

## Le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la stratégie de RSE

### The role of management control systems in the implementation of the CSR strategy

**Abderazzak EL MOUATASSIM, (Doctorant-Chercheur)**

*Laboratoire de recherche prospective en finance et gestion (LRPFG)  
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de Casablanca (ENCGC)  
Université Hassan II de Casablanca, Maroc*

**Saïd YOUSSEF, (Professeur de l'enseignement supérieur)**

*Ecole Laboratoire de recherche prospective en finance et gestion (LRPFG)  
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de Casablanca (ENCGC)  
Université Hassan II de Casablanca, Maroc*

<b>Adresse de correspondance :</b>	Beau site, B.P 2725 Ain Sebaâ, Casablanca - Maroc contact@encgcasa.ma (+212) 5 22 66 08 52
<b>Déclaration de divulgation :</b>	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
<b>Conflit d'intérêts :</b>	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
<b>Citer cet article</b>	EL MOUATASSIM, A., & YOUSSEF, S. (2023). Le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la stratégie de RSE. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(4-1), 589-601. <a href="https://doi.org/10.5281/zenodo.8286603">https://doi.org/10.5281/zenodo.8286603</a>
<b>Licence</b>	<b>Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND</b>

Received: July 18, 2023

Accepted: August 25, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 4-1 (2023)

## Le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la stratégie de RSE

### Résumé

Le concept de développement durable et sa désinence au niveau des entreprises a connu une attention particulière ces dernières années. Toutefois, sa mise en œuvre en tant que stratégie reste toujours balbutiante et les organisations ont toujours du mal à l'intégrer dans leurs processus décisionnels pour évaluer la performance dans toutes ses dimensions.

En effet, ce chantier reste toujours difficile à mettre en œuvre au niveau des entreprises, car les préoccupations sociales et environnementales ne sont pas totalement intégrées dans les processus stratégiques et ainsi dans les outils de mesure de la performance des organisations.

La littérature académique s'accorde sur le fait que les systèmes de contrôle de gestion, plus particulièrement les leviers de contrôle de *Simons (1995)*, permettent une mise en œuvre de la stratégie de RSE et le pilotage de la performance globale.

Ce papier a pour objet d'établir une revue de littérature narrative sur les principales théories qui se sont penchées sur la relation existante entre la RSE et ses systèmes de contrôle pour accroître une performance dite globale ou tridimensionnelle : économique, sociale et environnementale.

Nous mobilisons d'une part le cadre théorique de *R. Simons (1995)* afin d'apprécier le rôle de ces systèmes de contrôle dans la mise en œuvre d'une stratégie de RSE et d'autre part le modèle de *E. Reynaud (2003)* qui nous permettra de desceller les dimensions de la performance globale.

**Mots clés :** Stratégie de RSE ; Performance globale ; Les leviers de contrôle R. Simons (1995).

**Classification JEL :** M14 ; P17

**Type de papier :** Recherche théorique

### Abstract

Recent times have seen a lot of interest in the concept of sustainable development and its incorporation at the corporate level. Organizations are still having difficulty integrating performance evaluation across all of its dimensions into their decision-making processes because the strategy's adoption is still in its early stages.

This is due to a lack of consideration for social and environmental issues in strategy processes and, as a result, in the metrics employed to measure organizational performance. Management control systems, especially *Simons' (1995)* control levers, are said to be necessary for the CSR strategy's execution and monitoring of overall performance.

Now, the purpose of this paper is to establish a narrative literature review on the main theories that have examined the relationship between CSR and its control systems in order to increase so-called global or three-dimensional performance: economic, social and environmental. We use the theoretical framework of *R. Simons (1995)* to assess the role of these control systems in the implementation of a CSR strategy and the model of *E. Reynaud (2003)* to identify the dimensions of overall performance.

**Keywords:** CSR Strategy; Overall performance; Levers control of Simons (1995).

**JEL classification:** M14; P17

**Paper type:** Theoretical Research

## 1- Introduction

Ces dernières années, la thématique de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) a fait l'objet d'une attention particulière tant au niveau académique que professionnel. En sciences de gestion, les chercheurs de toute discipline étudient ce phénomène découlant des objectifs de développement durable des Nations Unies. Toutefois, il est vrai que sa désinence au niveau de l'entreprise, principale moteur de croissance de l'économie, se confronte toujours à des difficultés grandissantes.

La responsabilité sociétale des entreprises peut être représentée par la contribution de ces dernières aux objectifs de développement durable et garantir ainsi une performance globale. (*Quairel, 2006*).

Même si la thématique de la responsabilité sociétale des entreprises est un enjeu très actuel, il ne s'agit pas pour autant d'un nouveau concept, lequel remonte aux travaux de *Howard Bowen* en 1953, notamment grâce à son ouvrage intitulé *Social Responsibilities of the Businessman*. Dans ce cadre, plusieurs approches théoriques ont été mobilisées pour définir et comprendre le concept de RSE, en l'occurrence la théorie contractualiste, la théorie de l'agence, la théorie des parties prenantes, etc.

Toutefois, et malgré les contributions scientifiques dans ce domaine, la définition de la RSE ne trouve pas consensus et est toujours sujette à controverse (*Van Marrewijk, 2003 ; Combes, 2005 ; Wan, 2006 ; Matten et Moon, 2008*).

Cette controverse a accentué la difficulté d'incorporer la RSE au niveau interne des organisations. En effet, les entreprises supportent une pression croissante dans la gestion des dimensions sociétales afin de satisfaire les attentes des parties prenantes *Arvidson (2010)* ; Ceci-dit, ces entités sont appelées, plus qu'auparavant, à intégrer les questions sociétales dans leurs processus stratégiques *Adams & McNicholas, (2007) ; Perez et al., (2007) ; Arjaliès, D. L., & Mundy, J. (2013)*.

Ainsi, les dimensions sociétales sont devenues un axe majeur de la gouvernance, particulièrement dans les établissements financiers. Au Maroc la participation active des établissements financiers dans cette nouvelle tendance managériale a été concrétisée, dans un premier temps, par un reporting et une communication extra-financière volontaire sur les questions sociétales.

Dans un deuxième temps, l'autorité marocaine des marchés de capitaux (AMMC) a publié une circulaire *n°02/20 du 22 décembre 2020*, relative aux opérations et informations financières pour les entreprises faisant publiquement appel à l'épargne, rend désormais obligatoire la publication d'un rapport Financier annuel intégrant un rapport ESG (Environnement, Social et Gouvernance).

Dans ce contexte, les organisations devraient intégrer la RSE dans leurs processus stratégiques et décisionnels. Néanmoins, pour une opérationnalisation réussie de ladite stratégie, les systèmes de contrôle de gestion sont indispensables pour une déclinaison des dimensions sociétales tout en incorporant des éléments extra-financiers au processus de planification et de pilotage pour garantir une performance globale.

Tenant compte de ces préoccupations, nous pouvons formuler le questionnement suivant :

**Quels rôles jouent les systèmes de contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la stratégie RSE et le pilotage d'une performance globale dans les établissements financiers au Maroc?**

L'objectif de ce papier est d'établir une revue de littérature sur les principales théories qui se sont penchées sur la relation existante entre la RSE et ses systèmes de contrôle pour accroître une performance dite globale ou tridimensionnelle : économique, sociale et environnementale. Dans une première section, nous allons dresser un aperçu historique sur le concept RSE, sa théorisation et son émergence. Dans la deuxième section du présent travail, nous attarderons

sur le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la stratégie RSE et le pilotage d'une performance globale. Enfin, un état des lieux de la RSE au Maroc sera établi.

## 2- Le pilotage de la stratégie RSE pour une performance globale : Revue de littérature

### 2-1 Evolution théorique et conceptuelle de la RSE

Contrairement à une idée qui voudrait faire de la RSE un nouveau paradigme ou une tendance managériale, la notion de la RSE est relativement ancienne et trouve ses fondements au début du XX<sup>e</sup> siècle.

En effet, les écrits et les travaux sur le concept de RSE ont commencé à émerger dans le monde des affaires au début du XX<sup>e</sup> siècle avec un système capitaliste en mutation (*Epstein, 2002 ; Heald, 1961, 1970 ; Miller et O'Leary, 1989*).

Selon *Gond & Igalens (2016, p.8)* : « C'est entre les années 1900 et 1920 dans un contexte de réforme sociale où dominent les idées des progressistes, que s'élabore cette nouvelle approche des relations entre l'entreprise et la société aux Etats-Unis ».

A cet effet, la notion de RSE n'a pas été développée dans un premier temps par les chercheurs en management, mais elle s'est diffusée plutôt dans le domaine des affaires.

De leur côté, *Acquier et Gond (2007, p 7)*, « la notion n'a pas été développée par des théoriciens du management. Elle s'est d'abord diffusée dans le champ des affaires, portée par les hommes d'affaires eux-mêmes et centrée sur la figure du dirigeant plutôt que sur l'entreprise ». (*Henry Ford, Alfred Sloan, Chester Barnard, ou encore les dirigeants de la General Electric Company*).

Le concept n'a été érigé dans la littérature académique qu'à partir des années 1950, grâce aux travaux de « *Howard Rothman Bowen* », considéré par la communauté scientifique comme le père fondateur du concept moderne de la RSE.

Les travaux de *Bowen* se sont focalisés sur la théorisation du concept RSE. Il n'en demeure pas moins qu'ils ont traité également les changements institutionnels que la société doit opérer afin de promouvoir la RSE.

Ainsi, l'auteur a posé les jalons d'un cadre cohérent de la RSE, tout en déclenchant un débat et un espace de réflexion qui perdura plusieurs années sur la conceptualisation de la RSE avec la participation de plusieurs auteurs dont notamment (*Wood, 1991 ; Carroll, 1979 ; Freeman, 1984 ; Friedman 1970 ; Dahl, 1972 ; etc.*).

Selon *Gendron (2000) ; Taoufiq (2014)* trois grands courants théoriques ont traité la responsabilité sociétale des entreprises, à savoir :

- **Le courant Business Ethics**, L'éthique des affaires, appelé moraliste définit par (*Lewis, 1985*) comme : « L'ensemble des normes et règles qui influencent le comportement vers une plus grande moralité ». Ce courant s'est développé à partir du début du XX<sup>e</sup> siècle, portée par les hommes d'affaires et centrée sur la figure du dirigeant plutôt que sur l'entreprise.
- **Le courant Business and society**, appelé contractuel inscrivant l'entreprise dans une forme de contrat social afin de légitimer ses actions. Dans ce sens, (*McGuire 1963, p 144*) stipule que : « La firme n'a pas seulement des obligations légales et économiques, mais celle-ci à des obligations envers la société, qui dépasse le cadre simple de ses obligations ». De son côté *Wood (1991)* affirme que la société et l'entreprise nouent un contrat social explicite ou tacite.
- **Le courant Social issue Management**, appelé également courant stratégique ou pragmatique. Ce courant vient compléter le courant « Business & society » en véhiculant une conception utilitaire de la RSE (*Gendron, 2000*), en s'intéressant aux enjeux organisationnels et managériaux associés aux démarches d'entreprises en matière de RSE.

En 1970, nous assistons à l'émergence de la théorie néo-institutionnelle associant une pluralité de disciplines relevant de divers domaines, dont notamment l'économie, la sociologie et les sciences politiques.

Pour ce courant de pensées, il s'agit essentiellement de comprendre les pressions institutionnelles qui influencent le comportement de l'entreprise en matière de responsabilité sociétales. **(Mercier,2004)**.

En effet, les précurseurs de la théorie néo-institutionnelle se sont efforcés à comprendre les principes fondateurs de la RSE, en s'intéressant particulièrement à l'impact du contexte institutionnel sur la mise en place et l'adoption des pratiques RSE au sein des organisations.

D'après **Essid (2009)** : « la RSE est une réponse institutionnelle des entreprises aux pressions de leur environnement afin que l'entreprise soit acceptée dans la communauté ».

Quant à la théorie de l'agence, **(Friedman,1970)**, estime que l'engagement dans la RSE est symptomatique d'un problème d'agence ou d'un conflit d'intérêt des dirigeants et des actionnaires. Pour cet auteur, les dirigeants utilisent la RSE comme étant un moyen pour faire progresser leurs propres programmes sociaux, politiques, ou de carrière au détriment des actionnaires.

Il reste que la théorie de l'agence a été contestée par d'autres chercheurs qui estiment que les parties prenantes autres que les actionnaires sont également importantes pour l'entreprise. **(Freeman et Reed, 1983 ; Carroll, 1979 ; Wood, 1991 ; Waddock et Graves, 1997)**.

Dans ce cadre, la théorie des parties prenantes, estime que la pérennité d'une entreprise est tributaire de l'engagement et la survie de ses parties prenantes, ainsi que le soutien à certains groupes sociaux. **Freeman, (1984)**.

Ainsi, la théorie des parties prenantes (Stakeholder theory), **(Freeman,1984)** « s'est progressivement imposée comme un cadre de référence complémentaire visant à préciser les groupes vis-à-vis desquels l'entreprise exerce ses responsabilités sociales. » **J-P Gond, Igalens (2016, p.39)**.

*Tableau 1 : Evolution conceptuelle de la RSE*

<i>ELEMENTS</i>	<i>PHASES HISTORIQUES</i>			
	<i>RSE1 (1900-1960)</i>	<i>RSE2 (1970-1980)</i>	<i>PSE (1980-2000)</i>	<i>Contribution au DD (2000-jusqu'à nos jours)</i>
<i>Phases</i>				
<i>Concepts</i>	Responsabilité sociale de l'Homme d'affaires	Sensibilité sociale de l'entreprise	Performance sociétale de l'entreprise	Citoyenneté de l'entreprise
<i>Nature de la RSE</i>	Conception philosophique et normative	Conception stratégique et pragmatique	Conception instrumentale et intégrative	Conception politique du rôle de l'entreprise
<i>Pilotes RSE</i>	Conscience exécutive/réputation et image de marque de l'entreprise	Troubles sociaux et pressions des parties prenantes	Promotion de la RSE par les organismes internationaux	Evolution du rôle de l'Etat, Exigences de reporting RSE

*Source : compilation de l'auteur à partir des travaux de Frederick (2018) et Benaïcha (2017).*

À partir de cette première section, nous avons essayé de dresser un aperçu historique, conceptuel et théorique de la RSE.

Dans la deuxième section, nous traiterons de la relation entre la stratégie RSE et les outils de son pilotage afin d'assurer une performance globale.

## 2-2 Les systèmes de contrôle de gestion et leurs rôles dans la mise en œuvre de la stratégie RSE et le pilotage de la performance globale

La littérature académique sur les systèmes de contrôle de la RSE est abondante. Elle s'intéresse tant au processus de mise en œuvre de la RSE qu'à l'étude des systèmes de son contrôle.

Toutefois, l'adoption et la divulgation de la RSE au sein des organisations ne sont pas chose aisée, à moins que les préoccupations sociétales soient intégrées dans les processus décisionnels et pilotées par des systèmes de contrôle de gestion. **Pedersen et Neergaard, (2008)**.

Les chercheurs en contrôle de gestion estiment que la stratégie est de plus en plus centrée sur l'amélioration de sa performance en s'appuyant sur des outils managériaux. Ainsi, la prise en considération de la stratégie RSE permettra aux organisations de piloter une performance globale ou tridimensionnelle (*économique, sociale et environnementale*).

Il est clair à cet égard que pour assurer une performance dite globale ou tridimensionnelle (*économique, sociale et environnementale*), les organisations devraient intégrer dans leurs stratégies les objectifs économiques, environnementaux et sociaux tout en élargissant les périmètres de leurs contrôles.

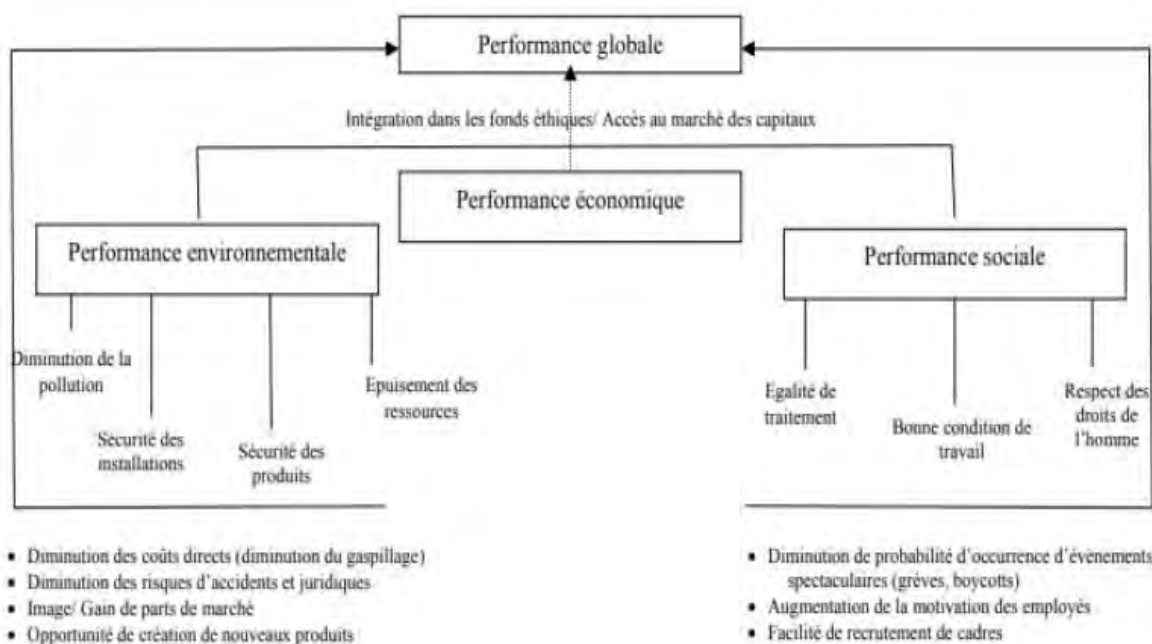
À cet égard, **Quairel (2006)** explique que la « *La performance globale représente la contribution de l'entreprise aux objectifs de développement durable. Elle s'inscrit dans le contrôle de la RSE* ».

Elle est considérée comme l'association des performances économiques, sociales et environnementales. (**Baret,2006 ; Reynaud,2003**). En somme, l'organisation cherche un modèle équilibré combinant les trois dimensions de la performance.

Cette performance globale a été concrétisée dans un premier temps, par le concept du *triple Bottom line* « *TBL* », proposé par **Elkington, 1997** : prospérité économique, respect de l'environnement, respect et amélioration de la cohésion sociale. Toutefois, les dimensions économiques et sociétales ne présentaient pas un équilibre, créant des zones de collisions et de tensions. (**Elkington, 1999**).

Afin de surmonter les tensions existantes entre les trois dimensions de la performance, **Reynaud (2003)**, propose un modèle intégrant les trois dimensions de la performance dans une perspective globale et équilibrée.

Figure 1 : La décomposition de la performance globale selon E. Reynaud (2003)



Source : Reynaud, 2003

Pour une mise en œuvre réussie de la stratégie RSE et l'atteinte d'une performance globale, les systèmes de contrôle de gestion doivent intégrer les enjeux de la RSE afin de mieux gérer les pratiques responsables de l'organisation et orienter le comportement des employés vers les finalités attendues en matière de RSE. (**Gond et al., 2012 ; Perrini et Tencati, 2006**).

**Epstein et Hanson (2006)** considèrent que l'instauration et la consolidation d'une stratégie de RSE nécessitent la mise en place de plans, de programmes, de moyens de mesure de la performance pour assurer une gestion effective et efficace de ladite stratégie.

Selon **Kaplan et Norton, (1996)** les systèmes de contrôle de gestion traduisent la stratégie des organisations en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage.

Ceci-dit, les systèmes de contrôle se déclinent sous différentes formes d'outils de mesure de la performance dont les tableaux de bord prospectifs, navigateur de Skandia, sustainability balanced scorecard...). Ces outils ont pour fonction principale de traduire la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage. Néanmoins l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion se fait séparément, créant un manque de coordination au sein de l'organisation. **Otley, (2016)**.

Pour pallier à cette défaillance, **Malmi & Brown, (2008)** ont proposé de les regrouper dans un seul système de contrôle nommé « *Management control systems as a Package* ».

Cependant, les auteurs stipulent que les dirigeants utilisent des systèmes de contrôle qui prennent différentes formes à savoir : « *Systèmes, règles, pratiques, valeurs et autres activités de gestion mis en place afin d'orienter le comportement des employés* ».

Les éléments de ce *Package* sont classés en cinq catégories à savoir : Les contrôles culturels, la planification, les contrôles cybernétiques, les systèmes de récompense et les contrôles administratifs.

De sa part, **Simons** a proposé un cadre des leviers de contrôle « *Levers of Control* » (**Simons, 1995**) essayant à son tour de créer des systèmes qui interagissent simultanément pour améliorer la performance des entreprises.

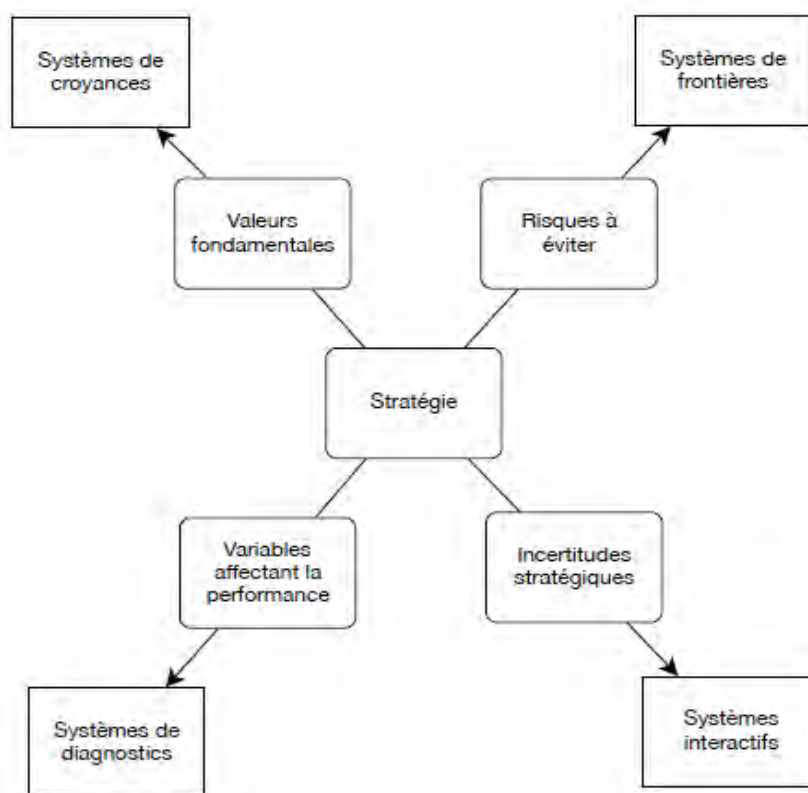
L'auteur définit les systèmes de contrôle de gestion comme : « *les procédures formelles sur lesquelles les managers se basent pour gérer les activités de l'organisation* ». (**Simons 1995**).

En outre, le cadre théorique de Simons explique la relation entre stratégie et contrôle, dans la mesure où la nature des systèmes et processus de contrôle ne peuvent pas être séparés des considérations stratégiques.

D'après la littérature académique, le cadre de Simons se concentre sur l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion pour mettre en œuvre la stratégie, exercer un contrôle sur les objectifs stratégiques et répondre aux changements de risques stratégiques (**Arjaliès & Mundy, 2013 ; Simons, 1995**).

Dans cette lignée, **Simons 1995** a proposé un cadre de contrôle formel, en considérant que quatre leviers de contrôle sont indispensables au sein d'une organisation pour équilibrer entre la réalisation d'objectifs et la recherche d'opportunités, à savoir : Les systèmes de croyances, les systèmes de frontières ou limitations, les systèmes de contrôle diagnostics, les systèmes de contrôle interactifs.

Figure 2 : Les leviers de contrôle de R. Simons, (1995)



Source : Les quatre leviers de contrôle selon R. Simons, (1995), cité par SAFY 2020

**Simons (1994)** affirme qu'en situation de changement stratégique, les dirigeants utilisent les quatre leviers qui sont complémentaires et qui doivent être activés simultanément pour une mise en œuvre réussie de la stratégie :

- Formaliser les croyances ;
- Fixer les limites au comportement stratégique acceptable ;
- Définir et mesurer les variables de performances critiques ;
- Assoir un climat propice pour le débat et l'échange sur les incertitudes stratégiques.

Dans la littérature académique, plusieurs recherches ont puisé du cadre de R. Simons, notamment : **Capron M., Quairel F. (2007)** ; **Arjaliès, D. L., & Mundy, J. (2013)** ; **Hosoda, M. (2018)** ; **Laguir, L., Laguir, I., & Tchemeni, E. (2019)** ; **SAFY (2020)** ; **ANDALOUSSI, M. B. (2021)** ; **Semenova, N. (2021)** ; **Gunawan, et, al (2022)**.

Ces chercheurs s'accordent sur le fait que Simons s'intéresse plus à la manière d'utilisation des systèmes de contrôle de gestion et non pas aux outils mis en œuvre au niveau de l'entité.

Pour construire notre modèle de recherche, nous procéderons à une intégration conceptuelle du cadre de **Simons (1995)** et le modèle de **Reynaud (2003)**. Ce choix nous semble pertinent afin de montrer la relation existante entre les leviers de contrôle de Simons pour la mise en œuvre et l'opérationnalisation de la stratégie RSE, d'une part et l'impact de cette dernière sur la performance globale ou tridimensionnelle, d'autre part.

Avant d'émettre nos hypothèses de recherche issues de la revue de littérature, nous estimons qu'il est judicieux de dresser un état des lieux de la RSE dans le contexte marocain en analysant les rapports ESG (*Environnement Social et Gouvernance*) des établissements financiers, objet de notre étude afin d'extraire les différentes actions menées dans le cadre de la stratégie RSE et ses systèmes de contrôle.

### 3- Etats des lieux de la RSE au Maroc

Au cours de ces deux dernières décennies le Maroc, comme tous les autres pays, s'est engagé dans une démarche volontaire de développement durable favorisant ainsi l'équilibre entre les dimensions environnementales, économiques et sociales. La constitution de 2011 a consacré le développement durable en tant que droit légitime pour tous les citoyens.

C'est ainsi que le Maroc en général et ses institutions financières en particulier accordent une place primordiale à tous les processus relatifs au développement durable, à sa conséquence directe l'investissement responsable et à toutes les normes institutionnelles et réglementaires internationales liées à la responsabilité sociétale des entreprises.

#### 3-1 Les pratiques de la RSE au Maroc

Le Royaume du Maroc a ratifié plusieurs conventions internationales ayant trait aux aspects de développement durable comme les droits de l'homme, les droits de l'enfant, les normes fondamentales de l'OIT, les principes directeurs de l'OCDE, les objectifs du développement durable de l'ONU.

À travers la Charte Nationale de l'Environnement et le Développement Durable, la stratégie nationale de développement durable, le Plan Vert, le Plan d'Investissement Vert, la loi relative aux déchets plastiques, sa Contribution Prévue Déterminée au niveau National (INDC), et pour concrétiser son intérêt pour le principe de durabilité, le Maroc a lancé plusieurs projets dans les domaines des énergies renouvelables, l'agriculture, le tourisme et le transport.

Plusieurs actions ont été entreprises pour mettre en place un modèle de développement durable à savoir la stratégie nationale de transition énergétique vers les énergies renouvelables à l'horizon 2030, l'élaboration de codes de bonnes gouvernances, et enfin le lancement de l'initiative du développement humain (INDH) en 2005 pour la lutte contre la précarité et l'exclusion sociale.

Il est clair que le Maroc a érigé le principe de développement durable dans sa constitution de 2011, tout en dotant le pays de diverses institutions ayant pour mission d'œuvrer à la réalisation du développement humain durable, à la consolidation de la justice sociale et à la préservation des ressources naturelles, parmi ces institutions, nous citons :

**Le Conseil Economique, Social et Environnemental (CESE)** qui a formalisé un référentiel de normes et d'objectifs relatif au bien-être social, l'inclusion et la solidarité, la protection de l'environnement, de la gouvernance responsable, du développement de la sécurité économique ;

En 2016, l'accent a été mis sur le thème de la Responsabilité Sociétale des Organisations (RSO) complété par **l'Observatoire nationale de la responsabilité sociétale des entreprises marocaine ORSEM ;**

**L'institut Marocain de Normalisation (IMANOR)** chargé dès 2011 d'adapter les entreprises marocaines aux normes internationales en mettant à leur disposition les normes et processus de certification de conformité.

**Label CGEM** créé en 2006 par la confédération générale des entreprises au Maroc, qui a permis une dynamique dans l'éthique des affaires, en octroyant un label aux entreprises les plus proactives en matière de RSE, sorte de reconnaissance de leurs implications pour promouvoir la responsabilité sociétale et de développement durable dans leurs activités économiques et leurs relations avec les parties prenantes.

Dans cette section, nous avons montré les efforts considérables du Maroc pour l'adoption des objectifs de développement durable tant au niveau macroéconomique permettant le renforcement de sa compétitivité, mais aussi en créant des institutions pour accompagner les entreprises dans l'instauration des lignes directrices de la RSE.

Dans la deuxième section nous mettrons en exergue les différentes normes appliquées au sein des établissements de crédit, objet de notre étude.

### **3-2 L'application des normes RSE au niveau des établissements de crédit au Maroc**

Le secteur financier s'est largement mobilisé pour le financement d'investissements responsables et le soutien de la transition vers une économie durable grâce aux projets économiques, sociaux et environnementaux dans le cadre d'un développement durable et grâce à l'adoption par la plupart des établissements financiers au Maroc de normes internationales et nationales relatives à la responsabilité sociétale des entreprises.

Les normes les plus fréquentes retenues par les établissements financiers au Maroc s'articulent autour :

- **Les principes de l'Equateur**

Créés en 2003 et révisés en 2013, formant un référentiel composé de 10 principes fondateurs appliqués par les institutions financières et qui visent la prise en compte des risques sociaux et environnementaux dans le cadre de financements des projets.

- **Le pacte mondial ou global compact**

Initié par les Nations Unies en 2000, vise à inciter les organisations des Nations Unies, les gouvernements, la société civile, les entreprises, les organisations professionnelles, les universités, à adopter une attitude socialement responsable.

- **La norme ISO 26 000**

Publiée en 2010 par l'organisation internationale de normalisation, a pour objectif de structurer, pérenniser la démarche et gérer la RSE. Ainsi elle constitue un outil d'évaluation de la RSE, de définition des lignes d'action et de mise en place de procédures de corrections.

- **Le Global reporting initiative (GRI),**

Créée depuis 1997 grâce à l'implication du programme des nations unies pour l'environnement PNUE, la coalition pour les économies environnementales responsables constitue une plateforme nécessaire à la communication des efforts réalisés au niveau de la RSE. A cet effet, le Global Reporting Initiative, grâce à ses lignes directrices, encourage l'utilisation du reporting de développement durable comme moyen pour les organisations de gagner en durabilité en rédigeant des rapports sur leur performance économique, environnementale, sociétale et en matière de gouvernance.

Nous avons constaté que L'ISO 26000 et les principes de reporting GRI sont extrêmement liés et présentent un certain nombre de thèmes communs.

L'ISO 26000 présente des lignes directrices générales, qui fournissent aux entreprises une structure pour l'organisation de leurs activités, qui peuvent être mesurées et présentées dans le rapport élaboré sur la base des lignes directrices du GRI.

Il est clair à cet égard que l'utilisation conjointe des normes ISO et normes GRI permet aux rédacteurs de rapports d'établir une synergie entre les deux et de disposer d'une boîte à outils pour mesurer et consigner leurs performances.

## **4- Conclusion**

Il va sans dire que le Maroc a mis en place une panoplie de mesures et d'institutions afin de s'arrimer au contexte international en élaborant une charte conforme aux objectifs de développement durable, couronné par un Label octroyé aux entreprises les plus responsables en matière de RSE.

Rappelons que l'objectif de la responsabilité sociétale est de contribuer au développement durable à travers l'équilibre des écosystèmes, l'équité sociale et la bonne gouvernance. L'activité et l'engagement de toute entité pour l'environnement, le social et la gouvernance sont

devenus un paramètre et une composante essentiels dans la mesure de son efficacité, son efficience et par conséquent de ses performances globales.

Ces performances vont avoir des incidences bénéfiques sur plusieurs volets, entre autres, sa réputation, ses avantages concurrentiels, sa capacité d'attirer, de retenir et de motiver ses salariés ou membres ainsi que ses autres partenaires à savoir les investisseurs, la communauté financière, les fournisseurs, les clients, les pouvoirs publics, les autres organisations.

Les organisations financières et leurs parties prenantes sont de plus en plus conscientes de la nécessité d'adopter un comportement responsable. Il n'en demeure pas moins que ces efforts restent encore insuffisants pour une mise en œuvre effective de la stratégie RSE et le pilotage d'une performance globale.

La démarche RSE ne se limite pas seulement à la mise en place de normes et de lignes directrices pour la communication externe, elle nécessite la mise en œuvre d'une stratégie élaborée grâce aux systèmes de contrôle de gestion pour assurer une performance globale.

Cela étant, la performance se mesure à travers des indicateurs financiers et non financiers qui sont intimement liés aux quatre leviers de contrôle développés par **Robert Simons (1995)**.

Dans ce cadre, plusieurs recherches empiriques souvent de portées exploratoires ont tenté d'expliquer comment les gestionnaires utilisent les systèmes de contrôle de gestion pour accompagner la stratégie RSE en étudiant l'interaction entre les quatre leviers de Simons.

Pour apprécier le rôle inéluctable des systèmes de contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la RSE et le pilotage d'une performance globale au sein des établissements financiers au Maroc, nous mènerons une étude quantitative en démontrant les relations causales entre les différents concepts mobilisés dans notre recherche.

Notons que l'objectif de notre travail de recherche est de dégager des liens de cause à effet entre les différentes variables de notre modèle conceptuel, à savoir : Système de contrôle de gestion, stratégie RSE et performance globale.

Après avoir dressé une revue de littérature sur les systèmes de contrôle et plus précisément les leviers de contrôle de Simons, nous procéderons à une étude empirique sous l'angle d'une démarche hypothético-déductive. En effet, celle-ci nous semble la mieux adaptée à notre problématique, dans la mesure où le raisonnement théorique nous servira à émettre des hypothèses de recherche que nous testerons ensuite empiriquement afin de faire émerger des connaissances à intégrer à la théorie.

## Références

- (1). **Arjaliès, D. L., & Mundy, J. (2013)**. The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 284-300.
- (2). **AKRICH, S. (2018)**. Cadres théoriques d'inspiration de recherches en contrôle de gestion et pilotage de la performance organisationnelle à l'ère de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE). *International Review of Economics, Management and Law Research*, 1(1).
- (3). **ANDALOUSSI, M. B. (2021)**. Opérationnalisation de la stratégie de RSE: un cadre conceptuel pour concrétiser le management de la RSE. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 4(1).
- (4). **Benaïcha, O. (2017)**. La diffusion de la RSE dans les entreprises au Maroc : Facteurs déterminants, rôles et interactions des acteurs (Doctoral dissertation, Doctoral dissertation, Université Cadi Ayyad, Marrakech).

- (5). **Bowen, H. R. (1953).** Social Responsibilities of the Businessman Harper & Row, cites cités in **A. Acquier, J.-P. Gond (2007)**, « Aux sources de la responsabilité sociale de l'entreprise : à la (re)découverte d'un ouvrage fondateur, Social Responsibilities of the Businessman d'Howard Bowen, Finance contrôle stratégie, 10(2), 5-35. ».
- (6). **Capron, M., & Quairel, F. (2006).** Évaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale. Revue de l'organisation responsable, 1(1), 5-17.
- (7). **Circulaire de l'Autorité marocaine du marché des capitaux n° 03/19 (2019).** URL : <https://www.ammc.ma/fr/reglementations/circulaire-de-lautorite-marocaine-du-marche-des-capitaux-ndeg-0319>, consulté le 04/08/2020 ;
- (8). **Epstein, M. J., & Hanson, K. O. (2006).** The accountable corporation: corporate social responsibility (Vol. 3). Greenwood.
- (9). **Essid, M. (2009).** Les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non financiers de la RSE (Doctoral dissertation, Université Paris Sud-Paris XI).
- (10). **Frederick, W. C. (2018).** Corporate social responsibility: From founders to Millennials. In Corporate social responsibility (pp. 3-38). Emerald Publishing Limited.
- (11). **Friedman, M. (1970).** A Friedman doctrine: The social responsibility of business is to increase its profits. The New York Times Magazine, 13(1970), 32-33.
- (12). **Gendron, C., & Revéret, J. P. (2000).** Le développement durable. Économies et sociétés, 37(91), 111-124.
- (13). **Gond, J. P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012).** Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. Management Accounting Research, 23(3), 205-223.
- (14). **Guide sur «la Responsabilité Sociétale des Entreprises et le reporting ESG (2017) :** <https://www.ammc.ma/fr/publications/guide-sur-la-responsabilite-societale-des-entreprises-et-le-reporting-esg>, consulté le 27/01/2022 ;
- (15). **Gunawan, A., Mediaty, M., Kusumawati, A., & Syamsuddin, S. (2022).** Levers of Control as an Integrated Control Systems: A Case of Cement Manufacturing Company. In Proceeding of The International Conference on Economics and Business (Vol. 1, No. 2, pp. 626-637).
- (16). **Hosoda, M. (2018).** Management control systems and corporate social responsibility: perspectives from a Japanese small company. Corporate Governance: The international journal of business in society.
- (17). **J-P Gond, J. Igalens (2016).** La responsabilité sociale de l'entreprise, Que sait-je ? n°3837-20 janvier 2016.
- (18). **Laguir, L., Laguir, I., & Tchemeni, E. (2019).** Implementing CSR activities through management control systems: A formal and informal control perspective. Accounting, Auditing & Accountability Journal.
- (19). **Lignes directrices G4 du GRI et ISO 26000 :2010** Pour une utilisation conjointe des lignes directrices G4 du GRI et de l'ISO 26000 ;
- (20). **Livre blanc (2021) :** Vers une croissance économique soutenue, responsable et durable Confédération Générale des Entreprises au Maroc (CGEM) ;
- (21). **Malmi, T., & Brown, D. A. (2008).** Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. Management accounting research, 19(4), 287-300.
- (22). **Otley, D. (2016).** The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. Management accounting research, 31, 45-62.
- (23). **Quairel, F. (2006).** Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). In Comptabilité, contrôle, audit et institution (s) (pp. CD-Rom).

- (24). **Rapports ESG (2021)**. Des établissements financiers étudiés, consultés sur leurs sites internet
- (25). **Reynaud, E. (2003)**. Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique. Journée AIMS, Atelier développement durable, ESSCA Angers, 15, 1-15.
- (26). **Safy, R. (2020)**. Les systèmes de contrôle de gestion responsables et la performance globale des PME (Doctoral dissertation, Université Montpellier).
- (27). **Semenova, N. (2021)**. Management control systems in response to social and environmental risk in large Nordic companies. *International Journal of Corporate Social Responsibility*, 6(1), 1-11.
- (28). **Simons, R. (1995)**. *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press, Boston.
- (29). **Taoukif, F. E. Z. (2014)**. Analyse perceptuelle des déterminants de l'engagement sociétal des entreprises marocaines labellisées RSE: de la performance au développement durable-cas du Maroc (Doctoral dissertation, Université de Toulon; Université Moulay Ismaïl (Meknès, Maroc)).