

Chapitre 25 :

Contrôle de gestion environnemental et durabilité

Environmental Management Control and Sustainability

ILHAM Nouhaila

Doctorante

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales Mohammedia

Université Hassan II de Casablanca

*LABORATOIRE DE RECHERCHE EN ENTREPRENEURIAT, ECONOMIE, FINANCE ET
STRATEGIE DES ORGANISATIONS*

Maroc

BOUMAHDHI Lobna

Enseignante chercheuse

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales Mohammedia

Université Hassan II de Casablanca

*LABORATOIRE DE RECHERCHE EN ENTREPRENEURIAT, ECONOMIE, FINANCE ET
STRATEGIE DES ORGANISATIONS*

Maroc

Résumé

Dans un environnement marqué par l'intensification des enjeux environnementaux et la nécessité d'assurer une utilisation efficiente des ressources organisationnelles, les entreprises sont appelées à repenser leurs pratiques managériales afin d'intégrer les exigences du développement durable dans leurs systèmes de pilotage. À cet égard, le contrôle de gestion environnemental (CGE) s'impose progressivement comme un levier stratégique permettant d'accompagner la transition vers des modes de management plus responsables. En tant que pratique managériale, le CGE vise non seulement à mesurer et à suivre la performance environnementale des organisations, mais également à optimiser l'allocation des ressources et à renforcer la cohérence entre les objectifs économiques et les impératifs écologiques.

Cet article propose une revue de la littérature consacrée au rôle du contrôle de gestion environnemental dans l'amélioration de la performance durable et l'efficacité organisationnelle. L'objectif est d'analyser dans quelle mesure l'intégration des outils de pilotage environnemental, tels que les tableaux de bord verts, les indicateurs de performance environnementale et les dispositifs d'analyse des coûts environnementaux, peut contribuer à une meilleure coordination des actions internes et à une optimisation des processus décisionnels. À travers une analyse conceptuelle des travaux existants, cette recherche met en évidence les apports du CGE en matière de réduction des coûts environnementaux, de rationalisation des ressources et de soutien aux programmes de développement durable.

Mots clés : Contrôle de gestion environnemental, performance durable, enjeux environnementaux, organisation, pratiques managériales.

Abstract

In an environment marked by intensifying environmental challenges and the need to ensure efficient use of organizational resources, companies are being called upon to rethink their management practices to integrate sustainable development requirements into their management systems. In this regard, environmental management control (EMC) is gradually establishing itself as a strategic lever for supporting the transition to more responsible management practices. As a management practice, EMC aims not only to measure and monitor the environmental performance of organizations, but also to optimize resource allocation and strengthen the consistency between economic objectives and ecological imperatives.

This article reviews the literature on the role of environmental management control in improving sustainable performance and organizational efficiency. The objective is to analyze the extent to which the integration of environmental management tools, such as green dashboards, environmental performance indicators, and environmental cost analysis systems, can contribute to better coordination of internal actions and optimization of decision-making processes. Through a conceptual analysis of existing work, this research highlights the contributions of ECM in reducing environmental costs, rationalizing resources, and supporting sustainable development programs.

Keywords : Environmental management control, sustainable performance, environmental issues, organization, managerial practices.

Introduction

Au cours des dernières décennies, les organisations ont été confrontées à des transformations majeures liées à l'intensification des préoccupations environnementales et aux exigences croissantes en matière de développement durable. Dans un contexte marqué par la raréfaction des ressources naturelles, les pressions réglementaires et les attentes accrues des parties prenantes, les entreprises sont appelées à repenser leurs modes de fonctionnement afin d'intégrer les dimensions environnementales dans leurs systèmes de management. Cette évolution traduit un changement progressif de paradigme, caractérisé par le passage d'une logique de performance centrée exclusivement sur les résultats financiers vers une approche plus globale, prenant en considération les impacts économiques, environnementaux et sociaux des activités organisationnelles.

Dans cette perspective, le management environnemental s'impose progressivement comme un cadre de référence permettant aux organisations de structurer leurs actions en faveur de la durabilité. Il vise à intégrer les préoccupations environnementales dans les processus décisionnels et opérationnels, tout en assurant une gestion plus efficiente des ressources mobilisées dans le cadre des activités productives. Toutefois, la mise en œuvre effective de démarches de management environnemental au sein des organisations suppose l'existence de dispositifs de pilotage capables de mesurer les performances environnementales et d'orienter les décisions stratégiques vers des objectifs compatibles avec les principes du développement durable.

C'est dans ce contexte que le contrôle de gestion environnemental (CGE) émerge comme un prolongement des systèmes traditionnels de contrôle de gestion. En tant qu'outil de pilotage organisationnel, le CGE permet d'intégrer des indicateurs environnementaux dans les tableaux de bord de performance, de suivre les coûts associés aux externalités écologiques et d'évaluer l'impact des activités organisationnelles sur l'environnement. Ainsi, il contribue à renforcer la capacité des organisations à concilier les impératifs économiques avec les exigences de durabilité, en favorisant une meilleure allocation des ressources et une coordination plus efficace des actions internes.

L'intégration du contrôle de gestion environnemental dans les systèmes de management organisationnels participe également à l'amélioration de la performance globale. En effet, la prise en compte des dimensions environnementales dans les mécanismes de pilotage permet aux décideurs d'anticiper les risques liés à l'exploitation des ressources, de réduire les coûts

environnementaux et d'optimiser les processus organisationnels. De ce fait, le CGE apparaît comme un levier stratégique susceptible de soutenir la mise en œuvre de politiques organisationnelles orientées vers la durabilité, tout en contribuant à l'efficacité des programmes de développement et à la pérennité des activités économiques.

Par ailleurs, la littérature relative au management environnemental met en évidence l'importance de l'intégration des outils de pilotage dans la gestion des performances organisationnelles. Néanmoins, bien que plusieurs travaux soulignent les bénéfices associés à l'adoption de pratiques environnementales responsables, le rôle spécifique du contrôle de gestion environnemental en tant que mécanisme organisationnel favorisant l'amélioration de la performance globale demeure encore insuffisamment explorée. En particulier, la contribution du CGE à l'optimisation des ressources organisationnelles et à l'efficacité des dispositifs managériaux dans une logique de durabilité reste peu analysée dans les recherches existantes.

Dans ce cadre, il apparaît pertinent d'examiner dans quelle mesure le contrôle de gestion environnemental peut être mobilisé comme une pratique managériale stratégique permettant d'accompagner les organisations dans la mise en œuvre de démarches de développement durable. En intégrant des outils tels que les indicateurs de performance environnementale, la budgétisation verte ou encore les systèmes d'analyse des coûts environnementaux, le CGE offre aux organisations la possibilité de renforcer la cohérence entre leurs objectifs économiques et leurs engagements environnementaux.

Dès lors, la question se pose de savoir dans quelle mesure l'intégration du contrôle de gestion environnemental dans les systèmes de management organisationnels peut contribuer à l'amélioration de la performance globale tout en favorisant une gestion durable des ressources. À cet égard, le présent article se propose d'analyser, à travers une revue de la littérature, le rôle du CGE en tant que pratique managériale permettant de soutenir la durabilité organisationnelle et d'optimiser l'utilisation des ressources dans le cadre des activités économiques.

1. Le contrôle de gestion environnemental comme pratique managériale au service de la durabilité

Dans un contexte marqué par l'intensification des pressions environnementales et la montée en puissance des exigences de responsabilité sociétale, les organisations sont aujourd'hui confrontées à la nécessité de repenser en profondeur leurs modes de pilotage et de

gouvernance. Le contrôle de gestion, longtemps appréhendé comme un instrument exclusivement tourné vers la maîtrise de la performance économique et financière, se trouve au cœur d'une transformation paradigmatique majeure : celle de son élargissement aux enjeux de durabilité environnementale. Cette évolution ne relève pas d'un simple ajustement technique, mais traduit une reconfiguration plus fondamentale de la conception même de la performance organisationnelle, désormais envisagée dans ses dimensions économiques, sociales et écologiques conjointement (Gond et al., 2012 ; Henri & Journeault, 2010).

C'est dans ce sillage que s'inscrit le présent section, structuré en trois temps complémentaires. Il conviendra, dans un premier temps, d'établir les fondements conceptuels du contrôle de gestion environnemental, en précisant sa définition, ses ancrages théoriques et les logiques qui président à son émergence au sein des systèmes de management contemporains. Dans un deuxième temps, l'attention sera portée sur les pratiques managériales associées au contrôle de gestion environnemental, en examinant les outils, les dispositifs et les mécanismes concrets par lesquels les organisations traduisent leurs engagements environnementaux en actions opérationnelles mesurables et contrôlables. Enfin, dans un troisième temps, il s'agira d'analyser la contribution du contrôle de gestion environnemental à la performance durable, en interrogeant la manière dont ce dispositif participe à l'alignement stratégique entre objectifs économiques et impératifs écologiques, et en quoi il constitue un levier de création de valeur à long terme pour les organisations.

1.1. Fondements conceptuels du contrôle de gestion environnemental

L'émergence du contrôle de gestion environnemental s'inscrit dans une évolution progressive des systèmes de management organisationnels vers une prise en compte élargie des dimensions non financières de la performance. Traditionnellement, le contrôle de gestion avait pour vocation principale d'assurer la maîtrise des coûts, le suivi budgétaire et l'évaluation des résultats économiques. Toutefois, face aux transformations environnementales et aux exigences croissantes en matière de durabilité, les organisations ont été amenées à adapter leurs outils de pilotage afin d'intégrer des indicateurs relatifs à leurs impacts écologiques.

Le contrôle de gestion environnemental (CGE) se définit, dans cette perspective, comme un ensemble articulé de dispositifs, de procédures et d'outils destinés à mesurer, analyser et

piloter la performance environnementale d'une organisation, tout en assurant la cohérence entre les objectifs économiques et les engagements écologiques. Il constitue une extension substantielle des systèmes classiques de contrôle, en incorporant des données relatives à la consommation des ressources naturelles, aux émissions polluantes, aux flux de déchets, ainsi qu'aux coûts induits par les externalités environnementales (Henri & Journeault, 2010 ; Renaud, 2014).

D'un point de vue conceptuel, le CGE repose sur une logique d'intégration systémique qui dépasse la simple addition d'indicateurs environnementaux aux tableaux de bord existants. Il s'agit, plus fondamentalement, de repenser l'architecture même du système de pilotage dans une perspective holistique, où la dimension environnementale cesse d'être périphérique pour devenir un élément structurant de la stratégie organisationnelle. Cette démarche s'inscrit dans le prolongement des théories du management durable, qui postulent que la performance organisationnelle ne saurait être appréhendée sous un prisme strictement financier, mais doit être évaluée à l'aune de ses dimensions économiques, sociales et environnementales conjointement considérées (Gond et al., 2012).

Par ailleurs, Les fondements théoriques du CGE s'enracinent dans plusieurs courants complémentaires. La théorie des parties prenantes (Freeman, 1984) souligne la nécessité pour les organisations de répondre aux attentes d'une pluralité d'acteurs — régulateurs, investisseurs, communautés locales, société civile — notamment en matière de responsabilité environnementale. Parallèlement, la théorie des ressources et compétences (Barney, 1991) met en avant l'intérêt stratégique d'une gestion efficiente des ressources rares, considérant que l'intégration de pratiques durables est susceptible de générer un avantage concurrentiel durable. Dans cette optique, le CGE se présente comme un instrument de traduction opérationnelle des orientations stratégiques en actions mesurables et contrôlables, articulant vision de long terme et pilotage quotidien.

En outre, Le développement du CGE entretient par ailleurs une relation étroite avec celui des systèmes de management environnemental (SME), tels que définis par la norme ISO 14001. Si ces derniers visent à structurer les politiques environnementales et à garantir la conformité réglementaire, le CGE intervient à un niveau distinct, celui du pilotage interne, en dotant les managers d'outils d'aide à la décision et d'évaluation de la performance environnementale. Il

joue ainsi un rôle d'interface critique entre la stratégie environnementale formalisée et les mécanismes opérationnels de gestion, assurant la déclinaison des ambitions écologiques en indicateurs actionnables (Marquet-Pondeville, 2001 ; Arjaliès & Mundy, 2013).

L'un des apports majeurs du CGE réside dans sa capacité à rendre visibles des coûts et des impacts auparavant négligés dans les systèmes comptables traditionnels. En identifiant les coûts environnementaux – qu'ils soient directs, indirects ou cachés – il permet aux organisations d'améliorer la transparence de l'information interne et de renforcer la rationalité des décisions managériales. Cette visibilité accrue favorise une meilleure allocation des ressources et contribue à l'optimisation des processus organisationnels.

Ainsi, le contrôle de gestion environnemental ne se limite pas à un outil technique de mesure ; il constitue un véritable dispositif organisationnel structurant, participant à la transformation des pratiques managériales dans une logique de durabilité. Son intégration au sein des systèmes de management traduit une volonté d'aligner la performance économique avec les impératifs environnementaux, en inscrivant la gestion des ressources dans une perspective de long terme.

1.2.Pratiques managériales associées au contrôle de gestion environnemental

L'intégration du contrôle de gestion environnemental au sein des organisations ne se limite pas à une adaptation technique des outils comptables existants ; elle implique une transformation des pratiques managériales et des modes de pilotage de la performance. En effet, pour que les objectifs de durabilité soient effectivement traduits dans les décisions opérationnelles, les organisations doivent mettre en place des dispositifs concrets permettant d'articuler stratégie environnementale et gestion quotidienne des activités (Simons, 1995 ; Arjaliès & Mundy, 2013).

Parmi les principales pratiques managériales associées au contrôle de gestion environnemental figure l'intégration d'indicateurs de performance environnementale dans les tableaux de bord organisationnels. Ces indicateurs peuvent concerner la consommation énergétique, l'utilisation des matières premières, les émissions de gaz à effet de serre, la gestion des déchets ou encore le taux de recyclage. Leur insertion dans les systèmes de reporting interne permet de suivre l'évolution des performances environnementales au même

titre que les indicateurs financiers, contribuant ainsi à une approche plus globale de la performance organisationnelle (Henri & Journeault, 2010 ; Rodrigue et al., 2013).

Une autre pratique essentielle réside dans la budgétisation environnementale. Celle-ci consiste à intégrer des objectifs environnementaux dans le processus budgétaire, en allouant des ressources spécifiques aux projets liés à la réduction des impacts écologiques ou à l'amélioration de l'efficacité énergétique. La budgétisation verte favorise une meilleure planification des investissements durables et renforce la cohérence entre les engagements stratégiques en matière de durabilité et les moyens financiers mobilisés par l'organisation (Gond et al., 2012).

Le contrôle de gestion environnemental se manifeste également à travers l'analyse et la maîtrise des coûts environnementaux. Cette pratique vise à identifier, mesurer et répartir les coûts liés aux externalités écologiques, qu'ils soient directs (traitement des déchets, consommation d'énergie) ou indirects (risques environnementaux, non-conformité réglementaire). En rendant ces coûts visibles, le CGE permet aux managers de prendre des décisions plus éclairées, orientées vers l'optimisation des ressources et la réduction des inefficiences organisationnelles.

Au-delà des outils de mesure, le contrôle de gestion environnemental contribue à la cohésion organisationnelle, en reliant les objectifs environnementaux aux responsabilités des différentes fonctions et en favorisant l'émergence d'une culture managériale orientée vers la durabilité (Alami et al., 2020). Dans le contexte marocain spécifiquement, les entreprises sont de plus en plus sollicitées pour intégrer des préoccupations à la fois économiques, sociales et environnementales dans leurs pratiques managériales, sous l'effet conjugué des pressions réglementaires, des exigences des parties prenantes internationales et de l'engagement croissant en faveur du développement durable (Benaïcha, 2017 ; Boutaieb et al., 2024).

Le CGE participe également à l'amélioration des processus décisionnels stratégiques. En fournissant des informations fiables et structurées sur les impacts environnementaux des activités, il soutient la définition d'orientations organisationnelles compatibles avec les principes du développement durable. Cette dimension stratégique renforce le rôle du contrôle de gestion environnemental en tant que levier de transformation organisationnelle, et non simplement comme un instrument de conformité réglementaire.

Enfin, ces différentes pratiques managériales contribuent à l'amélioration de la performance globale de l'organisation. En intégrant les préoccupations environnementales dans les mécanismes de pilotage, le CGE favorise une allocation plus efficiente des ressources, une réduction des coûts inutiles et une meilleure anticipation des risques. Il devient ainsi un outil structurant permettant d'aligner les objectifs économiques et environnementaux dans une logique de durabilité organisationnelle.

En définitive, les pratiques managériales associées au contrôle de gestion environnemental traduisent une évolution des systèmes de management vers une approche intégrée de la performance, dans laquelle la dimension environnementale constitue un facteur déterminant de compétitivité et de pérennité.

1.3. Contribution du contrôle de gestion environnemental à la performance durable

L'intégration du contrôle de gestion environnemental au sein des organisations ne constitue pas uniquement une réponse aux contraintes réglementaires ou aux pressions des parties prenantes ; elle représente également un levier stratégique susceptible d'améliorer la performance globale et de renforcer la durabilité organisationnelle. En effet, en articulant les dimensions économiques, environnementales et sociales de la performance, le CGE participe à une redéfinition des critères d'évaluation de l'efficacité organisationnelle (Henri & Journeault, 2010 ; Gond et al., 2012).

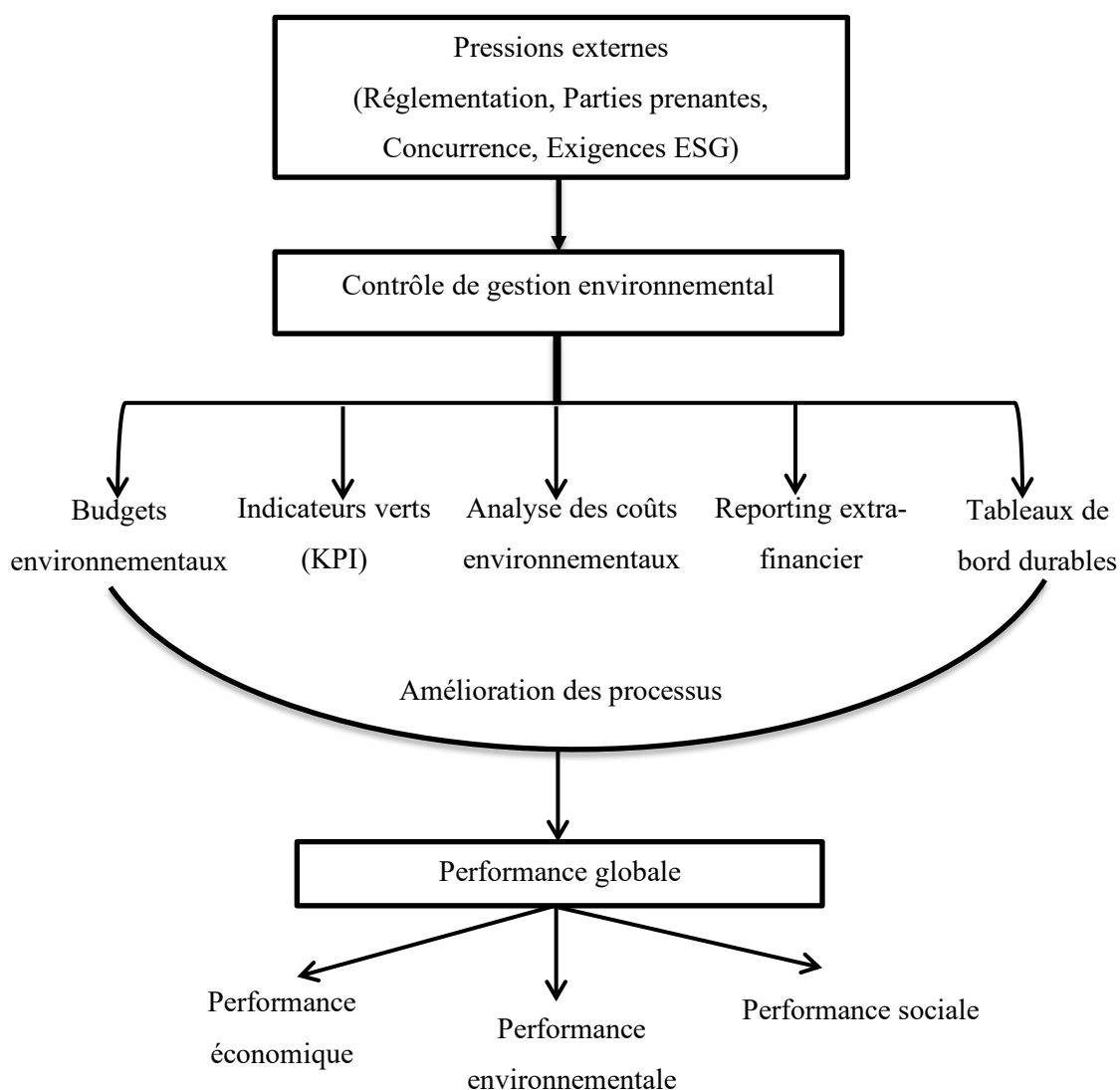
La notion de performance globale, au cœur de cette section, repose sur une vision élargie et tridimensionnelle de la performance, qui dépasse l'atteinte des seuls objectifs économiques pour intégrer les trois dimensions du développement durable : économique, sociale et environnementale (Revue internationale PME, 2023). Dans cette perspective, le CGE joue un rôle central en produisant des indicateurs permettant d'évaluer la contribution des actions environnementales à la création de valeur organisationnelle. En rendant mesurables des éléments auparavant considérés comme périphériques — réduction des émissions, efficacité énergétique, gestion des déchets — il favorise une intégration effective des objectifs de durabilité dans la stratégie globale de l'organisation (Renaud, 2023).

Sur le plan économique, le CGE contribue à l'optimisation des ressources et à la réduction des coûts liés aux inefficiences environnementales. L'identification des coûts cachés, la maîtrise des consommations énergétiques et l'anticipation des risques environnementaux permettent aux organisations d'améliorer leur rentabilité à long terme. Ainsi, la performance

environnementale ne s'oppose pas à la performance financière ; elle peut, au contraire, constituer un facteur d'amélioration de la compétitivité organisationnelle (Alami & Marghich, 2020 ; Amaazoul, 2021).

Au niveau organisationnel, l'intégration du contrôle de gestion environnemental favorise une meilleure coordination interne et une clarification des responsabilités. En reliant les objectifs environnementaux aux systèmes d'évaluation de la performance des différents services, le CGE renforce la cohérence entre stratégie et opérations. Cette articulation contribue à instaurer une culture managériale orientée vers la durabilité, dans laquelle les décisions quotidiennes sont alignées avec les orientations stratégiques à long terme.

Figure N°1 : Modèle conceptuel de contribution du contrôle de gestion environnemental à la performance durable



Source : Auteurs

Par ailleurs, le CGE soutient la durabilité organisationnelle en permettant une gestion proactive des risques environnementaux. L'anticipation des évolutions réglementaires, la prévention des sanctions liées à la non-conformité et la réduction des impacts négatifs sur l'environnement constituent des éléments déterminants pour préserver la réputation et la légitimité de l'organisation. À cet égard, si certains travaux identifient un impact positif de la RSE et des pratiques durables sur la performance financière, d'autres ne relèvent pas d'effets significatifs, voire un impact négatif à court terme, ce qui souligne la nécessité d'une intégration profonde et cohérente des dispositifs de pilotage environnemental dans les systèmes de management (Boutaieb et al., 2024).

Il convient également de souligner que la contribution du CGE à la performance globale dépend fortement du degré d'intégration des dispositifs de pilotage environnemental dans le système de management. Lorsque ces outils sont perçus comme périphériques ou uniquement destinés à satisfaire des exigences externes, leur impact reste limité. En revanche, lorsqu'ils sont intégrés au cœur des processus décisionnels et associés aux mécanismes d'évaluation interne, ils deviennent de véritables instruments de transformation organisationnelle (Simons, 1995 ; Arjaliès & Mundy, 2013 ; Renaud, 2014).

Ainsi, le contrôle de gestion environnemental peut être envisagé comme un catalyseur de durabilité, favorisant l'alignement entre objectifs économiques et impératifs environnementaux. En permettant une lecture intégrée de la performance organisationnelle, il contribue à renforcer la capacité des organisations à répondre aux défis contemporains tout en assurant leur pérennité. Dès lors, le CGE ne se limite pas à un outil technique de suivi environnemental ; il constitue un dispositif stratégique participant activement à la construction d'une performance globale durable.

2. Apports organisationnels du contrôle de gestion environnemental : analyse conceptuelle et implications managériales

À l'heure où les organisations sont confrontées à des impératifs croissants de durabilité et à une raréfaction progressive des ressources naturelles, la question de l'efficacité organisationnelle se pose avec une acuité renouvelée. Si le premier chapitre a permis d'établir les fondements conceptuels du contrôle de gestion environnemental et d'en examiner les pratiques managériales constitutives, il convient désormais d'approfondir l'analyse en interrogeant plus spécifiquement les apports organisationnels que génère son déploiement au sein des systèmes de management contemporains. En effet, au-delà de sa dimension

instrumentale, le CGE recèle un potentiel transformateur substantiel, susceptible de reconfigurer les modes d'allocation des ressources, de redéfinir les logiques de pilotage interne et de contribuer à l'élaboration de cadres de management véritablement orientés vers la durabilité (Henri & Journeault, 2010 ; Renaud, 2014 ; Alami & Marghich, 2022).

C'est dans cette perspective que s'inscrit le présent chapitre, articulé en trois temps complémentaires et progressifs. Il s'agira, dans un premier temps, d'examiner les relations entre le contrôle de gestion environnemental et l'optimisation des ressources organisationnelles, en montrant comment le CGE permet de rationaliser l'usage des ressources rares tout en réduisant les inefficiences liées aux externalités environnementales. Dans un deuxième temps, l'analyse portera sur l'intégration des outils du CGE dans l'optimisation des ressources durables, en examinant les instruments concrets — tableaux de bord environnementaux, comptabilité des coûts environnementaux, budgétisation verte — par lesquels les organisations traduisent leurs ambitions de durabilité en leviers opérationnels de performance. Enfin, dans un troisième temps, ce chapitre aboutira à la proposition d'un cadre conceptuel d'intégration du CGE dans les systèmes de management durable, synthétisant les apports théoriques et empiriques mobilisés afin de fournir une modélisation cohérente et opérationnalisable des conditions d'une intégration réussie du CGE au sein des architectures managériales des organisations contemporaines.

2.1. Contrôle de gestion environnemental et optimisation des ressources organisationnelles

L'un des apports les plus significatifs du contrôle de gestion environnemental réside dans sa capacité à transformer en profondeur les logiques d'allocation et d'utilisation des ressources au sein des organisations. Dans un contexte mondial marqué par la raréfaction progressive des ressources naturelles et par des pressions croissantes sur les structures de coûts, les organisations sont contraintes de rechercher des mécanismes permettant d'optimiser leurs processus tout en réduisant simultanément leur empreinte environnementale. Le CGE s'inscrit précisément dans ce double logique d'efficacité économique et de responsabilité écologique (Henri & Journeault, 2010 ; Renaud, 2014).

En rendant visibles les flux de matières, d'énergie et de déchets au sein des processus organisationnels, le CGE permet d'identifier avec précision les sources d'inefficacité et les coûts cachés associés aux impacts environnementaux. Le contrôle de gestion, grâce à l'ensemble de ses instruments comme les prévisions budgétaires, les tableaux de pilotage et

les indicateurs de gestion, occupe une fonction primordiale dans la détermination des buts d'une organisation et dans l'optimisation de leur concrétisation (Laghlimi & Douari, 2023). Cette transparence informationnelle constitue un levier essentiel pour améliorer la qualité des arbitrages managériaux, en établissant des liens explicites entre performance opérationnelle et performance écologique.

Par ailleurs, l'intégration d'indicateurs environnementaux dans les systèmes de pilotage contribue à orienter les choix d'investissement vers des solutions durables, telles que l'amélioration de l'efficacité énergétique, l'optimisation des procédés de production ou la réduction des consommations inutiles. Dans le contexte marocain, le Maroc a adopté dans sa stratégie de développement le concept de développement durable, qui favorise l'équilibre entre les dimensions environnementales, économiques et sociales, avec pour objectif l'amélioration du cadre de vie et le renforcement de la gestion durable des ressources (Ministère de la Transition Énergétique et du Développement Durable, 2022). Cette orientation nationale se répercute progressivement sur les pratiques internes des entreprises marocaines, qui sont de plus en plus amenées à intégrer des dispositifs de CGE pour aligner leurs décisions opérationnelles avec les impératifs stratégiques de durabilité (Alami & Marghich, 2022).

L'optimisation des ressources ne se limite pas à sa seule dimension matérielle ; elle englobe également les ressources financières et organisationnelles. En intégrant les critères environnementaux dans les processus budgétaires et les mécanismes d'évaluation de la performance, le CGE favorise une allocation plus cohérente et plus rationnelle des moyens disponibles, renforçant ainsi la performance globale et la résilience des organisations dans un environnement incertain (Gond et al., 2012 ; Simons, 1995).

2.2. Intégration des outils du CGE dans l'optimisation des ressources durables

Au-delà de la seule maîtrise des ressources, le contrôle de gestion environnemental contribue à améliorer l'efficacité d'ensemble des dispositifs organisationnels en structurant l'information relative aux impacts environnementaux et en renforçant la coordination entre les différentes unités fonctionnelles. Cette structuration informationnelle favorise une meilleure articulation entre la stratégie environnementale et les actions opérationnelles, en permettant de décliner les objectifs fixés au niveau stratégique en indicateurs mesurables et en responsabilités clairement définies pour chaque entité organisationnelle (Arjaliès & Mundy, 2013 ; Rodrigue et al., 2013).

Les outils concrets du CGE — tableaux de bord environnementaux, comptabilité des coûts environnementaux, budgétisation verte, analyse du cycle de vie — jouent un rôle déterminant dans cette dynamique d'intégration. Dans le contexte des PME marocaines, les dirigeants qui adoptent des tableaux de bord intégrant des indicateurs non financiers se montrent plus enclins à développer des pratiques de pilotage multidimensionnelles (El Brak & Benlakouiri, 2023), ce qui témoigne d'une évolution progressive vers des systèmes de contrôle plus complets et mieux adaptés aux exigences contemporaines de durabilité.

Le CGE devient ainsi un mécanisme d'alignement interne, garantissant la cohérence entre les orientations stratégiques de long terme et les pratiques managériales quotidiennes. Son intégration dans les systèmes de management permet de renforcer une culture organisationnelle orientée vers la durabilité, en dotant les managers d'outils leur permettant d'évaluer l'impact de leurs décisions sur la performance environnementale et d'encourager des comportements plus responsables (Renaud, 2022 ; Alami & Marghich, 2022). Les outils traditionnels centrés sur le suivi budgétaire et la performance financière restent souvent la norme, alors que les nouveaux défis nécessitent une approche multidimensionnelle de la performance intégrant les dimensions opérationnelles, sociales, sociétales et environnementales (Laghlimi & Douari, 2023), ce qui souligne l'urgence d'une transition vers des dispositifs de pilotage plus intégrés.

Le CGE améliore également la qualité du processus décisionnel stratégique en intégrant des critères environnementaux dans l'analyse des alternatives. Cette prise en compte élargie des impacts favorise des choix plus équilibrés, limitant les risques associés à une vision strictement financière de la performance, et participant à la construction d'un avantage concurrentiel fondé sur la responsabilité et la transparence (Barney, 1991 ; Gond et al., 2012).

2.3. Proposition d'un cadre conceptuel d'intégration du CGE dans les systèmes de management durable

Si les apports du contrôle de gestion environnemental apparaissent significatifs, leur efficacité dépend du degré d'intégration du dispositif dans le système global de management. Une approche fragmentée, dans laquelle les outils environnementaux sont isolés des mécanismes traditionnels de pilotage, limite l'impact potentiel du CGE sur la performance organisationnelle.

À l'inverse, une intégration stratégique cohérente implique que les indicateurs environnementaux soient pleinement incorporés dans les tableaux de bord globaux, les

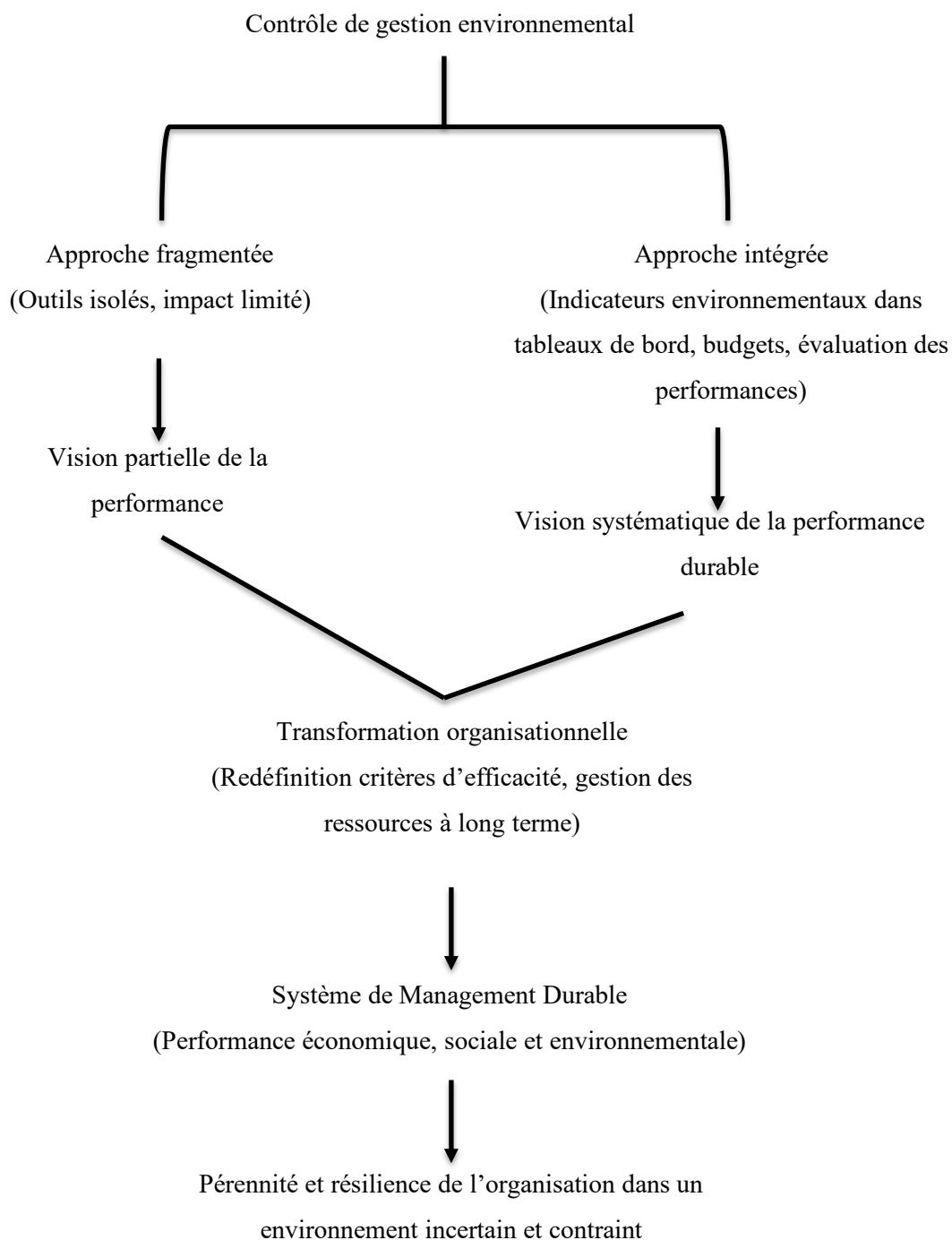
processus budgétaires et les mécanismes d'évaluation des performances individuelles et collectives. Cette intégration favorise une vision systémique de la performance, dans laquelle la durabilité cesse d'être périphérique pour devenir un élément central et structurant du pilotage organisationnel (Gond et al., 2012 ; Henri & Journeault, 2010). Dans le contexte marocain, une bonne prise en compte de la composante environnementale dans toutes les phases de développement peut, au-delà de la limitation de la dégradation des ressources, générer des opportunités participant au développement économique et social (HCP, 2022), ce qui plaide pour une intégration profonde et non superficielle des outils de CGE dans les systèmes de management des entreprises.

Le cadre conceptuel proposé repose sur trois niveaux d'intégration complémentaires et progressifs. Au niveau stratégique, le CGE contribue à redéfinir les critères d'efficacité organisationnelle en inscrivant la gestion des ressources dans une temporalité de long terme, compatible avec les exigences du développement durable. Au niveau organisationnel, il assure l'alignement entre ambitions environnementales et pratiques opérationnelles à travers des mécanismes de coordination, de reporting et d'évaluation intégrés. Au niveau culturel enfin, il participe à la transformation des représentations et des comportements managériaux, en favorisant l'émergence d'une culture de la durabilité ancrée dans les pratiques quotidiennes des acteurs organisationnels (Alami & Marghich, 2020 ; Renaud, 2022 ; Boutaieb et al., 2024).

Ainsi, le CGE ne doit pas être envisagé uniquement comme un outil technique, mais comme un dispositif stratégique participant à la construction d'un modèle organisationnel durable. Son intégration cohérente dans les systèmes de management constitue une condition essentielle pour assurer la pérennité des organisations dans un environnement marqué par l'incertitude et les contraintes écologiques croissantes.

Ce cadre intégratif souligne que le CGE ne doit pas être envisagé uniquement comme un outil technique, mais comme un dispositif stratégique participant à la construction d'un modèle organisationnel durable. Son ancrage cohérent dans les systèmes de management constitue une condition essentielle pour assurer la pérennité des organisations dans un environnement marqué par l'incertitude croissante et les contraintes écologiques grandissantes.

Figure N°2 : *Cadre conceptuel illustrant l'intégration stratégique du CGE dans les systèmes de management durable*



Source : Auteurs

Conclusion

L'intégration des enjeux environnementaux dans les systèmes de management constitue aujourd'hui une exigence incontournable pour les organisations souhaitant assurer leur pérennité dans un contexte marqué par la pression réglementaire, la rareté des ressources et l'évolution des attentes sociétales. Dans cette dynamique, le contrôle de gestion environnemental apparaît comme un dispositif structurant permettant d'articuler stratégie, performance et durabilité au sein des organisations.

À travers une analyse conceptuelle de la littérature, cet article a mis en évidence le rôle du contrôle de gestion environnemental en tant que pratique managériale contribuant à l'amélioration de la performance globale. En intégrant des indicateurs environnementaux dans les systèmes de pilotage, en identifiant les coûts liés aux externalités écologiques et en favorisant une allocation plus efficiente des ressources, le CGE participe à la transformation des mécanismes organisationnels traditionnels. Il permet ainsi de dépasser une vision strictement financière de la performance pour adopter une approche intégrée, conciliant objectifs économiques et impératifs de durabilité (Gond et al., 2012 ; Renaud, 2023 ; Alami & Marghich, 2022).

Les résultats de cette réflexion soulignent que la contribution du contrôle de gestion environnemental ne se limite pas à une dimension technique. Son efficacité dépend largement de son degré d'intégration dans les systèmes de management et de sa capacité à influencer les comportements organisationnels. Lorsqu'il est pleinement intégré aux processus décisionnels et aux mécanismes d'évaluation interne, le CGE devient un levier stratégique favorisant la cohérence entre les orientations de long terme et les pratiques opérationnelles.

Toutefois, cette analyse met également en lumière certaines limites. Il persiste souvent un décalage entre les pratiques réelles des entreprises, restées traditionnelles, et les nouvelles exigences d'un pilotage optimal de la performance (Laghlami & Douari, 2023), ce qui souligne la nécessité de poursuivre les recherches empiriques sur les modalités concrètes d'implémentation du CGE dans différents contextes organisationnels et géographiques. De futures études pourraient ainsi approfondir l'évaluation de la contribution effective du CGE à la création de valeur durable, notamment dans le tissu entrepreneurial marocain, encore peu exploré sous cet angle.

BIBLIOGRAPHIE

Alami, S., & Marghich, A. (2020). À la quête du contrôle de gestion environnemental au sein des entreprises industrielles au Maroc : étude exploratoire. *Revue Française d'Économie et de Gestion*, 1(5), 95–118.

Alami, S., & Marghich, A. (2022). Configuration of environmental management control tools: Case of environmental indicators in a Moroccan context. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 3(4-3), 637–654.

Alami, S., Andaloussi Seffar, S., Marghich, A., & Hemmi, M. (2020). Le contrôle de gestion environnemental à la cohésion de l'organisation : étude de cas au sein d'une entreprise marocaine. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 3(4).

Amaazoul, H. (2021). *Responsabilité sociétale des entreprises et performance financière : étude appliquée aux entreprises marocaines*. L'Harmattan.

Arjaliès, D.-L., & Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 284–300.

Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120.

Benaïcha, O. (2017). *La diffusion de la RSE dans les entreprises au Maroc* [Thèse de doctorat, Groupe ISCAE]. Casablanca.

Boutaieb, A., Othmane, S., & Ahmed, M. (2024). La RSE au Maroc : analyse de son impact sur la performance financière. *African Scientific Journal*, 3(22).

Chiadmi, M. (2023). État des lieux de l'engagement RSE au Maroc. *African Scientific Journal*, 3(17).

El Brak, I., & Benlakouiri, A. (2023). Impact de la stratégie sur les tableaux de bord des PME marocaines. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(2), 406–417.

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

Gond, J.-P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), 205–223.

Haut-Commissariat au Plan. (2022). *Prospective Maroc 2030 : gestion durable des ressources naturelles*. HCP.

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.

Kezazy, H. E., & Hilmi, Y. (2025). Promoting the Energy Transition Throughout Dealing with the Climate Change Issue. In Digital Technology for an Innovative Energy Transition: Perspectives and Opportunities (pp. 77-93). Cham: Springer Nature Switzerland.

Laghlimi, O., & Douari, A. (2023). La contribution du contrôle de gestion à l'optimisation de la performance des entreprises. *African Scientific Journal*, 3(17).

Marquet-Pondeville, S. (2001). *Le contrôle de gestion environnemental d'une entreprise* [Communication au congrès]. 22ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.

Ministère de la Transition Énergétique et du Développement Durable. (2022). *Stratégies et programmes environnementaux du Maroc*. Département de l'Environnement.

Renaud, A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental : quels rôles pour le contrôleur de gestion ? *Comptabilité Contrôle Audit*, 20(2), 67–94.

Renaud, A. (2022). Exploring environmental management control in proactive firms: Theory and practice. Dans P. Baret, L. Songini, & A. Pistoni (Eds.), *Sustainability accounting, management control and reporting: A European perspective*. Routledge.

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