

Chapitre 8 :

Piloter la performance durable : un cadre conceptuel pour l'intégration des indicateurs environnementaux dans le contrôle de gestion

Driving Sustainable Performance: A Conceptual Framework for Integrating Environmental Indicators into Management Control

BOUGHABA Salwa

Enseignante chercheure

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales d'El Jadida

Université Chouaib Doukkali

Laboratoire de Recherche en Gestion, Economie et Sciences Sociales

Maroc

BEZOUÏ Hajar

Docteure chercheure

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales de Salé

Université Mohammed V de Rabat

Droit comparé, Economie appliquée et Développement durable

Maroc

Résumé

Face aux enjeux croissants liés à la durabilité et aux attentes des parties prenantes, les organisations sont de plus en plus amenées à intégrer les dimensions environnementales et sociales dans leurs systèmes de pilotage. Dans ce contexte, le contrôle de gestion, traditionnellement centré sur la performance financière, tend à évoluer vers des approches plus globales intégrant des indicateurs extra-financiers. Cette contribution propose une analyse conceptuelle du rôle des indicateurs de performance environnementale dans cette évolution. À partir d'une revue de la littérature, elle met en évidence les limites du contrôle de gestion traditionnel et souligne l'importance de l'intégration des indicateurs environnementaux dans les dispositifs de pilotage. Sur cette base, un modèle conceptuel est proposé afin d'expliquer les conditions d'intégration de ces indicateurs dans les systèmes de contrôle de gestion et leur contribution à la performance durable.

Mots clés :

Contrôle de gestion, Indicateurs de performance environnementale, Contrôle de gestion durable, Performance durable, Pilotage de la durabilité.

Abstract

In response to growing sustainability challenges and increasing stakeholder expectations, organizations are increasingly required to integrate environmental and social dimensions into their management systems. In this context, management control, traditionally focused on financial performance, is gradually evolving toward more comprehensive approaches that incorporate non-financial indicators. This contribution provides a conceptual analysis of the role of environmental performance indicators in this transformation. Based on a literature review, it highlights the limitations of traditional management control and emphasizes the importance of integrating environmental indicators into management control systems. On this basis, a conceptual model is proposed to explain the conditions under which these indicators can be integrated into management control systems and how such integration contributes to sustainable performance.

Keywords :

Management Control Systems, Environmental Performance Indicators, Sustainable Management Control, Sustainable Performance, Sustainability Management.

Introduction

La dégradation environnementale, le changement climatique et l'épuisement des ressources naturelles constituent aujourd'hui des enjeux majeurs pour les entreprises à l'échelle mondiale. Dans ce contexte, les organisations ne peuvent plus se limiter à la seule maximisation de la performance financière mais doivent également intégrer des objectifs environnementaux et sociaux dans leurs stratégies et leurs pratiques managériales afin de contribuer à une croissance durable et responsable (Ballet et Bazin, 2004).

Le contrôle de gestion traditionnel, centré principalement sur le suivi et l'optimisation des résultats financiers, présente cependant des limites face à ces nouveaux défis. Il reste insuffisamment adapté pour mesurer, piloter et évaluer la performance environnementale des organisations. Son approche essentiellement quantitative et financière ne permet pas de saisir l'ensemble des dimensions durables de la performance, ni d'aligner les décisions managériales avec les exigences écologiques et réglementaires croissantes (Burlaudet Simon, 2006).

Face à ces limites, la littérature récente observe l'émergence progressive du contrôle de gestion durable. Ce dernier vise à intégrer des indicateurs environnementaux dans les processus de planification, de suivi et d'évaluation des performances. Ces indicateurs couvrent à la fois des mesures opérationnelles telles que : la consommation d'énergie, les émissions de gaz à effet de serre et la gestion des déchets ainsi que des mesures stratégiques qui couvrent l'intensité carbone, les objectifs de réduction et l'éco-efficience (Kaplan et Norton, 1992). Ils apparaissent comme un levier essentiel pour concilier performance économique et responsabilité écologique, tout en guidant les décisions managériales vers la durabilité.

Toutefois, si la littérature reconnaît largement l'importance de ces indicateurs dans le pilotage organisationnel, elle reste marquée par une approche souvent éclatée. Les travaux existants abordent soit la performance environnementale de manière isolée, soit les systèmes de contrôle de gestion sans articulation approfondie entre ces deux dimensions. En conséquence, il demeure difficile d'identifier un cadre conceptuel structuré permettant de comprendre comment ces indicateurs peuvent être intégrés de façon cohérente dans l'architecture globale du contrôle de gestion et contribuer effectivement à la performance durable des organisations. C'est dans cette perspective que s'inscrit la présente réflexion. Ainsi, la problématique centrale de ce travail de recherche peut être formulée comme suit :

Comment les indicateurs de performance environnementale peuvent-ils être intégrés efficacement dans les systèmes de contrôle de gestion afin de soutenir la performance durable des organisations ?

Pour répondre à cette question, cette étude poursuit plusieurs objectifs complémentaires. Elle vise, dans un premier temps, à analyser de manière critique les travaux existants relatifs au contrôle de gestion durable et aux indicateurs de performance environnementale. Il s'agit, ensuite, d'identifier les principales modalités d'intégration de ces indicateurs ainsi que les facteurs susceptibles d'en favoriser ou d'en freiner l'implémentation au sein des systèmes de contrôle de gestion. Enfin, cette réflexion ambitionne de proposer un cadre conceptuel structuré permettant de mieux articuler performance environnementale et pilotage organisationnel, tout en offrant des perspectives utiles tant pour la recherche future que pour la pratique managériale.

1. Évolution du contrôle de gestion vers la durabilité

L'évolution des systèmes de contrôle de gestion ne peut être comprise sans un retour préalable sur leurs fondements théoriques et historiques. Avant d'aborder la transition vers des approches intégrant les enjeux de durabilité, il convient d'examiner les principes constitutifs du contrôle de gestion tel qu'il s'est progressivement structuré au sein des organisations. Cette mise en perspective permet de saisir les logiques dominantes qui ont longtemps orienté le pilotage de la performance, ainsi que les limites inhérentes à ces modèles traditionnels face aux nouvelles exigences environnementales.

1.1. Fondements du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion occupe une place centrale dans l'architecture des systèmes de pilotage des organisations modernes. Historiquement, il s'inscrit dans une logique de rationalisation issue des théories classiques de l'organisation, où la performance était principalement assimilée à l'efficacité économique et à la maîtrise des coûts. Dans ce cadre, le contrôle de gestion s'est progressivement imposé comme un mécanisme d'articulation entre la stratégie définie par la direction et les actions opérationnelles mises en œuvre au sein des différentes unités organisationnelles.

Dans sa définition fondatrice, Robert (1965) considère le contrôle de gestion comme le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation. Cette approche met en évidence trois dimensions essentielles :

- L'alignement avec la stratégie
- La coordination des activités internes
- La maîtrise de la performance économique.

Le contrôle de gestion repose ainsi sur une architecture instrumentale composée de dispositifs formalisés tels que les budgets, les tableaux de bord, les systèmes de calcul de coûts, l'analyse des écarts et le reporting périodique. Ces instruments permettent de traduire les orientations stratégiques en objectifs chiffrés, d'en suivre la réalisation et de corriger les éventuelles dérives. La logique dominante reste celle de la planification et du contrôle a posteriori, avec une focalisation marquée sur les indicateurs financiers comme la rentabilité, la productivité ou la marge.

Au-delà de cette dimension technique, le contrôle de gestion constitue également un mécanisme organisationnel et comportemental. Il structure les responsabilités, définit les centres de décision, et influence les comportements des acteurs à travers des systèmes d'évaluation et d'incitation. Comme le souligne Bouquin (1986), le contrôle de gestion ne se limite pas à la production d'indicateurs mais il participe à la régulation des comportements et à la coordination des actions au sein de l'organisation. Il devient ainsi un levier de gouvernance interne.

À partir des années 1990, la transformation des environnements économiques s'est traduite par une intensification de la concurrence, une accélération des dynamiques de mondialisation et une complexification croissante des structures organisationnelles, imposant aux entreprises une adaptation continue de leurs systèmes de pilotage. Les travaux de (Robert et Norton, 1992) à travers le développement du Balanced Scorecard, ont contribué à élargir la conception du contrôle de gestion en intégrant des indicateurs non financiers, liés notamment aux processus internes, à la satisfaction des clients et à l'apprentissage organisationnel. Cette évolution marque un passage d'un contrôle essentiellement financier à un pilotage stratégique multidimensionnel.

Toutefois, malgré cet élargissement progressif, la dimension environnementale est longtemps demeurée marginale dans les systèmes traditionnels de contrôle de gestion. Les indicateurs intégrés restaient majoritairement centrés sur la performance économique et la compétitivité, laissant peu de place à l'évaluation systématique des impacts écologiques. Cette situation explique en partie la nécessité d'un renouvellement conceptuel du contrôle de gestion à l'ère des exigences de durabilité.

1.2. Limites du modèle traditionnel face aux enjeux contemporains

Le modèle traditionnel du contrôle de gestion s'est historiquement construit dans un contexte marqué par la rationalisation industrielle, la recherche d'efficacité productive et la domination d'une logique financière de performance. Les travaux fondateurs de (Robert, 1965) définissent le contrôle de gestion comme un processus visant à assurer l'utilisation efficace et efficiente des ressources afin d'atteindre les objectifs fixés par la direction. Cette conception, largement dominante durant la seconde moitié du XX^e siècle, repose sur une approche instrumentale du pilotage organisationnel, fondée sur la planification, la budgétisation et l'analyse des écarts. La performance y est principalement interprétée comme une capacité à maîtriser les coûts et à respecter les objectifs financiers prédéterminés.

Toutefois, la montée en puissance des attentes sociales et préoccupations environnementales ont progressivement mis en évidence les limites structurelles de ce modèle classique qui apparaît en effet fortement structuré par une logique interne, centrée sur l'optimisation des ressources, mais relativement peu sensible aux interactions entre l'organisation et son environnement institutionnel et sociétal. En effet, la focalisation quasi exclusive sur les indicateurs financiers réduit la performance à une dimension comptable rétrospective. Comme l'ont montré (Kaplan et Norton, 1992), les mesures financières traditionnelles constituent des indicateurs tardifs qui reflètent les résultats passés sans capturer pleinement les facteurs explicatifs de la performance future.

Leur proposition du Balanced Scorecard représente une tentative d'élargissement vers des dimensions non financières telles que les processus internes, la satisfaction des clients ou l'apprentissage organisationnel. Néanmoins, dans ses premières formulations, cet outil demeure centré sur la création de valeur économique et n'intègre que marginalement les externalités environnementales ou sociales.

Ainsi, l'évolution des conceptions de la performance, notamment à travers les travaux de (Elkington, 1997), introduit l'idée d'une triple performance à la fois économique, sociale et environnementale qui dépasse largement le cadre du pilotage financier classique. Dans cette perspective, le contrôle de gestion traditionnel apparaît conceptuellement limité, car il ne permet ni de mesurer ni d'intégrer de manière systémique les impacts environnementaux des activités organisationnelles.

Par ailleurs, le modèle classique est fortement structuré autour d'une temporalité budgétaire annuelle, qui favorise une logique court-termiste. Cette orientation peut entrer en contradiction avec les exigences du développement durable, dont les effets et bénéfices se déploient sur le long terme. Les travaux de (Porter, 1991) et (Porter et Linde, 1995) soulignent que l'intégration proactive des contraintes environnementales peut constituer une source d'innovation et d'avantage compétitif durable. Néanmoins, une telle dynamique suppose une vision stratégique élargie, difficilement compatible avec des mécanismes de contrôle principalement orientés vers la performance financière immédiate.

Une autre limite majeure réside dans la marginalisation organisationnelle des enjeux environnementaux. Dans de nombreuses entreprises, ces problématiques sont confiées à des départements spécialisés, sans articulation forte avec les systèmes centraux de pilotage. Les travaux de (Schaltegger, 2011) montrent que l'absence d'intégration des données environnementales dans la comptabilité de gestion freine la transformation des pratiques décisionnelles. Sans instruments adaptés tels que la comptabilité environnementale, le calcul des coûts écologiques et les indicateurs d'empreinte carbone, les arbitrages stratégiques demeurent dominés par des critères strictement financiers, ce qui favorise parfois une approche symbolique de la responsabilité environnementale.

Enfin, le contrôle de gestion traditionnel s'inscrit principalement dans une logique de surveillance et de correction des écarts. Cette approche, adaptée à des environnements relativement stables, montre ses limites face à la complexité et à l'incertitude des enjeux contemporains. Les travaux de (Simons, 1995) ainsi que ceux de (Atkinson et al., 1997) mettent en évidence la nécessité de dispositifs de contrôle interactifs favorisant l'apprentissage organisationnel, l'innovation et la coordination transversale. Les problématiques environnementales exigent précisément ce type de dynamique adaptative, dépassant une simple logique de conformité réglementaire.

Dans cette configuration, le modèle traditionnel ne saurait être considéré comme obsolète, mais il apparaît insuffisant pour répondre aux nouvelles exigences environnementales et sociétales. Les limites qu'il révèle ne tiennent pas seulement à un déficit d'indicateurs, mais à une conception de la performance, du temps et du pilotage qui doit être repensée. C'est précisément dans cette dynamique d'évolution que s'inscrit l'émergence progressive du contrôle de gestion durable.

1.3. Vers le contrôle de gestion durable : Clarifications conceptuelles

L'émergence du contrôle de gestion durable s'appuie sur un ensemble de concepts qu'il convient de distinguer afin d'éviter toute confusion terminologique. En effet, la littérature mobilise alternativement les notions de développement durable, responsabilité sociale de l'entreprise (RSE), performance globale, comptabilité environnementale ou encore sustainability management control. Clarifier ces concepts permet de situer précisément le contrôle de gestion durable dans le champ théorique.

Le premier concept structurant est celui de développement durable, formalisé par le rapport de (Brundtland, 1987) qui le définit comme un développement répondant aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à satisfaire les leurs. Cette définition introduit une double exigence : d'une part l'articulation entre les dimensions économique, sociale et environnementale, et d'autre part la prise en compte du long terme. Le développement durable constitue un cadre macro-économique et sociétal.

La responsabilité sociale de l'entreprise, quant à elle représente la traduction organisationnelle de ce principe. Elle renvoie à l'intégration volontaire des préoccupations sociales et environnementales dans les activités de l'entreprise et dans ses relations avec les parties prenantes. Les travaux de (Freeman, 1984) apportent ici un fondement théorique majeur en élargissant la finalité de l'entreprise à l'ensemble des acteurs concernés.

Ensuite, la notion de performance globale constitue un troisième concept clé. Popularisée notamment par (Elkington, 1997) à travers le cadre du Triple Bottom Line, elle dépasse la seule performance financière pour inclure des dimensions sociales et environnementales. La performance suppose des mécanismes d'évaluation élargis, elle devient ainsi multidimensionnelle et doit être évaluée au regard de trois piliers à savoir :

- Profit (performance économique)
- People (performance sociale)

- Planet (performance environnementale)

Enfin, la comptabilité environnementale et la sustainability accounting, développées par (Schaltegger, 2011), introduisent les instruments techniques permettant d'opérationnaliser ces principes. Elles visent à intégrer les flux physiques et les impacts environnementaux dans les systèmes d'information comptables.

Au croisement de ces contributions théoriques, le contrôle de gestion durable peut être défini comme étant un système de pilotage organisationnel visant à intégrer de manière systémique et stratégique les dimensions économiques, environnementales et sociales dans les processus de planification, de mesure, d'évaluation et de prise de décision, afin d'assurer une création de valeur durable pour l'ensemble des parties prenantes dans une perspective de long terme. Il s'agit d'un dispositif organisationnel qui assure l'articulation entre ces différents niveaux :

- Il traduit les principes du développement durable
- Il soutient la mise en œuvre de la RSE
- Il mesure la performance globale
- Il mobilise les outils issus de la comptabilité environnementale.

Autrement dit, le contrôle de gestion durable constitue le mécanisme de pilotage interne qui permet d'intégrer la durabilité dans les processus décisionnels et stratégiques. Il se situe à l'intersection des cadres normatifs (développement durable), des engagements organisationnels (RSE) et des instruments techniques (comptabilité environnementale).

Ainsi, la clarification conceptuelle permet de distinguer les niveaux d'analyse : le développement durable relève du cadre macro, la RSE du positionnement stratégique de l'entreprise, la performance globale de l'objet d'évaluation, et le contrôle de gestion durable du dispositif opérationnel assurant leur cohérence.

Pour conclure, le contrôle de gestion durable ne constitue donc pas un simple ajout d'indicateurs écologiques au système existant, mais une reconfiguration conceptuelle du pilotage organisationnel. Ainsi, afin de synthétiser les principales différences conceptuelles entre le modèle traditionnel et le modèle durable, le tableau comparatif suivant met en évidence les évolutions fondamentales du pilotage organisationnel.

Tableau N°1 : contrôle de gestion traditionnel vs contrôle de gestion durable

Dimensions d'analyse	Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion durable
Finalité principale	Optimisation de la rentabilité et maîtrise des coûts	Création de valeur globale et durable
Vision de la performance	Financière et quantitative	Multidimensionnelle (économique, sociale, environnementale)
Horizon temporel	Court / moyen terme	Long terme et intergénérationnel
Indicateurs	Comptables et monétaires	Financiers et extra-financiers (ESG, carbone, impacts sociaux)
Logique dominante	Contrôle et conformité	Apprentissage, adaptation et innovation durable
Parties prenantes	Priorité aux actionnaires	Prise en compte élargie des parties prenantes
Intégration environnementale	Périphérique ou réglementaire	Intégrée au cœur du pilotage stratégique

Source : Conception propre aux auteurs

Néanmoins, si le contrôle de gestion durable apparaît comme une évolution nécessaire du pilotage organisationnel, il n'est toutefois pas exempt de limites conceptuelles et opérationnelles. Son développement soulève plusieurs défis qui interrogent sa portée réelle et sa capacité transformatrice.

Tout d'abord, une première limite tient à la difficulté de mesure des dimensions environnementales et sociales. Contrairement aux données financières, standardisées et historiquement stabilisées, les indicateurs extra-financiers restent hétérogènes, parfois difficilement comparables et soumis à une forte subjectivité. Les travaux de (Schaltegger, 2011) soulignent que la quantification des impacts environnementaux suppose des choix méthodologiques complexes, notamment lorsqu'il s'agit d'évaluer des externalités indirectes

ou des effets à long terme. Cette complexité peut fragiliser la fiabilité et la cohérence des systèmes de pilotage durable.

Par ailleurs, le contrôle de gestion durable peut se heurter à un risque d'instrumentalisation. Certains auteurs estiment que l'intégration d'indicateurs environnementaux dans les systèmes de pilotage peut rester superficielle et servir principalement à renforcer la légitimité organisationnelle plutôt qu'à transformer réellement les pratiques. Dans une perspective institutionnelle, les organisations peuvent adopter des dispositifs de contrôle durable afin de répondre aux pressions réglementaires ou sociétales sans modifier substantiellement leurs modèles économiques. Ce phénomène, souvent analysé à travers la notion de découplage organisationnel, limite l'impact réel du pilotage durable.

Une autre limite réside dans la tension persistante entre performance économique et objectifs environnementaux. Bien que les approches stratégiques, notamment celles de (Porter, 1995), suggèrent qu'il est possible de concilier compétitivité et responsabilité environnementale, cette convergence n'est pas systématique. Dans certains secteurs, les investissements écologiques peuvent générer des coûts significatifs à court terme, créant des arbitrages complexes pour les dirigeants. Le contrôle de gestion durable doit alors composer avec des objectifs parfois contradictoires.

De plus, l'intégration du développement durable dans les systèmes de contrôle implique une transformation culturelle et organisationnelle profonde. Elle suppose une transversalité accrue, une coopération interfonctionnelle et une redéfinition des critères d'évaluation managériale. Pourtant, les systèmes de contrôle sont historiquement ancrés dans des routines budgétaires et des logiques hiérarchiques qui peuvent résister au changement. Comme l'a montré (Simons, 1995), les systèmes de contrôle influencent les comportements organisationnels et leur reconfiguration nécessite donc un apprentissage collectif et un engagement stratégique fort.

Enfin, une limite conceptuelle plus profonde concerne l'ambiguïté même de la notion de durabilité. Le développement durable demeure un concept polysémique, susceptible d'interprétations multiples. Cette plasticité, si elle favorise son adoption, peut également affaiblir sa portée normative. Sans clarification des priorités stratégiques et des arbitrages assumés, le contrôle de gestion durable risque de devenir un cadre consensuel mais peu opérationnel.

Ainsi, bien que le contrôle de gestion durable constitue une avancée significative dans l'évolution du pilotage organisationnel, son efficacité dépend largement de la cohérence stratégique, de la qualité des indicateurs mobilisés et du degré d'intégration réelle des objectifs environnementaux dans la gouvernance. Ces limites n'invalident pas le modèle, mais soulignent la nécessité d'un ancrage institutionnel fort et d'une transformation managériale profonde.

2. Les indicateurs de la performance environnementale : Cadre théorique

Dans la continuité du contrôle de gestion durable, l'évaluation de la performance environnementale constitue un élément essentiel du pilotage des organisations. Elle renvoie à la capacité d'une entreprise à maîtriser et réduire les impacts environnementaux de ses activités. Son appréciation repose sur l'utilisation d'indicateurs de performance environnementale (IPE), qui permettent de mesurer, suivre et améliorer les résultats environnementaux. Cette deuxième section vise ainsi à définir la performance environnementale et à présenter les principaux IPE utilisés dans son évaluation.

2.1. Définition de la performance environnementale

La littérature sur la performance environnementale souligne sa nature multi facette et les différentes stratégies organisationnelles qui l'influencent. Selon Janicot (2007), la performance environnementale est « l'action de transformation physique effectuée par l'entreprise. La performance environnementale renvoie donc à l'aptitude de l'entreprise à gérer de façon efficiente et durable les opérations de transformation des flux physiques ». Tandis qu'Albertini (2013) définit la performance environnementale comme étant « Les résultats obtenus par la direction d'un organisme concernant ses aspects environnementaux ». En général, on peut dire qu'elle correspond à la capacité d'une organisation à mesurer, gérer et améliorer ses impacts environnementaux (émissions de gaz à effet de serre, consommation d'énergie et d'eau, production de déchets, pollution, biodiversité) dans une logique d'amélioration continue et de développement durable.

Elle se définit comme le degré auquel une organisation, un système productif ou un territoire maîtrise, réduit et prévient ses impacts environnementaux directs et indirects, tout en optimisant l'usage des ressources naturelles, dans une perspective d'efficacité écologique et d'amélioration continue. Elle renvoie à une évaluation multidimensionnelle intégrant des indicateurs quantitatifs et qualitatifs relatifs aux émissions polluantes, à la consommation

d'énergie et de matières premières, à la gestion des déchets, à la préservation de la biodiversité et au respect des exigences réglementaires.

Dans la littérature, la performance environnementale est généralement analysée selon trois dimensions complémentaires (Djoutsa, 2022):

- **La dimension opérationnelle** : soulignée par l'efficacité dans la réduction des flux physiques (énergie, eau, matières) et des externalités négatives (émissions, rejets, déchets).
- **La dimension managériale** : à travers l'intégration des pratiques environnementales dans la gouvernance, les systèmes de management et les processus décisionnels.
- **La dimension stratégique** : qui est mise en valeur par la capacité à créer un avantage compétitif durable en internalisant les enjeux environnementaux, en cohérence avec les principes du développement durable promus notamment par l'Organisation des Nations Unies.

Ainsi, la performance environnementale ne se limite pas à la conformité réglementaire mais elle traduit également un engagement stratégique visant à concilier compétitivité économique, responsabilité écologique et attentes sociales. Elle est souvent évaluée à l'aide de normes et cadres reconnues comme la norme ISO 14001. Cette dernière définit la performance environnementale comme étant « les résultats mesurables du Système de Management Environnemental, en relation avec la maîtrise par l'organisme de ses aspects environnementaux sur la base de sa politique environnementale, de ses objectifs et cibles environnementaux » (ISO 14001, 1996).

2.2. Ancrages théoriques mobilisables

La performance environnementale s'est progressivement imposée comme un champ central de recherche en sciences de gestion, au croisement de la stratégie, de la théorie des organisations et du management durable. Dans ce sens, les premiers travaux s'inscrivent dans la théorie des parties prenantes développée par Freeman (1984), selon laquelle l'entreprise doit répondre aux attentes des acteurs internes et externes influençant sa survie. Dans cette perspective, la performance environnementale constitue une réponse stratégique aux exigences des parties prenantes et permet de maintenir la légitimité d'une organisation (Turki, 2009).

Parallèlement, la théorie néo-institutionnelle, instaurée par DiMaggio et Powell en 1983, met en évidence le rôle des pressions coercitives (réglementations), normatives (standards professionnels) et mimétiques (imitation concurrentielle) dans l'adoption de pratiques environnementales (Ben Slimane, 2019).

Un tournant majeur dans la littérature s'opère avec l'intégration de la performance environnementale dans le champ de la stratégie. Dans ce cadre, la Ressource-Based View (RBV) considère les ressources et compétences rares, inimitables et non substituables constituent la base de l'avantage concurrentiel (Melbouci & Souki, 2012). Dans son prolongement, Hart (1995) propose la Natural Resource-Based, affirmant que les capacités environnementales telles que la prévention de la pollution, la gestion des produits et le développement durable constituent des ressources stratégiques susceptibles de générer un avantage compétitif durable (Journeault, 2010).

De manière complémentaire, l'hypothèse de Porter formulée par Porter et Linde (1995) soutient que des réglementations environnementales strictes mais bien conçues peuvent stimuler l'innovation, améliorer l'efficacité des ressources et renforcer simultanément la performance environnementale et économique. Elle est ainsi appréhendée comme une source potentielle d'avantage concurrentiel et d'innovation (Ambec et Lanoie, 2009).

Finalement, et s'inscrivant dans les travaux fondateurs de Suchman (1995), la théorie de la légitimité propose une lecture institutionnelle et sociopolitique de la performance environnementale. Selon cette approche, la légitimité est considérée comme une perception socialement construite selon laquelle les actions d'une organisation sont jugées appropriées au regard des normes, valeurs et attentes dominantes. Dans cette perspective, la performance environnementale ne se réduit pas aux seuls résultats écologiques mesurables mais renvoie à la capacité de l'entreprise à démontrer sa conformité aux exigences institutionnelles et sociétales en matière de protection de l'environnement (Buisson, 2005). Elle revêt ainsi une double dimension : substantielle, lorsqu'elle se traduit par des améliorations environnementales effectives et symbolique lorsqu'elle s'exprime à travers des dispositifs de communication et de divulgation comme les rapports de durabilité, les certifications et les engagements publics visant à préserver ou restaurer la légitimité organisationnelle.

Dans ce sens, et en se basant sur ces approches théoriques, on peut dire que la performance environnementale peut être conceptualisée comme une construction multidimensionnelle résultant de l'interaction entre pressions institutionnelles, attentes des parties prenantes et

capacités internes de l'entreprise, se traduisant par des résultats mesurables en matière de réduction d'impacts environnementaux et d'innovation durable.

2.3. Typologies des indicateurs environnementaux

L'évaluation de la performance environnementale d'une entreprise constitue un enjeu central tant sur le plan managérial qu'académique, dans un contexte marqué par le renforcement des exigences réglementaires, la montée des attentes sociétales et l'intensification des pressions concurrentielles (Salgador, 2013). Elle permet d'identifier, de mesurer et de maîtriser les impacts environnementaux liés aux activités productives, tout en favorisant une allocation plus efficiente des ressources et une réduction des risques juridiques et réputationnels. Au-delà de la conformité réglementaire, cette évaluation contribue à l'amélioration continue des processus internes, à l'intégration des enjeux écologiques dans la stratégie d'entreprise et à la création de valeur durable (Noureddine et Maaradj, 2021).

Elle s'inscrit également dans une logique de transparence et de redevabilité, encouragée par des cadres internationaux de reporting tels que ceux promus par la Global Reporting Initiative, qui visent à harmoniser la communication des performances environnementales. Sur le plan scientifique, la mesure rigoureuse de la performance environnementale est indispensable pour analyser empiriquement ses déterminants et ses effets économiques, organisationnels et institutionnels, et pour éclairer le débat relatif à la conciliation entre compétitivité et responsabilité écologique.

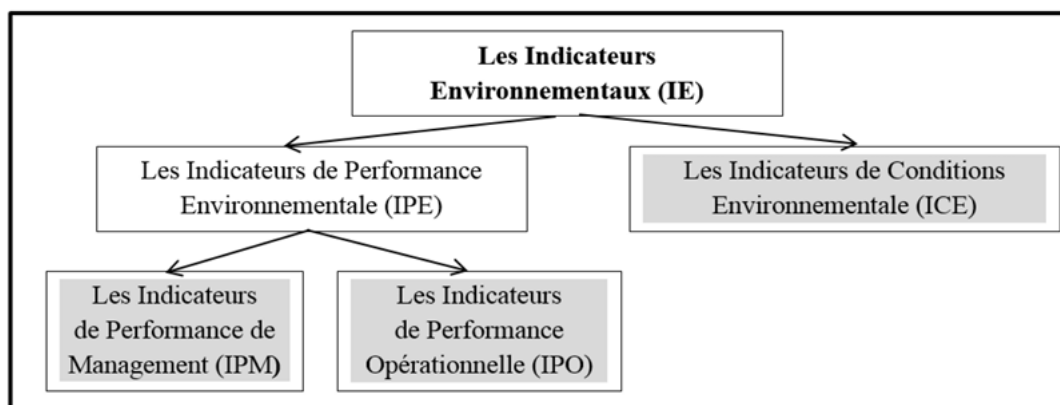
Ainsi, si l'évaluation de la performance environnementale apparaît comme une nécessité stratégique, réglementaire et scientifique, sa mise en œuvre suppose la mobilisation d'outils de mesure adaptés et rigoureux. En effet, l'identification et la maîtrise des impacts environnementaux ne peuvent être effectives sans un dispositif structuré permettant de traduire les enjeux écologiques en données observables et comparables. C'est précisément le rôle des indicateurs de performance environnementale (IPE), qui opérationnalisent le concept de performance en variables mesurables, facilitant le suivi des progrès, la comparaison intertemporelle et l'analyse empirique (Da Silva, 2013).

Les indicateurs de performance environnementale (IPE) peuvent être définis comme des mesures quantitatives ou qualitatives permettant d'évaluer, de suivre et de comparer les impacts environnementaux d'une organisation ainsi que l'efficacité des actions mises en œuvre pour les maîtriser (Janicot, 2007). Ils traduisent, de manière opérationnelle, le degré de

contrôle exercé sur les flux de ressources (énergie, eau, matières premières), les émissions et rejets (gaz à effet de serre, déchets, effluents), ainsi que sur les dispositifs de management environnemental. Les IPE constituent ainsi un instrument central d'évaluation de la performance environnementale, en assurant la transformation des enjeux écologiques en variables mesurables et comparables dans le temps et entre organisations (Renaud et Berland, 2007).

Dans les référentiels normatifs, notamment celui de l'International Organization for Standardization à travers la norme ISO 14031, les IPE sont conçus comme des outils d'aide à la décision visant à améliorer en continu la performance environnementale. Selon cette norme, on peut faire la distinction en trois catégories d'IPE :

Figure N°1 : Catégories des Indicateurs environnementaux selon la norme ISO 14031



Source : Da Silva, 2013.

Ainsi, la norme ISO 14031 structure les indicateurs de performance environnementale (IPE) en trois catégories complémentaires, permettant d'articuler management, opérations et état du milieu récepteur. Cette classification répond à une logique systémique : elle distingue les déterminants organisationnels, les flux et impacts directs, et les conditions environnementales résultantes, favorisant ainsi une analyse causale et intégrée.

- **Indicateurs de Performance de Management (IPM) :** évaluent les capacités organisationnelles, politiques et dispositifs de gestion mis en œuvre pour maîtriser les aspects environnementaux. Ces indicateurs mesurent les efforts organisationnels mis en œuvre pour améliorer la performance environnementale. Ils portent sur les politiques, les pratiques, les procédures et les ressources mobilisées. Il peut s'agir, par exemple, du nombre d'objectifs environnementaux atteints, du pourcentage d'employés formés aux

enjeux environnementaux, du niveau d'intégration des critères environnementaux dans les décisions d'investissement ou encore du budget consacré à la protection de l'environnement. Ces indicateurs traduisent la capacité du système de management environnemental à soutenir l'amélioration continue.

- **Indicateurs de Performance Opérationnelle (IPO)** : évaluent les impacts environnementaux directs liés aux activités, produits ou services de l'organisation. Ils concernent généralement les flux physiques mesurables. Parmi les exemples les plus fréquents figurent la consommation d'énergie, la consommation d'eau, la quantité de matières premières utilisées, les émissions atmosphériques (notamment les gaz à effet de serre), la production de déchets ou les rejets dans l'eau. Ces indicateurs permettent d'apprécier l'efficacité environnementale des processus opérationnels et constituent souvent le cœur du reporting environnemental.

- **Indicateurs de Conditions Environnementale (ICE)** : quant à eux, décrivent la qualité de l'environnement dans lequel l'organisation opère. Ils mesurent les variations de paramètres environnementaux tels que la qualité de l'air, la qualité de l'eau, le niveau de bruit ou l'état de la biodiversité locale. Bien qu'ils soient parfois influencés par des facteurs externes à l'organisation, ils permettent de situer la performance environnementale dans son contexte territorial et écologique.

3. Modalités d'intégration des indicateurs environnementaux dans le contrôle de gestion

L'intégration des indicateurs environnementaux dans le contrôle de gestion constitue un levier central de transformation des systèmes de pilotage vers une logique de performance globale (Alami et Marghich, 2022). Elle implique une évolution des instruments traditionnels du contrôle (budgets, tableaux de bord, reporting) afin d'y intégrer des variables physiques et monétaires liées aux impacts environnementaux. Toutefois, cette intégration ne peut être réduite à une simple extension des tableaux de bord existants. Elle suppose une transformation plus profonde du système de pilotage, visant à articuler performance économique et performance environnementale dans une logique de création de valeur durable.

3.1. Intégration stratégique

L'intégration stratégique constitue la première modalité fondamentale. Elle implique que les indicateurs environnementaux soient conçus non comme des outils de conformité réglementaire, mais comme des instruments de mise en œuvre de la stratégie globale de l'organisation.

Les travaux sur le pilotage stratégique, notamment ceux de Kaplan et Norton (1992) montrent que les systèmes de contrôle de gestion efficaces traduisent la stratégie en objectifs mesurables. L'intégration environnementale s'inscrit dans cette logique : les enjeux climatiques, énergétiques ou liés à la gestion des ressources doivent être intégrés dans la carte stratégique de l'entreprise et déclinés en indicateurs opérationnels. L'intégration stratégique repose sur trois dimensions :

- La reconnaissance explicite des enjeux environnementaux comme priorités stratégiques
- Leur formalisation dans les documents de planification
- Leur traduction en indicateurs suivis au même titre que les indicateurs financiers.

Ainsi, les indicateurs environnementaux deviennent des leviers de pilotage stratégique et non de simples outils de reporting extra-financier. En général, l'alignement stratégique suppose que les indicateurs environnementaux reflètent les orientations fondamentales de la stratégie durable de l'entreprise (Henri et Journeault, 2010). Cette stratégie peut viser la réduction de l'empreinte carbone, l'amélioration de l'efficacité énergétique, l'économie circulaire et l'innovation éco-responsable. Cette intégration stratégique implique également une cohérence verticale entre la vision et les engagements publics de l'entreprise, les objectifs stratégiques formalisés et les indicateurs intégrés dans le système de contrôle de gestion (Lisi, 2015).

3.2. Intégration organisationnelle

L'intégration organisationnelle des indicateurs environnementaux ne se limite pas à l'ajout d'indicateurs techniques, mais implique une redéfinition des finalités du contrôle de gestion, désormais orienté vers la création de valeur durable. Elle suppose l'ancrage de ces indicateurs dans les processus décisionnels, les structures, les routines et la culture organisationnelle (Schaltegger et Burritt, 2010).

Cette appropriation dépend de la culture organisationnelle, du degré de maturité RSE et du soutien de la direction générale. Lorsque les indicateurs environnementaux sont perçus comme des outils de sanction ou de reporting externe uniquement, leur impact sur les

pratiques reste limité. En revanche, lorsqu'ils sont intégrés dans les routines décisionnelles et les arbitrages budgétaires, ils contribuent à transformer les comportements organisationnels.

Dans ce sens, l'intégration organisationnelle des indicateurs environnementaux dans le contrôle de gestion constitue un processus complexe, multidimensionnel et évolutif. Elle implique une transformation simultanée des instruments, des structures, des pratiques et des représentations managériales (Burritt et Schaltegger, 2002). Plus qu'une simple extension technique du reporting, elle traduit une redéfinition du rôle du contrôle de gestion dans la gouvernance des organisations contemporaines : d'un outil de surveillance financière à un dispositif stratégique de pilotage de la transition écologique et de création de valeur durable (Porter et Kramer, 2006).

3.3. Intégration opérationnelle

Si de nombreuses organisations ont adopté des indicateurs environnementaux dans leurs rapports extra-financiers, leur intégration opérationnelle dans le contrôle de gestion constitue une étape plus exigeante. L'intégration opérationnelle renvoie à l'incorporation effective de ces indicateurs dans les processus quotidiens de planification, de budgétisation, de pilotage et d'évaluation de la performance.

Dans la continuité des travaux de Kaplan et Norton (1992) sur le Balanced Scorecard, l'enjeu ne réside pas seulement dans la production d'indicateurs non financiers, mais dans leur articulation avec les décisions opérationnelles. L'intégration devient opérationnelle lorsque les indicateurs environnementaux influencent concrètement l'allocation des ressources, les arbitrages budgétaires et les comportements managériaux. Ainsi, l'intégration opérationnelle marque le passage d'une logique déclarative à une logique décisionnelle.

L'un des premiers leviers d'intégration opérationnelle réside dans l'introduction de budgets environnementaux. Ceux-ci peuvent prendre la forme de budgets d'investissement dédiés à la transition écologique (CAPEX verts) ou de budgets carbone fixant des plafonds d'émissions par unité opérationnelle.

La budgétisation environnementale transforme la contrainte écologique en variable pilotable. Elle permet d'assigner des objectifs quantifiés aux centres de responsabilité et de suivre les écarts entre prévisions et réalisations (Desmazes et Lafontaine, 2007). Dans cette configuration, les indicateurs environnementaux sont traités selon une logique analogue aux indicateurs financiers : fixation d'objectifs, mesure des écarts, analyse causale et actions correctrices.

L'intégration opérationnelle suppose l'inclusion systématique de critères environnementaux dans les analyses d'investissement (ROI ajusté, coût interne du carbone, analyse du cycle de vie). Les décisions d'investissement ne sont plus évaluées uniquement sur la base de flux financiers actualisés, mais aussi selon leur impact environnemental mesuré. Cette évolution conduit à reconfigurer les outils classiques du contrôle de gestion afin d'intégrer des externalités auparavant invisibles dans les calculs économiques (De Brito, 2006).

L'intégration opérationnelle implique également la reconnaissance explicite des coûts environnementaux dans les systèmes de comptabilité analytique. Les travaux de Schaltegger (2000, 2010) sur la comptabilité environnementale soulignent l'importance de distinguer : les coûts de prévention, les coûts de détection, les coûts de défaillance interne et les coûts de défaillance externe. La ventilation de ces coûts dans les centres de responsabilité permet de responsabiliser les unités opérationnelles et d'éviter leur dilution dans les charges générales.

Finalement, l'intégration opérationnelle se matérialise par l'inclusion d'indicateurs environnementaux dans les tableaux de bord des managers opérationnels (production, logistique, achats). Ces indicateurs peuvent inclure : Intensité carbone par unité produite, Consommation énergétique par site, Taux de recyclage et taux de non-conformité environnementale. Conformément à l'approche des systèmes de contrôle interactifs développée par Simons (2000), ces indicateurs doivent faire l'objet de discussions régulières lors des réunions de pilotage afin de favoriser l'apprentissage organisationnel.

3.4. Facteurs influençant l'intégration des IPE dans le contrôle de gestion

L'intégration des indicateurs environnementaux dans le contrôle de gestion s'inscrit dans l'évolution des systèmes de pilotage vers une conception élargie de la performance organisationnelle. Longtemps centré sur des indicateurs financiers, le contrôle de gestion tend aujourd'hui à intégrer des dimensions extra-financières, notamment environnementales, sous l'effet de transformations institutionnelles, stratégiques et organisationnelles. La littérature met en évidence plusieurs catégories de facteurs explicatifs de cette intégration.

Premièrement, les facteurs institutionnels et réglementaires constituent un levier majeur. Le renforcement des exigences en matière de reporting extra-financier et de transparence environnementale incite les organisations à structurer la collecte et le suivi d'indicateurs écologiques. Les cadres normatifs internationaux, tels que le Global Reporting Initiative (GRI), les normes publiées par l'International Financial Reporting Standards (notamment IFRS S1 et S2 relatives à la durabilité) ou encore les référentiels de l'International

Organization for Standardization (ISO 14001), contribuent à standardiser les pratiques de mesure et à institutionnaliser les indicateurs environnementaux dans les dispositifs de contrôle. Selon une perspective néo-institutionnelle, ces pressions coercitives, normatives et mimétiques favorisent l'homogénéisation des pratiques de pilotage environnemental.

Deuxièmement, les facteurs stratégiques jouent un rôle déterminant. Lorsque la responsabilité environnementale est intégrée au positionnement stratégique de l'entreprise, les indicateurs correspondants deviennent des outils essentiels d'alignement et de pilotage. L'orientation vers le développement durable, l'innovation verte ou la recherche d'un avantage concurrentiel fondé sur la différenciation environnementale encouragent la formalisation d'objectifs mesurables. L'alignement avec des cadres internationaux tels que les Objectifs de développement durable promus par l'Organisation des Nations unies renforce également cette dynamique, en fournissant des repères stratégiques traduits en indicateurs opérationnels.

Troisièmement, les caractéristiques organisationnelles internes conditionnent la mise en œuvre effective de ces indicateurs. L'engagement de la direction générale, la culture organisationnelle orientée vers la durabilité et les compétences des acteurs du contrôle de gestion apparaissent comme des facteurs critiques. La capacité à produire, fiabiliser et exploiter des données environnementales dépend en outre de la maturité des systèmes d'information. Sans infrastructures adaptées ni expertise interne, l'intégration des indicateurs environnementaux demeure formelle ou symbolique.

Quatrièmement, les considérations économiques et financières influencent la décision d'intégration. Les coûts liés à la mise en place de systèmes de mesure, d'audit et de reporting peuvent constituer un frein, en particulier pour les petites et moyennes entreprises. Toutefois, la littérature souligne que la réduction des coûts énergétiques, l'amélioration de l'efficacité des ressources et l'accès à des financements responsables peuvent compenser ces investissements initiaux. L'évaluation du retour sur investissement environnemental devient alors un élément central du raisonnement managérial.

Enfin, la pression des parties prenantes représente un facteur déterminant. Les attentes croissantes des investisseurs, des clients, des ONG et de la société civile renforcent les exigences de transparence et de responsabilité environnementale. Cette pression externe conduit les organisations à intégrer des indicateurs environnementaux dans leurs tableaux de bord afin de préserver leur légitimité et leur réputation. Dans cette perspective, le contrôle de

gestion devient un instrument de dialogue avec les parties prenantes, au-delà de sa fonction interne de pilotage.

En définitive, l'intégration des indicateurs environnementaux dans le contrôle de gestion résulte d'une combinaison de pressions institutionnelles, d'orientations stratégiques, de capacités organisationnelles, de considérations économiques et d'influences exercées par les parties prenantes. Cette évolution traduit le passage d'un contrôle de gestion centré sur la performance financière à un modèle élargi de pilotage durable, orienté vers la création de valeur à long terme.

4. Proposition d'un cadre conceptuel d'intégration

Au regard des développements théoriques précédents, l'intégration des enjeux sociaux et environnementaux dans le contrôle de gestion apparaît comme un processus organisationnel structuré et multidimensionnel. Le modèle conceptuel proposé vise ainsi à offrir une lecture intégrative du contrôle de gestion durable, en mettant en évidence les conditions de son émergence, ses mécanismes internes et ses effets attendus.

En effet, notre modèle repose sur trois dimensions articulées. La première dimension concerne les conditions d'émergence du contrôle de gestion durable. L'intégration des indicateurs sociaux et environnementaux ne s'opère pas spontanément, elle résulte de l'influence conjointe de facteurs externes et internes. Les pressions institutionnelles comme le cadre réglementaire et les attentes sociales, combinées à l'engagement stratégique de la direction, créent un contexte favorable à l'évolution des systèmes de pilotage. La culture organisationnelle joue également un rôle déterminant, notamment lorsqu'elle favorise la transversalité et l'innovation managériale.

La deuxième dimension correspond au cœur du dispositif de pilotage. Le contrôle de gestion durable se caractérise par l'intégration effective d'indicateurs sociaux et environnementaux dans les outils existants, l'alignement des objectifs environnementaux avec la stratégie globale, ainsi que par une utilisation plus interactive des systèmes de contrôle. Dans cette logique, le pilotage ne vise plus uniquement la maîtrise des écarts budgétaires, mais devient un mécanisme d'apprentissage et de coordination stratégique.

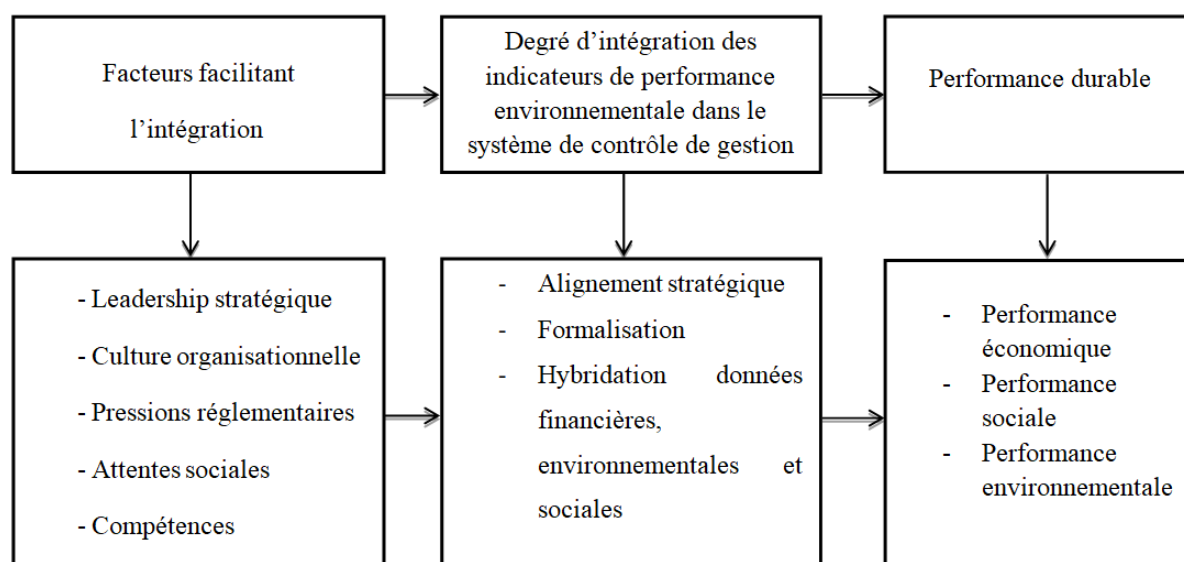
La troisième dimension quant à elle renvoie aux effets organisationnels attendus. L'intégration des indicateurs sociaux et environnementaux peut conduire à une meilleure maîtrise des risques réglementaires, à une amélioration de la performance environnementale et à un renforcement de la légitimité institutionnelle de l'organisation. À un niveau plus

global, elle contribue à une performance durable en articulant objectifs économiques et responsabilité sociale et environnementale.

Ce modèle proposé suggère ainsi une dynamique circulaire : les facteurs facilitant l'intégration comme : le leadership stratégique, la culture organisationnelle, les pressions réglementaires et les compétences favorisent l'intégration sociale et environnementale dans le contrôle de gestion, laquelle influence à son tour la performance organisationnelle et peut renforcer la légitimité et la cohérence stratégique de l'entreprise. Il s'agit donc d'un cadre conceptuel explicatif destiné à structurer l'analyse et à orienter les recherches futures, plutôt qu'un modèle prédictif strictement formalisé.

Ainsi, le modèle conceptuel proposé ci-après synthétise les relations entre les facteurs facilitant l'intégration, le dispositif de contrôle de gestion durable et ses effets organisationnels attendus. Ce schéma met en évidence une logique de transformation progressive : sous l'effet de ces facteurs facilitant l'intégration, le système de contrôle évolue vers une intégration structurée des indicateurs sociaux et environnementaux, contribuant ainsi à une performance durable.

Figure N°2 : Modèle conceptuel de la Recherche



Source : Conception propre aux auteurs.

Comme l'illustre la figure 2, ce modèle s'articule autour de trois blocs analytiques principaux, correspondant à des catégories distinctes de variables et organisés selon une logique causale séquentielle.

Le premier bloc regroupe les facteurs facilitant l'intégration des indicateurs de performance environnementale dans le système de contrôle de gestion. Ces variables jouent un rôle explicatif et constituent les déterminants organisationnels et institutionnels du processus d'intégration.

Elles incluent notamment l'engagement stratégique de la direction, la culture organisationnelle orientée vers la durabilité, les pressions institutionnelles ainsi que les compétences techniques et informationnelles disponibles au sein de l'organisation. Dans la structure du modèle, ces éléments sont considérés comme des variables indépendantes, dans la mesure où ils influencent le degré d'intégration des indicateurs environnementaux sans être eux-mêmes affectés directement par le processus étudié.

Le deuxième bloc correspond à l'intégration des indicateurs de performance environnementale dans le système de contrôle de gestion, qui constitue la variable centrale du modèle. Cette intégration ne se limite pas à la simple existence d'indicateurs environnementaux, mais renvoie à leur insertion structurée dans les mécanismes de pilotage organisationnel. Elle suppose un alignement avec les objectifs stratégiques, une formalisation dans les outils de contrôle, une articulation entre données financières et extra-financières ainsi qu'un usage décisionnel effectif. Dans l'architecture proposée, cette variable occupe une position médiatrice : elle assure la transmission des effets des facteurs organisationnels vers la performance durable. Elle permet ainsi d'expliquer comment les déterminants contextuels se traduisent concrètement en résultats organisationnels.

Le troisième bloc concerne la performance durable, appréhendée comme la variable dépendante du modèle. Elle renvoie à une conception multidimensionnelle intégrant à la fois la performance environnementale, la performance économique à moyen et long terme ainsi que la légitimité organisationnelle vis-à-vis des parties prenantes. Dans cette perspective, la performance durable apparaît comme l'aboutissement du processus d'intégration. Le modèle postule que ce n'est pas la simple présence d'indicateurs environnementaux qui influence la performance, mais bien leur intégration effective et cohérente au sein du système de contrôle de gestion.

En somme, le modèle met en évidence que la performance durable ne découle pas de la simple adoption d'indicateurs environnementaux, mais de leur intégration cohérente, stratégique et opérationnelle au sein du système de contrôle de gestion. C'est dans cette articulation que réside le levier central de transformation organisationnelle.

Conclusion

L'évolution des préoccupations environnementales et sociales ainsi que les attentes croissantes des parties prenantes conduisent les organisations à repenser leurs modes de pilotage et leurs outils de mesure de la performance. Dans ce contexte, le contrôle de gestion, historiquement centré sur des indicateurs financiers et sur une logique de performance économique à court terme, apparaît aujourd'hui confronté à la nécessité d'intégrer des dimensions plus larges liées à la durabilité. La littérature met ainsi en évidence une transformation progressive des systèmes de contrôle vers des approches plus globales capables de prendre en compte les impacts environnementaux et sociaux des activités organisationnelles.

L'analyse des travaux existants montre cependant que l'intégration des indicateurs environnementaux dans les systèmes de contrôle de gestion demeure encore partielle et hétérogène selon les organisations. Si de nombreux auteurs soulignent l'importance croissante des dispositifs de mesure extra-financière, les modalités concrètes de leur intégration dans les mécanismes de pilotage restent encore insuffisamment structurées. Dans cette perspective, cette contribution visait à mieux comprendre le rôle que peuvent jouer les indicateurs de performance environnementale dans l'évolution des systèmes de contrôle de gestion vers des formes de pilotage orientées vers la durabilité.

À partir d'une revue de la littérature, l'étude a d'abord mis en évidence les limites du modèle traditionnel de contrôle de gestion, principalement centré sur la performance financière. Elle a ensuite montré l'émergence progressive d'approches visant à intégrer les dimensions environnementales et sociales dans les systèmes de pilotage organisationnel. Sur cette base, un modèle conceptuel a été proposé afin de structurer l'analyse de ce processus d'intégration. Ce modèle s'articule autour de trois blocs principaux. Le premier bloc concerne les facteurs organisationnels et institutionnels susceptibles de favoriser l'intégration des indicateurs environnementaux, tels que l'engagement stratégique de la direction, la culture organisationnelle orientée vers la durabilité, les pressions institutionnelles ainsi que les compétences informationnelles disponibles au sein de l'organisation. Le deuxième bloc correspond au processus d'intégration des indicateurs de performance environnementale dans le système de contrôle de gestion, envisagé comme un mécanisme central de transformation des pratiques de pilotage. Enfin, le troisième bloc renvoie à la performance durable,

appréhendée dans une perspective multidimensionnelle intégrant à la fois les dimensions environnementales, économiques et organisationnelles.

Ainsi, le modèle met en évidence que la contribution des indicateurs environnementaux à la performance durable dépend moins de leur simple existence que de leur intégration effective et structurée au sein du système de contrôle de gestion. En ce sens, cette contribution propose un cadre conceptuel permettant de mieux comprendre les relations entre les déterminants organisationnels, les mécanismes de pilotage et les résultats en matière de durabilité.

Sur le plan théorique, ce travail participe à enrichir la littérature relative au contrôle de gestion durable en proposant une lecture intégrée du rôle des indicateurs environnementaux dans les systèmes de pilotage organisationnels. Sur le plan managérial, il souligne l'importance pour les organisations de dépasser une approche strictement financière du contrôle afin d'intégrer de manière cohérente les dimensions environnementales dans leurs dispositifs de gestion.

Enfin, cette contribution ouvre plusieurs perspectives de recherche. Le modèle conceptuel proposé pourrait notamment faire l'objet de validations empiriques futures afin d'examiner plus précisément les conditions d'intégration des indicateurs environnementaux dans différents contextes organisationnels et sectoriels.

BIBLIOGRAPHIE

ALAMI, S., et MARGHICH, A. (2022). La configuration des outils du contrôle de gestion environnemental: Cas des indicateurs environnementaux dans un contexte marocain. *International Journal of Accounting Finance Auditing Management and Economics*, 3(4-3), 637-654.

Albertini, E. (2013). The Environmental Performance Measurement: A Review. 2nd Congress on Social and Environmental Accounting Research. Montpellier.

Ambec, S., et Lanoie, P. (2009). Performance environnementale et économique de l'entreprise. *Économie et prévision*, 190-191(4), 71-94. <https://doi.org/10.3917/ecop.190.0071>.

Ballet, J., et Bazin, D. (2004). Prendre au sérieux les enjeux environnementaux: l'ambiguïté de l'approche par les parties-prenantes. *VertigO-la revue électronique en sciences de l'environnement*, (5-2).

Ben Slimane, K. (2019). 5. Théorie néo-institutionnelle : une perspective micro. Dans Coordonné par S. Liarte Les grands courants en management stratégique (p. 131-160). EMS Éditions. <https://doi.org/10.3917/ems.liar.2019.01.0131>.

Bouquin, H. (1986). Le contrôle de gestion. Paris : *Presses Universitaires de France* (PUF).

Buisson, M. L. (2005). La gestion de la légitimité organisationnelle: un outil pour faire face à la complexification de l'environnement? *Management & Avenir*, 6(4), 147-164.

Burlaud, A., et Simon, C. J. (2006). *Le contrôle de gestion*. La découverte.

Burritt, R. L., Hahn, T., et Schaltegger, S. (2002). Towards a comprehensive framework for environmental management accounting—Links between business actors and environmental management accounting tools. *Australian Accounting Review*, 12(27), 39-50.

Da Silva, L. (2013). Les indicateurs de performance environnementale au service de l'écocoefficacité. Québec.

De Brito, C. (2006). ISR: comment les critères extra-financiers impactent les objectifs de gestion?. *Revue d'économie financière*, 151-170.

Desmazes, J., et Lafontaine, J. P. (2007). L'assimilation des budgets environnementaux et du tableau de bord vert par les entreprises. In « *Comptabilité et Environnement* » (pp. CD-Rom).

Djoutsa Wamba, L. (2022). La performance environnementale : déterminants et impact sur la performance financière des entreprises européennes cotées. *Revue Congolaise de Gestion*, Numéro 33(1), 99-148. <https://doi.org/10.3917/rcg.033.0099>.

Freeman, R.E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman. Boston.

Henri, J. F., et Journeault, M. (2010). Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting, organizations and society*, 35(1), 63-80.

Janicot, L. (2007). Les systèmes d'indicateurs de performance environnementale (IPE), entre communication et contrôle. *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 13(1), 47-67. <https://doi.org/10.3917/cca.131.0047>.

Journeault, M. (2010,). The influence of eco-control on environmental and economic performance: a natural resourcebased approach. In *Crises et nouvelles problématiques de la valeur* (pp. CD-ROM).

Kaplan, et Norton. (1992). The balanced scorecard—measures that drive performance. *Harvard business review*, 70(1), 71-79.

Lisi, I. E. (2015). Translating environmental motivations into performance: The role of environmental performance measurement systems. *Management Accounting Research*, 29, 27-44.

Melbouci, L., et Souki, H. (2012). L'économie de la connaissance: l'apport des théories cognitives de la firme. *مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا*, 8(10), 1-20.

Noureddine, H., et Maaradj, H. (2021). La performance environnementale et son évaluation dans les entreprises algériennes. *دراسات العدد الاقتصادي*, 12(2), 447-464.

Porter, M. E., et Kramer, M. R. (2006). Strategy and society: The link between competitive advantage and corporate social responsibility. *Harvard business review*, 84(12), 78-92.

Renaud, A., et Berland, N. (2007). Mesure de la performance globale des entreprises. In « *Comptabilité et Environnement* » (pp. CD-Rom).

Robert. A. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Harvard University Graduate School of Business Administration.

Salgador, M. (2013). La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations. Récupéré sur <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00842219>.

Schaltegger, S. et Burritt, R. (2000), « Contemporary environmental accounting. Issues, concepts and practice », Sheffield, Greenleaf Publishing 2000, ISBN 1-87471-934 9, p, 462.

Schaltegger, S., et Burritt, R. L. (2010). Sustainability accounting for companies: catchphrase or decision support for business leaders?. *Journal of World Business*, 45(4), 375-384.

Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.

Simons, R., Dávila, A., et Kaplan, R. S. (2000). *Performance measurement & control systems for implementing strategy: text & cases*.

Turki, A. (2009). Comment mesurer la performance environnementale? *Gestion*. 34(1), 68-77. <https://doi.org/10.3917/riges.341.0068>.