

Chapitre 13 :

La Performance Environnementale : Redéfinition du Rôle du Contrôle de Gestion en Business Partnering

Environmental Performance: Redefining the Role of Management Control in Business Partnering

NIDAM Hiba

Doctorante

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Économie, Finance et Management des Organisations (LIREFIMO)

Maroc

BENJELLOUN Sanae

Enseignante chercheure

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Économie, Finance et Management des Organisations (LIREFIMO)

Maroc

:

Résumé

Les exigences environnementales, initialement perçues comme une contrainte, sont désormais considérées comme un levier de compétitivité et de création de valeur. Cette évolution incite les entreprises à réaliser une performance environnementale élevée et supérieure à la moyenne. Pour ce faire, la réalisation d'une performance environnementale nécessite un pilotage et un suivi rigoureux afin d'atteindre les objectifs environnementaux fixés en amont. Dans cette perspective, un contrôle de gestion centré uniquement sur le suivi et le contrôle ex post apparaît désormais insuffisant. Cette recherche vise ainsi à comprendre comment la performance environnementale conduit à redéfinir le rôle du contrôle de gestion vers une logique de business partnering. Cette évolution ne se limite pas seulement à l'introduction d'indicateurs environnementaux ; elle s'inscrit plus largement dans une transformation des systèmes de pilotage, caractérisée par une orientation stratégique et multidimensionnelle de la performance, ainsi que par une participation accrue du contrôle de gestion au processus de prise de décision. Pour ce faire, cette recherche adopte une démarche qualitative basée sur des entretiens semi-directifs menés auprès de quatre entreprises industrielles marocaines. Les résultats montrent que les enjeux environnementaux constituent un levier stratégique de la performance. Néanmoins, l'évolution du rôle du contrôle de gestion vers une logique de business partnering et un pilotage plus stratégique demeure encore limitée dans le contexte des entreprises étudiées, au Maroc.

Mots-clés : environnement, performance environnementale, contrôle de gestion, business partnering, pilotage stratégique.

Abstract

Environmental requirements, initially perceived as constraints, are now considered drivers of competitiveness and value creation. This evolution encourages companies to pursue higher and above-average environmental performance. Achieving such performance requires rigorous management and monitoring in order to meet previously defined environmental objectives. From this perspective, management control focused solely on ex-post monitoring is no longer sufficient. This research aims to understand how environmental performance leads to a redefinition of the role of management control towards a business partnering approach. This evolution is not limited to the introduction of environmental indicators; rather, it reflects a broader transformation of management systems, characterized by a strategic and multidimensional orientation toward performance, as well as greater involvement of management control in the decision-making process. To this end, this research adopts a qualitative approach based on semi-structured interviews conducted with four Moroccan industrial companies. The results show that environmental issues constitute a strategic lever for performance. Nevertheless, the role of management control is evolving towards a business partnering approach and a more strategic form of management.

Keywords: environment, environmental performance, management control, business partnering, strategic management.

Introduction

Au cours des dernières décennies, les enjeux environnementaux ont pris une place croissante dans les préoccupations des organisations. Face aux pressions réglementaires, aux attentes des parties prenantes et à l'intensification de la concurrence, la performance financière des entreprises évolue d'une manière significative « vers une notion tridimensionnelle globale » (Crutzen & Caillie, 2010), englobant des éléments financiers et extra-financiers. Dans ce contexte, la performance environnementale tend à s'imposer comme un objectif stratégique à part entière, nécessitant la mise en place de dispositifs permettant de mesurer, suivre et d'orienter la prise de décision.

L'intégration de la dimension environnementale dans la performance des entreprises conduit à repenser les pratiques du contrôle de gestion. En effet, le contrôle de gestion qui a été principalement associé au suivi de la performance financière demeure insuffisant (Johnson & Kaplan, 1987; Kaplan & Norton, 1996). Dans cette optique, plusieurs travaux ont mis en évidence une transformation progressive du rôle du contrôleur de gestion vers un rôle de business partner, impliquant une participation plus active aux processus décisionnels et à l'accompagnement des managers dans la mise en œuvre de la stratégie (Bollecker, 2007; Lambert & Sponem, 2009; Renaud, 2014; Sathe, 1983).

Toutefois, l'intégration des enjeux environnementaux dans les systèmes de pilotage soulève de nouvelles interrogations quant à la redéfinition du rôle du contrôle de gestion en business partnering intégrée dans ce domaine. Dans cette perspective, cette recherche vise à analyser l'intégration de la performance environnementale dans les dispositifs de pilotage et d'examiner dans quelle mesure celle-ci contribue à redéfinir le rôle du contrôle de gestion vers une logique de business partnering.

1. Le contrôle de gestion comme levier de la performance environnementale

1.1. La performance environnementale : définition et évolution

La littérature montre qu'il n'existe pas une définition propre à la notion de la performance environnementale car elle est contingente et varie d'une entreprise à une autre, elle inclut plusieurs dimensions et dépend du contexte, des objectifs et des attentes de chaque organisation (Djoust Wamba, 2021; Janicot, 2007; Renaud, 2009). Dans une approche institutionnelle et partenariale, être performante signifie se conformer à la réglementation, aux normes nationales et internationales et aux attentes parfois hétérogènes et contradictoires des parties prenantes (DiMaggio & Powell, 1983; Donaldson & Preston, 1995; Freeman, 1984).

Par ailleurs, selon la théorie des ressources, la performance signifie l'acquisition de ressources et de compétences nécessaires permettant à l'entreprise de réaliser ses objectifs et d'obtenir un avantage compétitif durable par rapport à ses concurrents (Barney, 1991; Hart, 1995; Wernerfelt, 1984, 1989). Certains auteurs indiquent ainsi qu'en particulier la performance environnementale peut être considérée comme un concept unidimensionnel liée principalement à la réduction des émissions et des externalités négatives qui confèrent à l'entreprise une légitimité externe vis-à-vis ses parties prenantes (Djoust Wamba, 2021; Turki, 2009). Cependant, d'autres auteurs illustrent que la performance environnementale est un concept multidimensionnel portant non seulement sur la réduction du volume des rejets de l'entreprise mais repose également sur la consommation des ressources avec efficience et la maximisation de l'efficacité écologique, de l'innovation et de la durabilité (Hamoudah, 2025; Henri & Journeault, 2010). En effet, aucune dimension ne suffit seule, une entreprise est réellement performante sur le plan environnemental si et seulement si elle combine l'efficacité interne (réalisation des objectifs financiers de l'entreprise) et la responsabilité externe liée à la contribution à la durabilité de son environnement (Henri & Journeault, 2010). Dans le domaine du management environnemental, la performance environnementale correspond aux « 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 » (OIN, 2006 cité par Turki, 2009). Autrement dit, pour être considérée comme ayant une performance environnementale, une entreprise doit suivre une politique environnementale avec des objectifs et des cibles conformes à la norme ISO 14001 (ibid., 2009). En conclusion, toute activité et pratique adoptées par l'entreprise en matière de gestion environnementale est considérée comme une performance environnementale.

D'après Renaud (2009), « la performance n'existe que si on peut la mesurer et cette mesure ne peut en aucun cas se limiter à la connaissance d'un résultat. Il convient alors d'évaluer les résultats atteints en les comparant aux résultats souhaités ou à des résultats étalons » (Bouquin, 2004 ; Lebas, 1995 cités par Renaud, 2009). Autrement dit, la performance environnementale favorise le pilotage de la durabilité et le soutien des décisions prises afin d'assurer une amélioration continue des actions environnementales de l'organisation, ce qui nécessite une adaptation des systèmes du contrôle de gestion.

1.2. Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance environnementale

Le contrôle de gestion est une discipline scientifique qui a évolué de manière significative depuis la deuxième révolution industrielle. À cette époque, la priorité du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles s'est limitée aux dimensions financières et techniques de la fonction de production.

La première définition la plus connue en contrôle de gestion est celle de Robert Newton Anthony, le père de la discipline (Lambert & Sponem, 2009). Il le définit comme étant « Le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation » (Anthony, 1965). Cependant, cette approche a été critiquée par plusieurs auteurs étant donné qu'elle repose principalement sur une mesure financière à court terme basée sur des indicateurs financiers insuffisants pour orienter et prévoir la rentabilité à long terme de l'entreprise, ce qui implique donc l'incapacité de créer de la valeur future (Johnson & Kaplan, 1987; Kaplan & Norton, 1996). Dans ce sens, Kaplan et Norton (1996) ont développé un modèle de pilotage stratégique permettant d'évaluer la performance à travers des indicateurs financiers et non financiers et d'équilibrer entre les objectifs, les processus, les indicateurs et les outils de contrôle (Kaplan & Norton, 1996). En effet, ce système de management permet de traduire la stratégie, d'aligner les actions et de soutenir l'apprentissage organisationnel, ce qui facilite au contrôle de gestion de passer d'une fonction centrée sur la dimension financière et économique et donc sur le pilotage de la performance financière à court terme à une fonction plus globale de pilotage stratégique multidimensionnel, autrement dit, du business partnering. Les critiques de ce modèle financiers ont donc incité Anthony (1988) à adapter la définition du contrôle de gestion pour devenir « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». Cette définition rejoint les travaux de Bouquin à travers lesquels l'auteur a démontré que « le contrôle de gestion est une réalité distincte de ce que font les contrôleurs de gestion » (Bouquin, 2008). En effet, les pratiques du contrôle de gestion ne se limite pas au contrôleur, « il lui revient de construire et de faire fonctionner un système par l'intermédiaire duquel le management exerce le contrôle » (Anthony, 1965 cité par Bouquin, 2008). Autrement dit, le contrôle de gestion fournit aux managers (les vrais acteurs du contrôle) les outils et les

instruments dont ils ont besoin afin d'orienter l'entreprise (Kaplan & Norton, 1996) et de prendre les décisions adéquates.

A la fin des années 90, le contrôle de gestion a adopté une démarche expansionniste (Bouquin & Pesqueux, 1999), s'étendant de ses frontières traditionnelles pour englober des champs liés « au management général, à la stratégie, aux systèmes d'information, à la comptabilité, à la finance, à la gestion des ressources humaines et à l'organisation » (ibid., 1999). Dans ce contexte, le contrôle de gestion intègre ainsi des dimensions extra-financières notamment la dimension sociale et environnementale permettant le passage d'une logique du contrôle ex post à une logique d'accompagnement de la prise de décision et de création de la valeur durable.

A partir des années 1980, les entreprises, notamment américaines, ont commencé à intégrer la dimension environnementale au champ du contrôle de gestion (Marquet-Pondeville, 2003). Cependant, les outils classiques du contrôle de gestion conçus pour le pilotage de la performance financière apparaissent insuffisants, ce qui nécessite de les réorienter vers une vision plus large de la performance et par conséquent vers la gestion des problématiques écologiques et le pilotage de la performance environnementale (Crutzen & Caillie, 2010; Renaud, 2014). Pour ce faire, le contrôle de gestion intègre pleinement la dimension environnementale dans ses outils classiques, devenant ainsi des budgets verts, des tableaux de bord environnementaux et des outils de calculs des coûts environnementaux dans le cadre d'une comptabilité de gestion environnementale (ibid., 2014). Le système d'information environnementale constitue également un outil indispensable pour le contrôle de gestion permettant de collecter et de s'informer sur les éléments environnementaux internes et externes à l'entreprise (Marquet-Pondeville, 2003) qui soutiennent le pilotage de la performance environnementale. Cette intégration du volet sociétale dans les outils du contrôle de gestion classique fait naître un nouveau concept appelé, le contrôle de gestion environnemental ou bien l'éco-contrôle. En effet, le contrôle de gestion environnemental est un système de pilotage ayant pour objectif de responsabiliser les dirigeants des entreprises envers leur environnement et de minimiser les impacts environnementaux de ses activités ce qui contribue au développement durable du contexte auquel les entreprises évoluent (Crutzen & Caillie, 2010). Ce type de contrôle renvoie à « l'application des méthodes de contrôle financier et stratégique au management environnemental » (Henri & Journeault, 2010) en proposant des outils encore plus développés dédiés au pilotage de la performance

environnementale. Il s'agit notamment, des analyses environnementales permettant de définir les objectifs environnementaux en amont et de les intégrer à la stratégie de l'entreprise à travers une approche reconnue du pilotage de la performance environnementale sur l'ensemble de son cycle de vie, appelée, l'analyse cycle de vie ; des programmes environnementaux détaillés permettant d'atteindre les objectifs environnementaux définis par l'entreprise ; les indicateurs environnementaux regroupés dans des tableaux de bord verts permettant de mesurer et d'évaluer la performance environnementale et permettant ainsi aux dirigeants de situer leur entreprise grâce à une vision plus globale de leurs activités (Renaud, 2009).

Le contrôle de gestion a donc dépassé une vision strictement technique et a obtenu une finalité stratégique, dans la mesure où il contribue au pilotage stratégique de la performance allant de la définition des objectifs au contrôle des résultats.

2. Le repositionnement du rôle du contrôleur de gestion dans une logique de business partnering comme levier de durabilité

Dans la littérature, le contrôleur assume deux responsabilités majeures. D'une part, il joue le rôle d'un contrôleur financier ayant pour objectif de veiller à la fiabilité des informations financières et du respect des procédures du contrôle interne (Sathe, 1983). Autrement dit, il prend en charge le rôle d'un vérificateur financier et d'un contrôleur interne au service de la direction générale ; D'autre part, son rôle réside ainsi dans l'accompagnement de la direction générale dans son processus de prise de décision (ibid., 1983), ce que la littérature désigne comme « l'animation-conseil » (Lambert & Sponem, 2009). En d'autres termes, il joue le rôle d'un conseiller auprès de la direction générale plutôt que d'un simple surveillant ayant pour mission le contrôle des résultats et des procédures.

Bollecker (2007) a identifié quatre rôles principaux du contrôleur de gestion : surveiller, conseiller, coordonner et changer. Ces quatre missions du contrôleur reposent sur une finalité commune, notamment celle de fournir des informations fiables et utiles aux responsables et à la direction générale étant donnée l'ambiguïté et l'incertitude auxquelles sont confrontées les décideurs (Langevin 1999 cité par Bollecker, 2007).

L'ensemble de ces rôles du contrôleur de gestion sont repositionné vers une logique de business partnering afin de répondre aux enjeux environnementaux et aux critères de la durabilité. Dans ce sens, ce repositionnement se traduit à la fois par une adaptation de ces

missions au domaine environnemental et par l'émergence de nouveaux rôles orientés spécifiquement aux préoccupations environnementales (Renaud, 2014).

2.1. L'adaptation des rôles du contrôleur de gestion aux enjeux environnementaux

L'émergence des principes de développement durable, notamment ceux en relation avec la protection de l'environnement, incite les contrôleurs de gestion à adapter non seulement leurs outils de pilotage mais également leurs rôles au sein des entreprises afin de faire face aux enjeux environnementaux et d'intégrer la dimension environnementale dans la performance globale de l'entreprise.

Dans cette perspective, deux rôles principaux du contrôleur de gestion sont reconfigurés et adaptés aux enjeux environnementaux, notamment son rôle du vérificateur (surveillant) et son rôle du conseiller (business partner) (Renaud, 2014).

En tant que vérificateur, le contrôleur de gestion constitue « un organe de surveillance » (Fornerino & Godener, 2006) ayant pour objectif de vérifier les externalités et les émissions négatives issues des activités de l'organisation, en assurant le suivi et l'évaluation de la performance environnementale, et ce en s'appuyant sur ses missions traditionnelles telles que la prévision budgétaire, l'analyse des écarts et le reporting (Renaud, 2014). Le contrôleur de gestion est donc perçu comme un surveillant permettant de garantir la fiabilité de l'information produite relative aux impacts environnementaux des activités de l'entreprise.

La prise en compte de la dimension environnementale amène les organisations à redéfinir leurs stratégies afin d'y intégrer des objectifs et des cibles environnementaux (Martinet & Reynaud, 2004). Dans ce cadre, le contrôleur de gestion contribue à la mise en œuvre, à l'émergence ou au renouvellement des stratégies vertes (Simons, 1990) ce qui permet de répondre aux besoins de l'entreprise et de traduire les objectifs en actions concrètes. Le contrôleur de gestion devient un accompagnateur des dirigeants « dans l'élaboration de la stratégie et le pilotage de la performance globale » (Renaud, 2023) plutôt que d'un simple surveillant de l'information produite. Il est donc considéré comme un business partner de la direction générale.

En tant qu'un business partner, le contrôleur de gestion devient un conseiller des décideurs, il ne participe pas seulement à la formulation des objectifs environnementaux ou bien à l'émergence de la stratégie verte, mais constitue également « un copilote dans la prise de décision » (Renaud, 2014), tant au niveau stratégique qu'au niveau opérationnel.

Au niveau stratégique, le contrôleur de gestion aide le directeur général à effectuer des choix stratégiques visant à minimiser les émissions et les externalités négatives de l'entreprise, en s'appuyant sur les outils de pilotage environnementaux mis en place qui permettent d'orienter les décisions et d'atteindre les objectifs. Au niveau opérationnel, le contrôleur de gestion remplit la mission de coproduire les budgets, et ce, en accompagnant les managers dans leur élaboration et les incitant à prendre en considération les impacts environnementaux dans leurs décisions (ibid., 2014).

Au-delà de fournir des conseils aux décideurs, le contrôleur de gestion joue ainsi le rôle d'un assistant méthodologique dans la mesure où il aide les acteurs dans la conception et l'utilisation des outils du contrôle (Bollecker, 2002, 2007), notamment le système d'information environnemental (Renaud, 2014). En outre, le contrôleur a également pour mission d'animer les réunions qui concernent le suivi des réalisations et des résultats obtenus dans le cadre d'une performance environnementale (ibid., 2014).

Ces différents rôles du contrôleur de gestion marquent une évolution progressive vers un pilotage plus stratégique de la durabilité, ouvrant la voie à l'émergence de nouveaux rôles orientés vers de nouvelles missions et de nouvelles pratiques.

2.2. L'émergence de nouveaux rôles du contrôleur de gestion dans le pilotage environnemental

Dans le cadre du business partnering, le repositionnement du contrôleur de gestion s'accompagne également du développement de nouveaux rôles spécifiques aux préoccupations écologiques.

Dans une étude longitudinale réalisée par Renaud (2014) au sein d'une entreprise française, cette dernière a identifié deux rôles spécifiques du contrôleur de gestion issus de son contexte environnemental, notamment son rôle de traducteur euro-carbone et son rôle d'agent de changement. En effet, le contrôleur de gestion dans le cadre de sa contribution au pilotage environnemental, « doit maîtriser le nouveau langage CO₂ et le traduire en langage financier et/ou opérationnel compréhensible par les décideurs » (Renaud, 2015). Autrement dit, le contrôleur de gestion devient un traducteur entre le langage environnemental (émissions et externalités négatives, CO₂) et le langage financier (coûts, profits, rentabilité). Ce processus repose sur trois étapes essentielles (Renaud, 2014) :

- (1) Le calcul des équivalents CO₂ pour les différentes sources d'émissions de gaz à effet de serre : le contrôleur de gestion transforme les flux physiques consommés en

émissions de CO₂ grâce à des tableurs Bilan Carbone et des coefficients nécessaires à la conversion, appelés : des facteurs d'émissions.

- (2) L'élaboration des plans d'action et la définition des objectifs de réduction de l'ensemble des émissions : lors de cette étape le contrôleur vise à définir des objectifs environnementaux susceptibles de réduire l'impact environnemental des activités de l'entreprise sans influencer négativement sa performance économique. Autrement dit, les objectifs environnementaux doivent être compatibles avec les objectifs économiques de l'entreprise (exemple : augmentation de chiffres d'affaires tout en minimisant les rejets et les externalités négatifs).
- (3) Et finalement, l'évaluation de l'efficacité des actions mises en place tout en traduisant les réductions obtenues en valeur monétaire : le contrôleur de gestion a pour mission d'estimer la valeur monétaire des économies de carbones réalisées et donc de valoriser les performances environnementales atteintes.

Ce nouveau rôle spécifique au domaine environnemental renvoie à une image experte du contrôleur de gestion étant donnée sa capacité pédagogique à former et à expliquer les résultats obtenus aux managers ce qui facilite la prise de décision. En tant qu'un « technicien-pédagogue » (Renaud, 2014), le contrôleur de gestion ne se limite plus à l'analyse des données environnementales, mais contribue également à la clarification de l'information environnementale produite pour les dirigeants et les managers.

D'autre part, le contrôleur de gestion devient un acteur de changement pour les parties prenantes internes et externes de l'entreprise. Il favorise ainsi l'apprentissage organisationnel et le changement d'état d'esprit (Renaud, 2015) de l'ensemble des acteurs de l'entreprise.

En effet, le contrôleur de gestion n'est plus seulement un acteur du contrôle, mais devient un acteur qui consiste à influencer le comportement, les perceptions et les attitudes des membres de l'entreprise dans le but d'encourager la prise de conscience des enjeux du changement (Touchais, 2006), notamment les enjeux écologiques (Renaud, 2014, 2015). La plupart des recherches considèrent le contrôleur de gestion comme un acteur de changement interne. (Bessire, 1995) a traité le contrôleur de gestion comme un vecteur de changement au sein de l'organisation ayant pour objectif de transformer le mode de fonctionnement interne et la culture organisationnelle de l'intérieur de l'entreprise. Dans un article de (Vaivio, 2004), le contrôleur de gestion est perçu également comme un acteur du changement interne qui favorise l'apprentissage organisationnel des managers grâce à la mise en place de nouveaux

outils de pilotage (Renaud, 2014). Dans le domaine environnemental, le contrôleur de gestion agit comme un « éveilleur de conscience écologique » à l'intérieur de l'entreprise (Renaud, 2014, 2015), il favorise la créativité des managers dans la recherche de solutions et des leviers d'amélioration à la fois respectueux de l'environnement et rentable pour l'entreprise, notamment grâce à la mise en place de nouveaux outils de pilotage environnemental qui leur permettent d'intégrer progressivement la dimension environnemental dans leurs décisions sans impacter négativement la rentabilité de l'entreprise (Renaud, 2014).

Ce rôle ne se limite pas à un accompagnement interne, il dépasse les frontières de l'entreprise pour s'étendre aux parties prenantes externes, en particulier aux fournisseurs. En effet, dans une étude empirique réalisée par Renaud (2014), le contrôleur de gestion incite les fournisseurs à adapter leurs processus de production afin d'améliorer la qualité de leurs produits, dans la mesure où ils respectent l'environnement et réduisent l'impact environnemental (ibid., 2014). Dans ce sens, le contrôleur diffuse des pratiques durables tant à l'intérieur de l'entreprise qu'à son extérieur, en favorisant le dialogue et l'apprentissage collectif.

3. Méthodologie de la recherche

3.1. Démarche méthodologique

Cette recherche s'inscrit dans une démarche qualitative exploratoire en adoptant une posture interprétativiste visant à comprendre comment l'intégration des enjeux de la performance environnementale contribue à redéfinir le rôle du contrôle de gestion en business partnering au sein des entreprises industrielles marocaines. Ce positionnement permet d'appliquer un raisonnement inductif pour dégager des tendances générales.

Dans ce contexte, la collecte des données empiriques repose sur la réalisation des entretiens semi-directifs ayant pour objectif d'explorer profondément les perceptions des acteurs interrogés. Un guide d'entretien a été élaboré autour des axes de recherche suivants :

Axe 1 : Présentation du contexte organisationnel et du profil du répondant ;

Axe 2 : La performance environnementale comme enjeu stratégique ;

Axe 3 : Le contrôle de gestion et la performance environnementale ;

Axe 4 : Le repositionnement du rôle de contrôleur de gestion et de la fonction contrôle de gestion (son attachement, sa position, son rôle).

Ces axes de recherches permettent d'explorer l'intégration de la performance environnementale au sein des entreprises industrielles marocaines et ses implications pour la

dimension organisationnelle et factorielle du contrôle de gestion. Les axes s'intéressent dans un premier temps au positionnement de la performance environnementale dans la stratégie de l'entreprise et puis ils visent à analyser les liens entre le contrôle de gestion et la performance environnementale, à travers les dispositifs de mesure et de pilotage mis en place. Finalement, le quatrième axe explore le rôle du contrôleur de gestion dans une logique du business partnering face à l'intégration croissante des enjeux environnementaux.

3.2. Terrain étudié et techniques de collecte des données

Les données empiriques ont été collectées à travers six entretiens semi directifs réalisées auprès d'acteurs occupant différentes fonctions au sein de quatre entreprises industrielles marocaines.

Les entreprises étudiées sont des multinationales industrielles certifiées ISO 14001 et opérant au Maroc dans différents secteurs d'activités (Tableau N°1). Le choix de cet échantillon se base sur leur engagement dans une démarche environnementale rigoureuse et repose également sur la pertinence du secteur industriel, caractérisé par des impacts environnementaux significatifs.

Les personnes interrogées occupent des postes variés dans deux départements : département « *Environment, Health and Safety* (EHS) » et département « contrôle de gestion », ce qui a permis de recueillir des points de vue complémentaires (Tableau N°2).

Les entreprises étudiées appartiennent à trois régions principales du Maroc, notamment la région Tanger-Tétouan-Al Hoceima, Rabat-Salé-Kenitra et Fès-Meknès. Le choix de ces régions s'explique par leur importance dans le tissu industriel marocain et par la diversité des activités économiques qui y sont implantées.

Les entretiens ont été réalisés dans une durée moyenne de 25 minutes et l'anonymat des répondants et des entreprises a été préservé afin de favoriser la liberté d'expression des participants.

Tableau N° 1 : Les entreprises étudiées

Industrie	Secteur d'activité	Nombre de répondants	Régions
INDUST 1	Industrie ferroviaire	3	Fès-Meknès
INDUST 2	Industrie des Matériaux de construction	1	Rabat-Salé-Kenitra
INDUST 3	Industrie agroalimentaire	1	Fès-Meknès
INDUST 4	Industrie automobile	1	Tanger-Tétouan-Al Hoceima

Tableau N°2 : Liste des interviewés

Interviewés	Poste occupé	Ancienneté	Type d'entretien
Interviewé N°1	Manager EHS (INDUST 1)	5 ans	Face à face
Interviewé N°2	Ingénieur EHS (INDUST 1)	3 ans	Face à face
Interviewé N°3	Contrôleur de gestion (INDUST 1)	4 ans	Face à face
Interviewé N°4	Contrôleur de gestion (INDUST 2)	4 ans	A distance via Google Meet
Interviewé N°5	Contrôleur de gestion (INDUST 3)	6 ans	Face à face
Interviewé N°6	Ingénieur EHS (INDUST 4)	4 ans	A distance via Google Meet

3.3. Traitement et analyse des données

En suivant la méthode du verbatim, l'ensemble des entretiens a fait l'objet d'une transcription manuelle afin de restituer fidèlement le contenu des échanges. Dans certains cas, les propos recueillis ont également été traduits afin d'assurer leur cohérence dans l'analyse des données. Cette dernière repose sur une analyse thématique, permettant d'identifier les idées récurrentes et les thèmes principaux issus des discours des interviewés. Cette démarche s'est déroulée en trois étapes :

- (1) Les verbatims ont été relus à plusieurs reprises afin d'identifier avec rigueur les éléments les plus significatifs et d'en tirer les informations les plus pertinentes ;
- (2) Les éléments identifiés ont fait l'objet d'un regroupement autour de catégories thématiques permettant de structurer les résultats de la recherche ;
- (3) Ces thèmes ont été interprétés à la lumière du cadre théorique mobilisé dans l'étude.

4. Résultats de l'étude

Selon la démarche méthodologique adoptée dans cette recherche, les données ont été analysées dans l'objectif d'en dégager les conclusions ci-après :

4.1. Résultat 1 : l'environnement est considéré comme un objectif stratégique, c'est aussi un enjeu de performance.

Les entreprises industrielles marocaines montrent une certaine conscience de la prise en compte de la dimension environnementale dans leurs pratiques : *« Ce sujet commence à prendre de l'importance et devient progressivement un sujet prioritaire au niveau du groupe... Certes, le niveau de maturité n'est pas encore très élevé mais le sujet est bien présent et en cours d'évolution »* (CDG, INDUST 3). Ce qui a été confirmé ainsi par les interviewés de l'INDUST 1 et l'INDUST 2 : *« l'environnement est une priorité de notre entreprise, il est intégré dans notre stratégie globale... »* (CDG, INDUST 2) ; *« l'environnement constitue une priorité, c'est notre choix stratégique pour pouvoir se conformer à la réglementation et aux exigences du groupe... »* (Ingénieur EHS, INDUST 1). En effet, tous les interviewés indiquent que l'environnement occupe désormais une priorité majeure dans les orientations stratégiques des organisations marocaines et soulignent que cette orientation se manifeste notamment par l'adoption des démarches structurées telles que la certification ISO 14001, l'élaboration de politiques environnementales accompagnées par des stratégies environnementales claires et des objectifs et des cibles environnementaux bien précis permettant une conformité non seulement vis-à-vis de la réglementation mais également vis-à-vis de toutes les parties prenantes :

« Normalement, nous sommes certifiés ISO 14001, et le fait de suivre cette démarche donne une vision globale du fonctionnement de l'entreprise face à l'environnement... » (Ingénieur EHS, INDUST 1) ;

« L'entreprise suit une politique EHS avec une stratégie claire et des objectifs bien identifiés par nous-même... » (Manager EHS, INDUST 1) ;

« Lorsque on parle du respect de l'environnement on fait référence directement à la politique environnementale. C'est d'ailleurs ce qui existe concrètement dans notre entreprise ; une politique élaborée par le manager avec une stratégie environnementale communiquée à l'ensemble des collaborateurs et des targets précis à réaliser... » (Ingénieur EHS, INDUST 4).

Dans cette perspective, l'environnement apparaît ainsi comme un véritable enjeu de la performance inscrit dans les dispositifs de pilotage et de suivi de la performance globale des entreprises étudiées. Autrement dit, il devient une composante à part entière du système de pilotage contribuant à soutenir les démarches d'amélioration continue des organisations. Pour cet échantillon, le pilotage de la performance environnement est réalisée grâce à une boîte à outils englobant des indicateurs environnementaux, des audits environnementaux et des

budgets ayant une partie dédiée à l'environnement etc. Ci-dessous des extraits de certains répondants :

« *La performance environnementale commence progressivement à prendre place dans notre entreprise...* » (CDG, INDUST 2) ;

« *La performance environnementale... ne constitue pas un objectif secondaire...* » (Ingénieur EHS, INDUST 4) ;

« *On a des audits environnementaux, un budget EHS, une analyse environnementale...* » (Ingénieur EHS, INDUST 1).

4.2. Résultat 2 : Le contrôle de gestion souffre d'un manque de maturité et de structuration organisationnelle.

Les entreprises industrielles marocaines étudiées montrent une immaturité élevée et un manque de structuration organisationnelle du système de contrôle de gestion étant donnée l'absence d'un système intégré qui relie à la fois les objectifs environnementaux, les processus, les indicateurs de suivi environnemental et les outils de contrôle de gestion dans un cadre cohérent de pilotage stratégique des enjeux environnementaux. Le système du contrôle de gestion décrit par les répondants reste essentiellement orienté vers les variables économiques et budgétaires en indiquant que les pratiques environnementales sont prises en charge par les services EHS, tandis que le contrôle de gestion intervient peu dans ces processus. En effet, cette organisation montre que la collaboration et la coordination entre les services est faible, les données sont éparpillées et les décisions sont fragmentées et ne s'inscrivent pas dans un cadre stratégique intégré de pilotage environnemental. Ci-dessous les témoignages de certains interviewés :

« *Le contrôle de gestion que je fais n'a aucun lien avec l'environnement...* » (CDG, INDUST 1) ;

« *On réalise une analyse environnementale, à travers laquelle on essaie d'identifier les aspects environnementaux significatifs et on fixe les objectifs...même les KPI relatives à l'environnement sont fixés par notre département EHS...* » (Manager EHS, INDUST 1) ;

« *Sincèrement, notre système de contrôle se base sur une optique purement financière... mais dans le tableau de bord sur lequel je travaille il y a une partie dédiée à l'environnement mais cela reste à la charge des responsables EHS...* » (CDG, INDUST 3) ;

« En réalité, le contrôle de gestion intervient seulement pour mesurer les résultats financiers... mais tout ce qui concerne le pilotage de l'environnement reste à notre charge »

(Ingénieur EHS, INDUST 4) ;

« Le suivi de la performance environnementale, des écarts et des déchets sont réalisés par le département EHS... » (CDG, INDUST 2).

4.3. Résultat 3 : Le contrôleur de gestion souffre d'un manque de légitimité professionnelle pour intégrer davantage les questions de l'environnement qui relèvent plutôt des décisions stratégiques et de la politique environnementale.

L'analyse des entretiens révèle que l'intégration des préoccupations environnementales dans les dispositifs organisationnels reste principalement portée par les acteurs managériaux, en particulier les responsables EHS, ce qui limite la contribution du contrôleur de gestion dans ce domaine. Dans ce contexte, le contrôleur de gestion apparaît davantage comme un acteur périphérique (voire inexistant) n'ayant aucune implication dans la définition ou la mise en œuvre des actions environnementales qui relèvent des décisions stratégiques et/ou de la politique environnementale. Cette situation révèle un manque de légitimité professionnelle du contrôleur de gestion pour intervenir dans la gouvernance des enjeux environnementaux, lesquels demeurent principalement associés aux fonctions spécialisées et aux instances décisionnelles de l'organisation. Ci-dessous des extraits de certains répondants :

« Les pratiques dont vous parlez sont plutôt gérées par le manager EHS, pas par moi... »
(CDG, INDUST 2) ;

« Non, il (contrôleur de gestion) n'est pas impliqué dans le suivi de la performance environnementale... » (Ingénieur EHS, INDUST 4) ;

« En tant que contrôleur de gestion, je ne contribue pas encore à la mesure des résultats environnementaux ou à n'importe quelle pratique de gestion environnementale... mais je vous rassure que nous sommes en cours d'évolution afin d'intégrer progressivement les questions environnementales dans les missions de contrôleur de gestion... » (CDG, INDUST 3) ;

« Le contrôleur de gestion est impliqué avec les managers et la direction générale, mais pas en ce qui concerne les enjeux environnementaux... » (Ingénieur EHS, INDUST 1).

4.4. Résultat N 4 : Le contexte marocain assite à une transition où le contrôle de gestion environnemental évolue d'une logique stratégique ou politique portées par le management à une logique instrumentale appropriée par les contrôleurs de gestion.

Les entreprises étudiées révèlent l'existence d'une évolution progressive du contrôle de gestion environnemental, caractérisée par une transition d'une logique stratégique ou politique portée par le management, sous l'influence des orientations du groupe, des exigences réglementaires ou des parties prenantes ou encore des démarches de certification telles que la norme ISO 14001. Dans cette optique, le contrôle de gestion environnemental s'est limité aux niveaux stratégique et managérial. Toutefois, les entretiens montrent qu'une évolution progressive s'opère à travers la mise en place d'outils et de dispositifs du contrôle de gestion environnemental permettant de structurer le pilotage de la performance environnementale. En effet, certaines entreprises commencent à mettre en place des indicateurs environnementaux, des dispositifs budgétaires, des reportings extra-financiers et des analyses environnementales afin d'identifier les aspects environnementaux significatifs ayant pour objectif d'évaluer régulièrement l'impact environnemental de l'entreprise. Cette dynamique traduit donc une transition progressive vers une logique instrumentale dans laquelle les enjeux environnementaux sont traduits en outils de pilotage susceptibles d'être mobilisés dans les dispositifs de contrôle de gestion de la performance environnementale. Ci-dessous les témoignages de certains interviewés :

« En réalité, même si notre site a obtenu la certification il y a une dizaine d'années, la mesure de l'impact environnemental n'a été prise en compte que récemment et depuis un an qu'on a commencé à élaborer un reporting extra-financier qui contient des informations relatives à l'impact environnemental et on a également commencé la mesure de certains indicateurs... »

(CDG, INDUST 3) ;

« On essaie de mesurer certains impacts afin de suivre leur évolution dans le temps, par exemple la consommation d'eau et d'énergie, la gestion des déchets... » **(CDG, INDUST 2) ;**

« Pour que je sois honnête avec vous, au départ notre objectif était d'obtenir la certification ISO 14001 afin de respecter la loi et de répondre à certaines exigences... mais la concurrence accrue qui évolue rapidement au Maroc nous incite à nous engager davantage dans la démarche environnementale et intégrer de plus en plus les questions environnementales dans les tableaux de bord et dans les outils de gestion de l'entreprise... »

(Ingénieur EHS, INDUST 4) ;

« Voici les étapes qu'on suit généralement : on commence par faire une analyse environnementale pour recenser les aspects environnementaux significatifs. Ensuite, une étude d'impact environnemental est réalisée et sur la base de ces aspects environnementaux,

on analyse les résultats obtenus pendant l'année et on fixe des indicateurs sous forme de taux à ne pas dépasser pour l'année suivante » (Manager EHS, INDUST 1).

4.5. Résultat 5 : Le rôle de business partner, pourtant confirmé par les contrôleurs de gestion, se montre « fragile » puisque le contrôleur de gestion reste en retrait des décisions environnementales qui sont pilotées exclusivement par le management.

Les propos recueillis mettent en évidence que, bien que les contrôleurs de gestion revendiquent un rôle d'accompagnement de la direction générale et des managers dans les processus du pilotage organisationnel, leur position de business partner demeure encore « fragile » dans le domaine environnemental. En effet, les interviewés soulignent que le contrôleur de gestion fournit les outils de pilotage de la performance afin de soutenir la prise de décision, tels que des indicateurs, des tableaux de bord, le suivi de certains écarts...etc. Cependant, cette implication reste principalement associée à la dimension économique et financière, tandis que les enjeux environnementaux continuent d'être largement négligé par le contrôleur de gestion et pris en charge par les fonctions spécialisées. Dans ce contexte, le contrôleur de gestion apparaît davantage comme un acteur de soutien technique dans les dispositifs de pilotage organisationnel, sans être pleinement intégré dans la gestion et l'orientation des décisions environnementales. Cette situation confirme donc que le rôle de business partner, bien qu'affirmé dans le discours des répondants, demeure encore partiellement institutionnalisé lorsqu'il s'agit du pilotage de la performance environnementale.

« Le contrôleur de gestion est impliqué avec les managers et la direction générale. Il constitue un élément central au sein de l'entreprise... » (Ingénieur EHS, INDUST 1) ;

« C'est vrai que ce que je fais n'a aucun lien avec le volet environnemental de l'entreprise mais je produise des informations nécessaires qui aident à la prise de décision... j'accompagne la direction générale et les managers à travers la mise à disposition des KPI et des plans d'action pour corriger les écarts... et j'assure également la coordination entre la direction générale et les managers... » (CDG, INDUST 1) ;

« En tant que contrôleur de gestion, je suis présent à tous les niveaux de l'entreprise : de la direction générale aux agents opérationnels, j'aide à la prise de décision et lorsque je formule une recommandation dans le sens de l'environnement, celle-ci est prise en considération par les responsables... » (CDG, INDUST 3) ;

« Oui, je coordonne entre la direction générale et les managers, car la mission principale du contrôle de gestion est de fournir les outils nécessaires à la prise de décision au sein de l'entreprise... je peux vous dire qu'il existe une implication transversale, avec un accompagnement grâce à ces outils pour assurer une bonne prise de décision... nous mettons alors en place des outils permettant d'éviter les déviations obtenus et d'atteindre les objectifs fixés au début de l'année... » (CDG, INDUST 3) ;

« Oui, parce qu'il (contrôleur de gestion) constitue l'élément d'entrée des informations financières pour la direction générale... il accompagne les managers en leur proposant les ajustements des budgets, les pistes à économiser, les centres de coût non utilisés... » (Ingénieur EHS, INDUST 4).

5. Discussion et conclusion

L'objectif de ce chapitre est d'apporter un éclairage intéressant sur la place du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance environnementale au sein des entreprises industrielles marocaines et d'explorer la manière dont l'intégration des enjeux de la performance environnementale contribue à redéfinir le rôle du contrôleur de gestion dans une logique de business partnering.

Les résultats obtenus montrent notamment que les pratiques liées au contrôle de gestion de la performance environnementale ne sont pas portées par les contrôleurs de gestion eux-mêmes, mais elles impliquent d'autres acteurs de l'organisation, notamment les managers et les membres de la direction générale de l'entreprise. Ces résultats rejoignent les travaux de Henri Bouquin, selon lesquels le rôle du contrôleur de gestion consiste avant tout à concevoir et à faire émerger les dispositifs de pilotage permettant au management d'exercer le contrôle. Autrement dit, le contrôleur de gestion fournit les outils par l'intermédiaire desquels les managers orientent et coordonnent l'action organisationnelle. Dans ce sens, les résultats obtenus confirment donc cette conception et avancent l'idée selon laquelle le contrôle de gestion est un dispositif mobilisé par plusieurs acteurs, et non comme une fonction exclusivement portée par le contrôleur de gestion.

En revanche, nous pouvons avancer, à la lumière des témoignages obtenus dans cette étude que nos résultats ne soutiennent pas entièrement le modèle du business partner développé dans les travaux de Kaplan et Norton. En effet, le contrôleur de gestion dans le contexte organisationnel marocain ne participe pas activement aux décisions stratégiques de l'organisation, il a plutôt un rôle centré sur la production de l'information, le suivi des

indicateurs et la mise à disposition des outils de pilotage destinés à soutenir la prise de décision des managers. Dans cette perspective, la contribution du contrôleur de gestion relève davantage d'un rôle de support technique que de véritable rôle de partenaire stratégique.

Ces résultats invitent ainsi à reconsidérer le concept de business partner dans le contexte marocain étant donné que l'implication du contrôleur de gestion dans les processus de la prise de décision stratégique de l'entreprise demeure limitée ou encore inexistante. Le rôle du contrôleur de gestion en tant qu'un business partner apparaît donc comme un rôle en phase d'instauration ou d'émergence, caractérisé par un accompagnement technique des managers, sans pour autant participer directement à la formulation des décisions stratégiques.

Ce travail comporte certaines limites qui ouvrent la voie à de futures travaux de recherche. Dans un premier temps, l'étude repose sur un nombre limité d'entretiens réalisés ce qui ne permet pas de généraliser les résultats à l'ensemble du contexte marocain. De plus, l'analyse s'appuie sur les perceptions des acteurs interrogés, ce qui peut introduire une certaine subjectivité liée à ces perceptions. Dans cette perspective, des travaux futurs basés sur un échantillon élargi avec un plus grand nombre d'entreprises et d'autres secteurs d'activités pourraient renforcer davantage la recherche.

BIBLIOGRAPHIE

Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control systems: a Framework for Analysis*. Harvard University.

Anthony, R. N. (1988). *The management control function*. Harvard Business School Press.

Barney, J. (1991). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.

Bessire, D. (1995). Le contrôleur de gestion : Acteur stratégique et vecteur de changement. *Revue Française de Gestion*, 38-45.

Bollecker, M. (2002). Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : Une analyse de la phase de suivi des réalisations. *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 8(2), 109-126.

Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : État de l'art et perspectives. *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 13(1), 87-106.

Bouquin, H. (2008). Quelles perspectives pour la recherche en contrôle de gestion ? *Finance Contrôle Stratégie*, 11, 177-191.

Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 5(3), 93-105.

Crutzen, N. & Caillie, D. V. (2010). Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise : Quelques pistes d'adaptation des outils existants. *Humanisme et entreprise*, n°297(2), 13-32.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.

Djousta, W. (2021). La performance environnementale : déterminants et impact sur la performance financière des entreprises européennes cotées. *Revue Congolaise de Gestion*, Numéro 33(1), 99-148.

Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications. *Academy of Management Review*, 20(1), 65-91.

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

Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Pitman.

Hamoudah, M. M. (2025). The Impact of Environmental Management Accounting on Environmental Performance and Financial Performance: Evidence from Saudi Arabia. *Journal of Cultural Analysis and Social Change*, 10(2), 3020-3034.

Hart, S. L. (1995). A Natural-Resource-Based View of the Firm. *The Academy of Management Review*, 20(4), 986-1014.

Henri, J.-F., & 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.

- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Harvard Business School Press.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : Proposition d'une typologie. *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 15(2), 113–144.
- Marquet-Pondeville, S. (2003). *Le contrôle de gestion environnemental : Une approche théorique contingente et une étude empirique du cas des entreprises manufacturières belges*. [Thèse de doctorat, Université Catholique de Louvain, Louvain-la-Neuve].
- Martinet, A. C., & Reynaud, E. (2004). *Stratégies d'entreprise et écologie*. Economica.
- Renaud, A. (2009). *Le système de management environnemental comme moyen de contrôle de la déclinaison et de l'émergence des stratégies environnementales*. [Thèse de doctorat, Université de Poitiers, Poitiers].
- Renaud, A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental : Quels rôles pour le contrôleur de gestion ? *Comptabilité Contrôle Audit*, 20(2), 67-94.
- Renaud, A. (2015). *Management et contrôle de gestion environnemental*. EMS Éditions.
- Renaud, A. (2023). *Le pilotage de la durabilité*. Dans C. Dambrin & D. Mourey (dirs.), *Les grands courants en contrôle de gestion : Approches organisationnelles et sociétales du contrôle* (pp. 357-377). EMS Éditions.
- Sathe, V. (1983). The Controller's Role in Management. *Organizational Dynamics*, 11(3), 31-48.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1/2), 127-143.
- Touchais, L. (2006). Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : Définition d'un cadre d'analyse. *Association Francophone de Comptabilité*.
- Turki, A. (2009). Comment mesurer la performance environnementale ? *Gestion*, 34(1), 68–78.

Vaivio, J. (2004). Mobilizing local knowledge with 'Provocative' non-financial measures. *European Accounting Review*, 13(1), 39–71.

Wernerfelt, B. (1984). A Resource-based View of the Firm. *Strategic Management Journal*, 5(2), 171-180.

Wernerfelt, B. (1989). From critical resources to corporate strategy. *Journal of General Management*, 14(3).