, il existe des entreprises qui développent bien des outils de pilotage, appropriés aux logiques sociétales, alors il serait intéressant d'identifier leurs caractéristiques et d'analyser leurs savoir-faire en termes de mesure de la performance (Albertini, 2013, p.13). L'étude réalisée par Dohou-Renaud, montre que les outils de mesure des performances environnementales (les audits et indicateurs environnementaux) des entreprises ne constituent pas exclusivement des instruments de légitimation sociale auprès de diverses parties prenantes, mais qu'ils servent aussi à améliorer la gestion interne des entreprises (ils sont utilisés pour mesurer régulièrement les performances des entreprises et mettre en place des actions correctives afin de réduire les impacts environnementaux de leurs activités) malgré leurs limites techniques (Dohou-Renaud, 2009, p. 359).

### **1.2.3. Satisfaction des parties prenantes (PP) par rapport à l'amélioration de la performance économique, sociale, sociétale et environnementale**

La dernière décennie a connu une évolution des recherches visant à mettre en évidence l'importance de la mise en place de la démarche RSE pour les différentes parties prenantes, et la nécessité pour les entreprises d'adopter une vision élargie du référentiel classique de la responsabilité qui intègre des contraintes de protection de l'environnement et le respect des règles d'équilibre de la société civile, en plus des responsabilités concernant la gestion des ressources humaines (Allouche et al., 2004). L'approche des parties prenantes repose sur l'hypothèse que l'intérêt de l'entreprise et de ses actionnaires passe par la mise en œuvre des réponses adaptées aux attentes des parties prenantes (Renaud, 2010, p.5). Dans ce sens, la prise en compte des dimensions sociales et environnementales constitue désormais une préoccupation cruciale au sein des entreprises. Rattachées aux champs actuels de la création de valeur partenariale ou de la gestion des relations avec l'ensemble des parties prenantes (Germain et Trébucq, 2003, p.1). Les indicateurs de la performance environnementale sont aussi très mobilisés par la recherche dans le cadre de la communication de cette performance aux différentes parties prenantes de l'entreprise (Albertini, 2013, p. 308). De plus, la performance environnementale influence positivement la performance financière (Albertini, 2013, p. 312). Elle est aussi largement communiquée aux parties prenantes (Albertini, 2013, p. 310). L'ORSE (2010) souligne l'importance pour

l'entreprise d'établir une cartographie de ses parties prenantes ce qui nécessite l'identification de leurs attentes et leur pouvoir. Dans la perspective de détermination du degré d'influence de chaque groupe d'acteurs, certains auteurs ont établi des typologies de parties prenantes. Ainsi, certains critères ont été retenus pour cette catégorisation.

#### **1.2.4. Type du système de contrôle de gestion (diagnostic ou proactif) et l'impact sur l'amélioration de la performance**

Face au contrôle de gestion réactif, introverti, de surveillance, car, il est le plus connu et hélas le plus enseigné, il existe un contrôle de gestion proactif, extraverti, qui est une partie clé du processus d'émergence stratégique. De même, la turbulence de l'environnement et le profil gestionnaire des contrôleurs de gestion a tendance à favoriser le développement des systèmes interactifs de contrôle de gestion. Ainsi, la modernisation des systèmes de contrôle a pour effet d'apporter une performance supérieure à celle des entreprises qui ont des systèmes traditionnels de contrôle (Ahsina, 2011, p.10). Simons (1995) conçoit le contrôle de gestion de l'avenir comme « *les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* », précise-t-il Ahsina (2011, p.4). L'auteur ajoutait, que Simons (1995) a distingué entre deux types de contrôle, le « Contrôle diagnostic », c'est-à-dire un contrôle par un certain nombre d'indicateurs ayant pour vocation de mettre en avant la performance de l'entreprise et les informations nécessaires aux managers, il s'agit d'un système de reporting classique. Et le « contrôle interactif », il s'agit de l'interaction des managers avec les opérationnels pour traiter des priorités stratégiques et orienter les décisions. Selon Simons, le choix d'un outil de contrôle interactif plutôt qu'un autre dépend du type d'incertitude que les managers ont à contrôler et gérer, ce système de contrôle est un instrument de dialogue. Selon (Ahsina, 2011, p.4), et pour certains auteurs, la notion du contrôle interactif implique des choix particuliers d'outils du contrôle c'est-à-dire adaptés aux enjeux de l'entreprise (Berland et al., 2005).

L'utilisation interactive d'un système de contrôle nécessite la combinaison et la réunion d'un ensemble de facteurs pour être correctement opérationnalisé. L'étude du cas mené sur Energetix a montré que l'utilisation interactive nécessite avant tout du temps et de l'engagement du personnel. Elle nécessite également l'adhésion et la conviction de tous les responsables derrière les objectifs stratégiques à décliner et à renouveler. A défaut de ces conditions, les systèmes de contrôle retrouveraient inéluctablement leur usage classique et primaire, c'est-à-dire, diagnostic et cybernétique (Berland et Essid, 2010, p. 23). Cette distinction reprend l'idée de la gestion par exception avec la gestion de « l'anormal » par le dirigeant lié aux incertitudes et le suivi des standards aux opérationnels supposant une certaine stabilité de l'environnement. Le contrôle interactif sert à créer et guider les initiatives non programmées faisant intervenir la notion d'apprentissage organisationnel, conclut-il Ahsina (2011, p.3). Ainsi, le contrôle de gestion intègre de plus en plus de dimensions sociales et sociétales. Les acteurs, qu'ils soient clients, utilisateurs, producteurs ou victimes du contrôle de gestion prennent une place de plus en plus prépondérante dans les réflexions et les pratiques car ils sont à la base des évolutions observées (Berland, Simon, 2010, p.125).

### **1.2.5. Utilisation des outils du contrôle de gestion et les indicateurs de la RSE dans les systèmes de pilotage des entreprises**

Les entreprises ayant déployé une stratégie RSE ont mis en place des outils de gestion pour piloter cette stratégie et améliorer leur performance sociale et sociétale. Savall et Zardet (2011, p.25) montrent qu'il est possible d'enrichir progressivement les outils du contrôle de gestion, afin de réduire la distance aujourd'hui largement reconnue entre les outils disponibles et les pratiques professionnelles. Par ailleurs, les indicateurs de performance relatifs à la RSE sont plus présents dans les entreprises qui utilisent le tableau de bord que dans celles qui recourent au balanced scorecard. Ainsi, un développement du reporting sociétal, et également des interrogations dans le champ du contrôle de gestion quant à la façon dont les outils de contrôle de gestion intègrent cette nouvelle forme de performance (Bollecker et al., 2006). En revanche, le type de stratégie, l'incertitude perçue de l'environnement et la nationalité de l'entreprise n'ont pas d'influence sur le niveau de développement des indicateurs de RSE dans les outils de pilotage (Germain et Gates, 2010, p. 11). Dans le même sens, Albertini (2013, p. 312) a conclu que la communication environnementale des entreprises fait état de systèmes de management environnemental (SME) et d'outils de gestion déployés pour piloter la performance environnementale. Le modèle des leviers de contrôle de Simons (1990) sert à étudier comment la performance liée à la RSE est mesurée par un système de contrôle diagnostic ou managée par un système de contrôle interactif. *« Les entreprises étudiées évoquent régulièrement les SME souvent certifiés ISO 14001 comprenant un certain nombre d'outils de gestion (reporting, tableaux de bord, système d'information, prévisionnels d'activité) leur permettant de piloter leur stratégie environnementale. Elles mentionnent l'amélioration de leur performance environnementale par le biais d'investissement dans des technologies ou la modification de leur processus de production. Ainsi la performance environnementale semble être managée comme la performance financière dans un souci constant de mesure, de suivi, de management et d'amélioration »* précise-t-elle Albertini., (2013, p. 241).

### **1.2.6. Profil et positionnement du contrôleur de gestion**

Il est difficile de pronostiquer l'avenir du positionnement et la légitimation du contrôle de gestion, car il y'a une forte interpénétration et une concurrence entre divers groupes professionnels : Contrôleurs de gestion, spécialistes des systèmes d'information et managers de terrain. Les connaissances, les activités et les outils des uns et des autres (Meyssonnier et Pourtier, 2006, p. 50). La turbulence de l'environnement et le profil gestionnaire des contrôleurs de gestion a tendance à favoriser le développement des systèmes interactifs de contrôle de gestion (Ahsina, 2011, p.10). Les contrôleurs de gestion deviendraient de plus en plus des auditeurs internes et conseillers de gestion (Anastas, 1997). Tout cela dépend du type du contrôle de gestion mis en place (interactif ou programmé) (Boitier 2004, reprenant la distinction de Simons 1990, Meyssonnier et Pourtier, 2006, p. 49). Dans sa thèse de doctorat, Essid (2009, p.137) a beaucoup détaillé les impacts de l'intégration de la RSE dans les systèmes de pilotage sur le métier et le profil des contrôleurs de gestion. Il affirmait que : *« Malgré les évolutions théoriques du contrôleur de gestion vers l'aide à la décision, des*

*travaux montrent que la participation des opérationnels n'est pas évidente. L'image du contrôleur est souvent négative. Il incarne l'image d'un personnage au profil incertain, souvent ressenti comme un envoyé de la direction ; il est craint et mal aimé alors qu'il aspire à aider et à conseiller (Danziger, 2000) ». Pour lui, Hoffjan (2004) observe qu'il est souvent présenté comme étant inflexible, passif, non créatif, désagréable, sans humour. Les opérationnels ont tendance à considérer les contrôleurs de gestion comme des « pinailleurs », des « empêcheurs de tourner en rond », des procéduriers (Simon, 2000), des surveillants (Segal, 1991), voire des policiers (Boisvert, 1994). Il ajoutait, sur la base des travaux de (Vaivio, 2004), que l'utilisation par les contrôleurs de gestion et les managers d'informations non financières leur permet de passer d'un rôle d'historien à un rôle proactif d'agent de changement. Ce dernier rôle prend une orientation accrue dans la gestion des affaires, et favorise l'apprentissage organisationnel et la création de connaissances (Essid, 2009, p. 150). Ce dernier a affirmé que les thématiques de la RSE ont apporté à leur tour des spécialistes à l'instar des qualitiens. « Ces fonctionnels (responsables développement durable, chargés de la RSE, responsables environnementaux, correspondants QSE<sup>4</sup>, etc.), sont des nouveaux spécialistes à qui on a confié la mise en place et la gestion de systèmes de contrôle pour le pilotage d'une performance élargie. Essayer de comprendre pourquoi et comment intégrer et utiliser des indicateurs de la RSE, nous a logiquement renvoyé à ces fonctionnels, plutôt qu'à des contrôleurs de gestion traditionnels, qui se limitent souvent à des tâches financières et comptables, et qui n'auraient probablement pas pu nous apporter les réponses adéquates à nos questionnements » affirme-t-il (Essid, 2009, p.254), [...]. Ces responsables fonctionnels au niveau des sites, appelés souvent correspondants environnementaux, ou RSE, ou QSE, etc., ont la difficile tâche d'assurer la construction et la remontée des indicateurs, mais également le pilotage des actions et des décisions prises par la hiérarchie. L'auteur s'interrogeait si ces correspondants sont une nouvelle catégorie de contrôleurs de gestion, occupant le vide laissé par ces derniers, comme l'ont fait les qualitiens dans les années 1980 (Essid, 2009, p. 302), [...]. L'auteur a conclu son travail de recherche que les systèmes de contrôle de la RSE impliquent de nouveaux spécialistes du contrôle, différents des contrôleurs de gestion accaparés essentiellement par leurs tâches financières (Essid, 2009, p. 423), [...]. Il dévoilait la financiarisation accrue du métier de contrôleurs de gestion dans les grandes entreprises et l'émergence de nouveaux contrôleurs, ne portant pas ce nom, mais qui s'attèlent à la tâche de contrôle de gestion sur des dimensions, autres que financières. Ils en ont d'ailleurs hérité les mêmes logiques, les mêmes outils [...]. Ils ne sont pas en concurrence avec les contrôleurs de gestion traditionnels, mais ils ont simplement comblé un vide laissé par ces derniers (Essid, 2009, p. 427).*

---

<sup>4</sup> QSE : Qualité, Sécurité, Environnement.

### **1.2.7. L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de pilotage de la RSE**

Les travaux de Bollecker et Niglis (2009) ont beaucoup détaillé l'adhésion des responsables opérationnels, et leurs relations avec les contrôleurs de gestion. Selon les auteurs, les acteurs locaux détenant les compétences et les connaissances qu'ils mettent en œuvre de façon rationnelle, l'aide à la décision est exclue de la fonction et la question de l'adhésion aux systèmes de contrôle reste superflue. Ils ajoutaient que le contrôle de gestion est alors considéré comme un système d'information, utilisé par les décideurs, qui collectent, traite et diffuse de l'information provenant de l'intérieur de l'organisation ou de l'environnement ». Dans cette perspective, le contrôleur est « *l'homme qui informe, conseille, facilite la gestion et non pas celui qui vérifie, inspecte et réprimande* » (Ardoin et Jordan 1979, p. 104). Les relations entre les contrôleurs de gestion et les managers opérationnels sont clairement mises en évidence, les premiers aident les seconds à effectuer leurs choix, à comprendre le fonctionnement du système de pilotage, ce qui relève de coopérations étroites entre ces acteurs et sous-entend l'adhésion des utilisateurs (Bollecker et Niglis, 2009, p. 136). Les auteurs, sur la base des travaux de nombreux autres auteurs, plaident pour une décentralisation des décisions, qui augmente la réactivité organisationnelle, et le passage d'une logique de type « top down » à une logique « bottom up » (Johnson, 1992), conduisant à modifier les relations entre la stratégie et le contrôle de gestion et entre ce dernier et les opérationnels. Simons (1990, 1995) a insisté sur le rôle important des opérationnels, il affirmait que la prise en compte de la motivation des opérationnels est clairement affirmée, non seulement pour la déclinaison de la stratégie, mais également pour sa formulation dans des systèmes de contrôle centrés sur la performance des acteurs. A la fin de leur revue de littérature, Bollecker et Niglis (2009) ont insisté sur le rôle et les missions principales des contrôleurs de gestion. Pour eux, le rôle de ces derniers ne réside plus simplement dans la surveillance ou le conseil, mais dans la coordination des différentes unités qui composent l'entreprise (Danziger, 2000), la communication, la formation et l'apprentissage (Langevin 1999). Une telle approche conventionnaliste conduit à s'interroger sur les modalités de l'adhésion des managers opérationnels aux systèmes de contrôle ainsi que sur le rôle des contrôleurs susceptible de favoriser une telle adhésion (Bollecker et Niglis, 2009, p.137).

### **1.2.8. La perception de la RSE par les responsables de l'entreprise ou par les contrôleurs de gestion : Est-elle une contrainte ou une opportunité ?**

Le développement des conceptions soutenant que, par delà les contraintes légales, l'intériorisation institutionnelle de la responsabilité sociétale est une nécessité voire même un atout dans le fonctionnement des entreprises, sont apparues depuis quelques temps (Meyssonniert et Rasolofo-Distler, 2008, p.108 et 109). En effet, les auteurs ont montré qu'il est possible de développer un système de pilotage global et cohérent, intégrant des outils et indicateurs RSE. Ceci est possible parce que, dans le cas de Batigère (une entreprise sociale pour l'Habitat), la plupart des dispositifs RSE ont aussi un rôle économique et que ceux qui n'ont pas cette dimension peuvent malgré tout être pris en compte, en tant que contraintes à respecter, dans la chaîne des implications qui débouche sur la performance financière (Meyssonniert et Rasolofo-Distler, 2008, p.121). Aussi, la RSE peut être perçue comme une

contrainte par les entreprises, il y'a d'autres qui la considère comme opportunité de réviser et structurer leurs modèles économiques (Fatoux, 2011, p. 77). Selon l'auteur, « *Aujourd'hui, toutes les entreprises structurent leur démarche de développement durable (ou RSE) autour de l'un ou de plusieurs de ces outils, très souvent parce qu'elles y sont contraintes (l'obligation de publier leurs résultats, pour les entreprises cotées en bourse ou la pression des donneurs d'ordres...). Mais, dans certains cas, elles y voient une opportunité de revisiter leurs processus, leur modèle économique ou leurs relations avec leurs parties prenantes (syndicats, clients, etc.), voire plusieurs de ces différents aspects...* ».

### **1.2.9. Impacts des facteurs de contingence sur le choix des entreprises d'intégrer les indicateurs de la RSE dans les systèmes de contrôle de gestion**

Attouch (2016), dans sa thèse de doctorat, a conclu que les entreprises qui ont perçu leur environnement externe instable, ont été nombreuses à mettre en œuvre certaines stratégies organisationnelles. Ceci dit, ces stratégies sont adaptatives (stratégies adaptatives par opposition proactives résultant d'un processus de planification stratégique), car elles constituent des réponses aux mutations de l'environnement socio-économique marocain. Selon Ahsina (2011), la théorie de la contingence postule que la survie et la performance d'une organisation dépendent du degré d'alignement entre ses éléments structurels et différents facteurs de contingence tels que l'environnement, la technologie ou la stratégie. « *Nous avons développé un modèle théorique qui indique que l'ensemble des systèmes de contrôle pourrait non seulement être influencé de manière directe par la stratégie environnementale de l'entreprise, l'incertitude de l'environnement écologique et la taille de l'organisation, mais également de manière indirecte par la stratégie générale de l'organisation et l'incertitude de l'environnement écologique via leur impact sur la stratégie environnementale, et par la taille de l'entreprise et son secteur d'activité via leur impact sur l'incertitude de l'environnement écologique* » conclu-t-il Marquet-Pondeville (2011, p. 27). En revanche, le type de stratégie, l'incertitude perçue de l'environnement et la nationalité de l'entreprise n'ont pas d'influence sur le niveau de développement des indicateurs de la RSE dans les outils de pilotage (Germain et Gates, 2010, p. 11).

## **2. CADRE METHODOLOGIQUE ET RESULTATS DE LA RECHERCHE**

### **2.1. METHODOLOGIE DE RECHERCHE**

Pour apporter les éléments de réponses empiriques à ce travail de recherche, nous avons choisi comme terrain de recherche la région de Souss Massa. Cette région intègre un nombre important d'acteurs de l'économie sociale et solidaire, notamment les entreprises coopératives agricoles. En raison de la nature des mécanismes et des outils de gestion utilisés par la majorité de ces entreprises, qui ne sont pas bien structurés et organisés, nous avons décidé de mener cette recherche sur une grande<sup>5</sup> entreprise coopérative agricole dont les activités peuvent être résumées en domaine agricole et celui d'industrie agroalimentaire. L'objectif

---

<sup>5</sup> Est qualifiée d'une grande structure en raison de son chiffre d'affaires dépassant deux milliards Dh, l'effectif employé qui est supérieur à deux cent employés et son capital qui atteint plus de cent mille Dh ;

est de comprendre les reconfigurations éventuelles pouvant affecter le système du contrôle de gestion suite à la mise en place d'une approche ou une stratégie de la RSE.

Le choix du secteur coopératif agricole marocain se justifie par son rôle prédominant dans le développement durable. Il occupe une place considérable dans les programmes de développement économique et social. Une place qui s'est renforcée par l'Initiative Nationale du Développement Humain (INDH), lancée par Sa Majesté le Roi Mohammed VI le 18 Mai 2005. Ce qui s'est traduit par l'évolution de l'effectif des coopératives d'un taux de plus de 178% entre 2005 et 2014<sup>6</sup>. Selon le directeur de l'Office de Développement de la Coopération (ODCO), « *Le secteur coopératif agricole marocain a connu une grande expansion ces dix dernières années grâce à l'impulsion donnée par le Plan Maroc Vert en 2008 et spécialement son second pilier qui concerne l'agriculture solidaire* »<sup>7</sup>. Ainsi, le secteur agricole au Maroc demeure l'un des moteurs fondamentaux de l'économie nationale. Il représente 19% du PIB national, emploie 40% de la population active, constitue une source de revenu pour 80% de la population rurale et participe annuellement à hauteur de 11% de la valeur totale des exportations<sup>8</sup>.

Par ailleurs, la première étape de cette recherche a consisté en une revue de littérature sur le thème abordé et les concepts théoriques utilisés. Ce construit théorique aboutit à la détermination des aspects et les dimensions d'étude des reconfigurations éventuelles du contrôle de gestion suite à l'intégration des indicateurs de la RSE. La deuxième étape, aura pour objectifs l'étude de toutes les dimensions dégagées de la littérature, en se basant sur un entretien auprès du responsable de contrôle de gestion de l'entreprise en question. Nous avons mené une recherche qualitative sous forme d'une étude de cas auprès de la coopérative agricole retenue opérante dans le secteur de l'économie sociale et solidaire. Le plus connu des auteurs préconisant l'étude de cas est Yin (1989,1990). Ce dernier a donné une définition à l'étude de cas, comme « *une enquête empirique qui étudie un phénomène contemporain dans son contexte réel, lorsque les frontières entre le phénomène et le contexte n'apparaissent pas clairement, et dans laquelle plusieurs sources de preuve sont utilisées* » (Yin, 1989, p.25). Il a rajouté dans ce sens que le choix de l'étude de cas est une méthodologie de recherche adéquate : « *lorsque les questions comment et pourquoi se posent, quand le chercheur n'a que peu de contrôle sur les événements, et lorsque le centre d'intérêt porte sur un phénomène contemporain au sein d'un contexte social réel* » (Yin, 1990, p.13). Notre question de recherche s'intéresse justement au comment l'introduction des indicateurs ou d'une approche de la RSE, peut-elle contribuer à la reconfiguration du contrôle de gestion au sein des

---

<sup>6</sup> <http://www.odco.gov.ma/fr/node/134>, consulté en Juin 2017;

<sup>7</sup> Intervention de M. Abdelkrim AZENFAR, directeur de l'Office de Développement de la Coopération (ODCO) lors de la 3<sup>ème</sup> conférence africaine des coopératives sous le thème « Propulsion des coopératives en Afrique pour lutter contre la pauvreté » abritée au Maroc du 23 au 26 mai 2017. Cette conférence a enregistré la participation de plusieurs dirigeants des coopératives africaines et internationales afin de débattre sur les problématiques de la pauvreté et des changements climatiques. L'interview est effectué par AgriMaroc.ma ;

<sup>8</sup> <http://www.ada.gov.ma/actualite/1>, consulté en Juin 2017 ;

entreprises. C'est un phénomène relativement nouveau dont l'accessibilité est assez limitée pour la recherche scientifique, surtout au Maroc. L'accès aux informations nécessaires auprès de l'entreprise d'étude est très difficile, en raison de non disponibilité des responsables intéressés. Dans le même ordre d'idées, Wacheux (1996, p. 89) explique que l'étude de cas est « *une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications* ».

Cette étude va être axée sur un entretien semi-directif conduit auprès du responsable de contrôle de gestion en se basant sur un guide d'entretien. C'est une étude exploratoire qui demeure nécessaire pour mettre l'accent sur l'intégration de la RSE dans les systèmes de pilotage et de contrôle de l'entreprise « Alpha »<sup>9</sup>, car les travaux de recherche portant sur le contrôle de gestion au sein d'une entreprise coopérative marocaine, surtout le contrôle de gestion dans l'entreprise Alpha, sont presque inexistant à l'échelle académique. Des rapports de stages et des mémoires de fin d'études des étudiants du deuxième cycle sont assez nombreux, mais ils présentent autant de limites que d'avantages concernant l'authenticité des résultats escomptés. Nous avons utilisé un guide d'entretien étant composé de 17 questions ouvertes, portant sur les neuf volets issus de la littérature, pour laisser l'initiative au responsable du contrôle de gestion, afin de cerner les reconfigurations éventuelles susceptibles d'affecter le système du contrôle de gestion suite à l'intégration de la stratégie RSE dans les systèmes de pilotage de l'entreprise Alpha. Les résultats de la recherche sont obtenus via la méthode d'analyse du contenu de l'entretien.

## **2.2. PRESENTATION DE L'ENTREPRISE COOPERATIVE « ALPHA »**

Le choix de la coopérative agricole Alpha n'est pas venu au hasard. Sur le plan régional voir national, cette organisation est un projet qui a atteint un grand succès dans le secteur de l'économie sociale et solidaire. Elle a été créée dans les années quatre-vingt, en commençant par une trentaine de collaborateurs-producteurs, elle est comptée aujourd'hui parmi les grands acteurs de la production laitière et d'élevage au Maroc. Ses activités peuvent être résumées en domaine agricole (production végétale et animale) et celui d'industrie agroalimentaire.

Sur le plan stratégique, Alpha a comme vision de contribuer à l'émergence d'une agriculture prospère et durable servant le développement humain, au bénéfice de tous les citoyens. Ainsi, ses valeurs sont axées sur : l'intégrité, méritocratie, engagement sur la qualité, engagement de performance, transparence et solidarité. Lors de la création de l'entreprise Alpha, les créateurs, après la mise en place de la première unité de conditionnement d'agrumes et de primeurs, avaient pour objectif de rendre l'organisation, un acteur majeur du tissu économique marocain. Sur le plan d'exportation et logistique, Alpha est présente presque sur la majeure partie du territoire national. Elle dispose des sites industriels principaux, des sites industriels annexes, agences de distribution et stations de conditionnement primeurs. Actuellement, elle exporte aux différentes destinations à l'international via une société

---

<sup>9</sup> Pour des raisons de confidentialité demandée par les responsables interviewés, nous avons nommé l'entreprise d'accueil l'entreprise « ALPHA ».

commerciale spécialisée, en utilisant trois modes de transport en matière d'exportation des agrumes et primeurs : le transport aérien, le transport terrestre et le transport maritime.

Sur le plan du développement durable, Alpha s'inscrit dans une démarche soutenable à travers trois axes principaux : *respect de l'environnement, action sociale, énergies renouvelables*.

Dans le premier axe (*respect de l'environnement*), l'entreprise Alpha met en œuvre certaines mesures suivantes :

- Généralisation de l'irrigation localisée ;
- Pilotage de l'irrigation par un réseau de stations agro météorologiques ;
- Épuration des eaux usées industrielles ;
- Adoption de la lutte intégrée dans la production végétale ;
- Recyclage des déchets solides via la filière de valorisation agréée.

Dans le second axe relatif à l'*action sociale*, Alpha a donné l'objet à la création de l'association des œuvres sociales d'Alpha, il s'agit d'un cadre de proximité et de solidarité entre les employés. Une association au bénéfice du personnel ayant pour mission principales :

- L'épanouissement des employés et de leurs enfants ;
- Le soutien des employés dans les moments de joie et de difficulté : mariages ; naissances, rentrées scolaires, décès... ;
- L'encadrement des projets d'acquisition de logements.

Le troisième axe concerne les *énergies renouvelables*. Dans ce cadre, Alpha s'est engagée à intégrer les énergies renouvelables dans le processus industriel à travers la création de :

- Projet pilote pompage solaire 25 KW ;
- Projet pilote chauffage thermo-solaire CSP 50 KW ;
- Projet pilote froid solaire industriel 100 KW ;
- Projet photovoltaïque 4 MW ;
- Projet biogaz 5 MW.

D'après l'analyse de l'interface électronique de la coopérative Alpha d'où nous avons extrait les informations ci-dessus, cette dernière s'inscrit pleinement dans une démarche de développement durable pour une agriculture durable, elle exerce des activités agricoles au service du consommateur et du développement humain. Nous visons dans le cadre de cette étude de savoir dans quelle mesure, l'entreprise Alpha dispose-t-elle d'une stratégie du développement durable, et plus particulièrement la matérialisation de cette stratégie via l'adoption d'une approche de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE). C'est dans ce sens que s'inscrit la problématique de ce document, la démarche RSE est en question, ce qui, par conséquent, met en question aussi les reconfigurations affectant les outils de suivi et de pilotage suite à la mise en place de cette nouvelle démarche (RSE).

### **2.3. RESULTATS DE L'ETUDE DES DIFFERENTES RECONFIGURATIONS DES SYSTEMES DE PILOTAGE ET DE CONTROLE DE L'ENTREPRISE « ALPHA » SUITE A LA MISE EN PLACE DE LA RSE**

#### **2.3.1. Présence des indicateurs de la RSE dans les systèmes de contrôle de gestion, et la liaison avec la stratégie de l'entreprise**

L'entretien a été mené auprès du responsable du contrôle de gestion. La première question porte sur la mise en place de la stratégie RSE, pour savoir dans quelle mesure la coopérative s'aligne-t-elle sur la tendance des grandes entreprises en matière de la RSE. La réponse du contrôleur de gestion était favorable, ce dernier explique que la RSE est au cœur de la stratégie générale de la coopérative, et les bénéfices de la RSE et du développement durable sont multiples, tant sur la performance économique et financière que sur la performance sociale et sociétale de la coopérative. *« Aujourd'hui le Maroc se voit très préoccupé par la RSE et le développement durable, les acteurs qu'ils soient privés et/ou publiques doivent s'aligner sur l'ambition du royaume, et notre coopérative est un grand acteur de l'économie sociale et solidaire, elle s'est préoccupée par la RSE avant même de voir cette vague tendance de la société et de l'économie vers le développement durable »*, ajoute-t-il le responsable interviewé. La reconfiguration du système de contrôle de gestion est une question qui se pose, suite au fonctionnement de la coopérative à l'ère de la RSE. Le contrôleur de gestion confirme que les changements du contrôle de gestion pour intégrer la stratégie RSE restent légères, apparemment une augmentation du nombre d'indicateurs de pilotage des performances sociale et sociétale (y compris la performance environnementale). Nous nous sommes très intéressés par la représentativité de chaque type d'indicateurs dans les outils de pilotage. En termes de pourcentage, le responsable du contrôle de gestion indique que la performance environnementale gagne la part du lion avec presque 60% du total des indicateurs de la RSE, suivie par les performances sociale et sociétale respectivement avec 20% et 20%. Ce qui nous pousse de constater une quasi-dichotomie entre les indicateurs aussi bien économiques et financiers que non financiers (sociaux, sociétaux et environnementaux), ainsi que le lien faible entre ces derniers et les objectifs stratégiques. *« Il n'y a qu'un lien faible entre les objectifs stratégiques en matière de la RSE, et les indicateurs de pilotage mis en place par le contrôle de gestion de notre coopérative »*, explique-t-il le responsable du contrôle de gestion. Les indicateurs de la RSE, lorsqu'ils sont présents dans la stratégie de l'entreprise, (Germain et Gates, 2010, p.10), sont en moyenne peu reliés aux objectifs stratégiques. Cela justifie en quelque sorte la quasi-dichotomie que nous avons constaté, et que le pilotage de la stratégie RSE est géré à part entière du système du contrôle de gestion financier. C'est constatés se retrouvent en accord avec Bollecker et al., (2006) quand ils écrivent : *« En réalité, les indicateurs sociétaux ne peuvent prendre sens que s'ils sont liés à la stratégie de l'entreprise à l'instar de tout indicateur de contrôle »* (Cité par : Meyssonier, 2008, p.121).

### **2.3.2. Objectifs des indicateurs ou système de pilotage de la RSE : Gestion interne et/ ou communication externe**

La problématique de la RSE demeure aujourd'hui confinée à des objectifs de communication externe (Germain et Gates, 2010, p.11). Cependant, selon le responsable du contrôle de gestion de la coopérative en question, la réponse aux exigences des associés se dote d'une grande priorité. La mise en place des indicateurs de pilotage de la RSE vise plusieurs objectifs tant internes qu'externes. Tout d'abord, l'amélioration des performances (surtout la performance économique), car l'interviewé indique que l'amélioration des coûts est associée

aux systèmes de contrôle de gestion classiques (contrôle de gestion financier). Par la suite, la reconnaissance des employés et leurs intérêts, l'amélioration de la légitimité de la coopérative auprès des partenaires externes. La réponse aux attentes des groupes externes (clients, fournisseurs, associations, et autres collaborateurs) est un axe sur lequel l'entreprise travaille pour une grande amélioration ainsi que l'adaptation aux tendances des grandes entreprises en matière de l'adoption de la RSE. C'est dans ce sens que Dohou-Renaud (2010, p. 12) a conclu que les outils de mesure des performances environnementales des entreprises ne constituent pas exclusivement des instruments de légitimation sociale, mais qu'ils servent aussi à améliorer la gestion interne des entreprises malgré leurs limites techniques. Ainsi, « *La mise en place d'une stratégie de la RSE est suivie par des actions concrètes et un travail sérieux pour atteindre les objectifs en matière de la RSE, notamment dans le secteur de l'économie sociale et solidaire* », conclue-t-il le responsable interrogé.

### **2.3.3. Satisfaction des parties prenantes (PP) par rapport à l'amélioration de la performance économique, sociale, sociétale et environnementale**

Normalement l'appréciation de la satisfaction des parties prenantes se fait par une autre étude par questionnaire ou par guide d'entretien auprès des parties prenantes de la coopérative. Faut de certaines contraintes assez sérieuses, nous nous limitons uniquement à interroger le responsable du contrôle de gestion et un autre responsable au sein de la coopérative. Ce dernier se voit assez pessimiste en ce qui concerne la dimension environnementale de la RSE. Pour lui : « *C'est vrai que la coopérative a réalisé un grand investissement en créant une station de traitement des eaux usées, mais la destination des déchets de l'entreprise reste encore un problème, la coopérative est tenue de réfléchir aux solutions plus responsables, à titre d'exemple, le recyclage des déchets* ». Ainsi, les coopératives partenaires (coopératives adhérentes), les associés, les clients et les fournisseurs sont satisfaits de l'amélioration des performances économique, sociale et environnementale de la coopérative. Les autres parties (Banques, employés, dirigeants, etc.) sont moyennement satisfaites de ces performances, précise-t-il le responsable du contrôle de gestion. Dans le sens où Germain et Trébuq (2003, p.1) ont conclu que « *La prise en compte des dimensions de la RSE constitue désormais une préoccupation cruciale au sein des entreprises. Ce champ actuel contribue à la création de valeur partenariale et la gestion des relations avec l'ensemble des parties prenantes* ». Ce qui laisse constater que la coopérative accorde plus d'importance à ses parties prenantes, notamment celles qui sont les plus proches et qui disposent de plus de pouvoir sur ses activités.

### **2.3.4. Type du système de contrôle de gestion (diagnostic ou proactif) et l'impact sur l'amélioration de la performance**

L'intégration de la stratégie RSE au sein des systèmes du contrôle de gestion de la coopérative en question favorise un changement de la manière d'utilisation de ses systèmes. D'après le responsable interviewé, « *le succès de la stratégie RSE dépend d'un certain nombre de facteurs, à savoir une bonne collaboration entre les responsables hiérarchiques, les cadres et les responsables opérationnels, ce qui permet la socialisation de tous les acteurs, la favorisation du dialogue, etc.* ». Cet apport prouve une telle reconfiguration du

système du contrôle de gestion basé sur la logique financière, vers des systèmes du contrôle de gestion interactifs (Simons, 1995). Selon ce dernier, le « contrôle interactif » favorise l'interaction des managers avec les opérationnels pour traiter des priorités stratégiques et orienter les décisions. Ce système de contrôle est un instrument de dialogue. Il implique des choix particuliers d'outils du contrôle c'est-à-dire adaptés aux enjeux de l'entreprise (Berland et al., 2005).

Par ailleurs, la collaboration entre les managers et les opérationnels permet une amélioration satisfaisante des dimensions de la RSE. Selon le responsable du contrôle de gestion de la coopérative, « *le basculement vers l'adoption des systèmes de contrôle de gestion visant le pilotage de la RSE, contribue à la motivation des employés, la satisfaction des managers, l'amélioration de la relation entre ses derniers et les employés, par conséquence, l'amélioration des performances sociales, sociétales et environnementales* », ajoute-t-il le responsable interrogé. Ahsina (2011, p.10) confirme, de ce fait, que la modernisation des systèmes de contrôle a pour effet d'apporter une performance supérieure à celle des entreprises qui ont des systèmes traditionnels de contrôle.

### **2.3.5. Utilisation des outils du contrôle de gestion et les indicateurs de la RSE dans les systèmes de pilotage des entreprises**

Nous avons essayé dans ce cadre de recenser les outils de pilotage utilisés par la coopérative, et particulièrement se renseigner sur leurs changements après l'adoption de la stratégie RSE. Selon le responsable interrogé, « *Nous remarquons une légère modification des outils de pilotage de la RSE matérialisée par l'augmentation du nombre d'indicateurs sociaux, sociétaux et environnementaux. Mais l'ajout des nouveaux outils (à titre d'exemple, le tableau de bord prospectif, le tableau de bord vert, le tableau de bord social, etc.) au système du contrôle de gestion n'est relativement pas constaté* ». Par opposition à Albertini (2013, p. 312) qui a conclu que la communication environnementale des entreprises fait état de systèmes de management environnemental (SME) et d'outils de gestion déployés pour piloter la performance environnementale, et Savall et Zardet (2011, p.25) selon lesquels les indicateurs de performance relatifs à la RSE sont plus présents dans les entreprises qui utilisent le tableau de bord que dans celles qui recourent au balanced scorecard. Théoriquement, la mise en place de ces outils suppose le lien entre les indicateurs de mesure et les objectifs stratégiques de l'entreprise. Or, ce lien est assez faible. D'après le responsable du contrôle de gestion, « *Le lien est relativement faible entre les objectifs stratégiques en matière de la RSE, et les indicateurs voire les outils de pilotage* ».

### **2.3.6. Profil et positionnement du contrôleur de gestion : Technicien des chiffres et/ou conseiller**

Sur le plan des reconfigurations affectant le profil et le positionnement du contrôleur de gestion, le responsable du contrôle de gestion précise que l'adoption de la stratégie de la RSE impacte positivement le contrôleur de gestion à travers l'amélioration des procédés de communication relatifs à la RSE, l'acquisition des nouvelles compétences et adaptations aux exigences relatives à la RSE, le rapprochement entre le contrôleur de gestion et les responsables opérationnels, et l'amélioration des missions et le rôle du contrôleur de gestion

vers l'orientation et le conseil tout en gardant ses rôles classiques de traitement des chiffres et l'allocation des budgets. A cet effet, l'utilisation par les contrôleurs de gestion et les managers d'informations non financières leur permet de passer d'un rôle d'historien à un rôle proactif d'agent de changement (Essid, 2009, p. 150). Ainsi, l'apport du responsable du contrôle de gestion de la coopérative se retrouve en désaccord avec l'avènement des nouveaux spécialistes (responsables développement durable, chargés de la RSE, responsables environnementaux, etc.), auxquels il est à confier la mise en place et la gestion des systèmes de contrôle pour le pilotage d'une performance élargie (Essid, 2009, p.254). Aussi, le responsable du contrôle de gestion déclare qu'il a bénéficié des formations spécifiques à la RSE ainsi la coopérative s'est engagée dans des partenariats exigeants l'adoption de la stratégie RSE. Ces considérations expliquent une certaine dynamique du profil et du positionnement du contrôleur de gestion au sein de la coopérative en question.

### **2.3.7. L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de pilotage de la RSE**

L'adhésion des responsables opérationnels se matérialise par leurs participations aux décisions prises dans la coopérative et leurs rapprochements avec les responsables hiérarchiques. Aussi, les relations entre les contrôleurs de gestion et les managers opérationnels sont clairement mises en évidence, les premiers aident les seconds à effectuer leurs choix, à comprendre le fonctionnement du système de pilotage, ce qui relève de coopérations étroites entre ces acteurs et sous-entend l'adhésion des utilisateurs (Bollecker et Niglis, 2009, p. 136). Sur le plan du pilotage de la RSE, le responsable du contrôle de gestion avance que les responsables opérationnels sont pris en compte lors de l'élaboration de la stratégie RSE de la coopérative. « *Cette participation leurs permet de connaître d'abord leurs besoins en tant qu'une partie prenante essentielle de la coopérative, par la suite, c'est un moyen de favorisation du dialogue et l'assurance de la cohérence entre les objectifs de la stratégie RSE et les actions réelles de sa matérialisation.* » conclue-t-il le responsable du contrôle de gestion de la coopérative. Ce dernier ajoute que l'intégration des indicateurs de la RSE dans les systèmes de contrôle de gestion de la coopérative influe sur la relation avec les responsables opérationnels. Ces responsables bénéficient des formations en matière de la RSE pour s'adapter aux nouvelles tendances stratégiques de la coopérative. De ce fait, le responsable interviewé est en accord avec Simons (1990, 1995) qui a insisté sur le rôle important des opérationnels, il concluait que la prise en compte de la motivation des opérationnels est clairement affirmée, non seulement pour la déclinaison de la stratégie, mais également pour sa formulation dans les systèmes de contrôle centrés sur la performance des acteurs.

### **2.3.8. La perception de la RSE par les responsables de l'entreprise ou par les contrôleurs de gestion : est-t-elle une contrainte ou une opportunité ?**

La RSE constitue un nouveau champ pour les entreprises, c'est un modèle économique permettant aux entreprises d'être plus responsables devant leurs parties prenantes. Toutefois, certains acteurs au sein des entreprises plaident en faveur de l'adoption de la RSE, alors que d'autres résistent aux changements induits par cette nouvelle stratégie. Selon Fatoux (2011, p.

77), la RSE peut être perçue comme une contrainte par les entreprises, il y'a d'autres qui la considère comme opportunité de réviser et structurer leurs modèles économiques (Fatoux, 2011, p. 77). Certes, ces différentes attitudes poussent à la recherche des perceptions du responsable interviewé au sein de la coopérative. Ce dernier voit que l'introduction de la RSE dans les outils de pilotage est une opportunité et contrainte au même temps. Pour le responsable du contrôle de gestion, cette nouvelle stratégie est une opportunité pour structurer certaines activités de l'entreprise, mais ne génère qu'une légère structuration du contrôle de gestion. Il ajoute que la RSE pourrait constituer une contrainte en termes d'augmentation des coûts qui en sont liés.

### **2.3.9. Impacts des facteurs de contingence sur le choix de l'entreprise Alpha d'intégrer les indicateurs de la RSE dans les systèmes de contrôle de gestion**

Les facteurs de contingence, d'après la littérature, pourraient impacter les choix stratégiques des entreprises. En conséquence, ces derniers influent sur les modes des outils de pilotage à mettre en place. Nous avons essayé de discuter les différents facteurs de contingence (Taille de l'entreprise, sa stratégie, structure, culture, technologie, environnement, etc.) avec le responsable du contrôle de gestion, pour savoir leurs impacts sur la structuration des systèmes du contrôle de gestion de la coopérative. Le responsable indique l'importance du dynamisme de l'environnement sur la stratégie générale de la coopérative. En revenant à la théorie, Marquet-Pondeville (2011, p. 27) a conclu que l'ensemble des systèmes de contrôle pourrait être influencé de manière directe par la stratégie environnementale de l'entreprise, l'incertitude de l'environnement écologique. Mais également de manière indirecte par la stratégie générale de l'organisation et l'incertitude de l'environnement écologique via leur impact sur la stratégie environnementale. Or, le type de stratégie, l'incertitude perçue de l'environnement et la nationalité de l'entreprise n'ont pas d'influence sur le niveau de développement des indicateurs de la RSE dans les outils de pilotage (Germain et Gates, 2010, p. 11). Ainsi, selon le responsable du contrôle de gestion interviewé, la tendance de l'environnement et les changements des modèles d'affaires des entreprises impliquent une réactivité de la part de la coopérative tout en appliquant des modèles d'affaires de plus en plus responsables, d'où la nécessité de mettre en place une stratégie de la RSE. Dans ce sens, les outils de pilotage sont toujours maintenus en mode basique avec quelques légères modifications.

## **CONCLUSION**

Le présent article a essayé d'étudier les changements éventuels affectant les systèmes du contrôle de gestion suite à la mise en place d'une stratégie RSE dans les grandes entreprises coopératives. Et plus particulièrement, essayer de comprendre comment l'adoption d'une approche de responsabilité sociétale des entreprises, contribue-t-elle à la reconfiguration du système du contrôle de gestion au sein des grandes entreprises coopératives marocaines. L'étude théorique a donné l'objet au dégageant des volets d'étude du système de contrôle de gestion, elle stipule que cette stratégie apporte des changements significatifs au contrôle de gestion. Ces reconfigurations concernent particulièrement l'adoption des outils appropriés à la RSE, le profil et le positionnement du contrôleur de gestion, les indicateurs de pilotage, etc. A

travers une étude exploratoire basée sur le cas d'une grande entreprise coopérative opérant dans le secteur de l'économie sociale et solidaire, il s'est avéré, après la mise à l'épreuve des volets théoriques, que l'introduction d'une approche de la RSE dans la stratégie de l'entreprise en question, contribue à une reconfiguration faible des systèmes du contrôle de gestion de l'entreprise en question. Cette reconfiguration affecte différemment les éléments constitutifs du contrôle de gestion. En fait, suite au changement de son environnement, l'entreprise en question s'est alignée sur la tendance des grandes structures vers la RSE, ce qui la pousse de retracer cette orientation tant sur le plan de sa stratégie que sur ses outils de pilotage. Ainsi, la RSE est managée apparemment des systèmes de pilotage classiques basée sur la logique financière. Une augmentation des indicateurs environnementaux, sociaux et sociétaux en raison de l'intéressement porté par la coopérative à ces parties prenantes internes et externes. Une reconfiguration est constatée aussi dans la vision et les objectifs des outils du contrôle de gestion. Celui-ci vise la gestion des coûts, le pilotage des performances, la favorisation de la collaboration des acteurs internes sur le plan interne. Sur le plan externe, il a pour objectif l'amélioration de la légitimité de la coopérative auprès de ses partenaires externes. L'amélioration de la coopération et de la collaboration entre les acteurs internes et externes permet de prévoir une tendance vers l'adoption des systèmes de contrôle de gestion « interactifs ». Les outils de pilotage connaissent un léger changement, notamment l'intégration des indicateurs de la RSE. Le contrôleur de gestion a un rôle proactif d'agent de changement et de conseil, il perçoit la stratégie RSE comme une opportunité pour une certaine restructuration plus ou moins légère, et une contrainte qui génère une augmentation éventuelle des coûts. Aussi, il y'a une amélioration de l'adhésion des opérationnels, ce qui contribue au renforcement de la cohérence entre la stratégie RSE et les actions réelles sur le terrain.

## BIBLIOGRAPHIE

- Ahsina.K, (2011), "Systèmes de contrôle de gestion et performance : essai de modélisation", Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociale Kénitra, Septembre ;
- Albertini.E, (2013), " Le Management et la Mesure de la Performance Environnementale ", <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00869265> , Octobre;
- Allouch.J, Huault.I et Schmidt.G, (2004), "Responsabilité sociale des entreprises : la mesure détournée? ", *15<sup>ème</sup> congrès annuel de l'AGRH*, tome 4, 1-2 septembre, Montréal ;
- Anastas. M, (1997), " The Changing World of Management Accounting and Financial Management ", *Management Accounting*, (UK), October, p. 48-51;
- André.P, Claude.E.D, Revéret.J.P, (2003), "L'évaluation des impacts sur l'environnement", 2<sup>ème</sup> édition, Presses Internationales Polytechnique, Montréal ;
- Anthony.R.N, (1965), "Planning and Control Systems : a Framework for Analysis", Harvard University, Division of Research, Harvard Business School, Première édition, Janvier ;
- Anthony.R.N, (1988), "The Management Control Function", Harvard University Press ;
- Armesh.H, Salarzahi.H, Kord.K, (2010), "Management Control System", Faculty of Management, University of Sistan and Baluchestan, MMU, Malaysia, Vol 2, N° 6, Octobre , p.193-206;
- Arnaud.H, (2001), "Le contrôle de gestion... en action", édition liaisons ;

- Audouin.A, Courtois.A, Rambaud-Paquin.A, (2009), " La communication responsable, la communication face au développement durable", Editions d'organisations, Editions Eyrolles ;
- Barwise.P, (1997), "Stratégie délibérée et stratégie émergente : La plupart des stratégies sont le résultat d'un ensemble de décisions émanant souvent de l'encadrement intermédiaire ", Les Echos - Vendredi 25 et Samedi 26 avril 1997 ;
- Berland N, Ponssard.J.P. et Saulpic.O, (2005), "Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons", Cahier n° 2005-024, Ecole Polytechnique, Septembre ;
- Berland.N, (2009), "Mesurer et piloter la performance", Edition 2009, e-book, [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr);
- Berland.N, Essid.M, RSE, (2010), "systèmes de contrôle et pilotage de la performance globale", halshs-00460538, version 1 – 1, Mars ;
- Berland.N, Simon.F.X, (2010), "Contrôle de gestion en mouvement : État de l'art et meilleures pratiques", Edition d'organisations, Eyrolles ;
- Boisselier.P, (coordonnateur), Chalençon. L, Doriol.D, Du Jardin.P, Mard.Y, Mayrhofer.U, (2013), " le contrôle de gestion", Edition Vuibert, Paris ;
- BOITIER M. (2004), "Les ERP : Un outil au service du contrôle des entreprises ? Le mythe de l'organisation intégrée ", *Sciences de la société*, n° 61, p. 91-106 ;
- Bollecker. M, Niglis. P, (2009), "L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion", *Comptabilité - Contrôle – Audit*, Tome 15, p. 133-157 ;
- Bollecker.M, Mathieu.P et Clementz.C, (2006), "Le comportement socialement responsable des entreprises : Une lecture des travaux en comptabilité et contrôle de gestion dans une perspective néo-institutionnaliste, Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis ;
- Bollecker.M, Niglis.P, (2009), "L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion ", *Comptabilité - Contrôle – Audit*, (Tome 15), p. 133-157 ;
- Bouquin .H, (2005), "Introduction, Les grands auteurs en Contrôle de gestion", éditions EMS ;
- Bouquin.H, (2006), "Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise", PUF, 1998, (7<sup>ème</sup> Edition, 2006), Paris ;
- Bouquin.H, (2008), "Le contrôle de gestion", PUF, 8<sup>ème</sup> édition, revue et mise à jour en 2008 (1<sup>ère</sup> Edition 1986), Paris ;
- 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 ;
- Capron.M, 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 ;
- Capron.M, 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.
- Danziger.R, (2000), "Contrôleur de gestion ", Dans Colasse.B, "Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit ", *Economica*, p. 547-557 ;

- Dimaggio.P. J, Powell.W,(1983), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields ", *American Sociological Review*, n°48, pp.147-60;
- Manal El Abboubi.M, Fatima El Kandoussi.F, (2009), " Le virage de la responsabilité sociale au Maroc : Cas du secteur agroalimentaire ", *Reflets et perspectives de la vie économique* 2009/4 (Tome XLVIII), p. 69-77.
- Essid.M, (2009), "Les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non financiers de la RSE", *Humanities and Social Sciences*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris Sud - Paris XI ;
- Essid.M, Berland.N, (2011), " Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle ", *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2011/2 (Tome 17), p. 59-88 ;
- Fatoux. F, (2011), "Des outils pour la responsabilité sociétale de l'entreprise", *Annales des Mines – Réalités Industrielles*, p. 76-79 ;
- Fatoux. F, (2011), "Des outils pour la responsabilité sociétale de l'entreprise ", *Annales des Mines - Réalités industrielles*, Mai, p. 76-79 ;
- Forget.J, (2005), "Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise", Éditions d'Organisation, Collection Les mémentos finance, Janvier ;
- Garriga.E, Melé.D, (2004), "Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory", *Journal of Business Ethics* 53, pp. 51–71 ;
- Germain.C, 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*, archives-ouvertes.fr ;
- Germain.C, Trébucq.S, (2003), "L'intégration des dimensions sociétales dans le pilotage de la performance de l'entreprise : problématiques et conjectures", Colloque parrainé par l'EFMD, la FNEGE, l'Institut de l'Entreprise et l'ORSE, Nantes 16-17 octobre ;
- Attouch. H, (2016), " Stratégies organisationnelles, environnement perçu et performance globale des entreprises industrielles marocaines", Thèse de doctorat en sciences de gestion, Gestion et management, <https://hal.archives-ouvertes.fr/tel-01265104> ;
- ISO 26000, (2010), "Responsabilité sociétale : Comprendre, déployer, évaluer", Editions AFNOR ;
- Kamdem. E, (2016), " Innovation entrepreneuriale et développement durable en Afrique : définitions et opportunités", *Etudes Africaines*, Editions Harmattan ;
- Kaplan R.S, Norton. D.P, (2001), "Comment utiliser le tableau de bord prospectif. Pour créer une organisation orientée stratégie", Editions d'organisation ;
- Löning.H, Malleret.V, Meric.J, Pesqueux.Y, Chiapello.Y, Michel.D, Sole.A, (2008), "Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques", 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, paris ;
- Lowe E. A, (1971), "On the Idea of a Management Control System: Integrating Accounting and Management Control", *Journal of Management Studies*, pp. 1-12;
- Marquet-Pondeville.S, (2011), "le contrôle de gestion environnementale d'une entreprise", <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00584639>, France ;
- Martin.J.Y, (2002), " Le développement durable : doctrines, pratiques, évaluations", (Rapport Brundtland, page 47), IRD éditions, Paris ;
- Meyssonier.F, Pourtier.F, (2006), "Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? ", *Comptabilité – Contrôle-Audit*, 2006, Tome 12, p. 45-64 ;
- Meyssonier.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), p. 107-124 ;

- Moquet.A.C, (2008). "Les systèmes de contrôle d'une stratégie de responsabilité sociétale : Les cas Lafarge et Danone", Doctorat en sciences de gestion, Université Paris Dauphine Paris ;
- Quairel.F, (2006), "Contrôle de la performance globale et RSE ", Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité ;
- Rapport Brundtland, (1987), "Notre avenir à tous", Commission mondiale sur l'environnement et le développement, L'Assemblée générale des Nations unies ;
- Renaud.A, (2009), "Le rôle des outils de mesure de la performance environnementale : le cas des audits et indicateurs environnementaux dans dix entreprises françaises certifiées ISO 14001 ", *Management & Avenir* (n° 29), p. 344-362 ;
- Renaud.A, (2010), "Les outils d'évaluation de la performance environnementale : audits et indicateurs environnementaux ", <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00459153> ;
- Saussois.J.M, (2007), "Théories des organisations", Collection Repères, La Découverte, Paris ;
- Savall.H, Zardet.V, (2011), "Evolution des outils de contrôle et des critères de performance, face aux défis de changement stratégique des entreprises", <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00584652>;
- Sépari.S, Solle.G et Le Cœur. L, (2014), "Management et contrôle de gestion, DSCG 3, Edition Dunod", Paris ;
- Simons. R. (1987), "Implementing strategy : configurations in management control systems ", *Meeting of the Strategic Management Society in Boston* ;
- Simons.R, (1990), " The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives ", *Accounting, Organizations and Society*, 15, p. 127-143;
- Simons.R, (1995), "Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal", *Harvard Business School Press*;
- Simons.R, (2000), "Performance measurement and control systems for implementing strategy", *Upper Saddle River, NJ, Prentice Hall*;
- Teller.R, (1999), "Le contrôle de gestion – Pour un pilotage intégrant stratégie et finance", Éditions Management et société ;
- ORSE (Observatoire sur la Responsabilité Sociale des Entreprises), <http://www.orse.org/fr>;
- ODCO (Office de Développement de la Coopération), <http://www.odco.gov.ma/fr/node/134>, consulté en Juin 2017 ;