

Chapitre 5 :

**Et si le contrôle de gestion environnemental se mettait au service
de la durabilité ? Un business partner dans les organisations**

**What if environmental management control could be used to
promote sustainability ? A business partner within organizations**

MONLANDJO Eric Sêdjolo Sylvanice

Expert-Comptable Diplômé et Doctorant en sciences de gestion

Académie des Sciences du Management de Paris (ASMP)

France

:

Résumé

Le contrôle de gestion qui pendant longtemps est centré sur la surveillance budgétaire et la performance financière de court terme connaît actuellement une transformation profonde. En effet, la montée des enjeux environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG) oblige les organisations à repenser leurs modes de pilotage de la performance. Il devient alors important pour le contrôle de gestion de prendre en compte les dimensions environnementales et sociales pour une création de valeur durable. Cette évolution participe à la redéfinition du rôle du contrôleur de gestion, qui doit s'affirmer désormais comme un partenaire d'affaire afin d'accompagner la stratégie et la prise de décision managériale.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion environnemental (CGE) apparaît comme un levier stratégique permettant de jumeler performance économique, responsabilité environnementale et durabilité. Il vise à produire des informations pertinentes sur les coûts environnementaux, les impacts écologiques des activités et les investissements liés à la transition durable, afin d'éclairer les choix des dirigeants et des opérationnels. Toutefois, l'intégration effective de ces dimensions soulève de nombreuses interrogations, tant sur le plan des outils que sur celui des compétences, des pratiques et de la posture du contrôleur de gestion.

La problématique centrale de cet article est la suivante : *comment le contrôle de gestion environnemental contribue-t-il à la transformation du contrôle de gestion d'une logique de surveillance vers un rôle de business partner au service de la durabilité des organisations ?*

Pour répondre à cette problématique, l'article adoptera une approche conceptuelle et théorique, enrichie par des illustrations issues de la pratique. La méthodologie repose sur :

- Une revue de littérature mobilisant les travaux sur le contrôle de gestion, la durabilité, la performance globale et les systèmes de pilotage ESG ;
- Une analyse conceptuelle des outils et dispositifs du contrôle de gestion environnemental (comptabilité environnementale, indicateurs extra-financiers, tableaux de bord durables, reporting ESG) ;
- Des exemples organisationnels issus d'entreprises engagées dans des démarches de durabilité, notamment dans le contexte des pays émergents.

Les résultats attendus mettent en évidence que le contrôle de gestion environnemental :

- Favorise l'élargissement du périmètre du contrôle de gestion vers la performance globale ;
- Renforce le rôle du contrôleur de gestion comme acteur clé de la stratégie durable ;
- Contribue à la diffusion d'une culture de responsabilité environnementale au sein des organisations ;
- Pose des défis en matière de fiabilité des données, de compétences, d'acceptabilité organisationnelle et de légitimité professionnelle.

Notre article contribuera au débat scientifique sur la transformation du contrôle de gestion et proposera des pistes pour renforcer son rôle de business partner dans un environnement marqué par l'exigence croissante de durabilité.

Mots clés : comptabilité environnementale, contrôle de gestion, partenaire d'affaires, durabilité

Abstract

Management control, which for a long time focused on budgetary monitoring and short-term financial performance, is currently undergoing a profound transformation. Indeed, the rise of environmental, social, and governance (ESG) issues is forcing organizations to rethink their performance management methods. It is therefore becoming crucial for management control to consider environmental and social dimensions for sustainable value creation. This evolution is contributing to the redefinition of the role of the management controller, who must now establish themselves as a business partner to support strategy and managerial decision-making. In this context, environmental management control (EMC) emerges as a strategic lever for combining economic performance, environmental responsibility, and sustainability. It aims to produce relevant information on environmental costs, the ecological impacts of activities, and investments related to the sustainable transition, in order to inform the choices of managers and operational staff. However, the effective integration of these dimensions raises numerous questions, both in terms of tools and the skills, practices, and role of the management controller. The central question of this article is: how does environmental management control contribute to the transformation of management control from a monitoring-oriented approach to a business partner role that supports organizational sustainability?

To address this question, the article will adopt a qualitative and conceptual approach, enriched by practical examples. The methodology is based on:

- a literature review drawing on research on management control, sustainability, overall performance, and ESG management systems;
- a conceptual analysis of environmental management control tools and mechanisms (environmental accounting, non-financial indicators, sustainability dashboards, ESG reporting);
- organizational examples from companies committed to sustainability initiatives, particularly in the context of emerging countries.

The expected results highlight that environmental management control:

- promotes the expansion of management control's scope to encompass overall performance;
- strengthens the role of the management controller as a key player in sustainable strategy;
- contributes to the dissemination of a culture of environmental responsibility within organizations;
- poses challenges in terms of data reliability, skills, organizational acceptability, and professional legitimacy.

Our article will contribute to the scientific debate on the transformation of management control and will propose ways to strengthen its role as a business partner in an environment marked by the growing demand for sustainability.

Keywords : environmental accounting, management control, business partner, sustainability

Introduction

Pendant longtemps le contrôle de gestion est seulement perçu comme un instrument de surveillance budgétaire et de contrôle des coûts. Mais au cours des dernières décennies, il connaît une transformation profonde à cause de l'environnement organisationnel marqué par les incertitudes de toutes formes, la complexité, la pression concurrentielle et la montée des exigences de durabilité. Alors le contrôle de gestion ne peut plus se limiter seulement à une logique de conformité financière. Sa fonction est appelée désormais à s'adapter et à accompagner la prise de décision stratégique en contribuant à la création de valeur durable.

D'un côté, l'émergence des enjeux environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG) a profondément modifié les attentes des parties prenantes à l'égard des organisations. Les entreprises sont de plus en plus incitées à mesurer, piloter et rendre public leur performance globale qui intègre aussi bien les indicateurs financiers, mais également des dimensions liées à l'impact environnemental, à la responsabilité sociale et à la gouvernance. Cette évolution remet en question le rôle des cadres traditionnels du pilotage de la performance et interpelle directement le contrôle de gestion.

Dans ce contexte, le rôle du contrôleur de gestion doit être redéfini et adapté. De producteur et d'analyste de données financières, il doit devenir un véritable partenaire d'affaire, capable d'éclairer les choix stratégiques, d'anticiper les risques et d'accompagner les transformations organisationnelles, surtout celles liées à la durabilité. Le contrôle de gestion environnemental s'inscrit ainsi comme un levier primordial de cette mutation qui allie performance économique et performance environnementale dans une logique de création de valeur.

L'objectif de cet article est d'analyser cette transition du contrôle de gestion, en mettant en évidence le passage d'une logique traditionnelle de surveillance à une approche orientée durabilité et partenaire d'affaire. Il s'agit plus précisément de montrer comment le contrôle de gestion environnemental participe à l'intégration des enjeux de durabilité dans les systèmes de pilotage des entreprises.

1. Du contrôle de gestion classique au contrôle de gestion orienté durabilité

1.1. Logique traditionnelle de surveillance et de performance financière

Historiquement, le contrôle de gestion s'est développé comme un dispositif de rationalisation visant à assurer l'efficacité économique et la discipline financière des organisations. Il repose sur des outils tels que les budgets, les tableaux de bord financiers et l'analyse des écarts, qui

permettent de comparer les résultats réalisés aux objectifs fixés et d'identifier les sources de dysfonctionnement. (Anthony, 1965).

Dans ce contexte, le contrôle de gestion est principalement tourné vers le passé et le court terme. Il privilégie une vision financière de la performance, centrée sur la maîtrise des coûts, l'optimisation des ressources et l'atteinte des résultats comptables. Le contrôleur de gestion est un agent de contrôle, garant de l'atteinte des objectifs et de la fiabilité de l'information financière.

Si cette logique a longtemps contribué à l'amélioration de la performance économique des organisations, elle présente maintenant des limites majeures. La centralisation sur des indicateurs financiers de court terme tend à négliger des dimensions stratégiques telles que l'innovation, la qualité, le capital humain ou l'impact environnemental (Gray, 2010). De plus, cette approche peut générer des comportements défensifs et une faible appropriation des outils par les managers opérationnels.

Ces limites ont progressivement conduit à une remise en question du contrôle de gestion classique et à l'émergence de nouvelles conceptions du pilotage de la performance.

1.2. Émergence de la performance globale et des enjeux ESG

Face aux insuffisances d'un pilotage exclusivement financier, les organisations ont été amenées à intégrer une conception élargie de la performance, qualifiée de performance globale. Celle-ci repose sur l'idée que la création de valeur durable implique une articulation entre performance économique, performance environnementale et performance sociale.

Les enjeux ESG constituent aujourd'hui un cadre structurant de cette évolution. Les pressions institutionnelles, réglementaires et sociétales poussent les entreprises à mesurer et à piloter leurs impacts environnementaux, à intégrer les risques climatiques dans leurs décisions d'investissement et à rendre compte de leurs pratiques en matière de responsabilité sociétale. Cette dynamique se traduit par le développement d'indicateurs non financiers, de dispositifs de reporting extra-financier et de systèmes de pilotage intégrés.

Cependant, l'intégration effective de ces dimensions dans les systèmes de contrôle de gestion reste un défi. Dans de nombreuses organisations, les indicateurs environnementaux et sociaux demeurent périphériques, dissociés des processus de décision stratégique. Le contrôle de gestion environnemental apparaît alors comme un levier essentiel pour dépasser une approche symbolique de la durabilité et inscrire celle-ci au cœur du pilotage de la performance.

1.3. Redéfinition du rôle du contrôleur de gestion comme business partner

La montée en puissance de la performance globale et des enjeux ESG s'accompagne d'une transformation du rôle du contrôleur de gestion. Celui-ci est plus sollicité pour intervenir en amont des décisions, à dialoguer avec les responsables opérationnels et à contribuer à la formulation de la stratégie.

Dans une logique de business partner ou partenaire d'affaire, le contrôleur de gestion ne se limite plus à produire des chiffres mais doit analyser et interpréter l'information, anticiper les risques et accompagner dans les choix managériaux et stratégiques. Il joue un rôle important dans l'intégration des enjeux environnementaux au pilotage de la performance. Il développe les outils de mesure adaptés et analyse les coûts environnementaux enfin il évalue la rentabilité des investissements durables.

Cette évolution suppose le développement de nouvelles compétences, surtout en matière d'analyse extra-financière, de communication et de gestion du changement. Elle implique également une reconnaissance organisationnelle du contrôleur de gestion comme acteur stratégique, condition indispensable à l'effectivité du contrôle de gestion environnemental (Schaltegger & Burritt, 2017).

En somme, le contrôleur de gestion devient ainsi un médiateur entre performance économique, exigences réglementaires et objectifs de durabilité (Wolf et al., 2015).

2. Fondements théoriques du contrôle de gestion environnemental

2.1. Définition et objectifs du contrôle de gestion environnemental

Le contrôle de gestion environnemental (CGE) peut être défini comme l'ensemble des dispositifs, outils et processus permettant d'intégrer les dimensions environnementales dans le pilotage de la performance organisationnelle. Il vise à mesurer, analyser et orienter les impacts environnementaux des activités de l'organisation, tout en assurant leur cohérence avec les objectifs économiques et stratégiques (Burritt et al., 2002).

Contrairement au contrôle de gestion classique, centré sur la performance financière et la maîtrise des coûts, le CGE s'inscrit dans une logique élargie de création de valeur durable. Il cherche à rendre visibles les coûts environnementaux considérés jadis comme externes ou indirects (pollution, consommation de ressources, émissions de gaz à effet de serre), dans le but de favoriser des décisions managériales plus responsables et plus efficaces à long terme.

Les objectifs du contrôle de gestion environnemental sont multiples. Il s'agit, d'une part, de contribuer à la conformité réglementaire et à la maîtrise des risques environnementaux. D'autre part, le CGE vise à améliorer la performance globale de l'organisation en intégrant les enjeux environnementaux dans les processus budgétaires, les tableaux de bord et les outils d'aide à la décision. Enfin, il participe à la légitimation de l'organisation auprès de ses parties prenantes, en démontrant sa capacité à piloter et à rendre compte de ses impacts environnementaux.

2.2. Cadres théoriques mobilisés

L'analyse du contrôle de gestion environnemental s'appuie sur plusieurs cadres théoriques issus des sciences de gestion, qui permettent d'en comprendre les fondements, les enjeux et les mécanismes.

Dans le cadre de cette étude, nous avons choisi trois théories qui sont :

- ***Théorie des parties prenantes (stakeholder theory)***

La théorie des parties prenantes stipule que l'organisation ne peut être analysée uniquement à travers la relation actionnaires-dirigeants, mais doit être comprise comme un réseau d'acteurs aux attentes parfois divergentes. Ces acteurs internes (actionnaires, dirigeants et salariés) et externes (clients, fournisseurs, pouvoirs publics, communautés locales, ONG, riverains et médias) exercent une pression croissante sur les entreprises en matière de responsabilité environnementale. Elle a pour objectifs de :

- Prendre en compte des **intérêts multiples** ;
- Favoriser une **création de valeur durable** ;
- Renforcer la **légitimité** et la réputation de l'entreprise ;
- Réduire les **conflits et risques** sociaux ou environnementaux.

Dans cette perspective, le contrôle de gestion environnemental apparaît comme un outil de médiation entre ces différentes attentes. Il permet d'identifier les enjeux environnementaux jugés prioritaires par les parties prenantes, de les traduire en indicateurs mesurables et de les intégrer dans les systèmes de pilotage. Le CGE contribue ainsi à aligner les objectifs environnementaux avec la stratégie globale de l'organisation. En somme, la théorie des parties prenantes devient le fondement théorique de la RSE, qui vise une performance globale en trois axes économique, sociale et environnementale).

- *Théorie de la légitimité*

La théorie de la légitimité repose sur l'idée que les organisations cherchent à assurer leur survie en maintenant une adéquation entre leurs pratiques et les valeurs socialement admises (Gray, 2010). La légitimité organisationnelle repose sur des perceptions socialement construites et peut être pragmatique, morale ou cognitive (Suchman, 1995). Elle a pour objectif d'expliquer comment les organisations assurent leur survie en répondant aux exigences sociales tout en maintenant une image conforme aux normes et valeurs de la société.

Ainsi, face à la montée des préoccupations environnementales, les entreprises sont incitées à démontrer qu'elles agissent de manière responsable et conforme aux attentes sociétales.

Le contrôle de gestion environnemental joue ici un rôle central en fournissant des dispositifs de mesure, de suivi et de reporting des performances environnementales. En rendant visibles les efforts réalisés et les progrès accomplis, le CGE participe à la construction et au maintien de la légitimité organisationnelle. Toutefois, cette fonction de légitimation peut être ambivalente, lorsque les outils de pilotage environnemental sont utilisés à des fins symboliques plutôt que pour orienter réellement les décisions. En conclusion, la performance économique et la légitimité sociale constituent deux conditions indissociables de la survie organisationnelle.

- *Approche de la performance globale*

L'approche de la performance globale constitue un cadre théorique particulièrement pertinent pour analyser le CGE (Simons, 1995). Elle repose sur l'idée que la performance organisationnelle ne doit pas être réduite seulement à des résultats financiers, mais doit intégrer dans une vision à long terme les dimensions économiques, sociales et environnementales. Elle a pour objectif :

- D'assurer la **pérennité** de l'organisation ;
- De répondre aux attentes des **parties prenantes** ;
- De renforcer la **légitimité** de l'entreprise ;
- De contribuer au **développement durable**.

Dans cette perspective, le contrôle de gestion environnemental contribue à dépasser une vision fragmentée du pilotage tout en favorisant une corrélation entre performance financière et performance environnementale. Il permet notamment d'évaluer les arbitrages entre coûts immédiats et bénéfices futurs puis de soutenir les stratégies orientées vers la durabilité. En définitive, l'approche de la performance globale présente une vision élargie de la performance

de l'entreprise, prenant en compte les enjeux économiques, sociaux et environnementaux, et constitue ainsi un **levier stratégique de compétitivité durable**.

2.3. Positionnement du CGE dans les systèmes de pilotage organisationnels

Le contrôle de gestion environnemental s'insère progressivement dans les systèmes de pilotage organisationnels, en complément ou en extension des dispositifs existants. Il peut prendre différentes formes selon le niveau de maturité de l'organisation et son contexte institutionnel.

Dans certaines organisations, le CGE est intégré aux outils classiques du contrôle de gestion, tels que les budgets, les tableaux de bord et les systèmes de reporting. Ainsi, les indicateurs environnementaux sont-ils associés aux indicateurs financiers, permettant une lecture transversale de la performance. Dans d'autres cas, le CGE repose sur des dispositifs spécifiques, comme les tableaux de bord environnementaux ou les systèmes de comptabilité environnementale.

Quel que soit son mode d'intégration, le CGE vise à renforcer le rôle du contrôle de gestion comme fonction de pilotage stratégique (Elkington, 1997). Il fournit une information pertinente sur les enjeux environnementaux. Il soutient la prise de décision, facilite le dialogue entre les acteurs et favorise l'alignement entre stratégie, performance et durabilité.

3. Outils et dispositifs du contrôle de gestion environnemental

3.1. Comptabilité environnementale et coûts environnementaux

La comptabilité de gestion environnementale (*Environmental Management Accounting*) constitue l'un des piliers du contrôle de gestion environnemental. Elle vise à identifier, mesurer et analyser les flux physiques et monétaires liés aux impacts environnementaux des activités de l'organisation (Schaltegger & Burritt, 2017). Contrairement à la comptabilité financière traditionnelle, qui tend à invisibiliser ces impacts en les assimilant à des charges indirectes, la comptabilité environnementale cherche à rendre explicites les coûts environnementaux afin d'éclairer la décision managériale.

Les coûts environnementaux recouvrent une pluralité de réalités : coûts de prévention (investissements dans des technologies propres, formation), coûts de contrôle (mesures, audits, conformité réglementaire), coûts de réparation (traitement des déchets, dépollution) et coûts de non-qualité environnementale (amendes, sanctions, atteintes à la réputation). Leur

identification permet de dépasser une approche strictement comptable pour intégrer une lecture stratégique des impacts environnementaux.

Dans une logique de pilotage, la comptabilité environnementale contribue à l'arbitrage entre coûts immédiats et bénéfices futurs. Elle permet notamment d'évaluer la rentabilité économique des investissements environnementaux et de démontrer que la prise en compte de l'environnement peut constituer un facteur de compétitivité durable.

Selon le cadre de **Burritt et al. (2002)**, le contrôleur de gestion "Business Partner" utilise deux leviers principaux :

- **La distinction entre coûts environnementaux "visibles" et "cachés"**

Le rôle du contrôleur de gestion agissant comme Business Partner est de révéler à la direction générale que les coûts environnementaux ne sont pas seulement les taxes ou le traitement des déchets (coûts visibles), mais incluent surtout la **valeur des ressources gaspillées** (coûts cachés). Si une usine rejette 10% de sa matière première en rebuts, le coût environnemental n'est pas seulement le prix du traitement de ces rebuts, mais le coût d'achat initial des 10% de matière qui n'ont généré aucun revenu.

- **La comptabilité par flux de matières (Material Flow Cost Accounting - MFCA)**

Inspirée des travaux de **Schaltegger et Burritt (2017)** et de la norme ISO 14051, la MFCA est l'outil technique par excellence du CGE. Elle permet de segmenter les coûts en deux catégories:

- **Coûts des produits positifs** : Coûts liés aux produits finis vendables ;
- **Coûts des produits négatifs** : Coûts liés aux pertes, émissions et déchets.

En identifiant les "coûts de produits négatifs", le contrôleur de gestion peut proposer des projets d'investissement en éco-conception ou en efficacité énergétique dont le ROI (Retour sur Investissement) est bien supérieur à ce qu'une comptabilité classique laisserait apparaître.

3.2. Indicateurs de performance environnementale

Les indicateurs de performance environnementale jouent un rôle central dans le contrôle de gestion environnemental. Ils traduisent les enjeux environnementaux en variables mesurables, facilitant ainsi le suivi, l'évaluation et la comparaison des performances.

Ces indicateurs peuvent porter sur la consommation de ressources (énergie, eau, matières premières), les émissions polluantes (gaz à effet de serre, rejets), la production de déchets ou encore l'efficacité des processus. Leur pertinence repose sur leur capacité à être alignés avec la stratégie de l'organisation et à répondre aux attentes des parties prenantes.

Toutefois, la multiplication des indicateurs comporte un risque de complexité excessive. Le rôle du contrôle de gestion consiste alors à sélectionner des indicateurs clés, compréhensibles et actionnables, permettant aux managers de piloter efficacement la performance environnementale. Dans cette perspective, l'articulation entre indicateurs financiers et non financiers apparaît comme un enjeu majeur du pilotage durable.

3.3. Tableaux de bord durables et reporting ESG

Les tableaux de bord durables constituent un dispositif privilégié d'intégration des dimensions environnementales dans les systèmes de pilotage. Ils visent à offrir une vision synthétique et transversale de la performance globale, en combinant des indicateurs financiers, environnementaux et sociaux (Kaplan & Norton, 1996; Gibassier, 2015).

Dans le cadre du reporting ESG, ces tableaux de bord alimentent les dispositifs de communication interne et externe de l'organisation. Ils répondent aux exigences croissantes de transparence et de reddition des comptes imposées par les régulateurs, les investisseurs et la société civile. Le contrôle de gestion environnemental contribue ainsi à structurer l'information extra-financière et à en assurer la cohérence et la fiabilité.

Malgré cela, le reporting ESG ne doit pas être envisagé comme une simple obligation déclarative. Pour qu'il soit réellement utile, il doit s'inscrire dans une logique de pilotage stratégique, où les informations produites nourrissent la prise de décision et orientent les actions futures. Le contrôle de gestion environnemental joue ici un rôle clé en assurant le lien entre mesure, pilotage et communication.

3.4. Rôle du contrôleur de gestion dans la co-construction des outils

La mise en œuvre effective des outils du contrôle de gestion environnemental repose en grande partie sur le rôle du contrôleur de gestion. Dans une logique de business partner, celui-ci intervient comme un acteur de la co-construction des dispositifs de pilotage, en collaboration avec les directions opérationnelles, la direction générale et les fonctions spécialisées (qualité, environnement, RSE).

Le contrôleur de gestion contribue à traduire les enjeux environnementaux en indicateurs opérationnels et à intégrer ces derniers dans les outils existants. Il facilite le dialogue entre les acteurs, accompagne le changement et favorise l'appropriation des dispositifs par les différents managers.

Cette posture suppose le développement de compétences transversales, allant au-delà de la maîtrise technique des outils. Elle implique notamment des capacités d'analyse systémique, de communication et de pédagogie. En ce sens, le contrôleur de gestion environnemental apparaît comme un médiateur entre performance économique et exigences de durabilité, participant activement à la transformation des systèmes de pilotage organisationnels.

4. Le contrôle de gestion environnemental comme levier de partenariat d'affaires

4.1. Contribution à la prise de décision stratégique

Dans un contexte marqué par l'incertitude environnementale, réglementaire et économique, le contrôle de gestion environnemental (CGE) constitue un appui essentiel à la prise de décision stratégique. En intégrant les dimensions environnementales dans les outils de pilotage, le contrôleur de gestion permet aux dirigeants de mieux appréhender les risques, les opportunités et les arbitrages liés aux choix stratégiques.

Le CGE contribue surtout à l'évaluation des investissements durables, en mettant en évidence non seulement leurs coûts immédiats, mais aussi leurs bénéfices à moyen et long terme, tels que la réduction des risques réglementaires, l'amélioration de la réputation ou l'accès à de nouveaux marchés. Il éclaire également les décisions relatives à la conception des produits, à l'organisation des processus et à la chaîne de valeur, en intégrant des critères environnementaux dans l'analyse de la performance.

Dans cette perspective, le contrôleur de gestion environnemental intervient en amont des décisions, en fournissant une information pertinente, fiable et orientée vers l'action. Il dépasse ainsi une logique de reporting pour s'inscrire pleinement dans un rôle de conseil stratégique, caractéristique du business partnering (Wolf et al., 2015).

4.2. Accompagnement de la transition durable

Au-delà de la prise de décision, le contrôle de gestion environnemental joue un rôle central dans l'accompagnement de la transition durable des organisations. Il participe à la déclinaison opérationnelle des orientations stratégiques en matière de durabilité, en traduisant les objectifs environnementaux en plans d'action, budgets et indicateurs de suivi.

Le CGE favorise également la coordination entre les différentes fonctions de l'organisation. Il en assure la cohérence entre les objectifs environnementaux et les contraintes opérationnelles. Il contribue à inscrire la durabilité dans les routines de gestion, en intégrant progressivement

les enjeux environnementaux dans les processus budgétaires, les systèmes d'évaluation de la performance et les dispositifs d'incitation. Dans ce cadre, le contrôleur de gestion agit comme un facilitateur du changement. Il accompagne les managers dans l'appropriation des outils de pilotage environnemental et contribue à la diffusion d'une culture de la performance durable au sein de l'organisation.

4.3. Nouvelles compétences et posture du contrôleur de gestion

La montée en puissance du contrôle de gestion environnemental implique une évolution significative des compétences et de la posture du contrôleur de gestion. Au-delà des compétences techniques traditionnelles, celui-ci doit développer des capacités d'analyse extra-financière, de compréhension des enjeux environnementaux et de maîtrise des dispositifs de reporting ESG. Par ailleurs, la posture de business partner requiert des compétences relationnelles et communicationnelles accrues. Le contrôleur de gestion est appelé à dialoguer avec des acteurs aux profils variés, à traduire des données complexes en messages compréhensibles et à accompagner la prise de décision dans des contextes parfois conflictuels. Cette évolution s'accompagne également d'un repositionnement identitaire. Le contrôleur de gestion ne se définit plus uniquement comme un expert des chiffres, mais comme un acteur stratégique, capable de contribuer à la transformation durable de l'organisation. Il doit donc développer des compétences transversales : analyse systémique, pédagogie et maîtrise des référentiels multicapitaux comme le modèle CARE (Richard, 2012).

Il faut aussi notifier comme Meyssonier et Rasolofo-Distler (2014) soulignent les conflits potentiels entre rentabilité immédiate et durabilité.

4.4. Tensions identitaires et résistances organisationnelles

Malgré ses potentialités, le contrôle de gestion environnemental se heurte à des tensions identitaires et à des résistances organisationnelles. L'introduction de nouveaux indicateurs et outils peut être perçue comme une contrainte supplémentaire par les managers opérationnels, notamment lorsqu'elle remet en question des pratiques établies ou des objectifs de performance financière de court terme.

Le contrôleur de gestion lui-même peut être confronté à des tensions liées à la redéfinition de son rôle. Le passage d'une posture de contrôle à une posture de partenariat peut générer des

ambiguïtés, voire des conflits de légitimité, tant au sein de la fonction financière qu'avec les autres acteurs de l'organisation.

La réussite du CGE comme levier de business partnering dépend ainsi de la capacité de l'organisation à accompagner ces transformations, notamment à travers la formation, la reconnaissance des nouvelles compétences et le soutien explicite de la direction générale.

L'introduction de ces nouvelles normes et dispositifs peuvent pendant une période avoir un impact sur les revenus de l'organisation, le contrôleur doit pouvoir avoir les arguments et outils nécessaires pour convaincre les managers du bien-fondé de ces nouveaux outils de la CGE.

5. Discussion et implications

5.1. Apports théoriques pour la recherche en contrôle de gestion

Cette recherche contribue à enrichir la littérature en contrôle de gestion en proposant une lecture renouvelée du rôle du contrôle de gestion environnemental dans les organisations contemporaines. En mobilisant les cadres théoriques des parties prenantes, de la légitimité et de la performance globale, l'article met en évidence le dépassement progressif d'une conception instrumentale et financière du contrôle de gestion au profit d'une approche intégrative et stratégique.

L'un des principaux apports théoriques réside dans la conceptualisation du contrôle de gestion environnemental comme un levier de business partnering. Cette approche permet de mieux comprendre les mécanismes par lesquels les outils de pilotage environnemental participent à la prise de décision stratégique et à la transformation des systèmes de gouvernance. Elle contribue également à éclairer les tensions identitaires auxquelles sont confrontés les contrôleurs de gestion, en soulignant les recompositions professionnelles induites par l'intégration des enjeux de durabilité.

Par ailleurs, l'article ouvre des perspectives de recherche sur l'articulation entre performance financière et performance environnementale, en invitant à dépasser les analyses dichotomiques. Il encourage ainsi le développement de travaux empiriques visant à analyser les conditions d'effectivité du contrôle de gestion environnemental dans différents contextes organisationnels, notamment dans les économies émergentes.

5.2. Implications managériales pour les organisations

Sur le plan managérial, les résultats de cette réflexion soulignent l'importance stratégique du contrôle de gestion environnemental pour les organisations engagées dans une démarche de durabilité. L'intégration des enjeux environnementaux dans les systèmes de pilotage permet, d'une part, de répondre aux exigences réglementaires et sociétales et, d'autre part, d'améliorer la qualité des décisions et la résilience organisationnelle.

Les organisations sont incitées à repenser leurs dispositifs de contrôle de gestion afin d'y intégrer des indicateurs environnementaux pertinents et alignés avec leur stratégie. Cette démarche suppose un engagement fort de la direction générale et une coordination étroite entre les différentes fonctions de l'entité. Le contrôle de gestion environnemental apparaît alors comme un outil de dialogue et de cohérence qui facilite l'appropriation des objectifs de durabilité par les managers opérationnels.

En outre, la reconnaissance du contrôleur de gestion comme un partenaire d'affaire constitue un levier essentiel de réussite. En lui confiant un rôle actif dans la co-construction des outils et l'accompagnement du changement, les organisations favorisent une meilleure intégration des enjeux environnementaux dans leurs pratiques quotidiennes.

5.3. Enjeux pour la formation et la professionnalisation des contrôleurs de gestion

L'évolution du contrôle de gestion vers une logique de durabilité soulève des questions majeures en matière de formation et de professionnalisation des contrôleurs de gestion. Les compétences requises dépassent désormais le champ strict de la finance et de la comptabilité pour intégrer des connaissances en matière d'environnement, de responsabilité sociétale et de reporting extra-financier.

Les programmes de formation initiale et continue sont ainsi appelés à évoluer afin de préparer les futurs contrôleurs de gestion à ces nouvelles exigences. Il s'agit notamment de développer des compétences transversales, telles que l'analyse systémique, la communication et l'accompagnement du changement qui sont désormais indispensables à l'exercice du rôle de business partner et non seulement du spécialiste des chiffres.

Enfin, la professionnalisation du contrôle de gestion environnemental suppose une reconnaissance institutionnelle de ces nouvelles compétences, tant au sein des organisations que des instances professionnelles. Cette reconnaissance constitue une condition essentielle

pour assurer la légitimité et l'effectivité du contrôleur de gestion dans son rôle de pilote de la performance durable.

Conclusion

La transition du contrôle de gestion d'une logique traditionnelle de surveillance vers une approche orientée durabilité constitue une évolution majeure des pratiques de pilotage des organisations. Face aux enjeux environnementaux et aux exigences croissantes de performance globale, le contrôle de gestion environnemental apparaît comme un dispositif central pour articuler performance financière et performance durable.

Cette mutation ne repose pas uniquement sur l'introduction de nouveaux outils ou indicateurs, mais sur une transformation plus profonde du rôle du contrôleur de gestion, désormais appelé à agir comme un véritable business partner. En accompagnant les décideurs, en intégrant les enjeux ESG au cœur du pilotage et en favorisant une vision de long terme, le contrôleur de gestion contribue activement à la création de valeur durable.

Néanmoins, l'effectivité de cette évolution dépend de plusieurs facteurs, notamment la maturité organisationnelle, les compétences des acteurs et le soutien de la direction générale. Des recherches futures pourraient approfondir l'analyse des pratiques de contrôle de gestion environnemental dans différents contextes organisationnels et institutionnels, afin de mieux comprendre les conditions de réussite de cette transformation.

BIBLIOGRAPHIE

- Agoudal, A., Kaizar, C., Gaga, D., Hilmi, Y., & Benarbi, H. (2025). PPP et contrôle de gestion: une alliance paradoxale entre contrôle public et logique privée. *International Journal of Research in Economics and Finance*, 2(8), 85-108.
- Amer, M., Hilmi, Y., & El Kezazy, H. (2024, April). Big Data and Artificial Intelligence at the Heart of Management Control: Towards an Era of Renewed Strategic Steering. In *The International Workshop on Big Data and Business Intelligence* (pp. 303-316). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Amer, M., & Hilmi, Y. (2024). ERP and the Metamorphosis of Management Control: An Innovative Bibliometric Exploration. *Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias*, 3.
- 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 Press.
- Ardoin, J.L., Jordan, H. (1979). *Le contrôleur de gestion*. Paris: Flammarion.
- Berland, N. (2007). *À quoi servent les indicateurs de la RSE ? Limites et modalités d'usage*. In *Le développement durable en question* (Ed, Matagne, P.). Paris: L'Harmattan, 41-64.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- Elkington, J. (1997). *Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business*. Capstone.
- Carlos, K. M., Yassine, H., Driss, H., & Zahra, H. (2024). The Use of New Technologies in Management Control Systems and their Impact on Managerial Innovation. *Pakistan Journal of Life and Social Sciences (PJLSS)*, 22(2).
- Dounia, G. A. G. A., KAIZAR, C., AGOUDAL, A., BENARBI, H., & HILMI, Y. (2025). Transformation digitale et mutation du métier de contrôleur de gestion: revue de littérature et perspectives. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 6(3).
- Dounia, G., Chaimae, K., Yassine, H., & Houda, B. (2025). ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND BIG DATA IN MANAGEMENT CONTROL OF MOROCCAN COMPANIES: CASE OF THE RABAT-SALE-KENITRA REGION. *Proceedings on Engineering*, 7(2), 925-938.
- Hopwood, A. G. (1976). Accounting and human behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), 23-36.

E. K. Hamza, A. Mounia, H. Yassine and I. Z. Haj Hocine, "Literature Review on Cost Management and Profitability in E-Supply Chain: Current Trends and Future Perspectives," 2024 IEEE 15th International Colloquium on Logistics and Supply Chain Management (LOGISTIQUA), Sousse, Tunisia, 2024, pp. 1-6, doi: 10.1109/LOGISTIQUA61063.2024.10571529.

El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). The use of new technologies in management control systems and their impact on managerial innovation. Ouvrage collectif: Innovation Managériale et Changement Organisationnel.

el Kezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). Conceptual Model of The Role of Territorial Management Controller and Good Governance. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.

El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). Improving Good Governance Through Management Control in Local Authorities. *International Review of Management And Computer*, 7(3).

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. Agence Francophone.

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2022). Towards More Agile Management: Literature Review of Information Systems as the Pillar of Management Control. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(4).

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. Essai sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. *Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Harvard Business School Press.

HILMI, Y. (2024). L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).

Hilmi, Y. (2024). Cloud computing-based banking and management control. *International Journal Of Automation And Digital Transformation*, 3, 1-92.

HILMI, Y. (2024). Contrôle de gestion dans les banques islamiques: Une revue de littérature. *Recherches et Applications en Finance Islamique (RAFI)*, 8(1), 23-40.

HILMI, Y., & HELMI, D. (2024). Impact du big data sur le métier de contrôleur de gestion: Analyse bibliométrique et lexicométrique de la littérature. *Journal of Academic Finance*, 15(1), 74-91.

HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).

HILMI Y. (2024). Le contrôle de gestion au niveau des clubs sportives : Approche théorique. *PODIUM OF SPORT SCIENCES*

Kezazy, H. E., & Hilmi, Y. (2025). Promoting the Energy Transition Throughout Dealing with the Climate Change Issue. In *Digital Technology for an Innovative Energy Transition: Perspectives and Opportunities* (pp. 77-93). Cham: Springer Nature Switzerland. Renaud, A. (2009). *Le système de management environnemental comme moyen de contrôle de la déclinaison et de l'émergence des stratégies environnementales*. Doctorat en sciences de gestion, Poitiers: Université de Poitiers.

Renaud, Angèle, (2014). *Le contrôle de gestion environnemental : quels rôles pour le contrôleur de gestion ?*, Comptabilité Contrôle Audit Tome 2

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

Suchman, Mark C. (1995). *Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches*. *Academy of Management Review*, vol. 20, n°3, p. 571–610