

## Le contrôle de gestion environnemental : une perspective contingente face aux défis environnementaux

### Environmental management control : a contingent perspective for environmental challenges

Auteur 1 : NADAH Touria,

**NADAH Touria**

Doctorante, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales - Agdal -

Université Mohamed V - Rabat

Laboratoire de recherches en Sciences de gestion Maroc

[Touria.nadah@gmail.com](mailto:Touria.nadah@gmail.com)

**Déclaration de divulgation** : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

**Conflit d'intérêts** : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

**Pour citer cet article** : NADAH .T (2020), « le contrôle de gestion environnemental: une perspective contingente face aux défis environnementaux », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 3 » pp: 099-121.

Date de soumission : Novembre 2020

Date de publication : Décembre 2020

DOI : 10.5281/zenodo.5535656



Copyright © 2020 – ASJ



---

## Résumé

Le présent papier consiste à mettre de l'éclairage sur un concept qui est, en pratique, timidement adopté, et qui devient cependant indispensable pour toute organisation soucieuse de la protection et la sauvegarde des milieux naturels. Il s'agit bel et bien, du contrôle de gestion environnemental qui constitue dorénavant la pierre angulaire du management environnemental.

Ainsi, et sur la base d'une revue de littérature approfondie, notre article mettra en exergue l'importance de ce dispositif, et apposera le point sur ses fondements, spécificités et outils jugés nécessaires pour son exécution.

**Mots clés : Contrôle de gestion, environnement, management.**

## Abstract

This paper consists of shedding light on a concept which is, in practice, timidly adopted, and which is however becoming essential for any organization concerned with the protection of natural environments. It is in fact, Environmental Management Control : the cornerstone of environmental management.

Thus, and on the basis of a literature review, our article will highlight the importance of this device, and will focus on its foundations, specificities and tools deemed necessary for its implementation.

**Keywords : Management control, environment, management.**

---

## Introduction

Les pressions sur l'environnement au niveau mondial ne cessent de s'accroître et de se compliquer, causant des dégradations alarmantes de l'environnement naturel et induisant des déséquilibres, qui souvent sont irrévocables. La détérioration des différentes composantes des milieux naturels revêt une grande importance qu'elle compromet parfois les moyens de subsistance des populations particulièrement dans les zones les plus vulnérables. Ceci a poussé la communauté internationale à développer maints instruments dans le cadre de la protection des milieux naturels et la promotion du développement durable.

L'engagement vers le développement durable ou vers la Responsabilité Sociale des Entreprises (RSE) a poussé davantage d'entreprises à introduire l'environnement dans leur gestion, tant sur le plan opérationnel que stratégique, chose qui exige une démarche de reddition d'informations sociétales, et en particulier environnementales, ce qui conduit par conséquent, à une construction progressive de l'information de management environnemental (Perrin, 2003<sup>1</sup>) et notamment le renseignement sur la performance de la dimension environnementale des organisations.

Dans cette optique, il y a eu naissance d'une nouvelle forme de contrôle, qui permet aux entreprises de piloter leurs performances environnementales et de rendre des comptes aux parties prenantes. L'émergence de ce nouveau contrôle, baptisé « contrôle de gestion environnemental » (ou d'éco-contrôle par Henri et Journeault, 2010<sup>2</sup>), est étroitement liée aux pressions institutionnelles. Ces dernières émanent : de l'Etat, des institutions internationales comme l'ONU (avec son Global Compact), l'ISO (avec la norme environnementale ISO 14001), la GRI (Global Reporting International), ou encore des organisations professionnelles. Ainsi, « comme le montrent à la fois la théorie des parties prenantes et la théorie néo-institutionnelle, les entreprises n'ont pas le choix. Elles doivent rendre compte de

---

<sup>1</sup> Perrin F. (2003), La construction d'un système d'information environnemental, d'une logique de communication à une logique de valorisation, Thèse de doctorat, I.A.E., Université Grenoble 2.

<sup>2</sup> Henri, J-F. & Journeault, M. (2010) "Eco-control : the influence of management control system on environmental and organizational performance", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, Issue 1, p. 63–80.

---

leurs performances environnementales et donc instaurer un contrôle de gestion environnemental, soit parce qu'elles sont contraintes par des parties prenantes, soit parce que l'environnement institutionnel les y conduit.» (Janicot, 2007, p. 50<sup>3</sup>).

Ce point de départ étant posé, cet article consiste à mettre une emphase sur le dispositif du contrôle de gestion environnemental, en explorant les questions suivantes :

Quels concepts considère-t-on comme fondements du contrôle de gestion environnemental ?

Quelles sont les spécificités de ce dispositif ?

Quels sont les instruments ou outils jugés nécessaires pour sa mise en place ?

Ces questions seront abordées à travers trois parties, la première sera consacrée aux fondements théoriques du concept du contrôle de gestion environnemental, la seconde sera dédiée au traitement de sa définition et catégorisation, et la troisième et dernière partie mettra le point sur quelques outils du contrôle de gestion environnemental considérés comme primordiaux pour sa mise en place.

---

<sup>3</sup> Janicot, L. (2007). Les systèmes d'indicateurs de performance (IPE), entre communication et contrôle. Comptabilité - Contrôle - Audit 13 (1):47-68.

---

## 1. Les fondements théoriques : concepts et cadrage

Dans cette partie on va traiter les principaux concepts considérés comme des fondements de base du contrôle de gestion environnemental. Ainsi, on fera un panorama sur leurs naissances, leurs définitions et leurs principaux outils.

### 1.1 Le contrôle de gestion :

La naissance du contrôle de gestion, est concomitante avec l'évolution des grandes entreprises aux Etats-unis. Vu que la taille de ces dernières ne permettait plus le contrôle direct par le dirigeant. Le terme contrôle de gestion s'entend ici dans l'acception anglo-saxonne de *management control* : plus que de vérifier, il s'agit de maîtriser la gestion, d'avoir la situation sous contrôle.

R. Anthony, le père incontesté de la discipline académique du contrôle de gestion, définit ce dernier comme étant : « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente<sup>4</sup>, pour la réalisation des objectifs de l'organisation » (Anthony, 1965<sup>5</sup>).

Cette définition a fait l'objet d'une évolution par le même auteur : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation afin de mettre en œuvre les stratégies de l'organisation. » (Anthony, 1988<sup>6</sup>, p.6).

Une autre définition a été proposée dans la littérature récente voit le contrôle de gestion comme : « Les processus et procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation. » (Simons, 1995<sup>7</sup>, p.5).

---

<sup>4</sup> Efficace par rapport à la réalisation des objectifs fixés, et efficiente par rapport à l'utilisation minimale des ressources pour atteindre ces objectifs.

<sup>5</sup> Anthony, R.N. (1965). Planning and Control Systems: A framework for Analysis. Harvard Business School Division of Research.

<sup>6</sup> Anthony, R.N. (1988). The management control function. Boston: Harvard Business School Press

<sup>7</sup> Simons, R. (1995). Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston: Harvard Business School Press.

Les phases du contrôle de gestion correspondent au processus traditionnel de management, qui coïncide en lui-même avec la Roue de Deming (PDCA)<sup>8</sup> de Williams Edwards Deming :

- « Plan » ou « Phase de prévision » : consiste à définir les objectifs et fixer les moyens nécessaires à mettre à disposition.
- « Do » ou « Phase d'exécution » : se déroule à l'échelon des entités de l'organisation et consiste à exécuter le plan d'action défini par les dirigeants.
- « Check » ou « Phase d'évaluation » : consiste à confronter les résultats aux objectifs souhaités, à mettre en évidence les éventuels écarts et en déterminer les causes afin de prendre des mesures correctives.
- « Act » ou « Phase d'apprentissage » : permet, sur la base des écarts détectés de faire améliorer l'ensemble du système de prévision par apprentissage.

## 1.2 La responsabilité sociale des entreprises (RSE) :

D'après nos différentes recherches sur l'origine de la notion de RSE, on constate que certains voient qu'elle est née durant le « New Deal »<sup>9</sup>, et qu'elle s'est développée aux Etats Unis dans les années 1950-1960, puis en Europe à la fin des années 1990, dans un contexte de mondialisation et de déréglementation de l'activité économique. La RSE s'est notamment développée suite au sommet de la Terre en 1992 à Rio de Janeiro, à la parution du livre vert<sup>10</sup> en 2001 et surtout au sommet de Johannesburg en 2002.

D'autres voient que les prémices de la RSE reviennent à une période bien avant, vu que, certains patrons se comportaient déjà de façon « socialement responsable » envers leurs employés, en mettant à leur disposition des avantages, tels que : la prise en charge de l'éducation de leurs enfants, des services sociaux, etc.

Ainsi, et sur la base de nos différentes lectures on peut dire que plusieurs versions existent pour expliquer l'arrivée de la RSE, et il est fréquent de trouver plusieurs mouvements considérés comme fondateurs de la RSE telle qu'on la connaît aujourd'hui.

<sup>8</sup> Modèle utilisé en management de qualité, afin d'assurer une amélioration continue de la qualité dans une organisation.

<sup>9</sup> Le New Deal : est le nom donné par le président des États-Unis Franklin Delano Roosevelt à sa politique interventionniste qui s'est déroulée entre 1933 et 1938, pour soutenir les couches sociales les plus pauvres, amplifier une réforme innovante des marchés financiers et stimuler une économie meurtrie depuis le krach de 1929.

<sup>10</sup> « Le Livre Vert – Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises » est une publication de la Commission Européenne en 2001 qui pose la première pierre d'une politique européenne de RSE.

La définition de la RSE donnée par la Commission européenne : "Intégration volontaire par les entreprises de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes."

Il est primordial de signaler qu'il ne faut pas faire l'amalgame entre la responsabilité sociétale des entreprises et le mécénat. Vu que, la première s'applique au cœur du métier de l'entreprise, dans les domaines où elle est reconnue comme efficace (Laville, p.38)<sup>11</sup>, alors que, le second s'effectue séparément de l'activité de l'entreprise.

Le besoin de fournir aux entreprises des moyens d'assumer leur responsabilité sociale a donné lieu au développement d'une trousse à outils, nous verrons dans ce qui suit quelques exemples de ces derniers :

- La norme de référence (ISO 26000) : définit comment les entreprises (et plus largement les organisations) peuvent et doivent contribuer au développement durable. Elle est publiée depuis fin 2010 et, elle encadre de nombreux principes de RSE : rendre des comptes, transparence, comportement éthique, reconnaissance des parties prenantes, respect du principe de légalité, prise en compte des normes internationales de comportement, respect des droits de l'Homme.
- L'écoconception : consiste à concevoir des produits et des services prenant en compte des soucis écologiques.
- Les rapports RSE : maintes entreprises produisent annuellement un rapport de responsabilité sociale. Par ailleurs, le Global Reporting Initiative – GRI - propose des indicateurs normalisés de performance sociale et environnementale auxquels peuvent se référer les entreprises pour produire leur rapport de RSE.

### **1.3 Le management environnemental :**

La Conférence de Stockholm du 5 au 12 juin 1972 pour les Nations unies constitue un événement incontournable déclarant les droits et les devoirs de l'humain envers l'environnement. Il s'en suivra d'une panoplie de conférences et d'accords entre les différents Etats afin de s'engager peu à peu dans une démarche plus écologique.

---

<sup>11</sup> Élisabeth Laville, L'Entreprise verte, Village Mondial, pages 34-38.

---

La norme ISO 14001 publiée en 1996 et révisée en 2004 permet de mettre en place un système de management environnemental en entreprise.

Le Management Environnemental s'inscrit dans une logique de développement durable.

L'outil de gestion du management environnemental est le système de management environnemental (SME). Ce dernier doit s'appuyer sur une véritable politique environnementale.

Ainsi, les étapes de la mise en place d'un SME peuvent être résumées comme suit :

- Engagement et Planification : consiste à lancer officiellement la démarche, réaliser un état des lieux, envisager les plans d'actions prioritaires et formaliser les engagements.
- Mise en œuvre et Déploiement : il s'agit d'élargir le champ couvert par le système de gestion de l'entreprise en y ajoutant des éléments essentiels d'un SME tels que la politique environnementale, la réglementation et les aspects environnementaux.
- Amélioration et Performance : consiste à finaliser le déploiement d'un système de management conforme à ISO 14001 en complétant la démarche en place avec les items d'amélioration continue, de suivi des performances et d'efficacité organisationnelle.

## **2. Conciliation entre l'environnement naturel et le contrôle de gestion : l'émergence du contrôle de gestion environnemental (CGE)**

Comme vu précédemment la naissance du contrôle de gestion environnemental est le fruit d'une combinaison entre le management et la conscience des organisations de l'envergure de protection de l'environnement. Par conséquent, au niveau de cette partie on tentera d'apporter des éclaircissements concernant ce concept.

### **2.1 Essai de définitions :**

Dans un sens conventionnel le contrôle de gestion est un « ensemble de processus et de dispositifs qui, dans les organisations, orientent les décisions, les actions, les comportements pour les rendre cohérents avec des objectifs à long et moyen terme, et qui s'appuient sur des systèmes d'information » (Bouquin, 1994)<sup>12</sup>. Nonobstant, le CGE (environmental management control ou EMC en anglais) est un concept qui peut être appréhendé comme une

---

<sup>12</sup> Bouquin, H. (2010). Le contrôle de gestion. 9ème édition, Paris: Presses Universitaires de France.

extension du contrôle de gestion traditionnel (Anthony 1988<sup>13</sup>, Simons 1995<sup>14</sup>) ou comme une convergence du contrôle de gestion vers le management environnemental (Boiral 2007<sup>15</sup>, Renaud 2009<sup>16</sup>).

### **2.1.1 Le contrôle de gestion environnemental : une extension de la fonction du contrôle de gestion « classique » ou « traditionnel » :**

Le contrôle de gestion a été défini successivement par Anthony, à près de 20 ans de distance, 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 (1965), puis comme le processus par lequel les managers influencent les autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation (1988). En fonction de ses deux définitions complémentaires, un contrôle de gestion environnemental peut être perçu comme une extension du contrôle de gestion « classique » au domaine de l'environnement naturel. En effet, selon Capron et Quairel<sup>17</sup> (1998), il s'agit de « tout processus mis en place pour assurer le pilotage de l'organisation en cohérence avec sa stratégie et ses objectifs environnementaux ». Plus concrètement, « ce contrôle se construit dans les entreprises à travers l'émergence d'un système d'indicateurs environnementaux. Ce dernier existe actuellement entre communication externe et contrôle interne de la performance » (Janicot, 2007, p.64<sup>18</sup>). Dans ce contexte, il ne semble pas déroger à la fonction charnière du contrôle de gestion « classique » qui est la mise en œuvre de la stratégie d'une entreprise.

---

<sup>13</sup> Anthony, R.N. (1988). The management control function. Boston: Harvard Business School Press.

<sup>14</sup> Ibid.

<sup>15</sup> Boiral, O. (2007). Environnement et gestion : de la prévention à la mobilisation. Québec: Les Presses de l'Université Laval.

<sup>16</sup> Renaud, A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental : quels rôles pour le contrôleur de gestion ? Comptabilité- Contrôle-Audit 20 (2) : 67-94.

<sup>17</sup> Capron, M., Quairel, F. (1998). Contrôle de gestion et pilotage des performances sociétales. 19e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Nantes.

<sup>18</sup> Ibid.

### **2.1.2 Le contrôle de gestion environnemental : une convergence vers le management environnemental :**

Le CGE peut aussi être perçu comme « un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ou faire émerger les stratégies vertes de l'organisation » (Renaud 2014). « On entend par stratégies vertes ou environnementales la prise en compte de l'environnement naturel dans les stratégies concurrentielle, politique et industrielle de l'organisation » (Martinet et Reynaud 2004<sup>19</sup>).

Antheaume<sup>20</sup> s'est éloigné de la fonction classique du contrôle de gestion et a donné au contrôle de gestion environnemental une définition qui a plus tendance vers le management environnemental : « Le contrôle de gestion environnemental est un ensemble d'outils qui permettent de collecter des données sur l'état de raréfaction des ressources naturelles liées à l'activité d'une organisation et d'effectuer une allocation de ressources interne, qui pose comme contrainte prioritaire le maintien des capacités de régénération des écosystèmes, et incite les employés à respecter cette contrainte. Les données collectées doivent aussi permettre l'information des tiers sur la manière dont l'entreprise contribue à maintenir intactes les capacités des écosystèmes. »

### **2.2. Les principales motivations d'une action environnementale :**

Les organisations se trouvent de plus en plus dans l'obligation d'assurer leurs responsabilités face à la dégradation de l'environnement naturel. Sophie Marquet-Pondeville<sup>21</sup> a signalé trois motivations principales qui poussent les organisations à entreprendre des actions environnementales ; des motivations d'ordre économique, des motivations liées aux pressions imposées à l'entreprise par différents acteurs et des motivations éthiques de responsabilité sociale.

- Les motivations d'ordre économique : en l'occurrence la construction d'une image verte de l'entreprise dans le cadre de sa stratégie marketing, la différenciation par rapport aux

---

<sup>19</sup> Martinet, A., & Reynaud, E. (2004). *Stratégies d'entreprise et écologie*. Paris: Economica.

<sup>20</sup> Antheaume, N. (2013). *Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l'art*. Comptabilité - Contrôle - Audit 19 (3): 9-34.

<sup>21</sup> Sophie Marquet-Pondeville (2003), « Le contrôle de gestion environnementale : une étude empirique du cas des entreprises manufacturières belges », *presse universitaire de Louvain*.

concurrents en apportant un élément perçu comme créatif par les consommateurs ou plus encore la réduction des coûts en diminuant la quantité des matières premières.

- Les motivations liées aux pressions subies par l'entreprise et exécutées par différents acteurs : sont basées sur le fait que l'entreprise vit en interaction et avec divers «stakeholders» et qu'elle doit s'adapter à cet environnement.
- Les motivations éthiques et de responsabilité sociale : consistent à considérer que l'entreprise est responsable des effets de ses actions sur la société et par conséquent, elle est tenue de s'assurer que ses pratiques sont en consonance avec les attentes sociétales.

Face à ces différents facteurs, de plus en plus d'organisations définissent des objectifs environnementaux à respecter. D'où le besoin pour l'entreprise d'adopter un système de contrôle de gestion environnemental. Ce dernier devrait par conséquent permettre aux managers de s'assurer de la cohérence des actions de l'entreprise avec ses objectifs environnementaux.

### **2.3. Typologie du contrôle de gestion environnemental :**

Comme tout autre concept, la distinction des différentes typologies existantes nécessite la détermination d'un certain nombre de critères. Ainsi, notre présente classification se basera sur les critères suivants :

#### **2.3.1 Selon le rôle attribué :**

Au niveau de ce critère on s'est basé sur la distinction faite par Bollecker (2007<sup>22</sup>) pour le contrôle de gestion en général, et qui peut dans notre cas, être étendue pour le contrôle de gestion environnemental, ainsi, Bollecker (2007) a mis en évidence deux rôles de contrôle de gestion : le rôle de vérification et détention de livre d'une part, et le rôle d'aide à la décision d'autre part (Fornerino et Godener 2006<sup>23</sup>)

- Le rôle de vérification : le contrôle de gestion est vu comme une vérification, il doit « s'assurer que l'information de l'unité est juste et que les pratiques de contrôle interne sont

---

<sup>22</sup> Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 13 (1): 87-106.

<sup>23</sup> Fornerino, M., Godener, A. (2006). Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (1): 187-208.

conformes aux procédures et à la politique du groupe – en somme les responsabilités de reporting et de contrôle interne » (Sathe 1983<sup>24</sup>, p. 31), c'est le principal rôle de celui que Sathe nomme le « contrôleur indépendant » (Sathe 1983, p. 36)

- Le rôle d'aide à la décision (the service role) : consiste à fournir aux managers les informations nécessaires au contrôle des opérationnels intermédiaires (Hopper 1980<sup>25</sup>, p. 402). Le contrôle a, ici, une « responsabilité de service au management » (Sathe 1983, p. 31). C'est un « contrôle de gestion impliqué » (Sathe 1983, p. 35)
- Le rôle combinant la vérification et l'aide à la décision : selon Sathe, ces deux rôles ne sont pas incompatibles. Vu que dans maintes organisations, le contrôle de gestion (qualifié alors de « strong controller ») doit rester activement impliqué dans les décisions opérationnelles tout en restant indépendant de l'équipe opérationnelle.

### 2.3.2 Selon la manière dont le système de contrôle de gestion est utilisé :

Pour Simons (1990, 1991, 1995, 2000<sup>26</sup>), il y a lieu de distinguer entre deux types de contrôle de gestion :

- Les systèmes de contrôle de gestion utilisés de manière « diagnostique » : confrontent les résultats aux objectifs prédéfinis, sans toutefois remettre en cause ces derniers. Ce qui contraigne l'innovation et la recherche d'opportunité afin de préserver la routine organisationnelle.
- Les systèmes utilisés de manière « interactive » : ces systèmes sont utilisés « pour stimuler le dialogue en face à face et construire des passerelles d'informations entre les niveaux

<sup>24</sup> Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics* 11 (3): 31-48.

<sup>25</sup> Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4): 401-411.

<sup>26</sup> Simons, R. (1990). "The role of management control systems in creating competitive advantage : new perspectives". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15 (N° 1-2), p. 127-143.

Simons, R. (1991). "Strategic orientation and top management attention to control systems". *Strategic Management Journal*, Vol. 12, p. 49-62.

Simons, R. (1995a). *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.

Simons, R. (1995b). "Control in the age of empowerment". *Harvard Business Review*, p. 80-88.

Simons, R. (2000). *Performance measurement & control systems for implementing strategy*. Boston: Harvard Business School.

hiérarchiques, les départements fonctionnels et les centres de profit (...) et créer une pression interne afin de sortir des routines étroites de recherches, de stimuler la recherche d'opportunités et d'encourager l'émergence de nouvelles initiatives stratégiques » (Simons 1995<sup>27</sup>, p. 61, 93).

### 2.3.3 Selon « la vision du développement durable » appelée aussi « Nuances du vert » :

O'Riordan (1991)<sup>28</sup> distingue trois nuances de vert :

- « Dry green » ou ce que Antheaume a traduit<sup>29</sup> par «sans vert, normalisateur» : vise soit la normalisation des comportements à l'intérieur de l'entreprise (Moquet et Pezet, 2006<sup>30</sup>; Sautereau-Moquet, 2008<sup>31</sup>), soit la mise en conformité de l'entreprise avec les attentes de son environnement institutionnel sur ce qui définit une entreprise responsable (Acquier,2007<sup>32</sup>), soit encore la recherche d'une nouvelle forme d'efficacité et d'efficience, à travers les concepts d'éco-efficacité et d'éco-efficience (Schaltegger et al., 2002<sup>33</sup>).
- « Shallow green » («vert superficiel, raisonné») : à ce niveau, les outils du contrôle de gestion environnemental introduisent la nécessité de manager l'environnement, à travers des systèmes spécifiques tels que les labels. Autrement dit, ces outils permettent aux gestionnaires de concevoir des solutions prenant en compte les contraintes économiques et écologiques.
- « Deep green » («vert profond, éco-centré») : pointe sur la nécessité de mesurer la contribution de l'organisation aux grandes questions inhérentes à la protection de l'environnement et de la santé.

<sup>27</sup> Ibid

<sup>28</sup> O'Riordan, T. (1991). The new environmentalism and sustainable development. *Science of The Total Environment* 108 (1-2): 5-15.

<sup>29</sup> Ibid

<sup>30</sup> Moquet, A.-C., Pezet, A. (2006). Les technologies de la responsabilité sociétale, ou l'invention du Manager Responsable. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (4): 113-142.

<sup>31</sup> Sautereau-Moquet, A.-C. (2008). Les systèmes de contrôle d'une stratégie de responsabilité sociétale. Les cas Lafarge et Danone. Doctorat en sciences de gestion. Paris: Université Paris-Dauphine.

<sup>32</sup> Acquier, A. (2007). Les modèles de pilotage du développement durable: du contrôle externe à la conception innovante. Doctorat en sciences de gestion, Paris: École des Mines de Paris.

<sup>33</sup> Schaltegger, S., Hahn, T., & Burritt, R.L. (2002). An Integrative Framework of Environmental Management Accounting – Consolidating the Different Approaches of EMA into a Common Framework and Terminology. In *Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments* (Eds, Bennett, M., Bouma, J. J, Wolters, T.). Dordrecht, Boston, London: EMAN, Kluwer Academic Publishers, 21 -35.

---

### 3. La mise en place du contrôle de gestion environnemental : outils de base

La mise en place du contrôle de gestion environnemental stipule la mise en œuvre d'un ensemble d'outils spécifiques qui permettra de réunir les informations nécessaires, ces instruments sont aussi appelés : des éco-outils. Ainsi, au niveau de cette partie on se focalisera uniquement sur les principaux outils jugés indispensables pour un contrôle de gestion environnemental.

#### 3.1. Analyse du cycle de vie ou Eco Bilan :

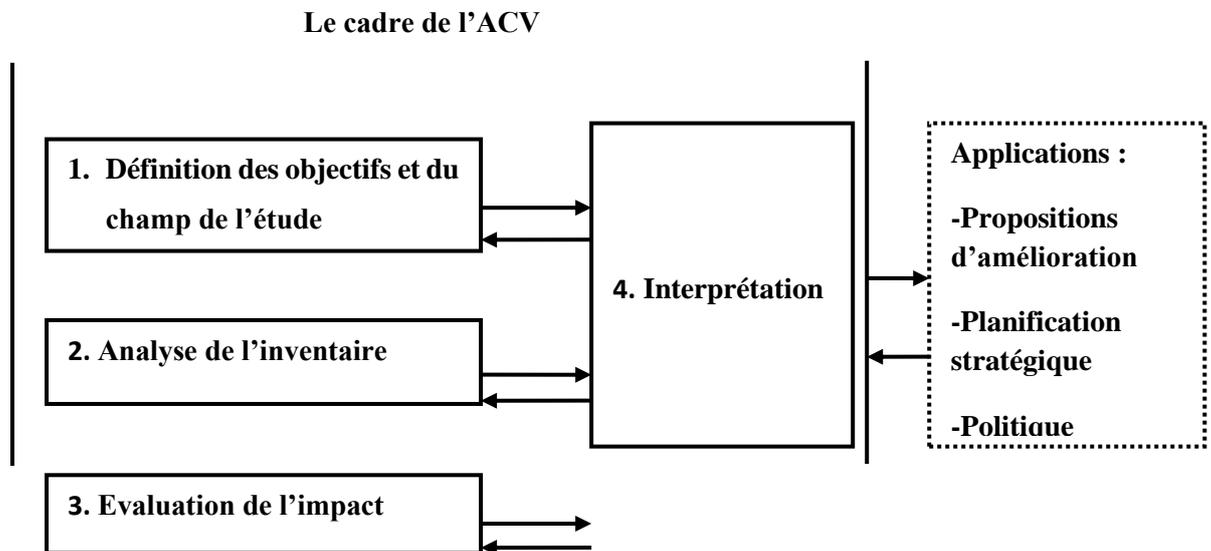
Comme chez l'être vivant, tout objet ou produit suit ce qu'on appelle un cycle de vie, qui, commence par la naissance, traverse une vie et finit par la mort.

- La naissance est la phase qui comprend la conception, le développement, la fabrication, et le lancement du produit sur le marché. Cette phase inclut aussi la transformation et le transport des matières premières.
- La vie correspond à la phase pendant laquelle le produit est acquis afin de servir son utilisateur.
- La mort reflète la phase post-utilisation, c-à-d, quand le produit ou certaines de ses parties ne sert plus ou est devenu déchet et qu'il faut l'éliminer.

Ainsi, l'analyse du cycle vie baptisée aussi l'Eco bilan : est un outil permettant de mesurer l'impact environnemental global d'un produit ou d'un procédé, en tenant compte, comme son nom l'indique de l'ensemble des étapes de son cycle de vie. C'est-à-dire de l'extraction des matières premières nécessaires à sa fabrication, jusqu'à son traitement en tant que déchet.

L'analyse du cycle de vie s'articule - selon les normes ISO 14040 et 14004 - autour de quatre étapes. Celles-ci sont à la fois distinctes et étroitement liées. Par ailleurs, cette analyse se caractérise généralement par des va-et-vient, vu l'existence de fréquents retours qui rendent la démarche générale itérative.

Figure N°1 : Les 4 étapes de l'ACV



Source : Les normes ISO 14040 et 14004

▪ **Étape 1 : définition des objectifs et du champ de l'étude**

Cette étape consiste à définir les objectifs de l'ACV. L'objet de l'étude est précisé à ce niveau. Le champ de l'étude doit par ailleurs préciser les fonctions du produit étudié, l'unité fonctionnelle<sup>34</sup> choisie, les frontières du système étudié et les limites de l'étude.

▪ **Étape 2 : inventaire de cycle de vie (ICV)**

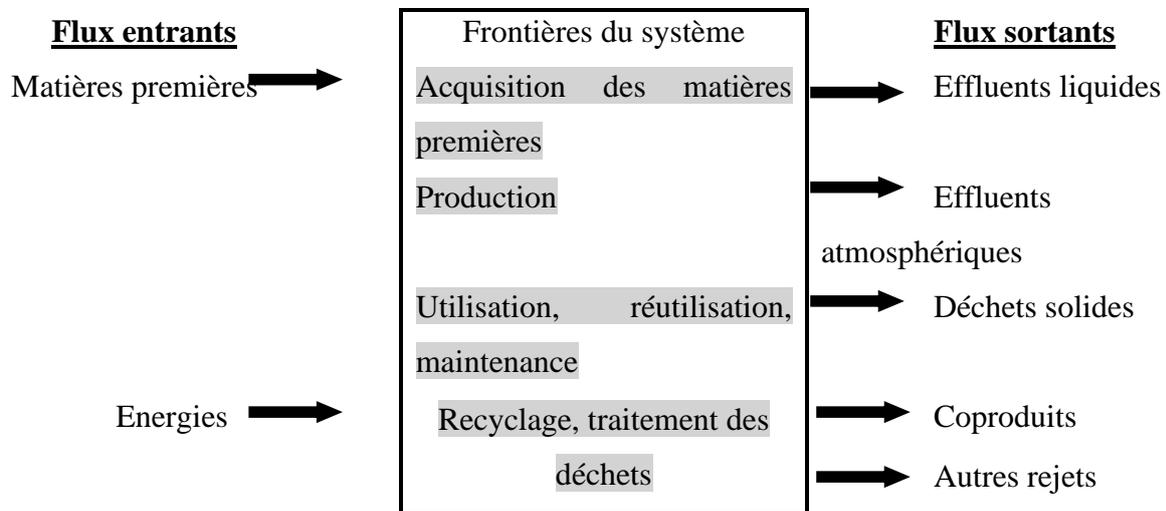
Ce stade permet de dresser l'inventaire<sup>35</sup> des flux de matières et d'énergies entrants et sortants, associés aux étapes du cycle de vie rapporté à l'unité fonctionnelle retenue. Pour cela, deux types de données sont collectées : les facteurs d'activité (kWh consommés, km parcourus,

<sup>34</sup> L'unité fonctionnelle est l'unité de mesure désignée pour évaluer le service rendu par le produit. Autrement dit, c'est une unité de référence commune qui permet aussi de comparer l'impact de deux ou plusieurs produits, sa définition avec précision et justesse rend les résultats de l'ACV opérationnels et pertinents. Exemple d'unité fonctionnelle pour un stylo : si un stylo A génère deux fois moins d'impacts sur l'environnement qu'un stylo B, mais que le stylo A doit être renouvelé au bout de 5 km d'écriture alors que le stylo B couvre une longueur d'écriture de 10 km, il faut multiplier les impacts du stylo A par deux pour pouvoir les comparer à ceux du stylo B. De facto, : les impacts des deux stylos sont semblables.

<sup>35</sup> L'inventaire est généralement exécuté via des logiciels d'ACV voire même par des progiciels, nonobstant, il peut l'être artisanalement, sous un tableur. Cette étape est qualifiée de « la plus délicate de l'ACV » car les risques d'erreurs sont importants.

tonnes transportées...) et les facteurs d'émission (g de NO<sub>x</sub> émis dans l'air, g de PO<sub>4</sub> émis dans l'eau...).

**Figure N° 2 : Représentation des flux**



**Source : L'Agence de l'Environnement et  
de la Maîtrise de l'Énergie ADEME(France)**

- **Étape 3 : évaluation des impacts**

À partir des flux de matières et d'énergies recensés, et en fonction des indicateurs sélectionnés, il faut évaluer les impacts potentiels.

- **Étape 4 : interprétation des résultats obtenus en fonction des objectifs retenus**

Cette étape consiste à comparer les résultats obtenus avec les objectifs prédéfinis. En d'autres termes, cette phase permet de se prononcer sur la robustesse des résultats.

### **3.2. Evaluation des coûts environnementaux :**

C'est une évaluation dont le but ultime est de rendre les coûts environnementaux visibles, afin de conscientiser les membres de l'organisation à leur importance et les inciter à prendre les actions ad-hoc permettant à la fois de réduire ces coûts et de diminuer certains impacts environnementaux qui leur sont associés. De ce fait, l'analyse des coûts environnementaux

peut simultanément accroître la performance environnementale et financière des entreprises, comme elle peut aussi contribuer à sensibiliser les employés aux questions écologiques.

En bref, le suivi des coûts environnementaux est une sorte de quantification du développement durable dans les organisations, en démontrant les implications et les effets financiers des décisions stratégiques et opérationnelles.

Les phases d'évaluation des coûts environnementaux, peuvent être résumées, comme suit :

▪ Étape 1 : L'identification des coûts environnementaux

Selon la classification développée par United States Environmental Protection Agency (EPA)<sup>36</sup> on trouve :

- Les coûts dits conventionnels tels que les matières premières directes et indirectes et l'énergie.
- Les coûts potentiellement cachés tels que les audits, les systèmes de contrôle interne et la formation.
- Les coûts éventuels tels que les pénalités, les amendes et les frais juridiques.
- Les coûts reliés à l'image et aux relations avec les parties prenantes tels que les campagnes d'influence et le lobbying.

▪ Étape 2 : L'accumulation des coûts environnementaux

Les entreprises doivent adapter leur système comptable afin de pouvoir enregistrer les coûts environnementaux reconnus précédemment dans des comptes spécifiques<sup>37</sup>.

### **3.3. Tableau de bord environnemental :**

Les tableaux de bord de gestion environnementale donnent la possibilité, à travers des données chiffrées, d'exprimer les bonnes pratiques environnementales des organisations, et de les représenter sous forme d'indicateurs, qualifiés d' « indicateurs de

---

<sup>36</sup> Selon le site web : [www.epa.gov](http://www.epa.gov)

<sup>37</sup> Certains travaux de recherches parlent déjà de comptabilité environnementale. Néanmoins, la pratique de cette dernière sur le terrain reste encore « très timide ».

---

performance environnementale». Ces indicateurs permettent d'informer, d'une façon précise, sur un segment de l'activité de l'entreprise qui est de pertinence environnementale.

Les tableaux de bord environnementaux, sont communément considérés à la fois comme des outils : de gestion, de communication et de décision.

➤ En tant qu'outil de gestion :

Les indicateurs de performance environnementale reflètent de manière plus claire et visible l'amélioration continue des performances environnementales de l'entreprise et permettent de conscientiser, planifier et contrôler en matière de gestion environnementale. Ces indicateurs s'appuient sur une comptabilité précise des différents flux de l'entreprise.

➤ En tant qu'outil de communication :

Les indicateurs de performances environnementales, satisfont le besoin d'information permanent des différents acteurs, qu'ils soient internes (la direction, le service d'approvisionnement, le service de production...), ou externes, tels que les ONG, les syndicats, les organismes vérificateurs, les clients, les consommateurs, les administrations publiques...etc.

➤ En tant qu'outil de décision et d'amélioration continue par voie de benchmarking :

Le benchmarking impliqué dans le souci de préservation de l'environnement, consiste à comparer les performances environnementales d'une organisation par rapport à une performance analogue. Avec une finalité, d'amélioration de la gestion environnementale de l'entreprise par l'auto-évaluation de ses performances par rapport aux meilleures pratiques sectorielles.

Par ailleurs, Il existe un débat sur la manière de construire de tels tableaux de bord.

Meyssonier et Rasolofo-Distler (2008)<sup>38</sup> le résumant en signalant que l'on peut « soit introduire les éléments à caractère environnemental dans des chaînes de causalité qui se

---

<sup>38</sup> Meyssonier, F. et Rasolofo, D. (2008). Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise pour l'habitat. Comptabilité – Contrôle – Audit, tome 14, volume 2.

---

traduisent ensuite par une amélioration ou une diminution de la performance  
environnementale, soit introduire un cinquième axe dans le balanced scorecard et remettre en  
cause le côté hiérarchisé des axes (apprentissage, process, clients, finance, ...) au service de la  
finalité financière ».

---

## Conclusion

La sauvegarde des milieux naturels est une nécessité impérieuse pour la survie de tout être vivant, les organisations n'ont désormais pas d'autre option que d'adapter leurs stratégies et de tirer profit des nombreux défis environnementaux auxquels elles se heurtent. En conséquence, l'évolution du management traditionnel en un management permettant une meilleure prise en compte des préoccupations écologiques est devenue inéluctable. Ce changement a lieu sous l'effet concomitant des contraintes réglementaires et écologiques.

Ainsi, on assiste à l'émergence du management environnemental (ou gestion environnementale) qui a pour objectifs de décliner la stratégie verte au sein de l'organisation et de rendre des comptes aux parties prenantes. Néanmoins, le management environnemental sans un contrôle de gestion environnemental (CGE) est considéré comme un système bancal, vu que le CGE en constitue le levier principal permettant la traduction de la stratégie verte en actions concrètes, l'évaluation des résultats et leur réorientation lorsque cela est nécessaire.

Par ailleurs, et suite à l'intégration de la dimension environnementale dans la préoccupation managériale, on peut révéler l'apparition de nouveaux métiers, qu'on peut regrouper sous le vocable de « contrôleur de gestion environnemental » et d'« auditeur vert », et qui pourront prendre de l'ampleur dans les années à venir. Face à ce constat, on peut cependant s'interroger sur la place qu'occupe la dimension écologique dans la sphère académique. En effet, rares sont les ouvrages et les formations qui abordent cette thématique.

En somme, on assiste à un paradoxe entre la multiplicité des organisations, notamment les plus avancées, qui font appel à des spécialistes disposant de compétences nécessaires pour gérer leurs performances environnementales, et la rareté des recherches sur le contrôle de gestion environnemental.

Par conséquent, les chercheurs ont donc tout intérêt à s'y intéresser, car ce sujet ouvre la voie à des recherches novatrices en sciences de gestion.

---

## BIBLIOGRAPHIE

- Acquier, A. (2007). Les modèles de pilotage du développement durable: du contrôle externe à la conception innovante. Doctorat en sciences de gestion, Paris: École des Mines de Paris.
- Antheaume, N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l'art. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 19 (3): 9-34.
- Anthony, R.N. (1965). *Planning and Control Systems: A framework for Analysis*. Harvard Business School Division of Research.
- Anthony, R.N. (1988). *The management control function*. Boston: Harvard Business School Press.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion*. 9ème édition, Paris: Presses Universitaires de France.
- Boiral, O. (2007). *Environnement et gestion : de la prévention à la mobilisation*. Québec: Les Presses de l'Université Laval.
- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 13 (1): 87-106.
- Capron, M., Quairel, F. (1998). *Contrôle de gestion et pilotage des performances sociétales*. 19e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Nantes.
- Élisabeth Laville, L'Entreprise verte, Village Mondial, pages 34-38.
- Fornerino, M., Godener, A. (2006). Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils.... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (1): 187-208.
- Henri, J-F. & Journeault, M. (2010) "Eco-control : the influence of management control system on environmental and organizational performance", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, Issue 1, p. 63–80.
- Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4): 401-411.
- Janicot, L. (2007). Les systèmes d'indicateurs de performance (IPE), entre communication et contrôle. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 13 (1):47-68.
- Martinet, A., & Reynaud, E. (2004). *Stratégies d'entreprise et écologie*. Paris: Economica.

- 
- Meyssonier, F. et Rasolofo, D. (2008). Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise pour l'habitat. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 14, volume 2.
  - Moquet, A.-C., Pezet, A. (2006). Les technologies de la responsabilité sociétale, ou l'invention du Manager Responsable. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (4): 113-142.
  - O'Riordan, T. (1991). The new environmentalism and sustainable development. *Science of The Total Environment* 108 (1-2): 5-15.
  - Perrin F. (2003), La construction d'un système d'information environnemental, d'une logique de communication à une logique de valorisation, Thèse de doctorat, I.A.E., Université Grenoble 2.
  - Renaud, A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental : quels rôles pour le contrôleur de gestion ? *Comptabilité- Contrôle-Audit* 20 (2) : 67-94.
  - Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics* 11 (3): 31-48.
  - Sautereau-Moquet, A.-C. (2008). Les systèmes de contrôle d'une stratégie de responsabilité sociétale. Les cas Lafarge et Danone. Doctorat en sciences de gestion. Paris: Université Paris-Dauphine.
  - Schaltegger, S., Hahn, T., & Burritt, R.L. (2002). An Integrative Framework of Environmental Management Accounting – Consolidating the Different Approaches of EMA into a Common Framework and Terminology. In *Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments* (Eds, Bennett, M., Bouma, J. J, Wolters, T.). Dordrecht, Boston, London: EMAN, Kluwer Academic Publishers, 21-35.
  - Simons, R. (1990). "The role of management control systems in creating competitive advantage : new perspectives" . *Accounting, Organizations and Society* , Vol. 15 (N° 1-2), p. 127-143.
  - Simons, R. (1991). "Strategic orientation and top management attention to control systems". *Strategic Management Journal* , Vol. 12, p. 49-62.
  - Simons, R. (1995). *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
  - Simons, R. (1995a). *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.

- 
- Simons, R. (1995b). "Control in the age of empowerment". Harvard Business Review , p. 80-88.
  - Simons, R. (2000). Performance measurement & control systems for implementing strategy. Boston: Harvard Business School.
  - Sophie Marquet-Pondeville (2003), « Le contrôle de gestion environnementale :une étude empirique du cas des entreprises manufacturières belges »,presse universitaire de Louvain.

#### **WEBOGRAPHIE :**

- [www.epa.gov](http://www.epa.gov)