

Essai de définition du contrôle de gestion environnemental

Attempt to define environmental management control.

Auteur 1 : EL HMIECHE Soufiane

Auteur 2 : ASDIOU Abdelkarim

EL HMIECHE Soufiane, (0009-0003-2614-1821, Doctorant)

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Economie, Innovation et Management des Organisations (LIREIMO), Université Hassan II / Ecole Nationale de Commerce et de Gestion (ENCG), Casablanca, Maroc

ASDIOU Abdelkarim, (0000-0001-8735-3068, Maître de Conférences Habilité)

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Economie, Innovation et Management des Organisations (LIREIMO), Université Hassan II / Ecole Nationale de Commerce et de Gestion (ENCG), Casablanca, Maroc

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 : EL HMIECHE .S & ASDIOU .A (2025) « Essai de définition du contrôle de gestion environnemental », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 29 » pp: 1213 – 1231.



DOI : 10.5281/zenodo.15482883
Copyright © 2025 – ASJ



Résumé

Cet article est un essai de définition du contrôle de gestion environnemental qui prend comme point de départ les deux courants du contrôle de gestion classique. Avant de présenter les différentes typologies des stratégies environnementales et leurs objectifs, il convient de considérer que tout dispositif de contrôle peut être impacté par la stratégie et les objectifs adoptés par l'entreprise. Après avoir synthétisé les différentes définitions de la comptabilité environnementale et la comptabilité environnementale de gestion, nous passons en revue les définitions proposées jusqu'à aujourd'hui du contrôle de gestion environnemental, pour en déduire les trois nuances de vert définies pour la première fois par de O'Riordan (1991), avant d'être repris dans le cadre conceptuel de Antheaume (2013).

En fin, nous formulons notre propre définition du contrôle de gestion environnemental, accompagnée d'une nouvelle proposition du cadre conceptuel du contrôle de gestion environnemental.

Mots clés : Stratégies environnementales ; comptabilité environnementale ; comptabilité de gestion environnementale ; contrôle de gestion environnemental ; éco-contrôle.

Abstract

This article is an attempt to define environmental management control, taking as its starting point the two currents of classical management control. Before presenting the different typologies of environmental strategies and their objectives, it is worth considering that any control system can be impacted by the strategy and objectives adopted by the company. After summarizing the various definitions of environmental accounting and environmental management accounting, we review the definitions proposed to date of environmental management control, to deduce the three shades of green first defined by de O'Riordan (1991), before being taken up in the conceptual framework of Antheaume (2013).

Finally, we formulate our own definition of environmental management control, accompanied by a new proposal for the conceptual framework of environmental management control.

Keywords : Environmental strategies; environmental accounting; environmental management accounting; environmental management control; eco-control.

Introduction

Bien que le contrôle de gestion (Anthony, 1965, 1988) et le contrôle des organisations (Simons, 1987, 1990, 1994, 1995, 2000, 2005) aient fait l'objet de nombreuses études, le contrôle de gestion environnemental, qui émerge au sein de certaines organisations pour répondre aux défis du développement durable, reste encore peu exploré (Antheaume, 2013).

D'après Angèle Renaud (2015), la chercheuse canadienne Hofbeck a été la pionnière en matière de publications sur le contrôle de gestion environnemental, avec un article paru en 1993 sous le titre "Le contrôle de gestion environnemental : concepts, systèmes et outils". Toutefois, plutôt que de formuler une définition précise du concept, elle se focalisait principalement sur ses instruments, notamment la comptabilité environnementale, la comptabilité de gestion environnementale et les systèmes d'information dédiés à la gestion environnementale.

En 1998, Capron et Quairel ont étudié la façon dont le contrôle de gestion environnemental reflète les intentions et les actions stratégiques de la société, ainsi que son évolution vers une prise en compte accrue de la dimension sociétale, en particulier environnementale, dans le pilotage des organisations. Cette intégration implique d'abandonner l'illusion d'une représentation purement financière basée sur les profits, les coûts ou la rentabilité des investissements. En effet, l'importance accordée aux aspects financiers favorise une orientation vers les résultats immédiats, au détriment de la génération de valeur à long terme et, plus spécifiquement, des actions sociétales (Capron et Quairel, 1998).

En raison des limites du modèle financier traditionnel dans la gestion environnementale, de nouveaux systèmes de contrôle voient le jour, souvent développés en dehors du domaine d'intervention du contrôleur de gestion. C'est dans cette optique que Marquet-Pondeville (2003) suggérait d'inclure la dimension environnementale au sein du contrôle de gestion.

L'objectif de cette recherche est double : d'une part, clarifier le concept de contrôle de gestion environnemental à partir des apports existants dans la littérature académique, et d'autre part, proposer une définition synthétique et actualisée qui tienne compte des évolutions récentes en matière de gestion environnementale. En ce sens, cette contribution s'inscrit dans une démarche conceptuelle visant à structurer un champ de recherche en construction.

Pour atteindre cet objectif, l'article adopte la structure suivante. D'abord, nous examinerons diverses définitions de la comptabilité environnementale et de la comptabilité de gestion environnementale. Par la suite, nous recenserons les définitions actuelles du contrôle de gestion environnemental avant d'en proposer une nouvelle.

1. Evolution du contrôle de gestion et émergence des stratégies environnementales :

1.1. Cadre conceptuel du contrôle de gestion :

La discipline du contrôle de gestion est en constante évolution. Deux approches prédominent dans le domaine du contrôle de gestion : l'une d'ordre technique, axée sur la maîtrise d'outils principalement comptables pour favoriser la réalisation des résultats (Gervais, 2000), et l'autre d'orientation comportementale, affirmant que l'influence sur les comportements constitue le facteur déterminant dans la réalisation des objectifs organisationnels (Merchant et Van der Stede, 2007).

La première école a développé le modèle de contrôle de gestion classique ou conventionnel, initialement proposé par les travaux de Anthony (1965) et repris par Langfield et Smith (1997), puis par Bouquin (2005) et Rongé et Cerrada (2005). D'après cette conceptualisation, le contrôle de gestion est décrit comme étant "le processus par lequel les dirigeants d'une organisation s'assurent de la gestion optimale et efficiente des ressources en vue d'atteindre les objectifs fixés" (Bescos et al., 1991). Cette définition met l'accent uniquement sur les objectifs immédiats du contrôle de gestion et repose sur une approche normative axée sur l'optimisation des ressources. Toutefois, Otley et al. (1995) soulignent que cette perspective n'est pertinente que dans un contexte de marché stable, une condition qui n'est pas systématiquement remplie.

C'est ainsi que le modèle de l'école comportementale a émergé, privilégiant la collaboration et la coopération collective des individus et des entités dans le but de poursuivre des objectifs congruents (Flamholtz, et al., 1985 ; Ouchi, 1979). D'après Anthony (1988), le contrôle de gestion est un processus élaboré dans le but d'inciter les gestionnaires à entreprendre des actions qui contribuent à l'atteinte des objectifs de l'entreprise. Ainsi, les systèmes de contrôle de gestion ont progressivement délaissé une approche strictement quantitative, comptable et formalisée au profit d'une approche plus globale, intégrant à la fois des dimensions financières et non financières (Arnaud et al., 2001 ; Chenhall, 2003). Les deux écoles de pensée ont exploré divers critères qui définissent les systèmes de contrôle de gestion, souvent en opposant leurs caractéristiques, mais aussi en en soulignant les complémentarités. Cette dynamique peut être illustrée par la définition de Simons (1995), qui décrit le contrôle de gestion comme étant "les processus et procédures basés sur l'information que les managers emploient pour maintenir ou ajuster certaines configurations des activités au sein de l'organisation".

Malgré leurs différences, les deux courants partagent la finalité commune d'atteindre les objectifs organisationnels fixés. D'un côté, l'approche technique se concentre sur l'utilisation d'outils comptables pour assurer la réalisation des résultats, tandis que de l'autre côté, l'approche comportementale met en avant l'influence sur les comportements comme le facteur déterminant pour atteindre ces mêmes objectifs. Ces objectifs sont le fruit d'une stratégie met en amont.

1.2. Stratégies environnementales : Typologies et objectifs

La littérature académique en gestion souligne que les mécanismes de contrôle sont fortement influencés par la stratégie et les objectifs définis par l'organisation (Bouquin, 2004 ; Otley, 1980 ; Fisher, 1995 ; Langfield-Smith, 1997, parmi d'autres). D'après Langfield-Smith (1997), il est essentiel que les systèmes de contrôle de gestion soient soigneusement élaborés afin de soutenir la stratégie de l'entreprise, ce qui permettra de promouvoir un avantage concurrentiel et d'atteindre une performance optimale.

Selon Nidumolu et al. (2009), il n'existe pas d'alternative au développement durable. De la même manière, il est possible d'affirmer qu'il n'y a pas de substitut à la Responsabilité Sociale des Entreprises (RSE). La Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) implique l'incorporation des principes du développement durable dans les opérations des entreprises, les encourageant à considérer non seulement les aspects économiques et financiers, mais également les dimensions sociales et environnementales de leurs activités (Asdiou, A., & Mokhtari, B., 2019).

Dans son ouvrage intitulé "Livre vert de 2001", la Commission Européenne donne une définition de la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) comme étant "l'incorporation volontaire des enjeux sociaux et environnementaux dans les activités commerciales des entreprises, ainsi que dans leurs relations avec les parties prenantes". Ceci permet de se conformer pleinement aux obligations légales, tout en allant au-delà en renforçant les investissements dans le capital humain et la préservation de l'environnement (Mokhtari, B. et Asdiou, A., 2020).

Dans ce cadre, diverses études ont mis en lumière une corrélation entre la stratégie organisationnelle et différents éléments tels que la conception des systèmes d'information comptable (Simons, 1987), les procédures budgétaires (Miles et Snow, 1978), ainsi que les techniques d'évaluation et les mécanismes de rétribution (Porter, 1980 ; Govindarajan et Gupta, 1985).

Il serait pertinent de présenter les différentes typologies des stratégies environnementales et leurs objectifs associés.

1.2.1 Typologies des stratégies environnementales :

Depuis les années 1990, le domaine de la recherche académique sur les stratégies environnementales a connu une croissance significative, comme en attestent les études menées par Roome (1992), Schot et Fischer (1993), Welford et Gouldson (1993), Hart (1995) et Dunphy et ses collègues (2003). Ces recherches ont principalement porté sur les stratégies mises en place par les entreprises opérant dans des secteurs à haut risque pour l'environnement et les populations locales. Dès le commencement de ces travaux, une importance particulière a été donnée à l'élaboration d'une taxonomie et d'une typologie des stratégies mises en œuvre.

Parmi les recherches fondatrices ayant contribué à l'élaboration des principes directeurs dans le domaine des stratégies environnementales, la typologie présentée par Roome (1992) a joué un rôle déterminant. Cette typologie constitue l'approche théorique la plus approfondie et exhaustive sur le sujet. Roome (1992) structure sa typologie en fonction du niveau d'engagement et de la réactivité des entreprises face aux enjeux environnementaux.

Tableau N°1 : Typologies des stratégies environnementales de Roome (1992)

| Stratégies environnementales | Caractéristiques |
|------------------------------|--|
| Non-Conformité | - Absence de réponse face aux modifications des normes environnementales. |
| Conformité | <ul style="list-style-type: none"> - Attitude réactive dictée par la législation environnementale. - Mise en place de solutions pour résoudre des problèmes environnementaux spécifiques. - Application des techniques et technologies imposées par la loi. |
| Conformité plus | <ul style="list-style-type: none"> - Réflexion environnementale qui dépasse les exigences des normes et standards environnementaux. - Adoption de systèmes de gestion environnementale. |
| Proactive | <ul style="list-style-type: none"> - La gestion environnementale est perçue comme une bonne gestion en soi. - Leader dans le domaine environnemental au sein de l'industrie. - Pratique des meilleures normes en gestion environnementale. |

Source : Roome (1992)

1.2.2 Objectifs des stratégies environnementales :

Au cours des années 90, plusieurs études ont souligné les bénéfices potentiels des stratégies environnementales (Porter, 1991 ; Gore, 1993 ; Porter et Van Der Linde, 1995). En pratique, ces stratégies ont pour effet d'optimiser la rentabilité des entreprises, que ce soit en diminuant leurs dépenses ou en augmentant leurs revenus (Lankoski, 2006 ; Ambec et Lanoie, 2007).

- **Réduire ses coûts à travers une stratégie environnementale :** Cette approche repose sur quatre leviers clés, identifiés par Lankoski (2006) ainsi qu'Ambec et Lanoie (2007). Tout d'abord, la gestion proactive des risques liés à l'image, à la réputation, aux litiges ou encore aux dommages matériels permet d'anticiper les évolutions réglementaires et normatives. Cette approche préventive limite les pertes financières potentielles et les coûts de mise en conformité. Par la suite, l'optimisation des ressources telles que l'énergie, les équipements et les services, revêt une importance capitale dans la diminution du gaspillage et de la pollution, en accord avec les recherches menées par Porter (1991), Porter et Van Der Linde (1996), Kats (2003) et Lanoie et ses collègues (2007). Un autre moyen consiste à faciliter l'accès au financement en attirant des investisseurs spécialisés dans les fonds "verts", "responsables" ou "éthiques", ainsi que des banques conformes aux "Principes de l'Équateur". L'engouement croissant des actionnaires pour la diminution des risques environnementaux contribue à renforcer cette tendance (Ambec et Lanoie, 2007). Enfin, une politique environnementale forte constitue un atout pour attirer, motiver et fidéliser des talents de plus en plus sensibles aux engagements écologiques de leur entreprise, comme l'ont souligné Reinhardt (1999), De Backer (1999) et Willard (2005).
- **Augmenter ses revenus à travers une stratégie environnementale :** Augmenter ses revenus grâce à une stratégie environnementale : D'après les recherches de Lankoski (2006) et d'Ambec et Lanoie (2007), trois approches principales ressortent. Premièrement, accéder à des marchés soumis à des critères environnementaux : cela inclut l'intégration de critères écologiques dans les appels d'offres, notamment publics, et la demande croissante des donneurs d'ordre, qui assument la responsabilité de leur chaîne d'approvisionnement face à des parties prenantes de plus en plus informées. Deuxièmement, différencier les produits : répondre aux attentes des consommateurs de plus en plus sensibles à l'impact environnemental, prêts à payer plus pour des produits comme des tissus recyclés ou des moteurs hybrides. Cette stratégie répond également aux exigences des partenaires publics et privés, ainsi qu'aux normes de qualité, comme dans le cas des produits biologiques. Enfin, développer et commercialiser des technologies innovantes pour la gestion de la pollution, issues de l'écologie industrielle (Erkman, 2004). Ces innovations peuvent générer des retours sur investissement sous forme d'économies d'énergie, de gains de productivité, de réduction des coûts liés aux déchets, etc. Elles peuvent aussi être vendues à d'autres entreprises, offrant ainsi un avantage de "premier arrivé" (First Mover Advantage) et créant des barrières à l'entrée sur le marché. De plus, elles peuvent influencer la mise en place de réglementations plus strictes, éliminant ainsi la concurrence.

2. Cadre conceptuel de la comptabilité environnementale et de la comptabilité environnemental de gestion :

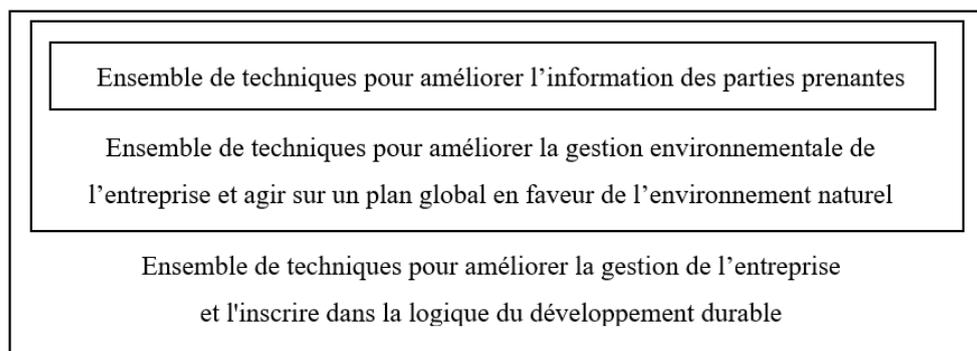
Le contrôle de gestion face aux évolutions environnementales s'est récemment ajusté pour offrir une vision plus globale de la performance ainsi que pour intégrer et fournir de nouveaux outils de gestion liés aux préoccupations environnementales (Essid, 2009 ; Essid & Berland, 2011 ; Maurel & Tensaout, 2014). D'où l'émergence d'outils de contrôle de gestion environnementale (El Hmieche, S. et al., 2025). Les recherches portant sur le contrôle de gestion environnemental, bien qu'elles soient récentes, s'inscrivent dans la lignée des études menées en comptabilité environnementale et sociétale. Nous commencerons par examiner les diverses définitions de la comptabilité environnementale et de la comptabilité de gestion environnementale, puis nous passerons en revue les perspectives actuelles sur le contrôle de gestion environnemental.

2.1. Définitions de la comptabilité environnementale :

Le cadre conceptuel de la comptabilité environnementale a été esquissé par deux figures pionnières : Gray (1987) au Royaume-Uni et Christophe (1989) en France (Antheaume, 2012). Gray, Owen et Maunders (1987) la conçoivent comme un moyen de communication des impacts sociaux et environnementaux des activités économiques d'une organisation, destiné tant aux parties prenantes qu'à la société dans son ensemble. De son côté, Bernard Christophe (1989, 1992) adopte une approche qui prend en compte à la fois les utilisations internes et externes de l'information environnementale. Il définit la comptabilité environnementale comme un système d'information permettant d'évaluer la raréfaction des ressources naturelles due aux activités de l'entreprise, dans le but d'orienter les actions visant à en limiter l'impact et d'informer les tiers.

Lafontaine (2003) présente une définition de la comptabilité environnementale en trois niveaux, chacun s'emboîtant dans l'autre et s'éloignant graduellement des fonctions traditionnelles de la comptabilité. Cette vision est illustrée dans la figure suivante :

Figure N°1 : La comptabilité environnementale : une définition à plusieurs niveaux



Source : Lafontaine (2003)

Selon Antheaume et Christophe (2005), la comptabilité environnementale désigne les instruments qui servent à deux objectifs principaux. D'une part, elle vise à compléter la comptabilité traditionnelle en intégrant les flux physiques ainsi que les coûts environnementaux supportés par des parties prenantes externes en raison des activités de l'entreprise. D'autre part, elle élargit le champ des acteurs envers lesquels l'entreprise doit rendre des comptes.

Jacques Richard (2012) adopte une approche similaire à celle de Bernard Christophe. Il insiste, en conclusion de son ouvrage, sur le rôle fondamental de la comptabilité environnementale, qui devrait permettre d'évaluer les moyens garantissant la préservation des conditions de vie de la nature et de l'humanité.

2.2. Définitions de la comptabilité environnementale de gestion :

Selon Schaltegger, Hahn et Burritt (2002), la comptabilité de gestion environnementale (Environmental Management Accounting - EMA) est définie comme un système élaboré dans le but de générer, d'analyser et d'utiliser des données financières et non financières en vue d'améliorer simultanément les performances écologiques et économiques d'une entreprise, tout en assurant sa pérennité. Ce type de comptabilité se distingue par son public cible - les responsables internes de l'organisation - et par son objectif principal : fournir des données pertinentes et opérationnelles pour la prise de décision, contrairement aux informations destinées aux parties prenantes externes.

D'après Lafontaine (2002), l'instauration d'un système de gestion environnementale (SGE) ne requiert pas obligatoirement l'adoption d'une comptabilité environnementale. Il existe deux scénarios possibles : soit l'EMA est réalisée avant la mise en œuvre du SME, soit elle est effectuée ultérieurement. Dans cette situation, on l'identifie fréquemment comme étant la comptabilité de gestion environnementale (Baker, 1996). L'EMA surmonte les lacunes de la comptabilité classique en identifiant, recueillant, évaluant et rapportant les données financières et environnementales pour surveiller les coûts encourus et guider la prise de décision. Ce mécanisme autorise les entreprises équipées d'un Système de Management Environnemental (SME) à concevoir des budgets, à effectuer des investissements sur des fondements économiques robustes, et à définir des objectifs relatifs aux coûts environnementaux (Essid, 2009). Les données environnementales recueillies revêtent une importance primordiale à toutes les phases du Système de Management Environnemental (SME) : elles simplifient l'évaluation des coûts et des avantages des projets, mettent en évidence l'incidence de la performance environnementale sur les résultats financiers, justifient les rendements à long terme et permettent d'apprécier l'éco-efficience et la durabilité des activités (Lafontaine, 2002).

En l'absence d'un SME, la comptabilité environnementale peut néanmoins mettre en lumière des coûts cachés (Essid, 2009). Dans ce contexte, l'EMA peut agir comme un levier de transformation en

modifiant la perception des parties prenantes internes et en les encourageant à adopter un SME (Lafontaine, 2002).

3. Cadre conceptuel du contrôle de gestion environnemental :

3.1. Définitions du contrôle de gestion environnemental :

Le contrôle de gestion environnemental a émergé à la suite d'une prise de conscience mondiale croissante sur les effets négatifs des activités humaines sur l'environnement. Plusieurs chercheurs ont ainsi avancé diverses définitions et approches de ce concept (El Hmieche et Asdiou, 2024).

Capron et Quairel (1998) ont été les premiers à formuler une définition précise du contrôle de gestion environnemental, en le distinguant clairement du contrôle de gestion traditionnel. Selon eux, il s'agit d'un processus conçu pour garantir que l'organisation est pilotée de manière alignée avec ses objectifs et sa stratégie environnementale.

Schaltegger (2011), dans une approche plus conceptuelle, propose une définition élargie du contrôle de gestion environnemental, ou durable. Il souligne que les enjeux du développement durable influencent les entreprises aussi bien à travers des mécanismes de marché que par des dynamiques externes. Parmi les facteurs liés au marché, il cite le coût des droits d'émission de CO₂, la baisse de la demande pour certains produits, ou encore les gains liés aux économies d'énergie. Parallèlement, il met en avant l'impact de processus sociétaux et juridiques plus complexes, qui, bien que situés hors marché, exercent également une influence économique significative.

Hélène et ses collaborateurs (2013) ont présenté une définition distincte du contrôle de gestion environnemental, mettant l'accent sur ses dimensions procédurales. Selon eux, ce type de contrôle s'inspire des mécanismes du contrôle de gestion classique, notamment en ce qui concerne la gestion du reporting (anticipation, évaluation des résultats et communication) ainsi que le suivi des objectifs fixés. En 2015, Renaud a avancé une définition du contrôle de gestion environnemental en le définissant comme un processus par lequel les dirigeants exercent leur influence sur les autres membres de l'organisation afin de mettre en place ou de promouvoir des stratégies écologiques. Il le perçoit comme une combinaison d'outils dérivés de la comptabilité environnementale, de la comptabilité de gestion environnementale et de l'éco-contrôle, qui s'appuient sur un système d'information environnementale et des outils écologiques pour gérer et surveiller la performance environnementale de l'entreprise.

D'après Guenther et ses collègues (2016), ils ont élargi cette définition en décrivant le système de contrôle de gestion environnemental comme un outil permettant à une entreprise de baser ses décisions prévisionnelles, opérationnelles et stratégiques sur l'acquisition et l'évaluation d'informations environnementales couvrant l'ensemble des fonctions et de la chaîne de valeur de l'entreprise. Selon

leur perspective, la réalisation des objectifs environnementaux exige la mise en œuvre de mécanismes de contrôle et d'assurance adéquats.

Chaminda (2017) a inclus la définition traditionnelle du contrôle de gestion en soulignant que le contrôle de gestion environnemental, également appelé éco-contrôle, est une composante de la comptabilité de gestion environnementale. Il s'agit d'une application particulière des systèmes de contrôle de gestion dans le contexte environnemental.

3.2. Cadre théorique d'Antheaume (2013) :

D'après Antheaume (2013), le contrôle de gestion environnemental se définit comme un ensemble d'outils visant à collecter des données sur la détérioration des ressources naturelles engendrée par les activités d'une entité. Il facilite ensuite la gestion interne des ressources en mettant l'accent sur la préservation des capacités de régénération des écosystèmes. Ce système encourage également les employés à accorder la priorité à cela. En dernier lieu, les données recueillies doivent être utilisées pour informer les parties externes sur la façon dont l'entreprise contribue à préserver l'intégrité des écosystèmes.

Antheaume (2013) identifie trois cadres conceptuels concurrents pour comprendre le contrôle de gestion environnemental, chacun correspondant à une nuance différente de vert.

Le premier cadre, dit "**sans vert, normalisateur**", se concentre sur le contrôle visant à aligner l'entreprise avec des normes établies, telles que celles des systèmes ISO 9000 et 14000. Il cherche à améliorer l'efficacité écologique et économique sans remettre en question la rentabilité financière, ce qui peut entraîner une augmentation des prélèvements et des émissions si la production et les profits croissent plus vite que les gains d'éco-efficacité. Cette approche, qualifiée de "**dry green**" par O'Riordan (1991), repose sur le progrès technologique et des mécanismes de marché pour favoriser l'éco-efficacité, tout en maintenant le concept de développement durable.

Le deuxième cadre, "**vert superficiel, raisonné**", met l'accent sur la création de valeur économique en intégrant des outils de gestion environnementale. Ces outils permettent de comprendre et gérer les phénomènes environnementaux non marchands, d'analyser les causes de la création ou de la destruction de valeur, et d'ajuster les processus internes pour répondre à des objectifs économiques et écologiques. Cette approche, qualifiée de "**shallow green**" par O'Riordan (1991), introduit la nécessité de gérer l'environnement via des systèmes spécifiques tout en respectant certaines limites, tout en restant centrée sur l'homme.

Le troisième cadre, "**vert profond, éco-centré**", se concentre sur la préservation de l'environnement, en mesurant concrètement l'impact des activités organisationnelles sur des enjeux environnementaux majeurs comme l'épuisement des ressources, le réchauffement climatique et la toxicité humaine. Ce

cadre est soutenu par des outils tels que l'empreinte écologique, utilisés par des ONG comme le WWF pour sensibiliser les consommateurs à l'impact environnemental de leurs choix. Cette approche, qualifiée de **"deep green"** par O'Riordan (1991), stipule que les activités humaines et économiques ne peuvent être durables que si elles garantissent le respect des conditions de reproduction des écosystèmes.

En s'appuyant sur les définitions précédemment explorées, on pourrait définir le contrôle de gestion environnemental comme un ensemble d'outils et de pratiques visant à collecter et analyser les données relatives aux impacts environnementaux d'une organisation. Il s'agit de prioriser l'allocation des ressources internes en faveur de la préservation des écosystèmes, de rendre compte de ces actions auprès des parties prenantes, et d'intégrer de manière responsable les enjeux écologiques dans la stratégie économique de l'organisation.

Selon les définitions étudiées, quelle pourrait être la formulation précise du contrôle de gestion environnemental ?

4. Essai de définition du contrôle de gestion environnemental :

4.1. Définition du contrôle de gestion environnemental proposée :

Toutes ces définitions du contrôle de gestion environnemental reposaient sur celles du contrôle de gestion traditionnel. Nous proposons donc une nouvelle définition du contrôle de gestion environnemental, inspirée de ces travaux, qui pourrait être formulée comme suit :

"Le contrôle de gestion environnemental est le processus par lequel les managers influencent les autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ou faire émerger la stratégie environnementale de l'organisation, et obtiennent l'assurance que cette stratégie environnementale est exécutée de manière éco-efficace et éco-efficace pour atteindre les objectifs fixés par l'organisation".

Cette définition met en lumière six aspects essentiels du contrôle de gestion environnemental :

1. Nous soulignons que, tout comme le contrôle de gestion classique, le contrôle de gestion environnemental n'est pas une action ponctuelle, mais un processus continu.
2. Nous valorisons la dimension incitative du contrôle de gestion environnemental, qui est étroitement liée à la motivation des responsables et, par leur intermédiaire, à celle de l'ensemble des membres de l'organisation (dans une perspective comportementale).
3. Nous attirons l'attention sur l'influence de la stratégie environnementale sur la structuration du contrôle de gestion environnemental.
4. Nous mettons en avant l'importance d'atteindre les objectifs environnementaux de manière optimale, en utilisant les concepts d'« éco-efficacité » et d'« éco-efficience ».

5. Nous insistons sur les étapes essentielles de la collecte et de l'analyse des données environnementales afin d'évaluer la performance environnementale, tout en soulignant la nécessité de repérer les lacunes et d'identifier des pistes d'amélioration.

6. Enfin, nous rappelons que ce processus doit être orienté vers un but précis, en mettant l'accent sur la notion d'objectifs.

4.2. Cadre conceptuel du contrôle de gestion environnemental proposé :

Comme nous l'avons vu précédemment, les définitions du contrôle de gestion, qu'elles soient classiques ou environnementales, partagent un point commun : elles considèrent que la conception du contrôle de gestion est façonnée par la stratégie globale dans le cas du contrôle de gestion classique, et par la stratégie environnementale de l'organisation dans le cadre du contrôle de gestion environnemental.

Sur cette base, nous empruntons les cadres conceptuels de O'Riordan (1991) et Antheaume (2013) qui distinguent trois nuances de vert : sans vert, normalisateur (ou dry green pour (O'Riordan, 1991)) qui coïncide avec la stratégie « Conformité » selon (Roome, 1992), vert superficiel, raisonné (shallow green pour (O'Riordan, 1991)) qui correspond à la stratégie « Conformité plus » (Roome, 1992) et vert profond, éco-centré (deep green pour (O'Riordan, 1991)) qui concorde avec la stratégie « Proactive » (Roome, 1992).

Ainsi, il est observé que les diverses définitions du contrôle de gestion environnemental s'inscrivent dans différents cadres conceptuels, révélant ainsi des nuances de la notion de durabilité que l'on peut identifier.

- **"Sans vert, normalisateur (ou dry green)"** : qui coïncide avec la stratégie « Conformité » : qui vise à mettre l'organisation sur le point de respect de la réglementation externe et de la normalisation interne.
- **"Vert superficiel, raisonné" (ou Shallow green)** désigne l'application des techniques de contrôle de gestion environnemental afin de conceptualiser, étudier et orienter les phénomènes et mécanismes externes au marché. Ces outils permettent également de comprendre les relations causales qui influencent la création ou la destruction de valeur, tout en évaluant l'impact des processus internes de l'entreprise, afin de les adapter en fonction des résultats obtenus.

Selon cette vision, nous allons décortiquer ce cadre conceptuel en deux niveaux :

- ✓ **"Vert superficiel, raisonné, orienté vers la réduction des coûts"** : Dans cette approche, les systèmes de contrôle de gestion environnemental sont essentiels pour générer de la valeur en abaissant les coûts. Cela passe par la gestion des risques, qu'ils soient liés à l'image de marque, à la réputation, aux dommages matériels ou aux litiges juridiques, ainsi que par l'anticipation des évolutions réglementaires et normatives,

qu'elles soient légales ou dictées par les exigences des clients. L'optimisation des coûts liés à l'énergie, aux matériaux et aux services permet également de limiter la pollution et de réduire les gaspillages. Ces systèmes ouvrent aussi des opportunités de financement en attirant des investisseurs sensibles aux enjeux environnementaux, tout en favorisant l'engagement de collaborateurs de plus en plus soucieux de l'impact écologique de leur entreprise.

- ✓ **"Vert superficiel, raisonné, orienté vers l'augmentation des revenus"** : Dans cette optique, les systèmes de contrôle de gestion environnemental cherchent à maximiser la valeur en générant des revenus supplémentaires. Cela se concrétise par l'accès à des marchés qui imposent des critères environnementaux, la différenciation des produits, ou encore la production et la commercialisation de technologies innovantes dédiées à la gestion de la pollution.
- **"Vert profond, éco-centré (ou deep green)"** : a pour objectif d'évaluer de manière concrète les répercussions des activités d'une entité sur les problématiques environnementales et sanitaires majeures identifiées dans la littérature spécialisée, telles que la diminution des ressources naturelles, le changement climatique, l'eutrophisation, l'acidification et la toxicité pour la santé humaine.

Conclusion

En somme, cette définition du contrôle de gestion environnemental met en lumière l'importance grandissante d'intégrer les préoccupations écologiques dans les pratiques managériales. À travers l'évaluation et le suivi des impacts environnementaux, cet outil stratégique permet d'harmoniser les objectifs économiques avec une responsabilité écologique accrue. En prenant en compte ces enjeux, les entreprises répondent non seulement aux attentes croissantes des parties prenantes, mais elles saisissent aussi de nouvelles opportunités d'innovation et de compétitivité, dans un contexte marqué par des défis environnementaux majeurs. Ainsi, le contrôle de gestion environnemental devient un levier essentiel pour orienter les choix stratégiques vers une gestion durable, contribuant à la création de valeur à long terme, tant pour les entreprises que pour la société.

L'analyse des définitions de la comptabilité environnementale et du contrôle de gestion environnemental met en évidence trois approches politiques concurrentes en matière de contrôle environnemental. Ces approches ne dépendent pas de l'adhésion ou non aux principes du contrôle de gestion classique, mais plutôt du projet de développement durable associé à la mise en place des outils. Ce projet de développement durable influence l'organisation à différents niveaux : faible (absence de démarche verte, normalisatrice), modéré (vert superficiel, raisonné) ou élevé (vert profond, éco-centré). Ces trois perspectives se fondent parfaitement dans les cadres théoriques du contrôle de gestion et du contrôle organisationnel.

Ce travail sur les cadres conceptuels ne serait pas complet sans une étude plus approfondie des outils de contrôle de gestion environnemental. En effet, certains de ces outils ont parfois été développés avant les cadres conceptuels présentés ici, ou continuent à émerger de manière indépendante. Bien qu'ils ne fassent pas toujours directement référence à ces cadres, ils reflètent cependant implicitement une vision et un cadre de contrôle de gestion. Une analyse approfondie de ces outils apportera des éléments supplémentaires, probablement plus techniques, concernant l'élargissement du domaine du contrôle de gestion. Cela facilitera leur intégration dans les cadres conceptuels proposés et offrira une description plus précise de leur portée.

BIBLIOGRAPHIE

1. Ambec S., P. Lanoie (2007), "When and why does it pay to be green?" HEC Montreal Discussion Paper IEA-07-04, http://www.hec.ca/iea/cahiers/2007/iea0704_planoie.pdf.
2. Antheaume, N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l'art. *Comptabilité Contrôle Audit*, 19, 9-34. <https://doi.org/10.3917/cca.193.0009>.

3. Antheaume, N., Christophe, B. (2005). La comptabilité environnementale. Des outils pour évaluer la performance écologique. e-theque, www.numilog.fr.
4. Anthony, R. N. (1965). Planning and control systems: a framework for analysis. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
5. Anthony, R.N. (1988). The management control function. Boston: Harvard Business School Press.
6. Arnaud, H., Garmilis, A., & Vignon, V. (2001). Le contrôle de gestion en action. Post-Print, Article hal-02298014. <https://ideas.repec.org//p/hal/journal/hal-02298014.html>.
7. Asdiou, A., & Mokhtari, B. (2019). The indicators of the corporate social responsibility: a search for efficiency or a concern for legitimacy towards stakeholders? A proposed explanatory model. International Journal of Service Science, Management, Engineering, and Technology (IJSSMET), 10(1), 62-76.
8. Baker D. (1996), « Environmental accountingt conflicts and dilemmas », Management Accounting, October, pp, 4648.
9. Bescos P.H., Dobler P., Mendoza C. Et Naulleau G., Contrôle de gestion et management, chapitres 11 et 12, pp. 349-403, Montchrestien, 1991.
10. Bouquin H. (2004), Le contrôle de gestion, PUF, 6ème édition.
11. Bouquin, H. (2005). Les fondements du contrôle de gestion (p. 128). PUF « Que sais-je » ? <https://shs.hal.science/halshs-00147198>.
12. Capron, M., & Quairel, F. (1998). "Contrôle de gestion et pilotage des performances sociétales". 19ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, (p. 569-584). Nantes.
13. Chaminda Wijethilake (2017), Proactive sustainability strategy and corporate sustainability performance: The mediating effect of sustainability control systems , Department of Accounting and Corporate Governance, Macquarie University, Sydney, Australia.
14. 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(2-3), 127-168.
15. Christophe, B. (1989). Comptabilité et environnement. Prise en compte des activités environnementales dans les documents financiers des entreprises. Doctorat en sciences de gestion. Paris : Université Paris 12.
16. Christophe, B. (1992). L'expert-comptable face à la comptabilité environnementale. Revue Française de Comptabilité (235) : 51-57.

17. De Backer P. (1999), L'impact économique et l'efficacité environnementale de la certification ISO 14001/EMAS des entreprises industrielles, ADEME consulting report.
18. De Rongé, Y., & Cerrada Cristia, K. (2005). Contrôle de gestion. <https://dial.uclouvain.be/pr/boreal/object/boreal:17320>.
19. Dunphy, D., Griffiths, A., Benn, S., (2003), 'Organisational Change for Corporate Sustainability, 2003, Routledge, London.
20. Erkman S. (2004) : Vers une écologie industrielle : comment mettre en pratique le développement durable dans une société hyper-industrielle », Ed. Charles Léopold Mayer, 2ème édition.
21. El Hmieche, S., & Asdiou, A. (2024). Les pratiques du contrôle de gestion environnemental dans les entreprises marocaines composantes de l'indice MASI ESG. *Alternatives Managériales Economiques*, 6(Spécial 1), 105-124.
22. El Hmieche, S., Asdiou, A., & El Aziz, O. (2025). Environmental Management Control Tools: A Bibliometric Analysis Review. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 21(1), 10-25.
23. Essid, M. (2009). Les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non-financiers de la RSE. Doctorat en sciences de gestion. Paris : Université Paris-Sud.
24. Fisher J. (1995), « Contingency-based research on management control systems: Categorization by level of complexity ». *Journal of Accounting Literature* (14): pp. 24-53.
25. Fischer et J. Schott (1993), *Environmental strategies for industry : international perspectives on research needs and policy implications*, Washington, Island Press.
26. Flamholtz, E. G., Das, T. K., & Tsui, A. S. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 35-50. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90030-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90030-3).
27. Gervais, M. (2000). *Contrôle de gestion*, ed Economica.
28. Gray R.H, Owen, D.L., Maunders, K.T. (1987). *Corporate Social Reporting: Accounting and accountability*. Hemel Hempstead : Prentice Hall.
29. Gore A. (1993), *Earth in the Balance: Ecology and the Human Spirit*, New York : Penguin, 1993.
30. Govindarajan V, Gupta A.K. (1985). « Linking control systems to business unit strategy: impact on performance ». *Accounting, Organizations and Society*, 51-66.
31. Guenther E, Endrikat J, Guenther T, *Environmental Management Control Systems: A Conceptualization and a Review of the Empirical Evidence*, *Journal of Cleaner Production* (2016).

32. Hart, S.L., (1995), « Natural-resource-based view of the firm », *Academy of Management Review*, vol.20 (4), pp.986-1014.
33. Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux, Andreu Sole (2013), *Management Sup*, Dunod.
34. Kats G.H. (2003), "Green Building Costs and Financial Benefits," Boston: Massachusetts Technology Collaborative, 10 p.
http://www.mtpc.org/renewableenergy/green_buildings/GreenBuildingspaper.pdf
35. Lafontaine, J.-P. (2002). "Enseignement et management de l'information : le cas de la comptabilité environnementale". 23ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité. Toulouse.
36. Lafontaine, J. (2003). Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales. *Comptabilité Contrôle Audit*, 9, 111-127.
<https://doi.org/10.3917/cca.093.0111>.
37. Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2).
38. Lankoski L. (2006), "Environmental and Economic Performance: The Basic Links," in S.
39. Lanoie P., N. Johnstone, J. Lucchetti, S. Ambec (2007), *Environmental Policy, Innovation and Performance: New Insights on the Porter Hypothesis*, GAEL Working Paper 2007-07,
<http://www.grenoble.inra.fr/Docs/pub/A2007/gael2007-07.pdf>.
40. Marquet-Pondeville, S. (2003). *Le contrôle de gestion environnemental*. Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion. UCL Presses Universitaires de Louvain.
41. Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson education.
42. Miles R.W. et Snow C.C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*, New York, McGraw Hill.
43. Mokhtari, B. et Asdiou, A. (2020). LA RSE EST-ELLE UNE SOURCE D'INNOVATION. In *Proceedings of the 3rd International Conference of Economics and Management (CIREG 2016) Volume II (Vol. 2, p. 361)*. Cambridge Scholars Publishing.
44. 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.
45. 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.

46. Nidumolu, R., Prahalad, C. K., & Rangaswami, M. R. (2009). Why sustainability is now the key driver to innovation? *Harvard Business Review*, 87, 57–64.
47. O’Riordan, T. (1991). The new environmentalism and sustainable development. *Science of The Total Environment* 108 (1-2): 5-15.
48. Otley D. (1980) «The contingency theory of management accounting : achievement and prognosis », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.5, N°4, pp.413-428.
49. Otley, D., Broadbent, J., & Berry, A. (1995). Research in management control: an overview of its development. *British Journal of Management*, 6, S31-S44.
50. Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848. <https://doi.org/10.1287/mnsc.25.9.833>.
51. Porter M.E. (1980), *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, New-York : Free Press.
52. Porter M. (1991), « American Green Strategy », *Scientific American*, n°264, Vol.4, 168.
53. Porter M., Van Der Linde (1995), “Toward a New Conception of Environment Competitiveness Relationship”, *Journal of Economic Perspective*, n°9, pp. 97-118.
54. Reinhardt F.L. (1999), *Ciba Specialty Chemicals*, Cambridge: Harvard Business School, Case Study No. 9-799-086.
55. Renaud, A. (2015). *Management et contrôle de gestion environnemental*. EMS Editions. <https://doi.org/10.3917/ems.renau.2015.01>.
56. Richard, J. (2012). *Comptabilité et Développement Durable*. Paris : Economica.
57. Roome, N. (1992). "Developing environmental management strategies". *Business Strategy and the Environment* , Vol. 1, p. 11-23.
58. Schaltegger, S. (2011). Sustainability Management Control. In *Environmental Management Accounting and Supply Chain Management* (Eds, Burritt, R.L.,
59. 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.
60. Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society* 12 (4): 357-374.
61. Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15 (1-2) : 127-143.

62. Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal* 15 (3): 169-189.
63. Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review* (March) : 80-88.
64. Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing*. Boston: Harvard business school press.
65. Simons, R. (2005). *Levers of organizational design*. Boston: Harvard business school press.
66. Welford, R., and Gouldson, A., 1993, *Environmental Management and Business Strategy*. Pitman: London.
67. Willard B. (2005), *The Next Sustainability Wave: Building Boardroom Buy-In*, New Society Publishers.