International Journal of Innovation and Applied Studies
ISSN 2028-9324 Vol. 47 No. 4 Feb. 2026, pp. 518-529
© 2026 Innovative Space of Scientific Research Journals
http://www.ijias.issr-journals.org/

Le pilotage de la performance globale par les systèmes de contrôle de gestion dans les grandes entreprises marocaines: Cas de la région Béni Mellal-Khénifra

[Managing overall performance through management control systems in large Moroccan companies: The case of the Béni Mellal-Khénifra region]

Abdel-Ylah AMAZZAL and Mustapha BOUMESKA

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, Université Ibn Zohr, Agadir, Morocco

Copyright © 2026 ISSR Journals. This is an open access article distributed under the ***Creative Commons Attribution License***, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

ABSTRACT: The aim of this article is to study the contribution of management control systems to steering the overall performance of large companies. To carry out this research, an exploratory qualitative study was undertaken in the form of a case study of a large Moroccan company. The data was collected via a semi-directive interview conducted with a management control and internal audit manager using an interview guide. The results show that the four control levers presented by Simons' framework are present in the company's management control systems. In addition, the company's overall performance is managed by linking the diagnostic and interactive control levers using an 'ambidextrous' overall performance management control system.

KEYWORDS: management control systems, CSR, global performance, Simons' framework, stakeholder theory.

RESUME: Le présent article a pour objectif d'étudier la contribution des systèmes de contrôle de gestion au pilotage de la performance globale des grandes entreprises. Pour mener à bien ce travail de recherche, une étude exploratoire qualitative a été entamée sous forme d'une étude de cas auprès d'une grande entreprise marocaine. Les données ont été collectées via un entretien semi-directif conduit auprès d'un responsable de contrôle de gestion et d'audit interne en utilisant un guide d'entretien. Les résultats stipulent que les quatre leviers de contrôle présentés par le cadre de Simons sont présents dans les systèmes de contrôle de gestion de ladite entreprise. Également, le pilotage de la performance globale dans cette entreprise se fait par l'articulation des leviers de contrôle diagnostique et interactif à partir d'un système de contrôle de gestion de performance globale « ambidextre ».

MOTS-CLEFS: systèmes de contrôle de gestion, RSE, performance globale, cadre de Simons, théorie des parties prenantes.

1 INTRODUCTION

Le développement durable et la responsabilité sociétale de l'entreprise sont des nouvelles questions ayant sérieusement occupé l'intérêt des entreprises marocaines. Ces dernières sont appelées à s'inscrire dans l'ambition de notre pays, qui a signé des accords internationaux dans ce domaine et qui a mis en œuvre des stratégies ambitieuses telle que la Stratégie Nationale de Développement Durable. Ce contexte n'est pas la seule raison poussant les entreprises marocaines à adopter des politiques responsables. Elles savent bien que l'engagement sociétal, même s'il a un coût, est bénéfique pour elles. Les avantages de cette démarche sont essentiellement non financiers. On peut citer par exemple la réduction des coûts, la fidélisation des salariés, l'amélioration des relations avec les instances territoriales, l'acquisition d'une meilleure réputation [9]. Dans le même ordre d'idées, de nombreux travaux ont essayé de traiter la relation polémique entre la RSE et la performance des entreprises.

Bien que ces études donnent des résultats divergents, le nombre dominant est celui qui conclut à un lien positif entre les deux variables [22].

La RSE représente un véritable défi pour la gestion interne des entreprises, qui doivent mettre en place les meilleurs mécanismes possibles pour piloter cette nouvelle orientation stratégique. Capron et Quairel-Lanoizelée (2004) [16] avancent que « quel que soit le degré d'intégration des objectifs sociétaux dans les stratégies économiques de l'entreprise, la crédibilité externe et l'efficacité passent par la mise en œuvre d'un système de pilotage de cette évolution stratégique ». Les systèmes de contrôle de gestion sont considérés comme l'un des outils pouvant aider les managers à piloter la performance de leur entreprise dans ce domaine, malgré le peu d'expériences et de recherches sur le sujet auxquelles ils peuvent se référer. Seules quelques grandes entreprises, telles que Shell, Novo Nordisk et Skandia AFS, ont partagé leurs expériences en matière de contrôle intégré de la performance globale. Mais leurs expériences et leurs pratiques ne suffisent pas à enrichir le bagage scientifique en la matière.

A travers ce travail, nous souhaitons contribuer à pallier le manque de recherches scientifiques dans ce cadre en tentant de mettre en relation un mode de gouvernance, tel que les systèmes de contrôle de gestion, avec la recherche de la performance globale au sein des entreprises. Nous avons choisi de focaliser notre étude sur le secteur agroalimentaire au Maroc, compte tenu de son importance en tant que prolongement de l'agriculture et de la pêche maritime, deux piliers majeurs de l'économie nationale, et en tant que secteur contribuant à la couverture de la demande locale et jouant un rôle considérable dans les exportations. Également, les entreprises agroalimentaires sont parmi les plus concernées par la question du développement durable et de la RSE, en considération de l'impact potentiel de leurs activités sur l'environnement écologique. Motivés par l'intérêt du sujet, nous tenterons de le traiter d'abord par l'analyse d'une revue de littérature basée sur l'apport du cadre de Simons et de la théorie des parties prenantes, puis par la réalisation d'une étude de cas sur une grande entreprise agroalimentaire de la région de Béni Mellal- Khénifra. L'objectif final est de répondre à la question suivante: dans quelle mesure les systèmes de contrôle de gestion contribuent-ils au pilotage de la performance globale des grandes entreprises agroalimentaires marocaines ?

Pour répondre à cette question, nous avons scindé cet article en deux principaux axes. Le premier axe permet de clarifier les concepts fondamentaux relatifs aux notions de la performance globale et de systèmes de contrôle de gestion. Il permet aussi de mettre l'accent sur la contribution des systèmes de contrôle de gestion au pilotage de la performance globale, en se référant à l'apport du cadre de Simons et de la théorie des parties prenantes. Le second axe expose la méthodologie adoptée, l'entreprise en question et son activité, ainsi qu'une discussion des résultats obtenus à partir de l'étude de cas.

2 CADRE THEORIQUE

2.1 PERFORMANCE GLOBALE ET SYSTEMES DE CONTROLE DE GESTION: PRINCIPALES DEFINITIONS

2.1.1 PERFORMANCE GLOBALE: UNE NOTION POLYSEMIQUE

Remontant au milieu de 19 ème siècle, la performance est un concept qui désignait, chez les français, à la fois les résultats obtenus par un cheval de course et le succès remporté dans une course. Elle signifie ainsi dans la langue française le résultat d'une action, voir le succès ou l'exploit. Alors qu'en anglais, elle veut dire à la fois l'action, son résultat et éventuellement son exceptionnel succès [1]. La performance en tant que succès n'existe pas en soi, elle incorpore des jugements de valeur, dans la mesure où tous les groupes sociaux ne se représentent pas de la même manière ce qu'est la réussite. La performance, résultat de l'action, ne contient pas du jugement de valeur. Elle traduit alors la capacité à atteindre les objectifs. Enfin, elle est une action, c'est-à-dire qu'elle est un processus et non un résultat [12].

Compte tenu des trois sens recensés ci-dessus, on peut retenir la définition de Bourguignon (2000) [13]. Ce dernier l'a définie comme « *la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action)...* » [13]. Nous pouvons comprendre donc qu'il s'agit d'une notion compliquée et ambigüe, un mot valise et un concept polysémique, la meilleure connotation qu'on peut attribuer à cette notion [8].

La performance peut être définie aussi par le triptyque économie-efficience-efficacité [10]. Selon Bouquin (2004) [10], l'économie est l'action de se procurer les moyens au moindre coût, l'efficience est l'atteinte des objectifs en minimisant les moyens mis en œuvre. Et enfin, l'efficacité est la capacité à atteindre les objectifs. Toutefois, cette approche reste limitée vue la présence d'une certaine ambiguïté sur la nature de l'objectif elle-même [4].

La situation devient encore plus complexe dès lors que l'on intègre des problématiques de développement durable [4]. Il ne suffit plus d'apprécier la performance d'une entreprise par sa simple performance financière. Elle est devenue plus large en prenant en compte la responsabilité sociétale de l'entreprise vis-à-vis de ses parties prenantes.

On parle par ailleurs de la notion de la performance globale. Un concept qui a apparu aux Eats-Unis suite à de multiples travaux sur la RSE, puis par la suite a émergé en Europe. Elle est mobilisée dans la littérature managériale pour évaluer la mise en œuvre par les entreprises du concept du développement durable [17]. C'est un concept difficile à définir. Il demeure flou, vague et confus comme elle a été confirmée par Bouquin (2004) [10] en affirmant qu'il s'agissait bien « *d'une notion ambigüe maniée par des personnes ambigües* ». Mais malgré cette ambigüité, des chercheurs ont essayé de donner de définitions à la performance globale. On peut citer, par exemple, Baret (2006) [3] qui l'a définie comme « *l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales* » ou Germain et Trébucq (2004) [21] qui l'ont considérée comme « *la résultante de la réunion de la performance financière, de la performance sociale et de la performance sociétale* ». Elle a été aussi définie par M Lepetit comme « *une visée (ou un but) multidimensionnelle, économique, sociale et sociétale, financière et environnementale, qui concerne aussi bien les entreprises que les sociétés humaines, autant les salariés que les citoyens* » [17].

2.1.2 LA NOTION DES SYSTEMES DE CONTROLE DE GESTION

Il y a plusieurs définitions du contrôle de gestion, mais nous retiendrons au titre de ce paragraphe quatre définitions montrant ses principaux aspects.

Nous commençons par celle du Robert N. Anthony (1965) [1] qui est considéré comme le premier à avoir tenté de théoriser ce type de management. En fait, il a défini le contrôle de gestion (managment control) comme « *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* ». Cette définition met en exergue les concepts de la performance et de la stratégie en faisant ressortir le contrôle de gestion comme un outil de pilotage de la performance (recherche de l'efficience et de l'efficacité) et d'accompagnement pour le déploiement de la stratégie.

En s'inspirant de cette définition, le nouveau plan comptable général français (1982) a défini le contrôle de gestion comme un ensemble de « *dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées* ». Une simple lecture de cette définition nous permet de s'arrêter sur les similitudes entre le contrôle de gestion et le contrôle interne comptable, dans la mesure où elle le présente comme un ensemble de procédures mécaniques sans tenir compte aux intérêts stratégiques et manageriels de l'organisation.

En 1988, Anthony [2] ajouta quelques modifications sur sa première définition « *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* ». Cette fois-ci et comparativement à la première définition, le contrôle se fait à travers une interaction entre les managers et les autres membres de l'organisation basée sur l'influence et la communication des grandes orientations pour la mise en en œuvre de la stratégie, au lieu de se focaliser seulement sur la simple réalisation des objectifs.

Quant au A. Burlaud et C. Simon (2013) [15], le contrôle de gestion est un outil permettant de coordonner les comportements et de converger les intérêts propres des acteurs vers la réalisation de l'objectif de l'organisation. Il se définit selon eux comme: « *un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation* ».

Au final, il ressort de ces définitions qu'elles s'accordent sur le fait que le contrôle de gestion est un processus finalisé et incitatif.

2.2 LES SYSTEMES DE CONTROLE DE GESTION POUR UNE PERFROMANCE GLOBALE

2.2.1 PERFORMANCE GLOBALE: NOUVEAU CHAMP D'APPLICATION DES SYSTEMES DE CONTROLE DE GESTION

Partout dans le monde, Les entreprises ont tendance à s'orienter vers la RSE. Un phénomène de mode et de mimétisme, elle pose de véritables défis à la gestion interne des entreprises qui doivent mettre en place les meilleurs mécanismes de pilotage de cette nouvelle orientation stratégique. Dans ce sens, Capron et Quairel-Lanoizelée (2004) [16] avancent que « *quel que soit le degré d'intégration des objectifs sociétaux dans les stratégies économiques de l'entreprise, la crédibilité externe et l'efficacité passent par la mise en œuvre d'un système de pilotage de cette évolution stratégique* ». Les systèmes de contrôle

se voient comme le moyen le plus fréquemment utilisé par les managers afin de suivre et de mesurer les performances de l'entreprise.

Cependant, les recherches sur les systèmes de contrôle et les performances au niveau des dimensions RSE sont assez rares. Plusieurs auteurs sont d'accord sur ce constat tel que Quairel (2006) [31] qui a déclaré que « *dans le domaine de la responsabilité sociétale de l'entreprise, les dispositifs actuels d'évaluation de la performance globale sont relatifs aux attentes des parties prenantes et mesurés par des agents extérieurs à l'entreprise (notation extra-financière, classements et prix, enquêtes de réputation...). Ces dispositifs d'évaluation et de notation font l'objet de nombreuses publications alors que les systèmes de mesure de performances mis en œuvre en interne par l'entreprise pour accompagner le déploiement d'une stratégie de développement durable annoncée, dans le cadre d'un contrôle de gestion élargi, sont peu voire pas étudiés par la littérature académique",* ainsi que Germain et Gates (2007) [20] qui ont souligné que « *le pilotage stratégique de la RSE est une pratique peu 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* ».

Les recherches sur ce sujet sont assez limitées. Cela revient aux difficultés relatives à la notion même de la performance globale, qui est difficile à opérationnaliser et dotée de toute l'ambiguïté qu'un concept peut avoir tel qu'il a été affirmé par Pesqueux (2004) [28]: « *la notion de performance globale comme matérialisation de la performance organisationnelle comprend toute l'ambiguïté des évaluations hétérogènes et des injonctions hétéronomes à l'autonomie* ». Elles se heurtent aussi à la difficulté d'intégrer les trois dimensions RSE dans un seul et unique système de contrôle. Peu d'entreprise telle que Shell, Novo Nordisk, Skandia AFS, etc. ont pris le risque en adoptant un contrôle intégré de la performance globale, mais leurs expériences et leurs pratiques ne suffisent pas pour enrichir suffisamment la valise scientifique pour cet axe.

2.2.2 FONDEMENT THEORIQUE DES SYSTEMES DE CONTROLE DE GESTION DE LA PERFROMANCE GLOBALE: L'APPORT DU CADRE DE SIMONS ET DE LA THEORIE DES PARTIES PRENANTES

Le successeur d'Anthony à Harvard, Robert Simons, a formulé en 1987 [34] une définition des systèmes de contrôle en les qualifiant comme étant un ensemble de: « *procédures et systèmes formels qui utilisent de l'information pour maintenir ou faire évoluer l'activité des organisations. Ces systèmes incluent largement des procédures formelles telles que la planification, les budgets, l'analyse de l'environnement et de la récompenses offertes aux employés* » [34]. Avec cette définition, Simons (1987) [34] a élargi le champ d'intervention des systèmes de contrôle en ne se contentant plus à la seule dimension comptable, mais aussi en englobant la dimension non comptable.

En s'appuyant sur les travaux de Mintzberg et Waters (1985), portant sur l'antagonisme stratégie délibérée/stratégie émergente et sur ceux d'Argyris et Schön (1978) relatifs à l'apprentissage organisationnel, Simons menait de multiples recherches sur terrain notamment chez Johnson and Johnson, à propos des modalités d'usage des systèmes de contrôle par les managers. Il a conclu qu'il y a quatre leviers de contrôle que les dirigeants et les managers utilisent pour la mise en œuvre et le contrôle de la stratégie, en cas notamment d'un changement organisationnel: « *En situation de changement stratégique, les systèmes de contrôle sont utilisés par les dirigeants pour formaliser les croyances, établir les garde-fous par rapport à un comportement stratégique acceptable, définir et mesurer les variables de performance critiques, engendrer le débat et la discussion sur les incertitudes stratégiques. Au- delà des fonctions traditionnelles de mesure et de pilotage, les systèmes de contrôle sont utilisés par les dirigeants pour dépasser l'inertie organisationnelle, communiquer de nouvelles étapes stratégiques, établir des cibles et des jalons de la mise en œuvre et assurer une attention continue à de nouvelles initiatives stratégiques* » [35].

Chaque levier de contrôle a pour objectif de gérer une variable clé: les valeurs fondamentales (systèmes de croyances), les risques à éviter (systèmes de garde-fou ou de délimitation), les facteurs clés de succès (systèmes de contrôle diagnostique), les facteurs de risques (systèmes de contrôle interactif) [33].

Ces quatre configurations de contrôle sont définies ainsi par Simons (1994) [35] comme suit:

- Les systèmes de croyances sont les systèmes formels utilisés par les hauts dirigeants pour définir, communiquer et renforcer les valeurs de base, buts et directions de l'organisation;
- Les systèmes garde-fou sont les systèmes formels utilisés par les hauts dirigeants pour établir des limites et règles explicites qui doivent être respectées;
- Les systèmes diagnostiques sont les systèmes formels de feedback utilisés pour piloter les résultats de l'organisation et pour corriger les écarts par rapport aux standards de performance préétablis;
- Les systèmes interactifs sont les systèmes utilisés par les hauts dirigeants pour s'impliquer personnellement et régulièrement dans les processus de décision de leurs subordonnés.

Les deux premiers leviers servent à délimiter le domaine stratégique de l'entreprise. Les systèmes de croyances (ou de valeurs) communiquent les valeurs fondamentales et visent la convergence des buts (la mission ou la vision de l'entreprise sont des exemples des systèmes de valeurs). Alors que les systèmes garde-fous limitent l'opportunisme des managers en fixant des règles d'éthique sous forme des codes de conduite, des procédures, des chartes d'éthiques [33].

Les deux derniers correspondent plus spécifiquement au contrôle de gestion (budgets, tableaux de bord, plans opérationnels, gestion de projets,...) [33] et visent à formuler et à mettre en œuvre la stratégie [36]. Le système de contrôle de gestion est utilisé de manière diagnostique pour déployer la stratégie délibérée ou de manière interactive pour contribuer à l'émergence de nouvelles stratégies pour faire face à des événements imprévus [33].

Étant donné l'objet de notre travail, on se focalisera sur ces deux derniers leviers.

La démarche du contrôle diagnostique est assez différente de celle du contrôle interactif dans la mesure où leurs objectifs sont divergents. Les dirigeants et les fonctionnels du contrôle n'interviennent pas de la même façon, ainsi que le processus de transmission des informations est différent d'un système à l'autre (par des procédures formelles dans le contrôle diagnostique et par des débats et dialogues dans le contrôle interactif) [33].

En dépit de ces contradictions, ils sont en même temps complémentaires comme l'indiquent Naro et Travaillé (2010) [26]: « *les leviers de contrôle constituent en fait les deux faces complémentaires d'un système de contrôle de gestion. En les conjuguant ainsi, l'organisation pourrait concilier deux exigences contradictoires: l'aptitude à innover, gérer les incertitudes stratégiques, saisir de nouvelles opportunités et favoriser l'éclosion des stratégies émergentes, au moyen d'un contrôle interactif; la maitrise des variables critiques de performance, sur une sphère stable d'activités parvenues à maturité et dans le cadre de la mise en œuvre des stratégies délibérées, à l'aide de systèmes de contrôle diagnostique* ». La combinaison et l'articulation des deux leviers contribuent à l'amélioration de la performance des organisations en permettant la formulation et la mise en œuvre de la stratégie ([36], [37]). Cette articulation se fait par « glissement » d'un levier à l'autre [6]. C'est-à-dire qu'« *un même dispositif de contrôle est utilisé, selon différentes phases de son cycle de vie, tour à tour de manière interactive et de manière diagnostique* » [26]. Ou elle peut se faire de façon parallèle à partir d'un système de contrôle de gestion « ambidextre », en utilisant un seul et même système de contrôle pour répondre simultanément à des objectifs contradictoires: le déploiement et l'émergence de nouvelles stratégies [27].

Maintenant revenons à la thématique de la RSE et de la performance globale, qui est l'objet de notre travail. Il s'agit d'un champ plus vaste et plus compliqué d'application des systèmes de contrôle de gestion. Il concerne non seulement la dimension financière ou économique, mais aussi la dimension sociale et environnementale. L'information sur laquelle se base le système de contrôle de gestion et les configurations des activités à entamer dans le cadre de ce système concernent ainsi la dimension de la RSE et de la performance globale [5]. Et par extension à la définition initiale de Simons (1987) [34], le système de contrôle de gestion de la RSE ou de la performance globale peut être définie comme l'ensemble des procédures et systèmes formalisés, fondés sur l'information extra financière, environnementale et sociétale, que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation cherchant à améliorer la performance globale de l'entreprise [5].

Dans le domaine de la RSE et de la performance globale, l'environnement est souvent incertain et comporte toujours une part d'imprévu. Ce contexte impose aux dirigeants de réfléchir en profondeur aux changements stratégiques et d'adapter leurs stratégies en fonction des exigences du moment.

Or, le pilotage de la performance globale ne peut se faire que dans le but d'un véritable renouvellement stratégique et doit être de ce fait analysé selon les grilles qui prennent en compte cet objectif [5]. Les leviers de Simons cherchent en effet à apporter des réponses adéquates à ce questionnement et servent de base à d'autres recherches, comme celles de Marquet de Pondeville (2003) [24] dont l'objet est d'étudier en particulier les sous-systèmes environnementaux et sociaux [5].

À l'instar du contrôle de gestion traditionnel, le contrôle de gestion de la performance globale peut être analysé à travers le filtre des leviers de contrôle diagnostique et interactif ([24], [6]). Leur articulation se fait par « glissement » d'un levier à l'autre [6], ou bien à partir d'un système de contrôle de gestion de performance globale « ambidextre » qui vise à répondre simultanément à des objectifs contradictoires: le déploiement et l'émergence des stratégies [33]. Ce qui permet enfin d'améliorer la performance globale des organisations [33].

Les systèmes de contrôle diagnostique de la performance globale disposent d'un ensemble d'outils qui leur permettent de jouer leur rôle en tant que « *systèmes formels de feedback, utilisés par les dirigeants pour surveiller les résultats organisationnels et corriger les déviations par rapport aux standards de performance fixé préalablement* » [35]. On peut recenser par exemple: le tableau de bord prospectif durable, le bilan sociétal, le Global Reporting Initiative (GRI), Navigateur Skandia, la comptabilité sociétale, etc [6].

Les systèmes de contrôle interactif, quant à eux, se basent sur les débats et dialogues une fois qu'un événement imprévu se produit [35]. Le domaine de la RSE semble plus propice au contrôle interactif, compte tenu des incertitudes stratégiques qui le caractérisent (réglementations sociétales contraignantes, risques sociétaux, un marché vert qu'on ne peut prévoir,...) et des nombreux débats qu'il suscite entre les organisations et leurs parties prenantes [33].

Celles-ci ne se résument plus uniquement aux acteurs internes, mais concernent également des acteurs externes qui cherchent même à influencer le processus de décision dans l'entreprise: « *ces acteurs qui incluent notamment les médias, les pouvoirs publics, les organisations non gouvernementales, les consommateurs et les associations de riverains ne se contentent plus uniquement d'évaluer les performances réalisées par les entreprises dans ces différents domaines (économiques, sociaux et environnementaux) et de leur demander des comptes sur le passé. Ils cherchent à influencer le processus même de décision dans les entreprises afin que celui-ci intègre leurs intérêts en amont, dès qu'il s'agit de définir les objectifs futurs* » [7].

Cette approche fait l'objet de la théorie des parties prenantes qui constitue une référence en matière de la RSE ([14], [29], [18]). Elle a élargi la relation d'agence dirigeants-managers intermédiaires à l'ensemble des parties prenantes internes et externes de l'organisation, et s'intéresse aussi à l'étude de l'implication de ces dernières dans le processus décisionnel des dirigeants [33]. Son fondateur Freeman (1984) [19] met en relation la pérennité des stratégies des organisations à l'attention accordée à ces parties prenantes, qu'elles soient internes ou externes, et à leur bien-être. En conséquence de ces idées, Renaud Angèle (2013) [32] propose d'appréhender le contrôle interactif, en prenant en considération l'apport de la théorie des parties prenantes, dans le domaine environnemental comme « *un processus de dialogue et d'échange ouvert aux parties prenantes internes et externes intéressées par les performances environnementales des entreprises* ». De notre côté, il nous semble acceptable de généraliser cette définition à toutes les dimensions de la performance globale.

3 CADRE METHODOLOGIQUE ET RESULTATS DE L'ETUDE

3.1 METHODOLOGIE DU TRAVAIL

Notre travail de recherche a pour objectif d'étudier la contribution des systèmes de contrôle de gestion au pilotage de la performance globale des grandes entreprises agroalimentaires marocaines. C'est-à-dire de savoir et d'explorer comment les systèmes de contrôle de gestion se pratiquent-ils dans ces entreprises afin de piloter leur stratégie RSE et de contribuer à leur performance globale. L'étude de la revue de littérature sur le sujet révèle qu'il s'agit d'un sujet peu étudié, avec une quasi-absence d'un construit théorique et empirique en la matière. Ce constat est confirmé par Quairel (2006) [31] qui a déclaré que *« dans le domaine de la responsabilité sociétale de l'entreprise, les dispositifs actuels d'évaluation de la performance globale sont relatifs aux attentes des parties prenantes et mesurés par des agents extérieurs à l'entreprise (notation extra-financière, classements et prix, enquêtes de réputation...). Ces dispositifs d'évaluation et de notation font l'objet de nombreuses publications alors que les systèmes de mesure de performances mis en œuvre en interne par l'entreprise pour accompagner le déploiement d'une stratégie de développement durable annoncée, dans le cadre d'un contrôle de gestion élargi, sont peu voire pas étudiés par la littérature académique.»,* ainsi que Germain et Gates (2007) [20] qui ont souligné que « *le pilotage stratégique de la RSE est une pratique peu 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 méthode qualitative est la plus convenable à ce genre de sujet. Cette approche nous permettra d'accéder à une connaissance plus approfondie sur l'interaction entre les acteurs participants à la recherche, leurs sentiments, opinions et comportements. C'est une méthode appropriée lorsque la question de recherche s'intéresse au pourquoi ou au comment des phénomènes complexes et peu explorés [38]. A l'aide de cette méthode, nous pouvons étudier et explorer de façon plus approfondie et plus détaillée l'apport des systèmes de contrôle de gestion au pilotage de la performance globale et répondre à la question du comment se fait-il.

Dans le cadre de cette recherche, nous optons pour une étude de cas. De solides travaux d'auteurs ((Yin, 1994) [38], (Miles et al, 2003) [25], Prévost, 2012) [30]) montrent que cette dernière s'impose dans l'approche qualitative.

Nous avons choisi d'étudier le cas d'une grande entreprise agroalimentaire située dans la région de Béni Mellal-Khénifra que, pour des raisons de confidentialité et respectant la demande du responsable interviewé, nous l'avons appelée Entreprise Alpha. Grâce à son potentiel agricole, cette région abrite un nombre considérable d'entreprises actives dans l'industrie agroalimentaire, dont Alpha. Le choix du secteur agroalimentaire se justifie par le rôle important qu'il joue dans l'économie nationale, comme nous l'avons mentionné dans l'introduction de ce travail. Nous voulons contribuer, via une contribution scientifique, à sa structuration et à son développement. Ainsi, parce que ce secteur est parmi les plus concernés par la problématique du développement durable, et est perpétuellement exposé à de fortes pressions de la part des parties prenantes qui ne cessent de s'interroger sur la pertinence des choix des entreprises de ce secteur d'activité. Alors que le choix

d'une grande entreprise revient au fait qu'elle devrait être plus structurée et plus développée en matière de la RSE et de son système de contrôle de gestion de telle sorte à apporter les éléments de réponse empirique à la question principale du présent travail. Disposant d'une direction toute entière dédiée au contrôle de gestion et à la finance, et faisant des pas avancés en matière de la RSE, sécurité et qualité, l'entreprise Alpha semble certainement un choix parfait pour une telle étude.

Au sens de Prévost et Roy (2012) [30], « *lorsque la recherche qualitative est employée pour réaliser une étude de cas, trois méthodes sont particulièrement populaires pour recueillir les données: l'entretien, l'observation et l'analyse documentaire* ». Pour notre travail, nous avons choisi de collecter les données via un entretien semi directif à l'aide d'un guide d'entretien préétabli. Nous avons adressé 15 questions ouverte et non ouvertes à un responsable du contrôle de gestion de l'entreprise Alpha, que nous l'avons contacté sur place, ainsi que par voie téléphonique dans trois reprises pendant le mois Septembre 2024. Enfin, nous avons analysé l'ensemble des données rapportées lors de cet entretien par la méthode de l'analyse de contenu.

3.2 PRESENTATION DE L'ENTREPRISE ALPHA

Située dans la région de Béni Mellal-Khénifra, Alpha est une filiale d'un grand groupe marocain spécialisé dans la production de sucre blanc. Elle extrait le sucre des sucreries locales, raffine le sucre brut importé, conditionne, distribue et exporte le sucre blanc sous différentes formes. Cette filiale a contribué aux investissements cumulés du groupe à hauteur de 10 milliards de dirhams et à la création de plus de 5 000 emplois. Le groupe est un agrégateur pour environ 80 000 agriculteurs. Alpha s'engage à mettre en œuvre la stratégie du Groupe qui est de devenir un acteur régional majeur du sucre en Afrique, diversifié dans ses activités, durablement créateur de valeur et socialement responsable, en recherchant en permanence la performance et l'innovation.

En 2009, elle a été désignée par la FAO comme agrégateur modèle. Elle s'engage au quotidien pour le développement de l'industrie sucrière et la satisfaction de ses parties prenantes.

Les initiatives d'Alpha en matière de RSE sont nombreuses. Qualité, sécurité et respect de l'environnement sont au cœur de la politique proactive d'Alpha. Elle s'engage à garantir des conditions de travail optimales pour la production d'un produit sain et satisfaisant pour ses clients.

Les actions du groupe lui ont valu un certain nombre de récompenses, dont:

- Label CGEM RSE pour l'ensemble de ses filiales;
- Prix "Top-performer" décerné par Vigeo en 2011;
- Pionniers de la responsabilité sociale des entreprises et de l'économie verte en Afrique" lors du 2e Forum RSE Afrique qui s'est tenu à Tunis en 2013;
- Prix du Rotary Club Mers Sultan "Entreprise citoyenne de l'année 2013";
- Prix "Modèle d'écosystème productif" décerné par les organisateurs du Forum PME et ses partenaires;
- Certification FSSC 22000 délivrée par l'ONSS;
- Triple certification en matière de sécurité, de santé et d'environnement: ISO 9001, OHSAS 18001 et ISO 14001.

D'après l'analyse de l'interface électronique d'Alpha dont nous avons extrait les informations ci- dessus, l'entreprise est pleinement engagée dans le développement durable. Elle mobilise toutes ses ressources pour maintenir ses actions dans cette direction. Alpha dispose d'une fonction de contrôle de gestion appartenant à la direction financière et du contrôle de gestion dotée de bons moyens et de compétences. Nous visons, à travers cette étude, de savoir dans quelle mesure les systèmes de contrôle de gestion de l'entreprise Alpha peuvent-ils contribuer au pilotage de sa stratégie en matière de développement durable et de la RSE, et par conséquent une contribution au pilotage de sa performance globale.

3.3 RESULTATS ET DISCUSSION

3.3.1 RSE ET PERFROMANCE GLOBALE: PERCEPTION DES CONCEPTS

3.3.1.1 RSE

La première question que nous avons posée au responsable interviewé concernait la mise en œuvre de la RSE chez Alpha. Notre objectif avec cette question était de vérifier la place de la stratégie RSE dans la politique globale de l'entreprise, et en même temps de mettre en évidence les actions entreprises dans ce domaine. Avec enthousiasme et fierté, la personne interrogée a déclaré que la RSE reste toujours une priorité pour l'entreprise et fait partie intégrante de sa politique générale.

Il a dit à ce propos: « *La RSE est évidemment au cœur de notre politique. Nous nous engageons depuis longtemps à travailler de manière responsable avec nos partenaires pour créer de la valeur partagée. Chacun peut témoigner de notre responsabilité bien assumée à l'égard de nos parties prenantes. Tout d'abord, nous fabriquons un produit essentiel et important pour notre corps. Nous participons au développement socio-économique de la région dans laquelle nous opérons. Et nous contribuons à l'offre d'emplois, tant directs qu'indirects, en termes de quantité et de qualité. Bref, l'entreprise est un exemple et un modèle à suivre en matière de RSE. Nos nombreuses actions responsables ont valu à notre entreprise plusieurs distinctions, dont le Trophée Top Performer de Vigeo et le label RSE décerné par la CGEM*. ».

3.3.1.2 PERFORMANCE GLOBALE

La recherche de la performance globale est un objectif stratégique de l'entreprise Alpha, comme le confirme la personne interrogée. Il a déclaré: « *Nous parlons d'une entreprise qui cherche toujours à concilier ses intérêts avec ceux de ses partenaires, à partager avec eux la valeur et la richesse qu'elle crée, à réfléchir sérieusement au développement de son environnement, à participer à la création d'emplois et à veiller à qualifier une main-d'œuvre de qualité. Nous parlons d'une entité qui participe en permanence à la résolution des problèmes de notre pays et assume une part de ses soucis, comme dans le cas de la pandémie Covid 19. Nous parlons, Monsieur, d'une entreprise qui contribue par excellence au rapatriement des devises vers notre pays à travers l'exportation de ses produits, notamment vers l'Afrique. Il suffit de regarder les entrées de nos sites pour se rendre compte de la contribution de notre entreprise à l'économie locale. Sans oublier que le respect de l'environnement fait partie intégrante de notre stratégie. Nous sommes certifiés ISO 14001 et détenons le label CGEM RSE grâce à notre gestion responsable de l'environnement. Nous assurons ainsi la sécurité de nos produits et la satisfaction de nos clients. Ce ne sont là que quelques-unes des actions que nous menons pour enrichir notre entreprise et ses partenaires. Je viens d'énumérer quelques exemples de ce que nous faisons pour assurer notre performance et celle de nos partenaires. Ce n'est pas seulement la performance économique que nous recherchons. Nous avons depuis longtemps dépassé la recherche de la seule performance économique. Nous recherchons la performance globale* ». Cette réponse indique que le manager interrogé maîtrise bien le concept de performance globale et peut nous aider à éclairer la gestion de cette performance au sein de cette entreprise. Il a tenté d'énumérer quelques exemples d'actions entreprises par cette entité pour justifier qu'elle est un type d'entreprise à la recherche d'une performance partagée et durable. Ces actions visent non seulement la performance économique, mais aussi la performance sociale et environnementale.

3.3.2 CONTRIBUTION DES SYSTMES DE CONTROLE DE GESTION A LA PERFORMANCE GLOBALE DE L'ENTRPRISE ALPHA

Une partie importante des questions de notre interview a été consacrée au concept des systèmes de contrôle de gestion. Notre objectif tout d'abord est de savoir comment le responsable perçoit ce concept, puis mettre l'accent sur les leviers de contrôle utilisés dans l'entreprise pour piloter la performance globale.

En réponse à notre questionnement, l'interviewé avança: « *Vous savez monsieur, le contrôle de gestion est aujourd'hui beaucoup plus large qu'il ne l'était auparavant, lorsqu'il se limitait à remplir une mission comptable. Aujourd'hui, le contrôle de gestion peut aider les chefs d'entreprise à atteindre leurs objectifs. Le système de contrôle de gestion intervient depuis la définition des objectifs jusqu'à leur réalisation. Il est également une source d'information pour la haute hiérarchie, si celle-ci en a besoin pour prendre des décisions stratégiques. Je peux également ajouter que tout type de stratégie peut être abordé par les systèmes de contrôle de gestion. Vous venez de mentionner le développement durable et la RSE. Je reconnais l'utilité du contrôle de gestion pour soutenir la politique de RSE menée par notre entreprise depuis de nombreuses années. Il a permis d'identifier nos valeurs fondamentales en se référant aux principes du développement durable. Les départements RSE et contrôle de gestion travaillent ensemble pour sensibiliser et communiquer ces valeurs à toutes les parties prenantes de notre organisation. L'élaboration de notre charte interne de développement durable a été une tâche cruciale. La fonction de contrôle de gestion n'a pas été la seule à jouer un rôle dans la définition des règles en la matière. Toutes les fonctions internes et tous nos partenaires ont proposé leurs idées pour contribuer à l'élaboration des règles de notre charte interne de développement durable. De même, lorsqu'un nouvel événement intéressant notre société dont on fait partie survient, comme la pandémie Covid 19 ou la sécheresse, nous l'affrontons avec une approche participative, en demandant à toutes nos parties prenantes de partager leurs connaissances et leurs idées afin de trouver des solutions et de prendre les bonnes décisions. Sans oublier le rôle traditionnel du contrôle de gestion, qui est d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs. En résumé, le système de contrôle de gestion, comme son nom l'indique, est un système dont la mission dépasse celle de la fonction de contrôle de gestion ou celle des contrôleurs de gestion. Il nécessite l'intervention de plusieurs acteurs* ».

Il est aisé de constater que le responsable a une connaissance approfondie de la nouvelle approche du contrôle de gestion. Il a affirmé que le champ d'application de cette dernière a été élargi pour englober non seulement la dimension comptable, mais aussi une dimension non comptable. De même qu'il a confirmé la présence, dans l'entreprise Alpha, des quatre formes

de systèmes de contrôle de gestion identifiées par Simons. Les systèmes de croyances ont permis à l'entreprise d'identifier ses valeurs fondamentales en se basant sur les principes universellement reconnus du développement durable. Comme ils ont contribué à communiquer ces valeurs à toutes les parties prenantes de l'entreprise. Il convient de noter que l'objectif de ces systèmes est de communiquer les orientations à suivre par les employés, de concentrer l'attention sur les éléments clés et d'inspirer et de promouvoir l'engagement en faveur des valeurs de l'entreprise. Les systèmes de garde-fou ont pour leur part contribué à l'élaboration des règles de la charte interne de développement durable de l'entreprise. Seules les grandes entreprises et les plus performantes disposent d'une telle charte. Cette dernière consiste en un ensemble de règles contraignantes destinées à faire comprendre aux employés ce qu'ils ne doivent pas faire par rapport à la question du développement durable, sans pour autant limiter leur créativité. Le troisième levier de contrôle est le contrôle diagnostique qui, selon l'interrogé, aide l'entreprise à réaliser ses objectifs en matière de la RSE. Selon lui, le rôle de ce type de contrôle correspond au rôle traditionnel du contrôle de gestion. Il a pour objectif de surveiller les progrès réalisés par rapport aux objectifs stratégiques importants, de corriger les écarts et d'ajuster et de finaliser les intrants et les processus de manière à ce que les résultats soient plus proches des objectifs. Enfin, les systèmes interactifs permettent à l'entreprise Alpha de surmonter les aléas et de s'adapter à l'incertitude environnementale. Par exemple, lors de la crise de Covid 19 ou de la période de sécheresse, l'interviewé a reconnu l'utilité de ces systèmes pour prendre les décisions les plus judicieuses en mobilisant toutes les parties prenantes à ce sujet.

Nous avons demandé au responsable interrogé de nous parler un peu du contrôle diagnostique. Selon lui, le contrôle diagnostique est un système, un ensemble de règles formelles très précises utilisées par les responsables d'organisation pour évaluer les résultats, les comparer aux objectifs fixés, identifier les lacunes et les corriger. Après avoir exposé sa perception du contrôle diagnostique à travers cette définition, qui semble plus identique à celle présentée par Simons, il ajoute dans le même sens: *« Par rapport à l'objet de votre recherche, le rôle des systèmes de contrôle diagnostique en ce qui concerne la gestion de la performance globale de notre entreprise est important. On peut dire que cela revient principalement à l'usage d'un ensemble d'outils d'évaluation et de mesure de la performance globale, comme le Balanced Scorecard (BSC) et les lignes directrices des normes ISO 26000, ISO 14000, ISO 9001 et OHSAS 18001. Par exemple, le BSC destiné au management de la RSE englobe un ensemble d'indicateurs nous permettant de se renseigner à tout moment sur la santé et la performance globale de l'entreprise. Il permet de faciliter la communication et la compréhension de notre stratégie RSE par l'ensemble de nos personnels. Je tiens à tirer mon chapeau à cet outil, surtout pendant la période Covid 19, qui a été marquée par une succession d'événements majeurs dans notre pays. Dans de telles circonstances, une entreprise responsable ne doit pas rester indifférente à ce qui se passe. Elle est au cœur de cette préoccupation et doit utiliser tous les atouts à sa disposition pour contribuer à limiter l'impact de la crise. Dans la plupart des cas, nos dirigeants se sont appuyés sur le BSC pour prendre leurs décisions. Je crois d'ailleurs que vous êtes conscients de la précieuse contribution que nous avons apportée pendant la pandémie à la gestion de cette crise. Nous citons l'exemple du parrainage par notre entreprise de la réalisation d'un prototype de respirateur artificiel à modes multiples destinés à différents centres médicaux dans notre pays. Un geste aimable dont tous les marocains étaient fiers et reconnaissants ».*

Comme évoqué ci-dessus dans la présentation de l'entreprise Alpha, l'entreprise dispose d'un certain nombre de certifications de premier plan, notamment ISO 26000, ISO 14000, ISO 9001 et OHSAS 18001. Les lignes directrices de ces normes servent de référence et de base pour contrôler la réalisation des objectifs de l'entreprise en matière de RSE. Les systèmes de contrôle diagnostique s'y réfèrent pour évaluer les résultats, les comparer aux objectifs fixés, identifier les lacunes et les corriger. Ils utilisent également le BSC pour mesurer en permanence la performance globale de l'entreprise. Cet outil reste le seul capable d'évaluer la performance globale, malgré l'absence d'un consensus total sur le sujet [23]. Kaplan et Norton (2006) [23] présentent le BSC avant tout comme un système de contrôle diagnostique dont l'objectif est de contrôler la mise en œuvre d'une stratégie délibérée. Ils le considèrent comme le fer de lance d'un système de déploiement de la stratégie depuis le sommet stratégique jusqu'aux unités opérationnelles. Le responsable interviewé a commencé à énumérer les avantages du BSC en termes de mise en œuvre de la stratégie RSE, notamment lors de périodes critiques telles que la pandémie de Covid 19. Durant cette période, Alpha a entrepris des actions responsables et héroïques telles que le sponsoring du développement d'un prototype de respirateur artificiel multi-mode destiné à être utilisé dans différents centres médicaux au Maroc.

Même question lui a été adressée sur les systèmes de contrôle interactif. Il nous a répondu en confirmant l'utilisation par l'entreprise de ce type de contrôle. Selon lui, ce dernier consiste à organiser des réunions, des débats et dialogues sur un événement imprévu se présentant et pouvant avoir un éventuel impact sur la performance globale de notre entreprise. Il a affirmé que la RSE est un corollaire de l'incertitude stratégique, et que l'imprévu est toujours présent. L'entreprise doit toujours être attentive à son environnement et constamment à l'écoute de toutes ses parties prenantes. Il rajoute*: « Une fois on se lâche, notre entreprise s'exposerait à de multiples risques. Les débats et les réunions qui se tiennent pour discuter de ces aléas semblent utiles et bénéfiques à notre entreprise dans la mesure où ils nous apportent des solutions intelligentes aux différents*

problèmes et nous permettent d'opérer des améliorations sur nos stratégies, voire même de créer de nouvelles plus adaptées à notre potentiel et à l'ordre du jour... ».

Ensuite, l'interviewé se mettait à lister de nombreux cas où ils ont fait appel au contrôle interactif.

Il a cité le rôle de ce système dans trois périodes de crise, à savoir: Covid 19, sécheresse et inflation. A l'aide d'une approche participative, l'entreprise a accordé un soutien technique, financier et social à ses collaborateurs et aux agriculteurs partenaires pour surmonter les conséquences de la crise sanitaire. Elle a aussi apporté un soutien financier et technique aux agriculteurs touchés par la sécheresse qui a frappé notre pays ces dernières années. L'entreprise en question a également pris en compte l'effet pervers de l'inflation sur ses collaborateurs, ses consommateurs et ses partenaires dans les différentes transactions qu'elle a conclues avec eux. Il s'agit là d'un exemple concret de l'efficacité des systèmes de contrôle interactif dans la gestion des crises et le pilotage de la performance globale dans un environnement incertain. Nous exposons un extrait de ce qu'il a dit à ce propos: « *le recours aux systèmes interactifs était intense pendant la période Covid 19. Cette crise a pu mettre à genou le monde entier. Les conséquences de cette dernière sur l'économie nationale, le pouvoir d'achat des citoyens, la performance des entreprises, etc. étaient désastreuses. Nous étions au centre de cette préoccupation. Nous avons supporté ce qui nous a directement touchés, et nous avons aussi essayé de partager avec nos partenaires leurs inquiétudes face à cette crise. Nos collaborateurs se sont touchés dans leur santé ainsi que dans leur pouvoir d'achat. De ce fait, nous avons pris en charge leurs salaires même s'ils n'ont pas travaillé pendant le confinement. Les agriculteurs qui nous fournissent les produits agricoles à la base de notre industrie ont également bénéficié d'un soutien financier, technique et social généreux de notre part. Les actions volontaristes et caritatives de notre entreprise ont été dirigées et orientées par une bonne gouvernance. Le contrôle interactif a joué un rôle considérable dans ce cadre. Les réunions, débats... étaient presque quotidiens. Pendant le confinement, nous avons eu recours à diverses techniques pour discuter et solliciter l'avis de nos employés et de nos partenaires sur cette question. Nous avons utilisé par exemple la visioconférence, la messagerie, les groupes privés sur les réseaux sociaux et, bien sûr, les réunions après le confinement dans le siège de l'entreprise, en respectant les règles de distanciation. Cette approche participative via ce contrôle interactif a permis d'aboutir effectivement à des solutions efficaces pour surmonter cette crise avec un minimum de dégâts. C'est grâce à ce système que nous sommes fiers de nos actions durant cette période. J'ajouterai également notre réussite à limiter les effets de la sécheresse sur nos activités, et par conséquent sur nos performances. Comme vous le savez, Monsieur, notre pays est confronté depuis quelques années à une crise de l'eau étouffante. Une pénurie d'eau aurait certainement un impact sérieux sur le secteur agricole, et par conséquent sur l'industrie agro-alimentaire. La recherche de solutions semble bien évidemment nécessaire pour éviter cette crise. Dans ces circonstances, les systèmes interactifs ont également prouvé leur efficacité pour présenter des solutions et de nouvelles stratégies qui intègrent nos intérêts ainsi que ceux de nos partenaires, en particulier les agriculteurs. Nous leur avons apporté un soutien technique et financier pour faire face à la crise de l'eau. Nous avons encouragé, par nos moyens, les agriculteurs à adopter de nouvelles techniques telles que les applications d'azote à libération lente, l'adoption de l'irrigation au goutte-à-goutte et des techniques de culture novatrices. Je peux citer aussi notre contribution favorable à la limitation de l'impact de l'inflation sur les consommateurs, nos collaborateurs et sur nos partenaires. Ces mesures n'auraient pas été possibles sans les nombreuses réunions des différents comités de notre entreprise, particulièrement le comité de direction, le comité des risques et d'audit, le comité stratégique ainsi que le comité environnement et social. ».*

Comme nous l'avons vu dans la partie théorique, l'articulation des leviers de contrôle diagnostique et de contrôle interactif, en ce qui concerne la gestion de la performance globale, se fait soit par glissement d'un levier à l'autre, soit de façon parallèle à partir d'un système de contrôle de gestion « ambidextre » [33]. La combinaison des deux leviers permet d'améliorer la performance globale des entreprises [33]. Dans le présent cas, les systèmes diagnostiques et systèmes interactifs interviennent en même temps pour le pilotage de ladite performance. Les systèmes de contrôle sont utilisés de manière diagnostique afin d'assurer la mise en œuvre de la stratégie définie, et de façon interactive pour contrôler les performances de l'entreprise au niveau sociétal et tenter d'améliorer les stratégies définies initialement. Dans ce cadre, le responsable avança: *« Enfin, et pour ne pas oublier un point important, l'intervention de nos systèmes diagnostiques et interactifs, comme vous les appelez, dans la mise en œuvre des stratégies en question se fait de façon parallèle. Les personnes appelées pour les réunions demandent les données provenant des systèmes diagnostiques afin de soutenir leurs propos. Ainsi, les systèmes diagnostiques s'intéressent aux décisions prises à l'aide des systèmes de contrôle interactif. Il s'agit d'un système de mission continue, pourrait-on dire. ».*

En guise de conclusion, nous comprenons de cet entretien que les quatre leviers de contrôle présentés par le cadre de Simons, pour la gestion de la performance globale, sont présents dans les systèmes de contrôle de gestion de l'entreprise Alpha. De plus, les systèmes de contrôle diagnostique de cette entreprise, en vue d'un pilotage de la performance globale, sont des systèmes identiques à ceux décrits par Simons (1994) [35]. Ils sont alors des systèmes formels de feedback utilisés pour piloter les résultats de l'organisation et pour corriger les écarts par rapport aux standards de performance préétablis [35]. Ils utilisent une série d'outils tels que le tableau de bord prospectif et les lignes directrices des certifications internationalement reconnues dans ce domaine.

Quant aux systèmes de contrôle interactif dans cette entreprise, pour un pilotage de la performance globale, sont décrits conformément à ceux présentés par Simons (1994) [35]. Il s'agit donc de systèmes utilisés par les hauts dirigeants pour impliquer les subordonnés dans le processus de prise de décision par le biais du débat et du dialogue [35]. Dans l'entreprise en question, l'utilité de ce système était indiscutable dans des périodes marquées par une certaine incertitude comme indiqué par l'interrogé.

En outre, les propos du responsable interrogé indiquent que la combinaison des deux leviers dans l'entreprise Alpha, à l'égard de la question RSE, contribue à l'amélioration de la performance globale. L'articulation se fait de façon parallèle à partir d'un système « ambidextre ». C'est-à-dire que les systèmes de contrôle de gestion de cette entreprise utilisent les dispositifs des systèmes diagnostiques en même temps que l'utilisation de ceux des systèmes interactifs. Les premiers visent à déployer la stratégie, tandis que les seconds sont conçus pour favoriser l'émergence de nouvelles stratégies pour une meilleure gestion de la performance globale.

4 CONCLUSION

Dans le cadre de la présente étude, nous rappelons que l'objectif de ce travail de recherche est d'étudier la contribution des systèmes de contrôle de gestion au pilotage de la performance globale des grandes entreprises. L'étude théorique, basée sur l'analyse de l'apport du cadre de Simons et de la théorie des parties prenantes, nous a permis de comprendre comment les systèmes de contrôle de gestion prennent-t-ils part au pilotage de la performance globale au sein des entreprises. Le cadre théorique de ce travail de recherche postule que le pilotage et l'amélioration de la performance globale dans les organisations se fait par l'articulation des leviers de contrôle diagnostique et interactif. Cette combinaison se fait soit par « glissement » d'un levier à l'autre, soit de façon parallèle à partir d'un système de contrôle de gestion « ambidextre ». À travers une étude exploratoire basée sur le cas d'une grande entreprise marocaine opérant dans le secteur de l'agroalimentaire, il s'est avéré que les quatre leviers de contrôle présentés par le cadre de Simons sont présents dans les systèmes de contrôle de gestion de ladite entreprise. Ainsi, le pilotage et l'amélioration de la performance globale de cette entreprise se fait par l'articulation des leviers de contrôle diagnostique et interactif à partir d'un système de contrôle de gestion de performance globale « ambidextre ».

Notre recherche présente des implications managériales et scientifiques importantes dans la mesure où elle met en lumière l'utilité des systèmes de contrôle de gestion dans la formulation et la mise en œuvre des stratégies d'entreprise telles que celles relatives à la RSE. Elle contribue également à sensibiliser les dirigeants d'entreprises à la nécessité de mettre en place des systèmes de contrôle de gestion efficaces et capables de piloter la performance globale de leurs entreprises, comme ceux décrits dans la partie théorique.

Cependant, il parait aussi que notre recherche présente des limites. Le traitement d'une telle question via l'étude d'un seul cas semble insuffisant. Il sera intéressant de mener une étude similaire mais sur plusieurs cas de différentes tailles et appartenant à différents secteurs d'activité. Enfin, nous suggérons pour les futurs travaux de recherche de mener une étude visant à explorer la démarche des systèmes de contrôle de gestion de type « ambidextre » afin d'inspirer les entreprises à reconsolider leurs systèmes de contrôle de gestion pour un meilleur pilotage de leur performance globale.

REFERENCES

[1] Anthony, R. (1965). *Planning and control systems, a framwork for analysis.* Boston: Division of research, Harvard Business School.
[2] Anthony, R. (1988). *The management control fonction.* Boston: The Harvard Business school.
[3] Baret, P. (2006). L'évaluation contingente de la Performance Globale des Entreprises: Une méthode pour fonder un management sociétalement responsable ? *2 ème journée de recherches du CEROS.*
[4] Berland, N. (2014). *Le contrôle de gestion* (éd. 1). Paris: Presses Universitaires de France.
[5] Berland, N., & Essid, M. (2010, Mars). systèmes de contrôle et pilotage de la performance globale. *halshs-00460538*.
[6] Berland, N., & Essid, M. (2011). Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle. *Comptabilité - Contrôle - Audit,* 59-88.
[7] Berthoin, A., & Sobczak, A. (2010). Nouvelles perspectives sur l'engagement des parties. *Hal Open Science*.
[8] Bessire, D. (1999, Septembre). Définir la performance. *Comptabilité-Contrôle-Audit,* 127.
[9] Bonneveux, E., & Calme, I. (2010). Le processus d'appropriation d'une démarche de RSE par des dirigeants de petites entreprises: Rôle et portée d'une démarche collective menée au sein d'un réseau de pairs. *10éme CIFEPME.* université Montesquieu Bordeaux IV.
[10] Bouquin, H. (2004). La notion de performance. *journée d'étude I.A.E. de Tours.* Tours.
[11] Bourguignon, A. (1995, Juillet-août). Peut-on définir la performance ? *Revue Française de Comptabilité,* p62.

[12] Bourguignon, A. (1997). Sous les pavés, la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable: l'exemple de la performance. *Comptabilité, Contrôle, Audit, 3* (1), 89.

[13] Bourguignon, A. (2000). Performance et contrôle de gestion. *encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et audit,* 407.

[14] Bowen. (s.d.). (1953) in Lépineux F. et al. (2016). La RSE la responsabilité sociétale des entreprises: théories et pratiques. Paris: Dunod.

[15] Burlaud, A., & Simon, C. (2013). *Le contrôle de gestion.* Paris: La Decouverte.

[16] Capron, M., & Quairel-Lanoizelée, F. (2004). *Mythes et Réalités de l'entreprise Responsable.* Paris: La Découverte.

[17] Capron, M., & Quairel-Lanoizelee, F. (2005). Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises: l'utopie mobilisatrice de la performance globale. *Journée Développement Durable- AIMS- IAE – IAE d'Aix-en-Provence,* (p. 22).

[18] Carroll. (s.d.). (1979) in Lépineux F. et al. (2016). La RSE la responsabilité sociétale des entreprises: théories et pratiques. Paris: Dunod.

[19] Freeman. (s.d.). (1984) in Lépineux F. et al. (2016). La RSE la responsabilité sociétale des entreprises: théories et pratiques. Paris: Dunod.

[20] Germain, C., & Gates, S. (2007). Le niveau de développement des indicateurs de responsabilité sociale dans les outils de pilotage de contrôle de gestion: une analyse des pratiques des entreprises. *Actes du 28 ème Congrés de l'AFC.* Poitiers.

[21] Germain, C., & Trébucq, S. (2004). La performance globale de l'entreprise et son pilotage: quelques réflexions. *Semaine sociale Lamy,* (p. 35).

[22] Hamdoun, M., & al. (2016). La responsabilité sociale de l'entreprise et la performance financière des entreprises tunisiennes: Rôle médiateur de la réputation et du capital humain. Récupéré sur strategie-aims: https://www.strategie-aims.com/events/conferences/27-xxveme-conference-de-l-aims/communications/.

[23] Kaplan, R., & Norton, D. (2006). *Alignment.* Boston: Harvard Business School Press.

[24] Marquet-Pondeville, S. (2003). L'impact de la stratégie environnementale, des pressions perçues des « stakeholders » environnementaux et de l'incertitude perçue de l'environnement écologique sur un système de contrôle de gestion environnemental formel. *Post-Print halshs-00582803*.

[25] Miles, A., & Huberman, A. (2003). *A.M., Huberman A.M., Analysing Qualitative Data: a.* Bruxelles,: De Boeck.

[26] Naro, G., & Travaillé, D. (2010). Construire les stratégies avec le Balanced Scorecard: vers une approche interactive du modèle de Kaplan et Norton. *Revue Finance Contrôle Stratégie, 13* (2), 33-66.

[27] O'Reilly, A., & Tushman, M. (2004). The ambidextrous organization. *Harvard Business Review, 82* (4), 74-81.

[28] Pesqueux, W. (2004). La notion de performance globale. 5 ème forum international sur « La Performance Globale de l'Entreprise, Université Tunis Carthage, 1 er – 2 Décembre 2004. Tunis.

[29] Preston, & Post. (s.d.). (1975) in Lépineux F. et al. (2016). La RSE la responsabilité sociétale des entreprises: théories et pratiques. Paris: Dunod.

[30] Prévost, P., & Roy, M. (2012). Les études de cas: un essai de synthèse. *Revue Organisations & Territoires, 1* (21), 67–82.

[31] Quairel, F. (2006). Contrôle de la performance globale et RSE. *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.*

[32] Renaud, A. (2013). Les configurations de contrôle interactif dans le domaine environnemental. *Comptabilité Contrôle Audit, 2,* 101-132.

[33] Renaud, A. (2015).: Management et contrôle de gestion environnementale. Paris: Edition EMS.

[34] Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organization and Society, 12,* 357-374.

[35] Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal, 15,* 169.

[36] Simons, R. (1995). Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.

[37] Widener, S. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework ». Accounting,. *Accounting, Organizations and Society 32,* 757–788.

[38] Yin, R. (1994). *Case study research: Design and methods 2.* New York: Thousand Oaks, CA: Sage Publications.