

Contrôle De Gestion Durable: Quels Modèles De Contrôle Dans Les Grandes Entreprises Marocaines

Mustapha Razzouki

Docteur En Sciences De Gestion, Groupe De Recherche INREED, Université Cady Ayyad, Marrakech, Maroc

Abstract

Previous research has shown that management control is essential in helping an organization become more sustainable. However, skepticism has been raised about the existence of management controls in the context of sustainability, particularly regarding their role in promoting sustainability within organizations. Based on Malmi and Brown's (2008) management control framework, this article empirically explores the extent to which large companies have developed a set of formal and informal management control mechanisms and theorizes a sustainability control model. The results show that all companies studied deploy sustainability management controls. The document identifies two approaches to sustainable management control, formal or informal. The results also highlight the need for research to better understand the situations in which formal and informal management control in sustainability could be developed.

Keywords: Management control, sustainable development

INTRODUCTION

Malgré la reconnaissance croissante du rôle majeur que jouent les questions de durabilité dans la réussite des entreprises, il existe peu de connaissances empiriques sur les aspects intra-organisationnels du contrôle de gestion pour le développement durable (Henri et Journeault, 2010). En particulier, la mesure dans laquelle les contrôles de gestion formels et informels soutiennent les organisations dans leurs efforts pour atteindre leurs objectifs de développement durable reste peu étudiée. En effet, jusqu'à récemment, la recherche en comptabilité sociale et environnementale s'est principalement concentrée sur le reporting externe et la responsabilité ou sur le lien entre la responsabilité sociale des entreprises, la gestion environnementale et la performance économique (Henri et Journeault, 2010).

La littérature existante considère le contrôle de gestion comme un moyen d'orienter une organisation vers des objectifs stratégiques et opérationnels (Ouchi, 1977). Dans leur revue de la littérature, Berry et al. (2009) identifient le contrôle de la durabilité comme un thème émergent important. Cependant, même si un nombre croissant de publications affirment que le contrôle de gestion est essentiel à la durabilité des entreprises, seules quelques études empiriques ont étudié les pratiques de contrôle de gestion du point de vue de la durabilité (Gond et al., 2012). La durabilité d'entreprise décrit la recherche d'améliorations substantielles des impacts écologiques et sociaux des entreprises conformément aux limites planétaires et aux objectifs sociétaux tels que les objectifs de développement durable des Nations

Unies en intégrant des perspectives sociales, écologiques et économiques dans la gestion (van Marrewijk, 2003).

Le nombre limité d'études et de connaissances empiriques explique en partie le scepticisme qui a été soulevé quant à l'existence de ces contrôles de gestion dans le contexte du développement durable et notamment quant à leur rôle dans le renforcement des activités de développement durable au sein des organisations (Durden, 2008). Norris et O'Dwyer (2004, p. 177) concluent que « des données récentes suggèrent que, parmi les entreprises qui prennent des mesures spécifiques pour intégrer la durabilité dans la prise de décision organisationnelle, la plupart se concentrent uniquement sur la première composante – la spécification et la communication des objectifs (c'est-à-dire la définition d'objectifs et d'indicateurs de développement durable), les recherches existantes indiquent que les entreprises font peu en ce qui concerne les deux autres composantes du cadre de Norris et O'Dwyer (2004), à savoir le suivi des performances en matière de développement durable et la motivation du développement durable. On peut s'attendre à ce que l'absence de ces éléments nuise aux efforts formels d'une entreprise pour inculquer un comportement approprié à ses employés.

La pratique du contrôle de gestion durable étant restée sous-étudiée à ce jour, cet article étudie empiriquement les caractéristiques du contrôle de gestion durable dans la pratique des entreprises. L'objectif principal de cette recherche exploratoire est d'acquérir une meilleure compréhension de l'existence et des modèles de contrôle de gestion en matière de durabilité, et de tirer des conclusions sur les forces et les lacunes des pratiques actuelles des entreprises.

Le reste de cet article est structuré comme suit. La section suivante passe en revue la littérature sur le contrôle de gestion dans le contexte de la durabilité. La section 3 décrit la méthodologie adoptée. Les résultats et les discussions sont présentés dans la section 4. La section finale présente les conclusions, les contributions, les limites et les recherches futures.

REVUE DE LA LITTÉRATURE

1. Contrôle de gestion

Plus largement, le contrôle de gestion a été défini comme le processus consistant à guider les organisations à travers les environnements dans lesquels elles opèrent afin d'atteindre des objectifs à court et à long terme (Otley et Soin, 2014).

Traditionnellement, le contrôle de gestion est principalement associé à des contrôles formels, comptables (Anthony, 1965). Même si une abondante littérature universitaire a exploré les contrôles formels (tels que les contrôles cybernétiques, les contrôles plus informels tels que les politiques non écrites, les valeurs et les croyances ont également retenu une attention croissante dans la recherche sur le contrôle de gestion (Chenhall, 2003).

Le fonctionnement et la performance des contrôles individuels ont été étudiés par des chercheurs, d'autres ont souligné l'importance de conceptualisations plus larges du contrôle de gestion et la nécessité de comprendre la nature intégrative de ces composants (Malmi et Brown). Dans leur revue de la littérature sur le contrôle de gestion, Berry et al. (2009) décrivent un programme évolutif et élargi du contrôle de gestion qui découle des développements dans trois domaines, à savoir les systèmes de mesure de la performance stratégique tels que le tableau de bord équilibré (Kaplan et Norton, 1992), celui de Simons (1995) des leviers du cadre de contrôle et un cadre intégré de gestion de la performance et de contrôle (Ferreira et Otley, 2009).

Les recherches existantes sur le contrôle de gestion se caractérisent ainsi par une diversité de théories et

de configurations (Speklé et Kruis, 2014). Malgré cette diversité, les similitudes entre les organisations contribuent à réduire l'ambiguïté quant à la manière dont le contrôle de gestion contribue à accroître la probabilité que les employés prennent des décisions et prennent des mesures qui sont dans le meilleur intérêt de l'organisation.

Comme mentionné ci-dessus, une distinction importante dans les contrôles de gestion consiste à différencier les contrôles formels des contrôles informels. Les contrôles formels comprennent des ensembles de structures, de routines, de procédures et de processus spécialement conçus, basés sur des informations aidant les gestionnaires à garantir que les stratégies et les plans d'entreprise sont mis en œuvre ou, si les conditions le justifient, que ces derniers sont modifiés (Maciarelo et Kirby, 1994). Au sein de la catégorie des contrôles formels, le groupe des contrôles comptables a été étudié en profondeur dans des recherches antérieures (Langfield-Smith, 1997). Les contrôles informels, contrairement aux contrôles formels, ne contrôlent pas le comportement au moyen de mesures explicites et vérifiables. Ils couvrent des valeurs, des croyances et des traditions partagées qui guident le comportement des membres du groupe (Simons, 1995). Les employés acquièrent ces valeurs, croyances et traditions grâce à une lecture subtile des signaux relayés par les superviseurs et les collègues. Ces signaux incluent des symboles et des structures informelles. Contrairement à l'autorité formelle, l'autorité informelle fait référence à la capacité des individus à influencer les décisions et les activités organisationnelles d'une manière qui n'est pas prescrite par le système d'autorité formel (Abernethy et Vagnoni, 2004).

2- Contrôle de gestion durable

Motivé par l'intérêt croissant pour la durabilité des entreprises, y compris des concepts connexes tels que la responsabilité sociale des entreprises, un corpus croissant de littérature universitaire sur le contrôle de gestion pour la durabilité a émergé (Maas et coll., 2016). Un intérêt considérable a porté sur l'émergence de nouvelles formes de comptabilité et de contrôle pour la durabilité (telles que l'éco-contrôle, les indicateurs sociaux, les systèmes de comptabilité analytique des flux de matières ou les concepts de valeur des parties prenantes) et sur la manière dont un plus grand niveau d'intégration des questions environnementales et sociales dans les systèmes de contrôle peuvent soutenir l'intégration stratégique de la durabilité dans les organisations (Gond et al., 2012). Il est avancé que le contrôle de gestion joue un rôle central dans le soutien de stratégies ou de programmes orientés vers la durabilité (Gond et al., 2012).

Sur la base de la discussion ci-dessus, les contrôles de gestion du développement durable peuvent être considérés comme incluant tous les dispositifs et systèmes que les managers développent et utilisent pour garantir de manière formelle et informelle que les comportements et les décisions de leurs employés sont cohérents avec les objectifs et stratégies de développement durable de l'organisation. Concrètement, ces systèmes traitent de l'interaction entre les entreprises, la société et l'environnement (Bennett et James, 1997). Jusqu'à présent, le terme « contrôle de gestion durable » a été discuté sporadiquement dans la littérature et quelques publications affirment que le contrôle de gestion est essentiel pour promouvoir la durabilité au sein d'une organisation (par exemple Norris et O'Dwyer, 2004; Henri et Journeault, 2010; Gond et al., 2012). Toutefois, un nombre limité de publications sur le sujet ont pu être identifiées. La littérature sur le contrôle de gestion durable étant encore limitée, les recherches sur le(s) pilier(s) environnemental(s) et/ou social(s) du développement durable sont considérées comme faisant partie de la (large) littérature sur le contrôle de gestion durable.

III. MÉTHODOLOGIE DE RECHERCHE

1. Conception de la recherche

Cette recherche vise à déterminer si et comment les grandes entreprises mettent en place un contrôle de gestion pour atteindre leurs objectifs de développement durable. Par conséquent, pour assurer la cohérence interne entre la question de recherche, travaux antérieurs et contributions théoriques projetées, une approche exploratoire a été adoptée. La revue de littérature ci-dessus identifie le contrôle de gestion comme un concept large, soulignant ainsi le défi de développer des applications pratiques dans les entreprises. Malmi et Granlund (2009) appellent à utiliser des théories davantage orientées vers la pratique en matière de contrôle de gestion et proposent un cadre conceptuel, adopté dans notre étude, intitulé contrôle de gestion « as a package » (Malmi et Brown, 2008), adapté pour examiner les pratiques des entreprises. Lequel cadre repose sur cinq mécanismes de contrôle de gestion formels et informels :

- o Planification (y compris la planification à long terme et la planification d'action)
- o Contrôles cybernétiques (y compris les systèmes budgétaires et de mesure)
- o Récompense et compensation
- o Contrôles administratifs (y compris la structure de gouvernance, la structure organisationnelle et les politiques et procédures)
- o Contrôles culturels (y compris les clans, les valeurs et les symboles)

2. Échantillon

Pour permettre une analyse qualitative exploratoire, notre étude a cherché à impliquer un groupe d'entreprises suffisamment grand pour atteindre une saturation théorique. Pour commencer, nous avons utilisé la liste de classement des 500 plus grandes entreprises marocaines, ce qui correspond au champ de cette étude. Les grandes entreprises disposent de ressources qui leur permettent de développer leurs propres approches pour aborder des sujets nouveaux et stimulants. Ainsi, la taille de l'entreprise devrait jouer un rôle dans la recherche d'entreprises dotées de pratiques de contrôle de gestion étendues qui abordent également la durabilité. L'échantillon anonymisé est présenté dans le tableau 1:

Tableau 1 : Description de l'échantillon.

Nombre d'entreprise Secteur d'activité

Nombre d'entreprise	Secteur d'activité
5	Agroalimentaire
5	Industrie pharmaceutique
6	Services

3. Collecte de données

Les données ont été collectées au moyen d'entretiens semi-directifs menés avec le responsable de chaque entreprise. Les entretiens face à face ont duré en moyenne environ une heure. Des notes détaillées ont été prises afin de documenter les entretiens. En plus des entretiens, des informations accessibles au public telles que des rapports annuels, des rapports de développement durable, des déclarations politiques ou des articles de presse sur les récompenses, événements et actions en matière de développement durable et des documents de pilotage internes (tels que des tableaux de bord, un code de conduite interne ou des politiques de récompense) ont été récupérés et analysés.

IV. RÉSULTATS ET DISCUSSION

Notre échantillon comprenant des entreprises considérées comme parmi les « plus performantes » en termes de développement durable, nous nous attendions à trouver certains contrôles de gestion dans les entreprises de l'échantillon. Cinq mécanismes formels de contrôle de gestion ont été observés dans l'ensemble de l'échantillon, quoique dans une mesure variable : planification à long terme et à court terme, contrôles cybernétiques et structure organisationnelle formelle. Moins de preuves ont pu être identifiées quant à l'existence de récompenses et de compensations. Des contrôles culturels ont été observés à des degrés divers dans la plupart des entreprises.

Les entreprises de l'échantillon sont de grandes sociétés soumises à la législation sociale et environnementale. Comme au cours des deux dernières décennies, une grande partie du développement de la gestion environnementale et sociale a été dominée par la législation dans les domaines de la santé et de la sécurité de l'environnement et du travail et par les normes internationales (telles que la norme environnementale (ISO 14001) de l'Organisation internationale de normalisation (ISO) et la série d'évaluations de la santé et de la sécurité au travail (OHSAS) 18001 de la British Standards Institution. On pourrait raisonnablement s'attendre à ce que toutes les grandes entreprises adhèrent aux normes internationales et aux contrôles formels associés en matière de planification, de contrôles cybernétiques et administratifs.

Les différentes composantes du contrôle de gestion révèlent des détails supplémentaires sur leur existence et leur intégration dans les systèmes de contrôle de gestion établis. Ceux-ci sont présentés dans les sous-sections suivantes.

1- La planification

Étant donné que la complexité de nombreuses questions liées au développement durable ne peut être abordée uniquement par des actions à court terme, il n'est guère étonnant que 15 des 16 entreprises de l'échantillon exercent une certaine forme de planification à long terme en ce qui concerne leurs activités de développement durable. Cependant, seuls dix d'entre eux approuvent un plan d'action écrit pour opérationnaliser les objectifs de durabilité. Alors que 15 entreprises sur 16 prévoient au moins des éléments sociaux ou environnementaux dans leur planification, seules 9 entreprises envisagent à la fois des questions sociales et environnementales. Les 7 autres entreprises choisissent de se concentrer sur l'un ou l'autre : 5 des 17 entreprises se concentrent sur la planification de la performance environnementale plutôt que sociale et 2 se concentrent sur les questions sociales uniquement dans la planification.

En outre, 10 des 16 entreprises ont pu démontrer l'intégration d'une planification de durabilité à long terme ou d'actions dans leurs processus de gestion de base. Un niveau élevé d'intégration a été observé dans 8 des entreprises de l'échantillon. Un exemple de niveau élevé d'intégration est la prise en compte d'objectifs sociaux et environnementaux explicites dans la stratégie communiquée par l'entreprise.

2- Le contrôle cybernétique

Les différents contrôles cybernétiques (budgets, systèmes de mesure financiers, non financiers et hybrides) ont été observés dans l'ensemble des 17 entreprises, quoique à des degrés divers. Les budgets sont appliqués à la gestion des performances sociales et environnementales dans les entreprises de l'échantillon. De même, il a été observé que les systèmes de mesure financiers, non financiers et hybrides trouvent une application étendue dans le contrôle de gestion pour la durabilité ; ils servent de base pour capturer des aspects partiels de la durabilité tels que les progrès en matière d'éco-efficacité.

Dans les cas où les contrôles cybernétiques n'étaient pas appliqués aux aspects sociaux et économiques des entreprises, ils l'étaient uniquement aux questions environnementales.

Une autre similitude entre les entreprises en termes de disponibilité du contrôle cybernétique est l'intégration limitée des différents indicateurs axés sur la durabilité dans un système unique. Autrement dit, le contrôle de gestion visant à lier la performance économique à la performance sociale ou environnementale a été rarement observé.

3- Les récompenses et les incitations

Les récompenses étaient l'élément de contrôle de gestion le plus rarement appliqué, avec seulement 4 des 16 entreprises appliquant des récompenses pour la réalisation des objectifs de développement durable. Dans les cas où des systèmes de récompense ont été utilisés en ce qui concerne les performances en matière de développement durable, les performances des cadres supérieurs ont été affectées dans tous les cas ; en outre, deux des quatre entreprises ont étendu le système de récompense aux cadres intermédiaires.

Au cours des entretiens, nous avons reçu deux explications expliquant pourquoi les systèmes de récompenses et d'incitations comptent parmi les moins appliqués des cinq catégories de contrôle de gestion. Premièrement, la direction peut ne pas être intéressée à poursuivre des objectifs de durabilité qui contredisent les objectifs financiers. Par conséquent, les employés sont uniquement motivés à œuvrer pour atteindre les objectifs de durabilité qui améliorent également la performance financière. La deuxième explication était la motivation intrinsèque des salariés à contribuer aux performances de développement durable de l'entreprise. Dans ce cas, la motivation externe est moins nécessaire ou peut même être contre-productive en évinçant la motivation intrinsèque pour atteindre les objectifs économiques.

4- Le contrôle administratif

L'existence de contrôles administratifs a été observée en ce qui concerne i) les politiques et procédures et ii) la structure formelle. Toutes les entreprises de l'échantillon avaient mis en place des politiques et procédures liées au développement durable. Ceux-ci sont de nature variée : alors que toutes les entreprises disposaient d'un code de conduite ou d'un type de document similaire, sept de ces entreprises ont également présenté des lignes directrices permettant à leurs employés de suivre des codes de conduite plus abstraits. En outre, les systèmes de gestion environnementale et sociale, par ex. conformément aux normes ISO 14001 ont été observés dans tout l'échantillon.

Il n'est pas surprenant que les entreprises étudiées disposaient d'une structure formelle de gestion du développement durable, généralement sous la forme d'un département de développement durable à services partagés. Néanmoins, nous avons pu identifier des différences dans ces structures formelles. Dans 7 des 16 entreprises, le responsable du développement durable rendait compte directement à un membre du conseil d'administration en charge des questions liées au développement durable. En conséquence, ces 7 entreprises ont adopté une approche assez intégrée pour appliquer des contrôles administratifs aux questions de durabilité. Dans les 9 cas restants, le responsable du développement durable relevait du chef du département concerné, tel que le directeur financier ou le responsable de la communication.

5- Le contrôle culturel

De nombreuses preuves de l'application de contrôles culturels ont été obtenues dans 10 des 16 entreprises étudiées. Des contrôles culturels ont également été observés dans le reste de l'échantillon, quoique dans une moindre mesure. Nous avons observé une multitude de contrôles culturels dans l'échantillon.

La disponibilité d'une plate-forme intranet servant de support pour discuter des questions de développement durable et diffuser des informations à leur sujet ainsi que des e-mails internes traitant du développement durable était l'approche la plus largement adoptée pour promouvoir un comportement des employés orienté vers le développement durable. Viennent ensuite des événements internes à l'entreprise organisés dans le respect de considérations sociales et environnementales et des opportunités de participation à des projets communautaires (bénévolat). D'autres contrôles culturels tels que (i) les valeurs partagées exprimées par différents managers lors des entretiens, (ii) l'accent social et environnemental dans les rapports annuels et (iii) les symboles visuels de durabilité tels que l'architecture (par exemple les bâtiments verts), ou des symboles sur les lettres (par exemple « pensez à l'environnement avant d'imprimer cet e-mail ») ont également été observés à des degrés divers dans toutes les entreprises de l'échantillon.

V. CONCLUSIONS

Cet article exploratoire étudie le contrôle de gestion durable dans les grandes entreprises marocaines et découvre des modèles de contrôle distinctifs dans les pratiques organisationnelles. L'analyse des approches formelles et informelles du contrôle de gestion révèle que les entreprises ayant des contrôles formels plus prononcés ont tendance à avoir des systèmes de contrôle culturel moins développés et vice versa.

Des arguments existent en faveur de chaque modèle. On peut toutefois prévoir qu'à long terme, les entreprises reviendront probablement aux deux approches, dans la mesure où les contrôles de gestion formels et informels sont complémentaires et peuvent se renforcer mutuellement. Se concentrer uniquement sur un seul type de contrôle de gestion, formel ou informel, comporte un risque de conflits organisationnels internes. Les résultats empiriques de cette étude et la pertinence de l'interaction entre les contrôles formels et informels pour l'efficacité du SCG mettent en évidence les domaines sur lesquels les entreprises ont du mal à concentrer leurs efforts à l'avenir.

Les résultats aident à développer la proposition selon laquelle les contrôles de gestion dominés par la culture ou formellement établis sont adaptés à la gestion du développement durable. Le défi de la recherche consiste donc à identifier les facteurs qui influencent l'adoption de l'un ou l'autre système et à déterminer si différents types d'organisations sont particulièrement adaptés à l'un ou l'autre type de contrôle de gestion durable. L'étude du comportement des entreprises peut permettre d'identifier les problèmes qui les empêchent d'utiliser le contrôle de gestion pour mettre en œuvre efficacement le développement durable.

Les résultats de la recherche ont plusieurs implications pour la pratique. Avant tout, la classification proposée basée sur le cadre de Malmi et Brown (2008) aide les managers à analyser les programmes de contrôle qu'ils ont adoptés et à les aligner sur leur objectif. Cela permet aux ressources organisationnelles de se concentrer sur les contrôles de gestion, qu'ils soient informels ou formels, qui remplissent leur objectif de la manière la plus efficace et/ou efficiente. Deuxièmement, nos recherches indiquent que les dirigeants des grandes entreprises ont tendance à suivre une approche formelle ou

informelle du contrôle de gestion et que la plupart pensent actuellement que les comportements liés au développement durable pourraient être plus facilement influencés par des contrôles informels plutôt que formels.

REFERENCES

1. Than Anthony, R. 1965. *Planning and control systems: A framework for analysis*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
2. Berry, A., Coad, A., Harris, E., Otley, D. and Stringer, C. 2009. Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review* 41, 2-20.
3. Chenhall, R.H. 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28, 127–168.
4. Durden, C. 2008. Towards a socially responsible management control system. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 21, 671–694.
5. Ferreira, A., Otley, D. 2009. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research* 20, 263–282.
6. Gond, J.-P., Grubnic, S., Herzig, C., Moon, J. 2012. Configuring management control system: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research* 23, 205–223.
7. Henri, J.-F., Journault, M. 2010. Eco-control: the influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting, Organizations and Society* 35, 63–80.
8. Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package -opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
9. Norris, G., & O'Dwyer, B. (2004). Motivating socially responsive decision making: the operation of management controls in a socially responsive organisation. *The British Accounting Review*, 36(2), 173-196.
10. Otley, D., Soin, K. 2014. Management control and uncertainty. In D. Otley, K. Soin (eds.) *Management Control and Uncertainty* (30–46). London, Palgrave Macmillan UK.
11. Ouchi, W. 1977. The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative Science Quarterly* 22, 95–113.
12. Simons, R. 1995. *Levers of control*. Harvard Business School Press, Cambridge.
13. Speklé, R., Kruis, A.-M. 2014. Management control and uncertainty. In D. Otley, K. Soin (eds.) (pp. 30–46). London: Palgrave Macmillan UK
14. Van Marrewijk, M. 2003. Concepts and definitions of CSR and corporate sustainability. Between agency and communion. *Journal of Business Ethics* 44, 95–105.
15. Kaplan, R. S. and Norton, D. P. 1992. *The balanced score card : measures that drive performance*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
16. Maciarello, J. A., Kirby, C. J. 1994. *Management Control Systems: Using Adoptive Systems to Achieve Control*. Prentice Hall, Englewood Cliffs.
17. Langfield-Smith, K. 1997. Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society* 22, 207–232.
18. Abernethy, M. A., Vagnoni, E. 2004. Power, organization design and managerial behaviour. *Accounting, Organizations and Society* 29(3), 207-225.

19. Maas, K., Schaltegger, S., Crutzen, N. 2016. Advancing the integration of sustainability measurement, management and reporting., Journal of Cleaner Production 136.