



Contrôle de gestion et performance environnementale

Management control and environmental performance

Omar OUBBA¹, Hassan MABROUKI²

¹Docteur en sciences de gestion, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales,
Université Ibn Zohr, Agadir, Morocco

²Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales,
Université Ibn Zohr, Agadir, Morocco

Résumé : Le papier traite un sujet très intéressant qui est la clarification de l'apport du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance environnementale des entreprises. Les conclusions tirées par les auteurs soulignent l'importance du contrôle de gestion, à travers ses outils et démarches, dans le pilotage de la performance environnementale des entreprises. Spécialement, le contrôle de gestion contribue à la réduction et la maîtrise des coûts environnementaux ; la réduction et le suivi des impacts environnementaux des décisions et les activités des entreprises ainsi que l'assurance d'une veille environnementale.

Mots-clés : Contrôle de gestion; performance environnementale; pilotage; système d'information environnemental.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.6985213>

Published in: Volume 1 Issue 1



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

1. Introduction :

Les entreprises évoluent du jour à l'autre dans un environnement en plein changement, complexité et incertitude. La mondialisation pousse aujourd'hui celles-ci à penser vivement à leurs structures et leurs composantes, à analyser de manière prudente et continue les possibilités d'évolution via la mise en place des divers outils de management et de pilotage. L'objectif consiste à assurer leur survie et continuer leur évolution pour faire face à la concurrence et chercher les véritables sources de perfectionnement et d'avantage concurrentiel, dans un environnement qui change en permanence.

Dans ce sens, et loin des préoccupations traditionnelles des entreprises limitées dans une vision purement économique, financière et éventuellement sociale, aucune entreprise ne peut rester indifférente de ses activités sur la biosphère. Cette raison a contribué à l'émergence d'une formidable opportunité de possession d'un nouvel avantage concurrentiel étant celui du respect de l'environnement naturel.

En effet, la préservation du capital naturel étant une nécessité pour la survie de l'humanité, les entreprises n'ont pas d'autres choix que de s'adapter et de tirer profit des nombreux défis environnementaux qui s'imposent à elles. En conséquence, la transformation du management traditionnel est inéluctable pour permettre une meilleure prise en compte des préoccupations écologiques de la société. Ce bouleversement a notamment donné lieu sous l'effet conjoint de contraintes réglementaires de plus en plus fortes, et de la mobilisation croissante de diverses parties prenantes qui mettent les entreprises face à leur responsabilité.

De ce constat, qu'il était intéressant de s'orienter vers une thématique qui a coulé beaucoup d'encre et qui a suscité l'intérêt des dirigeants, du fait que l'environnement naturel est devenu une préoccupation managériale. Celle-ci est examinée via l'évaluation de la performance environnementale.

La question de l'évaluation de la performance environnementale nous mène à se poser la question quant aux outils susceptibles de la mesurer et de l'évaluer au temps opportun, car la performance ne peut pas être observable et ne peut se concrétiser que par l'intermédiaire d'un certain nombre d'indicateurs ou de critères. Dans ce sens, le contrôle de gestion se présente comme l'un des leviers de cette mesure, il est un système polyvalent, et le besoin exprimé par les entreprises dépasse largement le simple calcul, ou de générer des informations de nature comptable. Le champ du contrôle de gestion s'est bien élargi pour toucher des aspects financiers, économiques, sociaux, et encore écologiques. Cependant, peu de sources scientifiques abordent le côté managérial de l'environnement, on trouve souvent des articles plutôt techniques destinés aux spécialistes du domaine, à savoir les ingénieurs et techniciens. Pour cela, la recherche en contrôle de gestion et la performance environnementale nous paraît une terre fertile pour la recherche.

Notre objectif à travers cette recherche, est de clarifier l'apport du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance environnementale. Par conséquent, la question de cette recherche est formulée de manière suivante : Dans quelle mesure le contrôle de gestion permet-il le pilotage de la performance environnementale ? En d'autres termes : Quel est l'apport des outils du contrôle de gestion à la performance environnementale des entreprises ?

Pour répondre à cette question, ce travail sera subdivisé en deux axes. Le premier axe (2) traite le cadre conceptuel du contrôle de gestion et la responsabilité environnementale des entreprises. Le deuxième axe (3) porte sur les outils du contrôle de gestion susceptibles de mesurer et d'évaluer la performance environnementale des entreprises.

2. Contrôle de gestion et responsabilité environnementale des entreprises

2.1. Cadre théorique du contrôle de gestion

Le retour sur le concept du contrôle de gestion revêt une approche théorique qui comprend plusieurs apports et de nombreuses définitions, et suite à l'ensemble des évolutions qu'il a connu, il nous semble important de bien définir le contrôle de gestion.

Dans ce sens, selon Anthony (1965), le contrôle de gestion est « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* ». Cette définition permet de souligner que l'apparition du contrôle de gestion est accompagnée par l'atteinte des objectifs, avec une meilleure allocation des ressources pour atteindre les bons résultats. De leur part, Kerviler et Kerviler (2000) notent que le contrôle de gestion est « *l'ensemble des moyens mis en œuvre par l'entreprise afin d'aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs ciblés* ».

Quant à Lowe (1971), il définit le contrôle de gestion comme « *un système qui saisit et traite l'information sur l'organisation, un système de responsabilité et de "feedbacks" conçu pour apporter l'assurance que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement et que le comportement de son personnel au travail est mesuré par référence à un système d'objectifs opérationnels en cohérence avec les objectifs d'ensemble, de telle sorte que toute incohérence entre les deux puisse être*

identifiée et corrigée ». Ainsi, Ardoin et Schmidt (1986) le considèrent comme « *l'ensemble des actions, procédures et documents visant à aider la direction générale et les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs de l'entreprise* ». Ajoutons à ces définitions celle du plan comptable général français (PCG, 1982) qui va se permettre de dire que le contrôle de gestion se présente comme « *un ensemble des décisions pour fournir aux dirigeants des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec les données passées permet de déclencher des mesures correctives appropriées* ».

Anthony revient en 1988 pour préciser la nouvelle approche du contrôle de gestion qui doit agir sur les comportements et permettre la mise en œuvre des stratégies. Pour le contrôle de gestion est « *le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* ».

Il s'avère alors que le contrôle de gestion met à la disposition des responsables les moyens et les mécanismes nécessaires pour l'atteinte des résultats de l'entreprise et les incitent à être impliqués dans le cadre d'un système de contrôle et une bonne définition des objectifs avant de passer à leur concrétisation. Cette implication se traduit par la direction des comportements des collaborateurs, comblée avec des activités de « pilotage ». Dans ce sens on est passé d'une fonction de management, à une fonction de pilotage (Berland et Simon, 2010).

Bouquin (1998) a prouvé cette nouvelle logique du contrôle de gestion en avançant que « *le contrôle de gestion aide les managers à comprendre l'avenir et à agir en conséquence ; il les aide aussi à orienter, sinon à maîtriser, les actions de leurs collaborateurs et partenaires, y compris, dans les grandes structures, de ceux qu'ils ne peuvent côtoyer directement* ». C'est donc un processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant et après l'action. C'est un système global d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant les performances de chacune des activités ou fonctions de l'entreprise (Akrich et Oubba, 2018).

Il est constaté alors via les définitions citées que le contrôle de gestion évolue en fonction de plusieurs facteurs relatifs aux mutations du contexte organisationnel, la complexité et la turbulence de l'environnement des entreprises. Ces évolutions sont relatives aux méthodes que mobilise le système du contrôle de gestion, partant de la méthode ABC (Activity Based Costing), de la méthode des coûts cibles (Target Costing), et en arrivant à la gestion stratégique des coûts et contrôle de gestion fondé sur "l'empowerment" proposé par Lorino (1995).

Ces évolutions prouvent que « *les pratiques du contrôle de gestion sont élaborées en fonction des besoins des entreprises puisque c'est plutôt les praticiens qui ont contribué en grande partie à la formulation et au développement des différentes méthodes du contrôle de gestion* » (Akrich, 2006).

Par ailleurs, le contrôle de gestion à travers cette évolution se voit au service de la stratégie de l'entreprise, ce constat ne paraît pas surprenant, surtout que pas mal d'apports ont porté sur le volet stratégique du contrôle de gestion. Bouquin (1991) précise que : « *le contrôle de gestion est formé de processus qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront et ont été cohérents, notamment grâce au contrôle de gestion* ». Gervais (1991) constate que le contrôle de gestion a pour vocation de « *vérifier les actions entreprises sur la courte période vont dans le sens des orientations stratégiques* ».

En définitive, la notion du contrôle de gestion reste très étendue, variable et difficile à délimiter, sa définition revêt un caractère polysémique, suite à la multitude des éléments et contextes qui entrent en jeu lors de cette tentative de définition.

Quant à sa genèse, le contrôle de gestion a beaucoup évolué historiquement depuis son apparition dans le cadre d'une société industrielle qui a servi comme mécanisme de calcul des coûts, avant de passer à une logique qui stipule que le contrôle de gestion permet de définir les objectifs à côtés des moyens nécessaires pour pouvoir les atteindre. Ce qui lui a permis automatiquement d'intégrer l'aspect

stratégique et de devenir ce levier indéniable pour toute politique essayant à la fois de définir la stratégie et de revenir sur le comportement des acteurs qui doit être dirigé vers l'atteinte des objectifs.

2.2. La responsabilité environnementale au cœur de la responsabilité sociale des entreprises

La mondialisation financière et technique tend à accroître les inégalités à l'intérieur des pays et à l'échelle mondiale et aussi des pratiques réformistes initiées par les entreprises s'avèrent indigentes, au regard de l'ampleur des défis à relever dans le domaine social et environnemental. La première critique concerne le mode d'activité et la stratégie économique des entreprises (Ouriachi, 2017). Suite à cette critique, portant sur les responsabilités sur le plan environnemental et social, que nous assistons à une émergence rapide de cette « *responsabilité sociétale des entreprises* » (RSE).

Le concept de la RSE n'a vu le jour qu'à partir des années cinquante, faisant recours à l'ensemble des actions prises par l'entreprise pour répondre aux enjeux du développement durable. Il paraît donc indispensable de donner une définition au concept de "développement durable" qui est la pierre angulaire de la RSE.

Par ailleurs, le développement durable est au cœur de la responsabilité sociétale des entreprises, celle-ci doit permettre de contribuer au développement durable (ISO 26000, 2010). La RSE appelle alors toute entreprise d'agir et de réagir de manière responsable sur le plan social et sociétal, vis-à-vis de la société et de mettre le manager au cœur de ladite responsabilité.

Plusieurs définitions sont avancées pour pouvoir définir ce concept clos du développement durable. Bowen (1988) avance que la RSE est « *une nouvelle pratique de gestion d'entreprise qui doit assurer une comptabilité entre les objectifs et les valeurs de la communauté en général* ». Dans le Livre vert de l'Union Européenne (2001), « *la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) est un concept qui désigne l'intégration volontaire, par les entreprises, de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes. Les entreprises ont un comportement socialement responsable lorsqu'elles vont au-delà des exigences légales minimales et des obligations imposées par les conventions collectives pour répondre à des besoins sociétaux. La RSE permet aux entreprises, quelle que soit leur taille, de contribuer à concilier les ambitions économiques, sociales et environnementales en coopération avec leurs partenaire* ».

Corinne (2002) note que « *la responsabilité sociétale des entreprises est l'ensemble des relations que la firme entretient avec toutes les parties prenantes : les clients, les employés, la communauté, les actionnaires, les gouvernements, les fournisseurs, et les concurrents. Les éléments de la responsabilité sociétale incluent l'investissement dans la communauté, les relations avec les employés, la création et le maintien de l'emploi, les préoccupations environnementales et la performance financière* ». De ce fait, la responsabilité sociétale consiste à « *adopter, soutenir, et appliquer dans leur sphère d'influence un ensemble de valeurs fondamentales, dans les domaines des droits de l'homme, des normes de travail et de l'environnement, et de lutte contre la corruption*¹ ».

Une analyse de ces définitions permet de dire que la RSE reste un concept qui a coulé beaucoup d'encre, et aucune définition n'a fait l'objet de consensus théorique. Les domaines d'applications du concept de la RSE sont multiples. C'est dans ce sens qu'elle couvre un large champ puisqu'il s'agit de promouvoir à la fois les dimensions sociale et environnementale de l'activité des entreprises (Fadil, 2012).

² Discours de Kofi Annan, Ex-secrétaire de l'ONU, en 1999, s'inscrivant dans le cadre du Pacte Mondial des Nations Unies, consulté en ligne sur le site officiel de l'ONU, le 29/04/2022.

Tableau 1 : Phases d'apparition de la RSE

Phases de la RSE	Caractéristiques de la phase
Première phase : Entre 1850 et 1910	La gestion intéressait principalement les dirigeants et les actionnaires.
Deuxième phase : De 1900 à 1950	Cette phase se caractérisait par la montée en puissance des syndicats, ce qui avait pour conséquence de prendre en considération les salariés dans la gestion de l'entreprise.
Troisième phase : Au cours de 1945 – 1965	La présence d'une offre supérieure à la demande a poussé au développement des techniques de marketing pour répondre aux besoins des consommateurs. Ainsi, ces derniers entraînent à leur tour dans les préoccupations de la gestion d'une entreprise au même temps que d'autres acteurs comme les fournisseurs et les distributeurs.
Quatrième phase : À partir de 1960	Caractérisée par la forte progression du nombre de plaintes à caractère sociétal, dressées à l'encontre des entreprises. Cette phase a vu l'apparition progressive de voix qui exigeaient de l'entreprise d'internaliser certains coûts sociaux et environnementaux (Germain et Trébuçq, 2004).
Cinquième phase : Au cours de la décennie 1970	La prise en compte de la responsabilité sociale et environnementale de l'entreprise, aussi bien dans la pratique que dans la littérature, a pris une grande ampleur. Le grand changement de cette décennie est de reconnaître l'entreprise comme un acteur à part entière de la société. L'entreprise se voit assigner d'autres objectifs. À part la création de valeur pour les actionnaires, elle doit assumer une responsabilité sociétale en ce qui concerne la création et la distribution des richesses entre les différentes parties prenantes.

Source : Oubba (2021)

Si la RSE prend un sens plus large au sein des entreprises en essayant de décliner les concepts du développement durable, la responsabilité environnementale prend un sens étroit, mettant l'accent sur l'environnement écologique s'inscrivant dans une logique de sauvegarde de l'écosystème et une prise en compte des aspects écologiques dans toute action entreprise.

En effet, la responsabilité environnementale relève d'un contexte de gestion de l'environnement qui représente l'un des nouveaux défis de l'entreprise et un enjeu stratégique du fait qu'elle permet de disposer d'un facteur clé de succès. C'est pour cette raison que la commission européenne considère la RSE comme « *un concept qui désigne l'intégration volontaire par les entreprises de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes* ».

En outre, plusieurs analyses économiques se sont attachées à déterminer la relation entre les enjeux économiques et environnementaux, et ont montré, conformément au modèle économique classique, que les pressions écologiques apparaissent comme des contraintes économiques et sociétales. Les résultats de ces analyses considèrent la pollution comme une externalité négative dont la prise en compte entraîne invariablement des charges supplémentaires pour les entreprises (Suchman, 1995).

Ainsi, plusieurs travaux considèrent que le concept de l'environnement est au service de la productivité (Férone et al., 2001; Lauriol, 2004; Boidin et Zuideau, 2006 ; Lévêque et Sciamia, 2008).

Au niveau de la pensée économique, la conscience écologique n'a émergé qu'à partir des années 70, avec la publication du rapport de "Club de Rome", et la crise écologique mondiale liée à l'ampleur des pressions exercées sur l'environnement. Dès lors, ces problématiques ont été le point de départ pour un cadre d'analyse intégrant ces événements au niveau de plusieurs propos, notamment les théories de croissance qui s'intéressent aux rejets des polluants et ressources naturelles, à côté d'autres réflexions qui stipulent que la contrainte environnementale pourrait être un frein à la croissance.

De ce fait, la responsabilité environnementale suppose aussi une vérification environnementale. C'est une vérification de gestion systématique, documentée et très objective quant au processus internes de l'entreprise et ses procédés destinés à assurer la protection de l'environnement. C'est un outil de gestion qui comporte une évaluation systématique, documentée, périodique et objective du fonctionnement de l'organisation, du système de gestion et des procédés destinés à assurer la protection de l'environnement, et qui vise à faciliter le contrôle opérationnel des pratiques susceptibles d'avoir une incidence sur l'environnement et à évaluer la conformité avec les politiques environnementales de l'entreprise².

Dans le cadre d'un système de gestion ISO 14001, la vérification environnementale est l'une des études les plus importantes puisqu'elle fait l'objet d'exigences précises et qu'elle est nécessaire au contrôle et au bon fonctionnement du système. Toutefois, c'est une activité jeune autour de laquelle il existe quelques débats relatifs aux définitions ainsi qu'aux compétences professionnelles requises pour l'exercer. La vérification environnementale vise :

- *L'assurance de conformité interne et externe;*
- *L'évaluation des risques environnementaux;*
- *La situation environnementale lors d'acquisition, de fusion, de vente ou de fermeture de site;*
- *L'identification des coûts de conformité;*
- *Le transfert d'information entre usines;*
- *L'évaluation et amélioration de la gestion;*
- *La sensibilisation du personnel;*
- *Le bilan environnemental.*

2.3. Cadre institutionnel de l'engagement environnemental des entreprises marocaines

Au Maroc, pays témoignant d'une transition sur tous les plans en la matière, le pilotage de la performance environnementale s'impose comme un défi colossal que les parties compétentes sont appelées à relever au profit de l'intérêt général et du bien-vivre de tous. A ce niveau, le contrôle de gestion, considéré l'un des mécanismes les plus attractifs et les plus actifs de la gestion de l'entreprise marocaine, est impliqué par l'intermédiaire de ses outils dans le pilotage et l'amélioration de cette performance.

En outre, le secteur d'activité joue un rôle déterminant dans le pilotage de la performance environnementale. En effet, le secteur agricole, qui reste le moteur de développement sur lequel compte le Maroc a effectivement réalisé de bons résultats quant au respect de la composante environnementale via les acquis atteints par ce secteur par la réponse aux questions liées à une bonne nutrition, à la rationalisation de l'utilisation des ressources naturelles, principalement l'eau, ainsi que les défis de la préservation de l'environnement face au changement climatique.

Outre, le secteur industriel a influencé beaucoup l'écologie. Dans le cadre d'une stratégie industrielle marocaine, l'écologie industrielle est devenue interdépendante de toute réflexion relative à la question de la protection de l'environnement et de la performance environnementale en essayant à réduire les effets de l'industrie sur l'environnement. Basée sur l'analyse des flux de matière et d'énergie,

²Article 2 f, Règlement no 1836/93 de la Communauté européenne, adopté le 29 juin 1993(O.J.C. 10/7/93)

l'écologie industrielle cherche à avoir une approche globale du système industriel en le représentant comme un écosystème.

L'engagement sur le plan sociétal et surtout environnemental va s'efforcer et il va être pris avec plus de sérieux. Le rapport du conseil économique, social et environnemental édité en 2013 indique que « *dans le domaine environnemental, des perspectives prometteuses se dessinent avec l'adoption de la Loi-cadre portant la charte nationale de l'environnement et du développement durable et la mise en place prochaine de la stratégie nationale de développement durable*³ ».

Par ailleurs, l'engagement environnemental des entreprises marocaines a commencé depuis les dernières décennies, avec la conférence de Rio en 1992, où cet engagement s'est renforcé afin d'utiliser les ressources naturelles d'une façon rationnelle et d'améliorer la qualité de vie des citoyens. Au sommet de Johannesburg (2002), le Maroc a choisi d'être un partenaire efficace avec la conciliation de la normalisation avec les objectifs de la croissance.

Ainsi, le Maroc était la cinquième plus grande économie en Afrique en 2010 mesurée par le produit intérieur brut (PIB). Il est considéré comme ayant l'économie la plus compétitive en Afrique du Nord selon l'indice 2012-2013 du Forum économique mondial sur la compétitivité mondiale. Ceci est le résultat de la réforme en cours de la réglementation pour améliorer l'environnement des affaires du pays qui a été l'objectif cohérent du pays depuis 2005. Ce développement s'est concrétisé à travers une convergence des enjeux socio-économiques et l'adoption des stratégies sectorielles qui offrent une meilleure visibilité et permettent une intégration progressive de la composante environnementale. Suite à ce contexte, un cadre législatif et institutionnel de l'engagement environnemental s'impose.

En effet, le Maroc a connu une panoplie de lois cadres sous forme de décrets relatifs à la protection de l'environnement dont on cite :

- *Le décret n° 2-97-787 (2 février 1998) relatif aux normes de qualité des eaux et à l'inventaire du degré de pollution des eaux;*
- *Le décret fixant les normes de qualité de l'aire et les modalités d'installations des réseaux de surveillance;*
- *Le décret n° 2-07-253 du 17 Rejeb 1429 (18 Juillet 2008) portant sur la classification des déchets et fixant la liste des déchets dangereux;*
- *Le décret n° 2-04-563 du 4 Novembre 2008 relatif aux attributions et au fonctionnement du comité national des études d'impacts sur l'environnement;*
- *La norme marocaine NM 08.0.002 relative aux principes généraux d'hygiène alimentaire;*
- *La loi 28-00 relative à la gestion des déchets et leurs éliminations;*
- *Le décret n° 2-04-553 relatif aux déversements, écoulement, rejet, dépôt directs ou indirects dans les eaux superficielles ou souterraines;*

Ainsi, les objectifs de l'Etat en matière de protection de l'environnement et du développement durable ont été concrétisés par la Loi-cadre n°99-12 portant la charte nationale de l'environnement et du développement durable⁴ et qui a pour but de :

- *Renforcer la protection et la préservation des ressources et des milieux naturels, de prévenir et de lutter contre les pollutions et les nuisances ;*
- *Intégrer le développement durable dans les politiques publiques sectorielles et adopter une stratégie nationale de développement durable ;*

³La volonté du Maroc de faire de la RSE un pivot de développement économique et social est présentée lors de la 2ème conférence de la mise à niveau environnementale à la Tunisie en 2005, sous le thème : "l'Investissement Socialement Responsable". Cette volonté exprime l'engagement fort des autorités marocaines en faveur du Développement Durable et de la RSE (Laajini, 2014).

⁴ La loi est publiée dans le bulletin officiel sous N° 6240 - 13 Joumada I 1435 (20 Mars 2014), consulté en ligne sur le site officiel du secrétariat générale du gouvernement (<http://www.sgg.gov.ma/Accueil.aspx>), le 29 avril 2022.

- *Harmoniser le cadre juridique national avec les conventions internationales ayant trait à la protection de l'environnement et au développement durable ;*
- *Renforcer les mesures d'atténuation et d'adaptation aux changements climatiques et de lutte contre la désertification ;*
- *Prévoir les réformes d'ordre institutionnel, économique et financier en matière de gouvernance environnementale ;*
- *Définir les engagements de l'Etat, des collectivités territoriales, des établissements et entreprises publiques, de l'entreprise privée, des associations de la société civile et des citoyens en matière de protection de l'environnement et de développement durable ;*
- *Etablir un régime de responsabilité environnementale et un système de contrôle environnemental.*

3. Du contrôle de gestion au pilotage de la performance environnementale

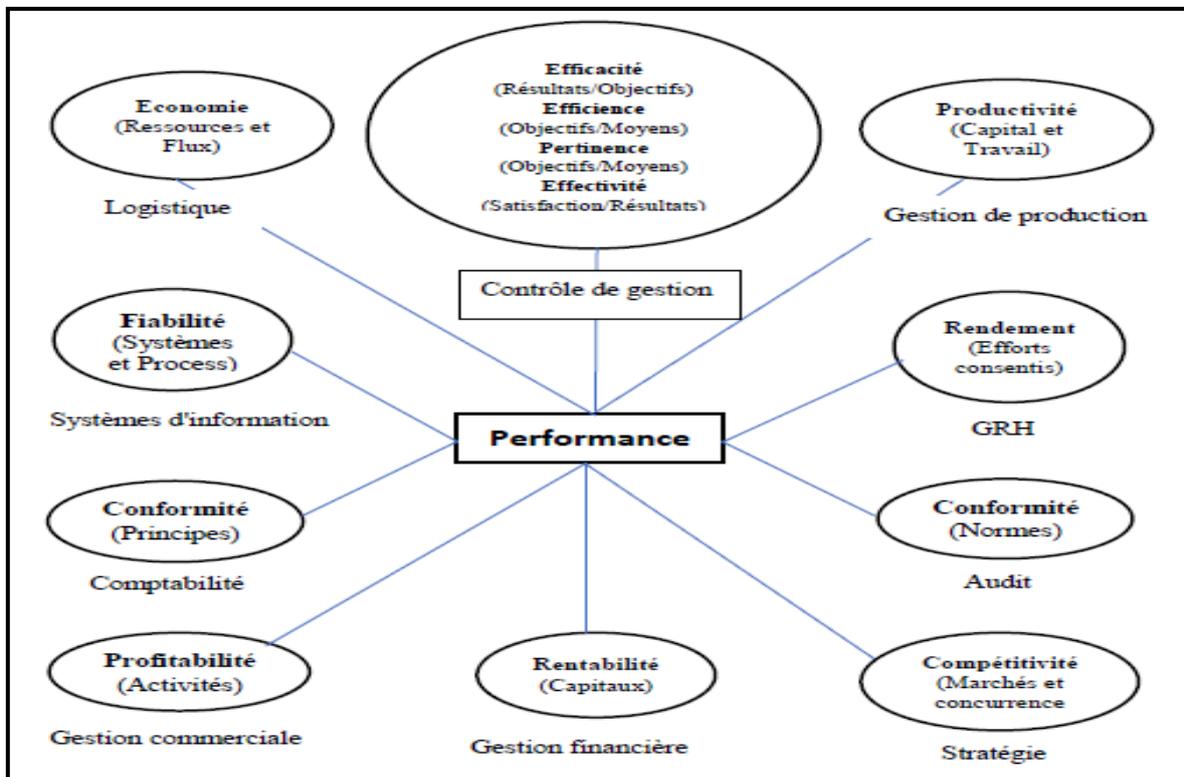
3.1. Performance environnementale : concept complexe à multiples dimensions

Le concept de la performance a toujours revêtu un caractère polymorphe et polysémique provoquant un amalgame avec des notions connexes suite à l'ensemble des travaux de recherche publiés tout autour de lui.

En effet, ce concept reste flou et difficile à délimiter, ce qui lui permet d'être un concept dynamique et évoluant de manière rapide, dans le temps et l'espace et qui dépend plus ou moins du contexte dans lequel il a évolué. Ainsi, l'évolution du concept de la performance a permis aussi, durant l'histoire, à une évolution de ses approches et qui engagent de leur part, la nature des indicateurs de mesure de cette performance et qui ne font pas jusqu'à présent, l'objet d'un consensus entre les chercheurs, on peut dire alors qu'il est un "mot-valise" qui recouvre plusieurs acceptations (Lebas, 1995).

En sciences de gestion, nombreuses sont les notions qui ont été mobilisées pour décrire les multiples visages du concept de performance :

Figure 1 : Les multiples visages de la performance en sciences de gestion



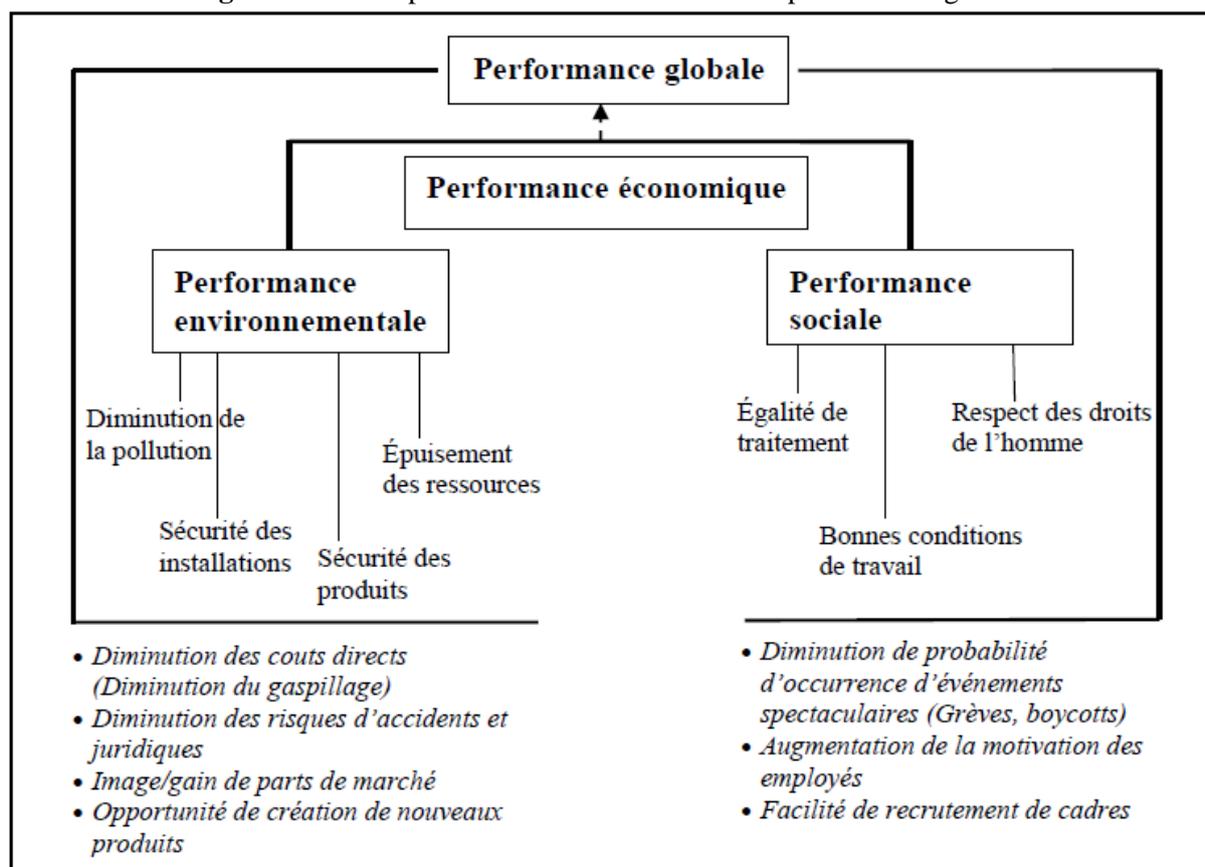
Source : Amaazoul (2018)

La multiplicité de ces visages a poussé vers l'apparition d'une multitude de définitions quant à la notion de la performance. En effet, Bourguignon (1995) a décortiqué la notion de la performance, il a proposé trois sens : la performance succès, la performance réussite et la performance action. Ainsi, Akrich (2006) considère que le terme performance est relatif et varie selon la nature de la performance étudiée. Il n'est donc pas surprenant de trouver plusieurs approches à la fois au niveau de la perception de la performance qu'au niveau de son évaluation.

Quant à Morin *et al.* (1996, p.7), « *la performance est un construit, défini de différentes façons selon les valeurs, la formation, le statut et l'expérience de l'évaluateur. La performance peut être approchée à l'aide de divers indicateurs dont l'interprétation peut différer selon le preneur de décisions, ses objectifs et son temps* ». Cette définition semble intéressante et très pertinente car elle permet de noter les différentes facettes de la performance, qui changent selon la vision et les critères choisis par son évaluateur.

Cette multiplicité permet de détecter que la performance environnementale reste l'un des visages les plus marquants de ce concept de la performance dans une optique de décomposition de la performance globale. En effet, la performance environnementale renvoie à l'évaluation d'économies liées à la lutte contre le gaspillage ou à la réduction des déchets (Griffin et Mahon, 1997). Elle nécessite l'intégration de l'entreprise aux écosystèmes et la capacité à réduire ses impacts sur l'environnement naturel et elle tient compte de la sécurité d'installation, la sécurité des produits et la diminution de la pollution.

Figure 2 : Décomposition tridimensionnelle de la performance globale



Source : Reynaud (2003)

A cet effet, l'émergence de la performance passant d'une logique économique et financière à une logique durable, en intégrant l'aspect environnemental, n'est pas un choix anecdotique, mais au contraire, une réalité qui commence à s'imposer. En effet, « *la performance d'une entreprise ne se juge plus à l'aune des seuls critères économiques. L'adoption et le respect de bonnes pratiques*

environnementales influencent désormais l'appréciation que les agents externes (stakeholders) portent sur l'efficacité professionnelle d'une activité. Il en sorte qu'une meilleure performance socio-environnementale traduit la volonté de l'entreprise et sa capacité à répondre efficacement aux pressions de différentes parties prenantes » (Baret, 2006).

Ainsi, la performance environnementale représente une des composantes d'un concept plus large, à savoir la performance globale. Celle-ci constitue un concept multidimensionnel, ce qui cause une difficulté quant à sa définition (Chaabouni, 1992) et sa mesure.

Henri et Giasson (2006) ont essayé de cerner la performance environnementale sous l'angle de deux axes, un axe vertical qui met l'accent sur les processus et les résultats, et un axe horizontal permettant de distinguer les dimensions internes et externes.

Tableau 2 : Matrice de performance environnementale

	Interne	Externe
Processus	Amélioration des produits et processus	Relations avec les parties prenantes
Résultats	Conformité réglementaire et impacts financiers	Impacts environnementaux et image de l'entreprise

Source : Henri et Giasson (2006)

L'intersection des deux axes produit quatre dimensions de la performance environnementale :

- **Amélioration des produits et processus** : soit les avantages concurrentiels que tire l'entreprise suite à ses programmes environnementaux.
- **Relations avec les parties prenantes** : interrelations entre l'entreprise et l'ensemble de ses parties prenantes externes surtout dans le cadre de sa gestion écologique.
- **Conformité réglementaire et impacts financiers** : il s'agit de la réaction de l'entreprise face aux réglementations en vigueur relatives aux normes et procédures environnementales requises par la loi, ainsi les résultats économiques qui découlent des programmes environnementaux.
- **Impacts environnementaux et image de l'entreprise** : C'est l'impact des activités de l'entreprise sur son environnement externe et son influence sur son image et sa réputation.

A cet égard, il apparaît contraignant d'aborder la notion de la performance environnementale sans faire référence à la norme ISO 14000. Celle-ci définit la performance dans le cadre d'un management environnemental comme étant « *les résultats mesurables du système de management environnemental (SME), 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* » (Norme ISO 14031, 1999).

3.2. Mesure de la performance environnementale

La mesure de la performance environnementale suppose le choix pertinent des indicateurs environnementaux. En effet, et comme le note Turki (2009), le choix des indicateurs environnementaux constitue des mesures numériques de la composante environnementale qui peuvent bien entendu être financiers ou non.

Dohou-Renaud (2009) observe qu'on peut prendre en compte les indicateurs non financiers avec des flux physiques. Ceci n'est pas nouveau car les "Balanced Scorecards" prévoient des indicateurs physiques comme ils peuvent inclure des indicateurs ayant un caractère non financier. Une littérature s'est développée même et a commencé à être abondante et variée sur les tableaux de bord environnementaux.

Ainsi, nous pouvons avancer que plusieurs travaux ont été réalisés pour concevoir les indicateurs de la performance environnementale, parmi ces travaux celui de la norme ISO 14031 dégageant trois composantes de la performance environnementale (Lokkegaard, 1999) :

- **La composante de la gestion environnementale**, qui traite des pratiques gestionnaires adoptées par l'entreprise telles que l'élaboration d'une stratégie environnementale ;
- **La composante des conditions environnementales**, qui fournit des renseignements sur les conditions locales, régionales, nationales ou mondiales de l'environnement ;
- **La composante de la performance environnementale**, qui touche les actions de nature technique, comme l'utilisation des technologies propres et les externalités négatives produites par l'organisme telles que les rejets liquides, solides et atmosphériques.

Cependant, le modèle proposé ne fournit pas les critères de choix des indicateurs de mesure de la performance environnementale, c'est à l'entreprise de les décider, ainsi les méthodes de calculs de ces indicateurs ne sont pas bien claires par ladite norme.

En contrepartie, une étude empirique appelée Measuring Environmental Performance of Industry (MEPI) a été réalisée en 2013 dans le sens de faire sortir des nouvelles composantes environnementales. Les résultats de l'étude indiquent cinq composantes principales de la performance environnementale, à savoir les rejets solides, les rejets liquides, les rejets atmosphériques, la consommation d'eau et la consommation d'énergie (Berkhout et al., 2001).

D'autres travaux, comme ceux d'Ilinitch et al. (1998), supposent que les entreprises doivent être conscientes de leurs relations avec leurs parties prenantes dans la mesure de la performance environnementale. Avec ce constat, les auteurs ont pu retirer quatre composantes principales :

- *Un système organisationnel, qui est cadré par un système de pilotage et processus organisationnel de l'entreprise, en l'occurrence, les audits environnementaux;*
- *Les relations avec les partenaires, composante qui étudie l'interaction entre la firme et ses partenaires tels que les clients et les pouvoirs publics ;*
- *Conformité interne, qui permet de s'assurer si l'entreprise agit en conformité avec la législation en vigueur.*

D'un autre côté, Jung et al. (2001) apportent trois composantes de performance pour apprécier les impacts environnementaux : L'intrant qui concerne la consommation d'énergie et matières premières. L'extrait qui est la résultante négative de cette consommation comme les rejets et le processus. A ceci s'ajoute les relations avec les partenaires et la conformité interne, sont fusionnées en une seule composante appelée "conséquences". Une cinquième composante que nous pouvons rajouter à ce modèle de Jung et al. (2001) est appelée "système organisationnel".

La présentation de ces travaux permet de faire ressortir certaines remarques : Un intérêt particulier porté aux externalités négatives, ceci dit qu'elles sont les plus visibles au niveau de la mesure de la performance environnementale. Aussi, les aspects gestionnaires de la gestion environnementale sont négligés. Pourtant, la gestion environnementale ne comporte pas seulement les aspects techniques.

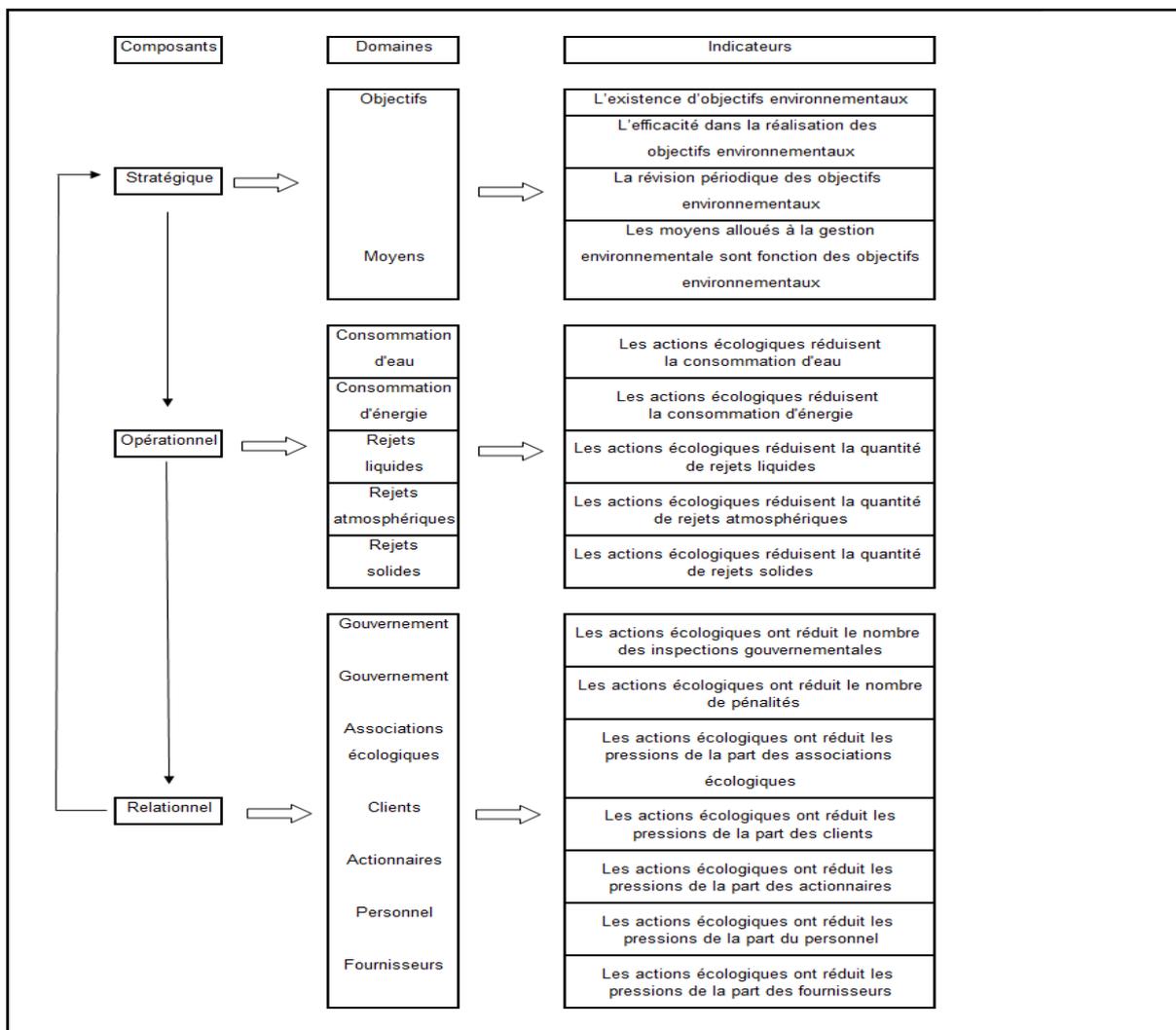
A cet égard, Turki (2009) propose un modèle de mesure de performance environnementale qui repose sur trois composantes à savoir :

- **La composante stratégique** : Qui permet de mesurer l'adhésion du top management de l'entreprise à la protection de l'environnement. Elle est davantage liée au travail de la direction qu'à celui des ateliers. Celle-ci définit les stratégies environnementales susceptibles de protéger l'environnement ainsi la détermination des moyens environnementaux qui permettront d'enregistrer une performance environnementale. En effet, selon Lefebvre et al. (2003), la fixation des objectifs écologique peut expliquer 50% de cette composante stratégique du modèle. Or, la conception de la stratégie avec l'ensemble de ses moyens ne semble pas une condition suffisante pour la réussite de la gestion environnementale.
- **La composante opérationnelle** : C'est à partir de laquelle les objectifs environnementaux sont déclinés et concrétisés. Il est à noter que cette composante comporte deux grands aspects : les aspects relatifs au processus de production et ceux relatifs au produit. Les aspects relatifs au produit qui ne sont pas trop pris en compte car ils ont des aspects et des activités qui échappent du

contrôle de la firme. Au contraire, les aspects ayant la relation avec le processus des activités de production étant contrôlés par les entreprises. Alors, les indicateurs environnementaux sont plus faciles à détecter et à mettre en place, et cela conduit à la mise au point d'indicateurs portant davantage sur le processus que sur le produit.

- **La composante relationnelle** : Cette composante est relative à la relation avec les parties prenantes (PP) ou "Stakeholders". Et comme le souligne Capron et Quairel (2004), le concept des parties prenantes est omniprésent dans toute la littérature sur la responsabilité sociétale des entreprises. Mercier (1999) définit les Stakeholders comme étant « *l'ensemble des agents pour lesquels le développement et la bonne santé de l'entreprise constituent des enjeux très importants* ». Dans ce sens, une autre définition avance que « *la théorie des parties prenantes inscrit l'entreprise au cœur d'un ensemble de relations avec des partenaires qui ne sont plus uniquement des actionnaires mais des acteurs intéressés par les activités et les décisions de l'entreprise* » (Capron et Quairel, 2007).

Figure 3 : Modèle de mesure de la performance environnementale



Source : Turki (2009)

3.3. Outils de mesure et d'évaluation de la performance environnementale

Pour pouvoir mesurer la performance environnementale, les entreprises adoptent un système de management environnemental (SME) avec une certification de la norme ISO 14000, afin de

développer un certain nombre d'outils de contrôle de gestion permettant la gestion environnementale et l'évaluation de cette performance.

En effet, Dohou-Renaud (2009) observe que les flux physiques et les indicateurs non financiers et leur interprétation en termes d'impact sur l'environnement sont pris en compte. Ceci ne constitue toutefois pas en soi une nouveauté. Les tableaux de bord incluent depuis déjà de nombreuses années des indicateurs à caractère physique. Les Balanced Scorecards prévoient également l'inclusion d'indicateurs précurseurs de la rentabilité, ayant une forme non monétaire et financière. Il se développe même une littérature qui commence à être abondante et variée sur les tableaux de bord environnementaux.

Nous citons à ce niveau les principaux outils servant à la mesure de la performance environnementale, ce sont en particulier les outils du contrôle de gestion.

2.3.1. Comptabilité de gestion environnementale

La comptabilité de gestion environnementale s'est développée suite à la défaillance de la comptabilité traditionnelle à faire face aux coûts environnementaux et leur évaluation. La comptabilité de gestion environnementale s'attaque à ce fossé en liant les paramètres physiques aux paramètres financiers. Plus formellement, « *la comptabilité de gestion environnementale est une activité d'identification, de collecte, d'analyse et d'utilisation des informations physiques sur l'utilisation et les flux d'énergie, d'eau et de matériel (incluant les déchets), et l'information financière sur les coûts, les revenus et les économies liés à l'environnement* » (United Nations Division for Sustainable Development, "UNSD", 2001).

Toutefois, la notion d'un coût environnemental reste difficile à cerner et à délimiter, du fait qu'il n'existe pas de cadre méthodologique, ni de cadre professionnel imposé qui le régit (Renaud, 2015).

Il est à noter que les coûts environnementaux sont subdivisés en deux :

- ⇒ **Coûts internes** : Ces coûts impactent le résultat de l'entreprise, et ils sont soit directs ou indirects. Il s'agit, par exemple, des dépenses de recherche et développement (R&D) dans le domaine environnemental, des coûts liés à la gestion des déchets, des coûts de conformité réglementaire ou de certification ISO 14001, etc.
- ⇒ **Coûts externes** : Quant à ces coûts, ils se sont chargés de couvrir des dégâts causés à l'environnement, comme l'épuisement des ressources naturelles, et dont les charges sont assumées par la communauté ou la société en gros.

Nous pouvons aussi retenir d'autres types de coûts classés selon la nature de l'activité de l'entreprise, le domaine environnemental, etc. Ainsi, la comptabilité de gestion environnementale fait recours à une multitude de techniques permettant une gestion optimale de ces coûts environnementaux parmi lesquelles on cite :

- **Analyse du cycle de vie (ACV)**

Cette technique est un outil d'évaluation des effets associés à un produit ou une activité. C'est tout un processus qui commence par une précision de l'objectif, suivi par l'identification des sorties et entrées des matières et énergies consommées. Les données obtenues vont par la suite contribuer à la définition des opportunités qui se présente et qui vont contribuer à l'amélioration de l'environnement écologique et sa protection. Nous avançons aussi dans ce sens que Gray et Bebbington (2001) précisent que le rôle de tout professionnel comptable est de détecter les contraintes à l'ACV tel que la nature des données leurs inventaire et leurs qualités.

• Coût complet environnemental

Par définition, le coût complet environnemental est une méthode permettant d'intégrer tous les coûts internes et externes qui découlent des activités, des produits ou des services d'une entité. Du point de vue environnemental, « *la comptabilisation du coût complet consiste à intégrer tous les coûts environnementaux internes et autres d'une entité donnée et des informations sur les coûts externes (nets de tout avantage) qui se rapportent aux incidences des activités, des produits ou des services de l'entité sur l'environnement* » (ICCA, 1997).

Ainsi, la méthode de comptabilisation du coût complet environnemental est à l'heure actuelle l'exemple le plus probant d'un processus décisionnel qui tente d'attribuer une valeur monétaire à la plupart des coûts environnementaux.

• Comptabilisation des résidus

La comptabilisation des résidus fait partie intégrante de la gestion des déchets produits par l'entreprise. En effet, la gestion des déchets regroupe la collecte, le transport, la valorisation et l'élimination des déchets et, plus largement, toute activité participant de l'organisation de la prise en charge des déchets depuis leur production jusqu'à leur traitement final (y compris les activités de négoce ou de courtage et la supervision de l'ensemble de ces opérations).

Ainsi, l'activité humaine produit chaque jour environ 10 milliards de kilos de déchets (hors agriculture et construction) soit une production mondiale d'environ 4000 milliards de kilos de déchets par an.

En France, la production de déchets représente :

- 345 millions de tonnes de déchets en 2012 ;
- 37,7 millions de tonnes de déchets ménagers et assimilés collectés par le service public en 2013 ;
- 48 millions de tonnes de déchets envoyés vers des installations de traitement des déchets en 2014 ;

A cet effet, la comptabilité de gestion compte plusieurs types de résidus à gérer dont on cite les déchets perdus, les déchets vendables et les déchets réutilisables.

2.3.2. Sustainability Balanced Scorecard

Le Balanced Scorecard, appelé aussi tableau de bord prospectif, est issu des travaux de Kaplan et Norton (1992). Il s'agit d'une combinaison composée de quatre perspectives dont chacune intègre des indicateurs pour la mesure et le pilotage des objectifs à atteindre.

Il s'agit de la perspective « financière » qui correspond aux objectifs traditionnels de la performance financière; la perspective « client » qui identifie les segments du marché qui contribuent à l'atteinte des objectifs financiers. Cette dimension permet de penser les services et les produits qui sont indispensables pour exister sur les marchés futurs de l'entreprise; la perspective « processus » à travers laquelle l'entreprise identifie et structure ses processus internes ; la perspective « apprentissage organisationnel » dont les ressources humaines sont les facteurs de succès, elle relate les aspects organisationnels et humains qui sont indispensables.

Inspiré des travaux de Kaplan et Norton, ce nouveau tableau de bord intègre les indicateurs environnementaux dans les axes cités préalablement. A ces axes s'ajoute un cinquième axe permettant la prise en compte du côté environnemental et les attentes des parties prenantes (Hockerts, 2001, Bieker, 2002, Supizet, 2002, Figge et al., 2002, Naro et Noguéra, 2011).

En outre, selon Capron et Quairel (2007), « *il est plus facile d'intégrer des indicateurs quantitatifs, faciles à renseigner que des indicateurs qualitatifs qui sont mal pris en considération et nous assistons dans ce cas, à des relations de cause à effet mal appréhendées* ».

Les indicateurs environnementaux sont des grandeurs, établies à partir de quantités observables ou calculables, reflétant de diverses façons possibles les impacts sur l'environnement occasionnés par une activité donnée (Tyteca, 2002). Ces indicateurs sont rassemblés dans un tableau de bord

environnemental. Ce dernier les organise de façon synthétique pour un usage interne (Desmazes et Lafontaine, 2007).

Ainsi, le tableau ci-dessous résume les indicateurs de la performance environnementale.

Tableau 3 : Différents indicateurs de la performance environnementale

Aspects	Indicateurs
Matières	<ul style="list-style-type: none"> - Consommation de matières en poids ou en volume (GRI, 2007) ; - Pourcentage de matières consommées provenant de matières recyclées, etc. (ISO 2600,2015) ; - Taux de matières premières issues de filières de recyclage (modèle AFAQ 1000NR, 2015) - Quantité de matériaux utilisés par unité de produit (ISO 14031, 2013) ; - Indicateurs "installations physiques et équipements" (le nombre annuel de cas d'urgence, la surface totale au sol utilisée à des fins de production, consommation moyenne de carburant du parc de véhicules...), (ISO 14031, 2013) ;
Energie	<ul style="list-style-type: none"> - Consommation d'énergie directe répartie par source d'énergie primaire (ISO 26000,2010) ; - Consommation d'énergie indirecte répartie par source d'énergie primaire (ISO 2600,2010) ; - Energie économisée grâce à l'efficacité énergétique ; initiatives pour fournir des produits et des services reposant sur des sources d'énergie renouvelables ou à rendement amélioré, réduction des besoins énergétiques obtenus suite à ces initiatives ; etc. (ISO 26000,2010) ; - Part d'énergies renouvelables dans la consommation totale (modèle AFAQ 1000NR, 2015) ;
Eau	<ul style="list-style-type: none"> - Volume total d'eau prélevé, par source ; sources d'approvisionnement en eau significativement touchées par les prélèvements ; pourcentage et volume total d'eau recyclée et réutilisée ; etc. (ISO 2600, 2010) ; - Type de sources d'approvisionnement en eau (modèle AFAQ 1000NR, 2015) ; - Quantité d'eau consommée par unité de produit (ISO 14031, 2013) ;
Biodiversité	<ul style="list-style-type: none"> - Emplacement et superficie des terrains détenus, loués ou gérés dans ou au voisinage d'aires protégées et en zones riches en biodiversité en dehors de ces aires protégées (ISO 2600, 2010) ; - Description des impacts significatifs des activités, produits et services sur la biodiversité (ISO 26000, 2010) ; - Habitats protégés ou restaurés ; stratégies, actions en cours et plans futurs de gestion des impacts sur la biodiversité (ISO 2600,2010) ; - Nombre d'espèces menacées figurant sur la Liste rouge de l'UICN et sur son équivalent national et dont les habitats se trouvent dans les zones affectées par des activités, par niveau de risque d'extinction, etc. (ISO 2600, 2010) ; - Surface d'habitat protégée ou restaurée ; - Gaz à effet de serre - Suivi des émissions ; - Quantité de déchets par catégories et destination (ISO 14031, 2013) ; - Produits et services; Pourcentage de produits récupérés et éco conçus (modèle AFAQ 1000NR, 2015) ;
Emissions, Gaz et déchets	<ul style="list-style-type: none"> - Émissions totales, directes ou indirectes, de gaz à effet de serre, en poids ; - Autres émissions indirectes pertinentes de gaz à effet de serre, en poids (ISO 26000, 2010) ; - Initiatives pour réduire les émissions de gaz à effet de serre et réductions

	<p>obtenues, etc. (ISO 2600, 2010) ;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Émissions de substances appauvrissant la couche d'ozone, en poids ; - Autres émissions significatives dans l'air, par type et par poids (ISO 2600, 2010); - Total des rejets dans l'eau, par type et par destination (ISO 26000, 2010) ; - Masse totale de déchets par type et par mode de traitement ; masse des déchets transportés, importés, exportés ou traités, et jugés dangereux aux termes de la convention de Bâle, etc. (ISO 2600, 2015) ; - Quantité de déchets par catégories et destination (Le modèle AFAQ 1000NR, 2015) ; - Quantité de déchets par année ou par unité de produit (ISO 14031, 2013) ; - Quantité de déchets dangereux éliminés suite à une substitution de matériau (ISO 14031, 2013) ; - Quantité d'émissions spécifiques par années ou par unité de produit (ISO 14031, 2013) ;
Produits et services	<ul style="list-style-type: none"> - Pourcentage de produits récupérés et éco conçus (modèle AFAQ 1000NR, 2015) ; - Quantité de détergents utilisés par des prestataires de service contractants (ISO 14031, 2013) ;
Conformité	<ul style="list-style-type: none"> - Le degré de conformité aux réglementations (ISO 14031, 2013) ; - Le temps pour réagir à des incidents environnementaux ou pour les corriger (ISO 14031, 2013) ; - Le nombre d'amendes et de pénalités ou les coûts qui en découlent (ISO 14031, 2013) ;
Transport	<ul style="list-style-type: none"> - Significant environmental impacts of transporting products and other goods and materials used for the organization's operations, and transporting members of the workforce (GRI,2007- 2008) ; - Le nombre de livraisons quotidiennes pour chaque mode de transport (ISO 14031, 2013) ;
Performance financière	<ul style="list-style-type: none"> - Les coûts liés aux aspects environnementaux d'un produit ou d'un procédé (ISO 14031, 2013) ; - Le retour sur investissement des projets d'amélioration environnementale (ISO 14031, 2013) ; - les économies réalisées grâce à la réduction des ressources utilisées, à la prévention de la pollution et au recyclage des déchets (ISO 14031, 2013) ;
Condition environnementale	<ul style="list-style-type: none"> - Les indicateurs qui fournissent des informations sur la condition locale, régionale, nationale ou mondiale de l'environnement. Ces informations devraient pouvoir aider les organismes à mieux comprendre l'impact de ses activités sur l'environnement. Parmi ceux-ci, par exemple : <ul style="list-style-type: none"> • la concentration d'un polluant spécifique dans l'air ambiant ; • la moyenne pondérée des niveaux de nuisances sonores sur le périmètre des installations de l'entreprise ; • L'oxygène dissous dans les eaux exposées à la pollution ; • La concentration d'un polluant spécifique dans les sols de surface à des points donnés de la zone environnant les installations ; • Taux de plomb dans le sang de la population locale.

Source : Harbal (2017)

3.3.3. Reporting vert

Le reporting se définit comme étant un document qui permet à toute entreprise de s'appuyer sur des indicateurs clés pour mesurer la performance de ses activités. Un bon reporting est un compte rendu correctement construit, cohérent, facile à lire et dont les indicateurs sont pertinents.

Selon Gray et al. (1995), le reporting financier s'intéresse à la description financière des événements économiques spécifiques concernant une organisation ou une entité comptable définie afin de fournir des informations à des utilisateurs divers. Les informations financières peuvent être divulguées par les entreprises de manière obligatoire ou volontaire.

Cappelletti et al. (2014) notent que « *le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultats, le plus souvent financiers, construit de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité opérationnelle (centre de coût ou centre profit). Dans le cadre d'une entreprise avec les filiales, le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements financiers* ».

Aujourd'hui, la reconnaissance des ressources naturelles et environnementales est considérée comme une source d'avantage concurrentiel et de création de valeur ainsi un mécanisme de développement de l'entreprise. Pour cela, les entreprises tendent à prendre en considération et de façon croissante les indicateurs environnementaux dans les modèles du contrôle de gestion. De même, avec l'émergence de la responsabilité sociale des entreprises axée sur le pilier social et environnemental, on assiste à un reporting extra-financier.

Par ailleurs, Capron et Quairel (2007) soulignent que le reporting extra-financier est « *la diffusion d'informations environnementales et sociales produites par les entreprises à destination des tiers simultanément ou indépendamment de la reddition financière* ». Il est considéré comme « *un ensemble des rapports d'activité sur l'impact écologique et social des éléments de la politique de responsabilité sociale* » (Pesqueux, 2002). Le reporting extra-financier peut avoir comme objectifs :

- *Le pilotage d'une démarche de responsabilité sociétale;*
- *La mesure des conséquences des activités sur l'environnement;*
- *La réponse aux attentes des investisseurs.*

3.3.4. Système d'information environnemental

Suite à l'évolution d'un environnement considéré de plus en plus incertain, complexe et turbulent, le changement des décisions s'impose. En passant d'une position à une autre, l'entreprise est amenée à effectuer des choix stratégiques fondés sur un processus décisionnel. Pour une problématique phare comme celle de l'environnement, le système d'information peut être très serviable.

En effet, le système d'information (SI) est « *l'ensemble des méthodes et moyens recueillant, contrôlant et distribuant les informations nécessaires à l'exercice de l'activité en tout point de l'organisation. Sa fonction est de produire et de mémoriser les informations, représentation de l'activité du système opérant (système opérationnel), puis de les mettre à disposition du système de décision (système de pilotage)* » (Le Moigne, 1977). Quant au système d'information environnemental (SIE), Bascourret (1997) le définit comme « *une structure capable de capter les informations relatives à l'environnement par rapport à l'entreprise, du fait de son activité, et de les lui restituer sous forme permettant leur exploitation au niveau des décisions stratégiques et de gestion quotidienne à prendre* ». L'objectif d'un système d'information environnemental est d'améliorer la gestion environnementale, dans le sens où il permet le suivi environnemental qui concerne tous les aspects et composantes de l'environnement écologique de l'entreprise tout en restant accessible à l'ensemble des usagers de l'information environnementale.

Avec la grande instabilité de l'environnement écologique de l'entreprise, il est devenu indispensable de fournir plus d'informations pour aborder son avenir. Ces informations couvrent plusieurs indicateurs à l'instar de l'action de l'entreprise pour préserver son environnement, la politique à l'égard du consommateur, l'incidence des activités de l'entreprise sur l'économie nationale et mondiale, etc.

De ce fait, le recueil, le traitement et la diffusion de l'information environnementale est un processus d'une grande utilité, elle permet à l'entreprise d'agir sur ses pratiques, sa politique et sa performance

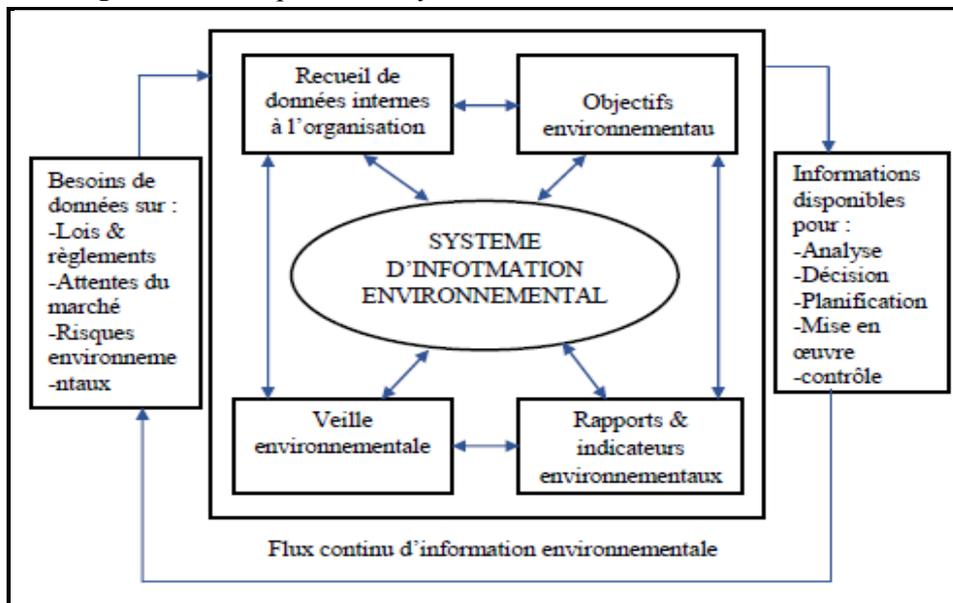
environnementale. Ainsi, l'information environnementale est considérée comme un facteur de création de la valeur à côté d'autres facteurs de production à l'instar du travail et du capital. Elle est parmi les facteurs déterminants des profits à long termes de l'entreprise et l'intensité de risque qui s'y rapporte.

Dans ce sens, Pondeville (2003) avance que « *le simple fait de partager et de disséminer des informations sur l'environnement, améliore le transfert d'apprentissage et de pratiques louables dans l'organisation, et facilite l'amélioration continue de la performance environnementale* ».

Néanmoins, l'accès aux informations et données environnementales est un défi pour une entreprise, car les techniques et les outils à mobiliser pour s'en sortir sont onéreux et lourdes. Ainsi, cette activité d'accès et de recueil de l'information est cruciale, car l'absence de l'information pertinente pourrait mettre les SIE en dysfonctionnement voire en défaillance.

De ce fait, les responsables doivent disposer des informations suffisantes et pertinentes pour prendre des bonnes décisions répondant aux besoins et les orientations stratégiques de l'entreprise. Le SIE contribue aussi à la veille environnementale, il vise à alimenter le processus de prise de décisions en matière de préoccupations environnementales.

Figure 4 : Conception d'un système d'information environnementale



Source : Fadil (2012)

4. Conclusion :

Cet apport avait pour objectif de clarifier l'apport du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance environnementale des entreprises. Dans un premier temps, l'accent a été mis sur le concept du contrôle de gestion, étant un outil de management et de pilotage en évolution permanente suite au progrès et le changement des contextes des entreprises. Dans un deuxième temps, il demeure intéressant de cerner le concept de la performance environnementale des entreprises. En effet, cette dernière revêt un aspect dynamique, difficile à préciser, elle est toujours l'objet de débats entre chercheurs et praticiens, en raison de son caractère polymorphe et polysémique. Ainsi, la performance environnementale est un concept flou, difficile à délimiter et dépend du contexte dans lequel il évolue. Globalement, la performance environnementale concerne à la fois la pollution générée par l'entreprise, la consommation d'énergie et les multiples programmes managériaux pour réduire ces grandeurs. L'objectif de sa mesure et son pilotage est de communiquer un certain nombre d'informations relatives à la gestion et la protection de l'environnement écologique des entreprises.

A cet effet, le contrôle de gestion a permis une conceptualisation des outils sur mesure, et une adaptation des outils mis en place (basés sur les côtés économiques et financiers de la performance) aux dimensions environnementales pour pouvoir assurer le pilotage de la performance environnementale. Afin de maîtriser les coûts environnementaux, le contrôle de gestion a progressé les techniques de comptabilité traditionnelle qui se base sur le coté financier pour affecter la dimension écologique de la performance (comptabilité de gestion environnementale). Le but ultime de cette dernière consiste à suivre et réduire les coûts environnementaux et les rendre plus visibles, afin de conscientiser les membres de l'entreprise à leur importance et les inciter à prendre des actions nécessaires visant la réduction des impacts environnementaux qui leur sont associés. Ainsi, le contrôle de gestion, à travers la mise à niveau des tableaux de bord en y intégrant la dimension environnementale (SBSC), a introduit des indicateurs relatifs à l'axe environnemental et sociétal. L'objectif consiste à alimenter les reportings de gestion des entreprises en matière de données environnementales. Cette action donne l'objet pour certaines entreprises à la conception du reporting vert. Celui-ci permet de dresser les commentaires, les graphes et les informations nécessaires pour la prise de décision et rendre la variable environnementale une source d'avantage concurrentiel et de création de valeur. Dans cette perspective, le système d'information environnemental, étant l'outil principal du contrôle de gestion, est une modernisation et le résultat de la mise à niveau du système d'information de l'entreprise. Son rôle est crucial dans la mesure où il contribue à la veille environnementale, du fait qu'il produit des informations relatives à la protection de l'environnement et permet la prise de décision pertinente quant aux problèmes écologiques posés. Toutefois, une vérification sur le plan pratique des outils du contrôle de gestion servant au pilotage de la performance environnementale s'impose. Il convient alors de mettre en perspective la possibilité de mener une étude empirique dans le contexte du Maroc. L'objectif consisterait à analyser empiriquement l'apport du contrôle de gestion et l'efficacité de ses outils dans le pilotage de la dimension environnementale de la performance.

Bibliographie

- [1] Akrich S. (2006). contribution à la compréhension de l'apport du contrôle de gestion à la performance des entreprises marocaines. Thèse de doctorat. Université Cadi Ayyad. Marrakech;
- [2] Akrich S., Oubba. O, (2018). L'adoption d'une approche de responsabilité sociétale dans les grandes entreprises coopératives marocaines et les reconfigurations du système de contrôle de gestion : Cas de la région Souss-Massa. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit. ISSN: 2550-469X. N° 5;
- [3] Amaazoul H., (2018). synthèse des principales approches définitoires du concept de performance en sciences de gestion. Revue du Consolidation Comptable et de Management de la Performance (RCMP). N°2. Décembre;
- [4] Anthony R. (1965). Planning and control systems: a framework for analysis. Harvard University;
- [5] Anthony.R.N, (1988). The Management Control Function. Harvard University Press;
- [6] Ardoin, J. L., Daniel, M., Schmidt, J., & Daniel, M. (1986). Le contrôle de gestion. Publi-Union;
- [7] Baret P., (2006). L'évaluation contingente de la performance globale des entreprises : une méthode pour fonder le management socialement responsable ?. 2^{ème} journée de recherche du CEROS, pp 1-24;
- [8] Bascourret J.M. (1997). L'intégration de la protection de l'environnement dans la gestion de l'entreprise : analyses et répercussions stratégiques. Étude sur le secteur des fabricants de peintures et vernis en France. Thèse de doctorat. Université de Rennes 1. Janvier;
- [9] Berkhout et al. (2001), Socio-Economic Futures in climate change impact assessment : using Scenarios as 'Learning Machines'. Tyndall centre Working Paper No°3, University of East Anglia, Norwich;

- [10] Berland et Simon, (2010). Le contrôle de gestion en mouvement : Etat de l'art et meilleurs pratiques. Editions Eyrolles, ISBN : 978-2-212-54722-1, 291 Pages;
- [11] Bieker T. (2002). Managing Corporate Sustainability With The Balanced Scorecard: Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management. Oikos PhD summer academy, 2002;
- [12] Boidin, B., & Zuindeau, B. (2006). Socio-économie de l'environnement et du développement durable: état des lieux et perspectives. Mondes en développement, 135(3), 7-37;
- [13] Bouquin H. (1991). Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise. Editions PUF, Paris;
- [14] Bouquin H. (1998). Les fondements du contrôle de gestion. 2ème Edition PUF, Paris;
- [15] Bourguignon A., (1995). Peut-on définir la performance ?. Revue française de comptabilité, n°269, Juillet-Aout, pp : 89-102;
- [16] Bowen H. (1988). Social Responsibilities of the Businessman. University of Iowa Press;
- [17] Cappelletti. L et *a.l.*, (2014). Toute la fonction contrôle de gestion. Edition Dunod ;
- [18] Capron M. Quairel-Lanoizelée F., (2007). La responsabilité sociale d'entreprise. 2ème Edition, La Découverte;
- [19] Capron M., et Quairel-Lanoizelée, F. (2004). La Responsabilité Sociale de l'Entreprise. Collection Repères, La Découverte;
- [20] Chaabouni J., (1992). le concept de performance dans les théories du management. Actes de Colloque, FSEG Sfax;
- [21] Corinne G., (2002). Envisager la responsabilité sociale dans le cadre des régulations portées par les nouveaux mouvements sociaux économiques. Les cahiers de la Chaire-collection, recherche No 01, UQAM. , Canada;
- [22] Desmazes .J, Lafontaine .J. P. (2007). l'assimilation des budgets environnementaux et du tableau de bord vert par les entreprises. comptabilité et environnement. May, France;
- [23] Dohou-Renaud, A. (2009). Le système de management environnemental comme moyen de contrôle de la déclinaison et de l'émergence des stratégies environnementales. Doctorat en sciences de gestion. Poitiers: Université de Poitiers;
- [24] Fadil S. (2012). les déterminants de déclinaison des stratégies environnementales proactives au sein des entreprises marocaines. Thèse de Doctorat Nationale, Université Ibn Zohr;
- [25] Féron, G., Bello, P., D'Arcimoles, C. H., & Sassenou, N. (2001). Le développement durable. Paris: Editions d'organisation;
- [26] Figge. F, Hahn. T, Schaltegger. S et Wagner. M, (2002b), "The Sustainability Balanced Scorecard : Theory and Application of a Tool for Value-Based Sustainability Management", 10th International Conference of the Greening of Industry Network, Göteborg, Suède;
- [27] Gervais M. (1991). Contrôle de gestion et stratégie d'entreprise. Editions Economica;
- [28] Gray, R. and Bebbington, J. (2001). Accounting for the Environment. Second Edition;
- [29] Gray, R., Kouhy, R., Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and longitudinal study of UK disclosure. Accounting, Auditing and Accountability Journal 8 (2) : 47-77;
- [30] Griffin J.J. et Mahon J.F., (1997). The corporate social performance and corporate financial performance debate: Twenty-five years of incomparable research. Business and Society Review;
- [31] Harbal A.(2017). la question environnementale au Maroc : Etat des lieux et actions menées. Colloque international de Kenitra, FSJES Mohammedia, Maroc;

- [32] Henri J-F., Giasson A. (2006). Measuring environmental performance: a basic ingredient of environmental management. *CMA Management*, p. 24-28, Août-Septembre;
- [33] Hockerts K. (2001). Corporate Sustainability Management, Towards Controlling Corporate Ecological and Social Sustainability. in *Proceedings of Greening of Industry Network Conference*, January 21-24, Bangkok;
- [34] Ilinitch et al. (1998). Measuring Corporate Environmental Performance. *Journal of Accounting and Public Policy* 17(4-5): 383-408;
- [35] ISO 14001, (1996). Systèmes de management environnemental-Spécifications et lignes directrices pour son utilisation. norme européenne -norme française NF EN ISO 14001, AFNOR, Paris ;
- [36] ISO 26000, (2010). Responsabilité sociétale : Comprendre, déployer, évaluer, Editions AFNOR ;
- [37] Jung, E.J., Kim, J.S., Rhee, S.K. (2001). The measurement of corporate environmental performance and its application to the analysis of efficiency in oil industry. *Journal of Cleaner Production*, vol. 9, p. 551-563;
- [38] Kaplan R.S et Norton D.P, (1992). The Balanced Scorecard: Mesures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, Janvier et Février, p.71-79;
- [39] Kerviler I et Kerviler L (2000). le contrôle de gestion à la portée de tous. Librairie Eyrolles, 3ème édition;
- [40] Laajini T. (2014). L'état des lieux de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) au Maroc entreprises (RSE) au Maroc : Cas OCP. *Revue CREMA*, N°2014;
- [41] Lauriol, J. (2004). Le développement durable à la recherche d'un corps de doctrine. *Revue française de gestion*, 152(5), 137-150;
- [42] Le Moigne, J.L. (1977). La Théorie du Système Général Théorie de la modélisation. Presses Universitaires de France, Paris;
- [43] Lebas M., (1995). Oui il faut définir la performance. *Revue française de comptabilité*, n°269, Juillet Aout, pp : 66-71;
- [44] Lefebvre, E., Lefebvre, L., Talbot, S. (2003). Determinants and impacts of environmental performance in SMEs. *Research & Development Management*, vol. 33, n° 3, p. 263-283;
- [45] Lévêque, C., et Sciama, Y. (2008). Développement durable: nouveau bilan. Dunod;
- [46] Lokkegaard, K. (1999). ISO 14031 used as a tool in ISO 14001 or as an alternative for a simple EMS. *Greener Management International*, vol. 28, p. 79-89;
- [47] Lorino PH., (1995). Méthodes et pratiques de la performance. Edition d'organisation;
- [48] Lowe E.A, (1971). On the idea of a management control system: integrating accounting and management control: integrating accounting and management. *The Journal of Management Studies*, vol. VIII , p. 1-12 ;
- [49] Mercier S. (1999). L'Éthique dans les entreprises. La Découverte, collections Repères, Paris;
- [50] Morin E. M., Savoie A. ET Beaudin G. (1996). L'efficacité de l'organisation- Théories Représentations et Mesures. Gaëtan Morin éditeur;
- [51] Naro G, Noguéra F. (2011). L'intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l'entreprise : enjeux et perspectives des sustainability balanced scorecards. *Revue de l'Organisation Responsable*, n° 1, mai, pp. 24-38;
- [52] Oubba O. (2021). Essai sur la contribution du contrôle de gestion au pilotage de la performance globale des entreprises : Cas des entreprises de la région Souss-Massa. thèse de doctorat en sciences de gestion, FSJES, Université Ibn Zohr d'Agadir, Maroc;

- [53] Ouriachi N. (2017). Développement Durable : un nouveau paradigme du management dans les PME marocaines. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, ISSN: 2550-469X, Numéro 3;
- [54] Pesqueux Y. (2002). Organisations : modèles et représentations. P.U.F;
- [55] Pondeville, M. S. (2003). Le contrôle de gestion environnemental. Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion UCL, Presse Universitaire de Louvain ;
- [56] Renaud A., (2015). Les outils d'évaluation de la performance environnementale : audits et indicateurs environnementaux, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France;
- [57] Reynaud E. (2003). Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique. Journée AIMS, Atelier développement durable, ESSCA Angers, pp. 1-15;
- [58] Suchman M., (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. Academy of Management Review, Brown University;
- [59] Supizet J. (2002). Total Balanced Scorecard un pilotage aux instruments. L'Informatique Professionnelle n° 209, pp. 15-20;
- [60] Turki A., (2009). Comment mesurer la performance environnementale ?. Magazine Gestion volume 34 / numéro 1;
- [61] Tyteca D. (2002). Aggregation of environmental performance indicators: issues and methodological options. Communication at the Seventh Biennial Meeting of the International Society for Ecological Economics, "ISEE Tunisia : Environment and Development", Université du Centre, Sousse, Tunisie, 6-9 mars;
- [62] Union Européenne. (2001). Livre Vert de la Responsabilité Sociale des Entreprises. Juillet ;