

A la quête du contrôle de gestion environnemental au sein des entreprises industrielles au Maroc, une étude exploratoire.

In search of environmental management control within industrial companies in Morocco, an exploratory study.

ALAMI Sofia

Doctorante

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah-Maroc

Laboratoire de recherche et d'études en management, entrepreneuriat et finance (LARMEF)

Sofia.alami@usmba.ac.ma

MARGHICH Abdellatif

Professeur de l'enseignement supérieur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah Maroc

Laboratoire de recherche et d'études en management, entrepreneuriat et finance (LARMEF)

abdellatif.marghich@usmba.ac.ma

Date de soumission : 07/10/2020

Date d'acceptation : 12/11/2020

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.4273174>

Pour citer cet article :

ALAMI S. & MARGHICH A. (2020) « A la quête du contrôle de gestion environnemental au sein des entreprises industrielles au Maroc, une étude exploratoire », Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 1 : Numéro 5 » pp : 95- 118.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



Résumé

Au niveau national, plusieurs entreprises marocaines ont commencé à penser environnement et intègrent des outils de contrôle de gestion pour rendre compte de leur performance environnementale.

Dans ce contexte, nous visons présenter une étude exploratoire au sein de sept entreprises industrielles certifiées ISO 14001 et leader dans le domaine de la gestion environnementale au Maroc.

Il en ressort, que le contrôle de gestion adopté par ces entreprises ne dépasse pas le périmètre de l'éco contrôle.

Mots clés : Contrôle de gestion ; stratégie ; environnement ; éco contrôle ; leviers de contrôle.

Abstract

Several Moroccan companies have begun to think about the environment and integrate management control tools to report on their environmental performance.

In this sense, we aim to present an exploratory study in seven industrial companies certified ISO 14001 and leader in the field of environmental management in Morocco.

As a result, we observed that the management control adopted by these companies does not go beyond the scope of eco-control.

Keywords : Management control ; strategy ; environment ; eco-control ; levers of control.

INTRODUCTION

Dans un monde où les changements s'accélèrent, où l'environnement est en pleine évolution, les entreprises commencent à se questionner davantage sur leurs principes, sur leurs valeurs, ainsi que leurs relations avec leur environnement.

Plus particulièrement, après les engagements planétaires importants tels que le protocole de Kyoto en 1995 et l'accord de Paris en 2015, les entreprises sont de plus en plus invitées à gérer les implications des problèmes environnementaux.

Le Maroc est connu comme un pays qui veut se positionner comme leader de la protection de l'environnement à travers de nombreux chantiers et réformes constitutionnelles, législatives et institutionnelles. Devant cette obligation, les entreprises ne restent pas passives. En effet nombreuses ont été certifiées iso 14001 et développent donc des stratégies environnementales qu'il faut suivre et contrôler. Dans ce contexte, et pour concrétiser les stratégies environnementales au sein de l'entreprise marocaine, notre attention s'est particulièrement portée sur le concept du contrôle de gestion. Ce dernier est au cœur du management, car toutes ses problématiques, techniques, humaines et désormais environnementales, le touchent (Bouquin, 2010).

Ce document vise à améliorer la compréhension de cette question en explorant « **Comment s'opère le contrôle de gestion environnemental au sein des entreprises industrielles au Maroc à travers les quatre leviers de contrôle de Simons** ». Pour ce faire nous allons élaborer une étude cas de sept entreprises marocaines industrielles leader dans le domaine de la gestion environnementale.

Le reste de l'article est organisé comme suit : D'abord, nous passons en revue le cadre conceptuel et théorique de base sur le contrôle de gestion environnemental. Ensuite, nous allons présenter une description de notre conception de la recherche y compris les méthodes utilisées pour mener l'étude. Nous présenterons dans un autre point les résultats de l'étude et enfin nos discussions.

1. Revue de littérature

1.1. Un bref aperçu de l'intégration de l'environnement aux enjeux du contrôle de gestion.

Les entreprises orientent leurs comportements vers l'écologie à travers des stratégies environnementales car, dans le contexte actuel, les objectifs environnementaux sont aussi

importants que les objectifs économiques (Dixon- Fowler et al. 2013, Guenther, et al. 2016). Pour arriver à ces objectifs environnementaux, les entreprises doivent éviter de nombreux défis qui émergent au cours du processus de mise en œuvre des stratégies environnementales (Mintzberg, 1994). En effet, même si l'entreprise voulant adopter un comportement vert, commence par l'intention d'améliorer la qualité de l'environnement (Stern, 2000). Cette dernière peut se retrouver devant un décalage important entre la formulation de l'intention et la réalisation du comportement (Henri, 2018).

Pour trouver une solution à ce décalage, les recherches dans la littérature du management ont largement suggéré qu'une organisation a besoin d'un système de contrôle de gestion pour assurer la réalisation de l'intention en comportement réel (Chenhall, 2008 ; Naranjo-Gil, 2016). De ce fait, le contrôle de gestion est nécessaire pour que les stratégies soient réalisées avec succès (Langfield-Smith, 2008).

Ces propositions ont largement été acceptées lorsqu'il s'agit de la stratégie environnementale. Dans ce contexte ; et afin de permettre la prise en compte des questions environnementales depuis le sommet de l'organisation arrivant aux activités opérationnelles (Boiral, 2006) ; il y'a lieu d'instaurer un ensemble de dispositifs visant à assurer la cohérence entre les décisions prises par les dirigeants et les actions quotidiennes réalisées par les opérationnels. Il est donc question d'avoir des dispositifs d'influence et de commandement et c'est exactement ce que présente les systèmes de contrôle de gestion définis comme systèmes, règles, pratiques, valeurs, et d'autres activités de gestion mises en place pour orienter le comportement des employés »(Malmi & Brown, 2008).

En effet, les systèmes de contrôle de gestion facilitent l'intégration efficace des questions environnementales dans les processus d'élaboration et de mise en œuvre de la stratégie, harmonisent le processus décisionnel de l'entreprise et les comportements des employés quand il s'agit des objectifs environnementaux, et améliorent l'identification des menaces et des opportunités émergentes (Gond et al, 2012 ; Henri & Journault, 2010 ; Lisi, 2015). Ils offrent donc l'occasion d'une intégration globale des questions environnementales dans les stratégies et les pratiques des entreprises (Guenther, 2016).

Pour toutes ces raisons et bien d'autres, la conception d'un système complet de contrôle de gestion adapté aux problématiques environnementales devient alors une nécessité (Renauld, 2015, p 35). Ce dernier est nommé le plus souvent le système de contrôle de gestion

environnemental. Ici, le qualificatif environnemental n'est pas juste un suffixe. De nouvelles logiques de contrôle de gestion ont été introduites et présentent des spécificités nouvelles dans ce domaine (Hélène et al. 2013, p 271).

1.2. Essai de définition du contrôle de gestion environnemental.

Selon Angèle Renault (2015), la canadienne Hofbeck était la première à publier un article portant sur le contrôle de gestion environnemental. L'article est apparu en 1993 dont l'intitulé était « Le contrôle de gestion environnemental : concepts, systèmes et outils ». Dans cet article, aucune définition directement liée au contrôle de gestion environnemental n'a été présentée. L'auteur s'est contenté uniquement aux dimensions qui le composent notamment : la comptabilité environnementale, la comptabilité environnementale de gestion, ensuite les systèmes d'information de gestion environnementale ainsi que les outils de gestion environnementale. Et donc, cette thématique à plusieurs concepts proches qu'il faut étudier et cerner avant de vouloir proposer une définition notamment la comptabilité environnementale et la comptabilité environnementale de gestion. Mais également le concept de l'éco contrôle très connu dans la littérature. Sans oublier le concept du système de management environnemental qui ne doit pas non plus se confondre avec le contrôle de gestion environnemental.

1.2.1 Frontières entre le contrôle de gestion environnemental et la comptabilité environnementale :

La comptabilité environnementale également appelée la comptabilité verte sert à prendre des décisions en interne et à informer les tiers extérieurs sur le degré de raréfaction des ressources naturelles (Christophe, 1995). La comptabilité environnementale est l'ensemble d'outils qui servent premièrement à compléter ce que compte la comptabilité générale par l'enregistrement des flux physiques et des coûts occasionnés par l'entreprise. Deuxièmement, ils permettent d'étendre les catégories d'acteurs à qui l'entreprise rend ses comptes (Antheaume, 2013). Ces définitions nous indiquent que la comptabilité verte est orientée vers le passé et vers la justification et sert à communiqué en externe (Renault, 2015, p 70). Par contre le contrôle de gestion environnemental est orienté vers la notion de pilotage de la performance, et donc vers l'avenir et l'action futur (Bourguignon, 2009) et sert à communiquer en interne et en externe cité par (Renault, 2015, p 70).

De ce fait c'est deux notions ne peuvent en aucun cas se confondre. Néanmoins, on peut dire que la comptabilité environnementale peut faire partie du contrôle de gestion environnemental Renault. Enfin, il est important de noter que le contrôle de gestion environnemental peut exister sans que l'entreprise dispose d'outils spécifiques de comptabilité environnementale (Lafontaine, 2003, p. 9)

1.2.2 Frontières entre le contrôle de gestion environnemental et la comptabilité de gestion environnementale :

Selon la littérature, la comptabilité de management environnemental est un système destiné à optimiser la performance écologique et économique d'une entreprise, pour assurer sa pérennité. Pour ce faire, l'entreprise utilise, analyse et génère des informations financières et non financières. Son objectif est de fournir en interne des informations pertinentes et utiles à la prise de décision des managers d'une organisation (Burritt et al. 2002 ; Lafontaine, 2003 ; Antheaume, 2013). On comprend alors que la logique de la comptabilité de gestion environnementale se recentre sur l'entreprise en interne. Et dans la même optique que la comptabilité de gestion financière, cette comptabilité se concentre sur l'efficacité et l'efficience. Le but est alors minimiser les impacts environnementaux produits par l'entreprise en travaillant en interne.

Le concept de la comptabilité environnementale de gestion reste donc focalisé sur la comptabilité de gestion et non sur le contrôle de gestion. (Antheaume, 2013). À savoir produire des informations destinées à faciliter la prise de décision en matière de gestion, le système de contrôle de gestion va au-delà de la fourniture d'informations et de l'aide à la décision en influençant les routines et les comportements et en alignant ces routines et stratégies sur les stratégies et objectifs environnementaux de l'entreprise. (Guenther et al, 2016).

Néanmoins, le contrôle de gestion environnemental utilise la comptabilité de gestion environnementale, en plus d'autres contrôles, tels que des contrôles personnels ou des contrôles culturels, pour influencer les comportements. Par conséquent, les deux concepts se chevauchent dans une certaine mesure mais ne sont pas les mêmes (Renault, 2015).

1.2.3 Frontières entre le contrôle de gestion environnemental et l'éco contrôle :

L'éco contrôle est un concept très présent dans la littérature depuis les écrits de Schalteger et Burit (2000), ensuite vulgarisé par Henri et Journault (2010). Ces derniers ont défini l'éco contrôle en 2010 comme le processus par lequel les gestionnaires s'assurent que les ressources économiques et écologiques sont obtenues et utilisées de façon efficace et efficiente dans l'atteinte des objectifs de l'organisation. Ce concept est dans la plus part des temps utilisé d'une manière interchangeable avec le concept du contrôle de gestion environnemental. Toutefois, des différences existent.

En effet, les systèmes d'éco-contrôle intègrent les informations environnementales dans une stratégie de gestion environnementale, et aident les organisations à mesurer, contrôler et divulguer leurs performances (...). Ils garantissent que les organisations traitent les aspects/questions environnementaux dans un processus (...). L'éco contrôle est l'application de méthodes de contrôle financier et stratégique à la gestion de l'environnement (Schaltegger & Burritt, 2000).

A l'instar des système de contrôle de gestion, l'Eco contrôle intègre les intérêts environnementaux au système de contrôle de gestion pour améliorer les performances environnementales, ce qui se fait en aidant les organisations à s'adapter à leur contexte environnemental et à obtenir des résultats conformes aux attentes des parties prenantes (Merchant & Otley, 2007).

Selon ces définitions, l'éco contrôle présente l'intégration des enjeux environnementaux dans les outils classiques du contrôle de gestion. Donc il ne s'agit pas de créer des outils de gestion propre au contrôle de gestion environnemental, mais uniquement d'intégrer l'information environnementale au système de contrôle de gestion classique. En d'autres termes, il s'agit d'indicateurs de performance, du processus budgétaires adapté à la stratégie environnementale. (Renault, 2015)

En d'autres termes, l'éco contrôle est constitué des composantes traditionnelles du contrôle de gestion, auxquelles s'ajoutent les ressources naturelles et les ressources humaines, financières et matérielles à contrôler (Caron et al. 2007), il ne constitue qu'une partie du contrôle de gestion environnemental, car il n'intègre pas certains comme des outils propre au contrôle de

gestion environnementale comme l'analyse de cycle de vie et le bilan carbone. (Renault, 2015)

1.2.4 Frontière entre le contrôle de gestions environnementale et le système de management environnemental.

La question du contrôle de gestion environnemental et sa relation avec le système de management environnemental (SME) est d'une importance cruciale. Ces concepts ne veulent pas dire la même chose. Des frontières existent et doivent être fixées.

Le SME peut être considéré comme un sous-système du système de gestion général qui se concentre spécifiquement sur les problèmes environnementaux. Il est défini selon la ISO 14001 comme «une partie du système de management d'une organisation servant à développer et à mettre en œuvre sa politique environnementale et à gérer ses aspects environnementaux» (ISO, 2004).

La différence entre ces deux systèmes est que d'une part la formulation des objectifs environnementaux fait partie du SME (iso 14001). Et d'autre part, Le système de contrôle de gestion a pour but atteindre ces objectifs environnementaux (Guenther et al, 2016).

En d'autres termes, pour concrétiser les objectifs environnementaux du SME (niveau stratégique) il faut implémenter un système de contrôle de gestion (niveau intermédiaire). Quant à la comptabilité environnementale de gestion, elle présente le niveau opérationnel (Guenther et al, 2016).

Il est important de noter que les systèmes de contrôle de gestion environnemental peuvent être mis en œuvre dans le cadre du SME uniquement sans la nécessité d'avoir une comptabilité environnementale Lafontaine (2002, p. 9). En effet, dans sa thèse en 2009, Angèle Renault a écrit que les analyses environnementales, les programmes environnementaux ainsi que les indicateurs environnementaux sont des systèmes de contrôle de gestion environnemental présents dans la norme iso 14001.

On conclut alors que ces deux concepts sont caractérisés par une transition fluide et que le contrôle de gestion environnemental est garant de la concrétisation des objectifs environnementaux du SME.

1.2.5 Définition du contrôle de gestion environnementale.

D'après nos lectures, nous n'avons pu recenser que quelques définitions liées au contrôle de gestion environnemental. Nous proposons à présent uniquement les définitions qui portent particulièrement sur le contrôle de gestion environnemental.

Pondeville (2003).	<i>« Le contrôle de gestion environnemental est défini comme tout processus mis en place pour assurer le pilotage de l'entreprise en cohérence avec sa stratégie et ses objectifs environnementaux. »</i>
Antheaume (2013)	<i>« Le contrôle de gestion environnemental a pour objectif de faire converger les comportements individuels dans l'entreprise avec la manière dont une organisation définit ses objectifs en termes de développement durable, dans le sens d'une utilisation rationnelle et efficiente des ressources naturelles. »</i>
Renaud (2014).	<i>« Le contrôle de gestion environnemental est un processus que les managers utilisent pour influencer d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ou faire émerger les stratégies vertes de l'organisation (...). C'est un ensemble de dispositifs provenant de la comptabilité environnementale, de la comptabilité environnementale de gestion et de l'éco-contrôle. Et se base sur un système d'information environnemental et des éco outils pour piloter et suivre la performance environnementale de l'entreprise »</i>
Chaminda, (2017)	<i>« Les systèmes de contrôle de gestion environnementale, appelé éco contrôle font partie de la comptabilité de gestion environnementale et constituent une application spécifique des systèmes de contrôle de gestion adapté au domaine environnementale. »</i>
Hélène et al (2013)	<i>« Le Contrôle de gestion environnemental proprement dit, reprend les logiques procédurales du contrôle de gestion essentiellement en matière de Reporting (prévoir, constater les résultats et rendre compte) et en matière de suivi des objectifs. »</i>
Guenther et al (2016).	<i>« On définit le système de contrôle de gestion environnemental comme un ensemble permettant à une organisation de fonder ses décisions de gestion prévisionnelles, opérationnelles et stratégiques sur la collecte et l'évaluation d'informations environnementales couvrant toutes les fonctions et toute la chaîne de valeur de l'entreprise. Ainsi, les objectifs environnementaux des entreprises peuvent être atteints grâce à des mécanismes de contrôle et d'assurance appropriés. »</i>

A l'instar de ces définitions, il nous semble que le concept de contrôle de gestion environnemental est général et vague. D'abord, les frontières que nous avons discutées ne semblent pas respectées. Ensuite, le concept de l'éco contrôle est présent dans la définition de contrôle de gestion environnemental est utilisé d'une façon interchangeable dans plusieurs recherches.

Quel que soit la définition retenue, le contrôle de gestion environnemental est présenté dans la littérature comme une extension et un prolongement du contrôle de gestion vers le management environnemental. Il est appréhendé par plusieurs auteurs comme un système englobant des contrôles formels et informels et qui vise à s'assurer que l'organisation développe une certaine connaissance voire une maîtrise dans le domaine environnementale.

Ce dernier peut englober comme peut ne pas englober la comptabilité environnementale. Il est présent dans quelques contrôles préconisés par la norme iso 14 001. De plus, il n'existe pas une fonction ou un service entièrement dédié au contrôle de gestion environnemental, mais plutôt c'est un processus de management adapté aux problématiques environnementales des entreprises et assurant la bonne mise en œuvre de leur stratégie environnementale (Renauld, 2015). Conformément à Marquet Pondeville (2003), le contrôle de gestion environnemental relève de la responsabilité des managers de l'environnement notamment le directeur environnement, le responsable environnement ou le responsable développement durable, etc. En outre, le rôle du contrôleur de gestion (traditionnel) est très limité voire inexistant dans le domaine environnementale. (Marquet-Pondeville, 2003). Nous schématisons alors ces constats comme suit :

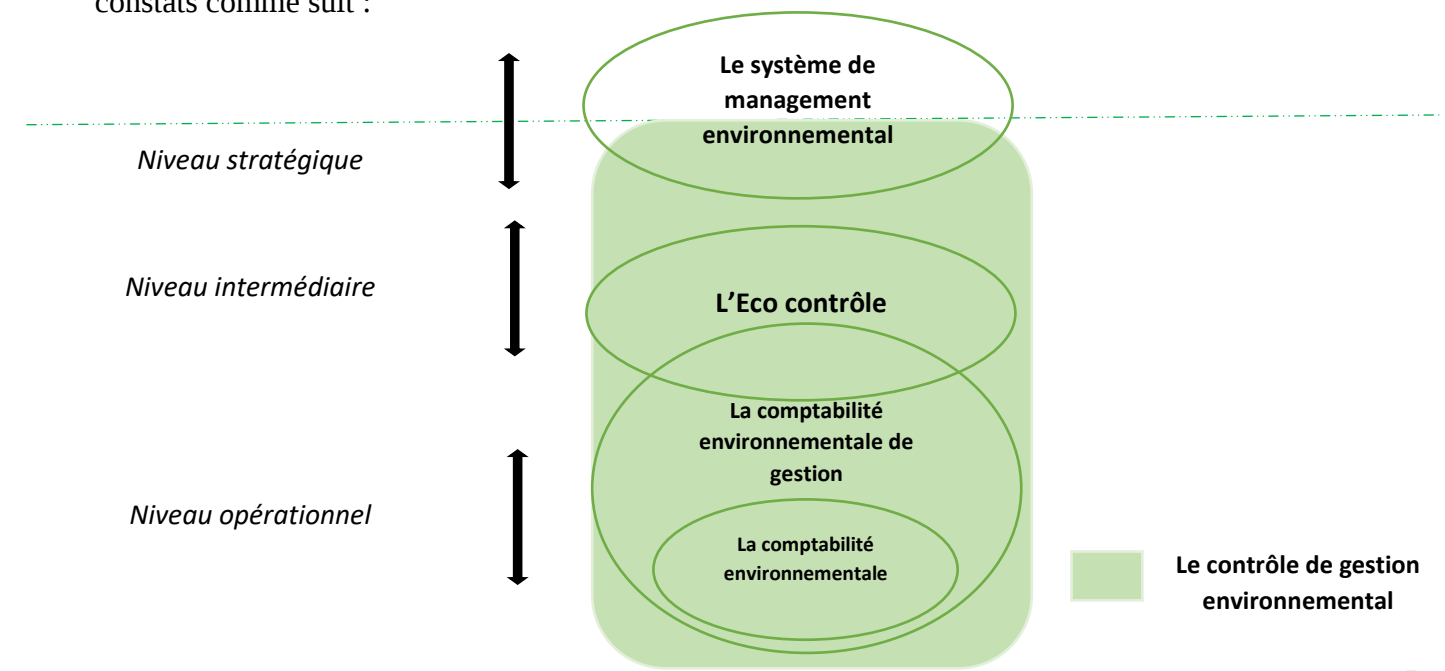


Figure N°1 : Le contrôle de gestion environnementale selon la revue de littérature.

Source : Auteur

1.3. Le cadre théorique de Simons pour examiner le système de contrôle de gestion environnemental au niveau organisationnel

La littérature nous offre plusieurs conceptualisations et cadres théoriques de système de contrôle de gestion.

Notre choix s'est porté sur le cadre des leviers de contrôle de Simons qui sont les plus utilisés particulièrement dans les études empiriques selon l'enquête de Strauss et Zecher (2013).

Outre le fait que ce cadre constitue aujourd'hui une référence pertinente dans la littérature de contrôle de gestion, cette théorie fournit un cadre de contrôle efficace dans le domaine environnemental (Widener, 2007). Dans ce sens plusieurs études récentes ont montré le potentiel de ce cadre dans la compréhension des problèmes de durabilité en général, et des problèmes environnementaux en particulier. On cite entre autres Chaminda (2007), Gond et al. (2012), Arjalies & Mundy (2013), Angèle Renaud (2009), Journault et al (2010, 2016) Wijethilake et al. (2016), Sisdyani (2020), etc.

Tous ces auteurs ont montré que le cadre des leviers de contrôle de Simons (1995) est un cadre pertinent pour former un système de contrôle de gestion environnemental global, formel et efficace.

Selon Simons (1994), les quatre leviers de contrôle sont utilisés par les dirigeants pour : premièrement formaliser leurs valeurs, deuxièmement fixer des limites aux comportements des employés, troisièmement définir et mesurer les facteurs clés de succès et finalement motiver les débats et discussions sur les incertitudes stratégiques (Simons, 1994). L'auteur nomme ces leviers comme suit : systèmes de valeurs, systèmes de contraintes, systèmes de contrôle diagnostique et systèmes de contrôle interactif (Simons, 1995).

Nous allons décomposer notre réflexion en deux parties. Une première partie pour mettre en évidence le Rôle de la conception de contrôle de gestion environnemental, aussi appelé le rôle passif. Ce rôle est joué par les premiers leviers de contrôle à savoir le levier des valeurs et le levier des contraintes (Naranjo grill, 2016). Ces deux premiers leviers permettent aux dirigeants de cerner et délimiter le domaine d'action de la stratégie environnementale (Renaud, 2009). Nous discuterons dans une deuxième partie le rôle de l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion, aussi appelé le rôle actif (Naranjo grill, 2016). Ce rôle est attribué aux deux derniers leviers de contrôle, à savoir le levier de contrôle diagnostique et le levier de contrôle interactif qui permettent l'intégration du volet environnemental d'une façon

concrète dans les actions quotidiennes de l'entreprise, et donc ces leviers de contrôle déclinent la stratégie environnementale à un niveau plus opérationnel (Renauld, 2009).

1.3.1 Le rôle de conception du contrôle de gestion environnemental :

❖ Les systèmes de contrôle par les valeurs :

Sont un ensemble explicite de définitions organisationnelles que les cadres supérieurs communiquent formellement et renforcent systématiquement pour fournir des valeurs de base, un objectif et une direction à l'organisation (Simons, 1995). Les systèmes de valeurs sont concrètement sous la forme de mission d'entreprise, vision d'entreprise, les credo d'entreprise, les déclarations d'intention de l'entreprise, etc. (Simons, 1995). Appliqué au domaine environnemental, les systèmes de croyance intègrent un large éventail de valeurs reposant sur un programme qui valorise l'engagement des employés et des autres parties prenantes d'une organisation en faveur de ses objectifs de protection de l'environnement et de durabilité à long terme (Arjaliès & Mundy, 2013). Dans le contexte du contrôle de gestion environnemental, ces leviers incluent une vision, un énoncé de mission, des crédos et des déclarations d'intention intégrant les aspects environnementaux (Journault, 2016). Ils peuvent également revêtir plusieurs autres formes notamment les documents de planification stratégique, les credos, les déclarations d'intention, les conférences, l'intranet, les affiches, les chartes des valeurs, ainsi que les sessions de formation, etc. (Arjaliès & Mundy, 2013). En somme tout système de contrôle qui fournit aux gestionnaires des informations sur les valeurs ou les priorités de l'organisation peut être exploité comme un système de croyance (Mundy, 2010).

❖ Les systèmes de contraintes ou de limites :

Sont « des systèmes établissant des règles du travail et identifiant les obstacles que les employés doivent éviter » Simons (1995). Les leviers de contrôle des limites sont représentés par un ensemble explicite de définitions et de paramètres organisationnels, généralement exprimés en termes négatifs ou minimaux, qui aident les gestionnaires à identifier les risques à éviter pour atteindre les objectifs de l'organisation (Simons, 1995). Les systèmes de limites sont particulièrement importants lorsque l'incertitude environnementale sont élevés, car ils guident et contrôlent le comportement des employés. Dans le contexte du contrôle de gestion environnemental, les leviers de limites comprennent des listes de vérification

environnementale, des codes de conduite et des directives opérationnelles (Journault, 2016). Mais également tout système de contrôle de gestion qui établit des normes minimales ou des directives de comportement peut être utilisé par les gestionnaires comme levier de contrôle des limites (Mundy, 2010).

1.3.2 Le rôle d'utilisation du contrôle de gestion environnemental

❖ Les systèmes de contrôle diagnostiques

Sont résumés dans la littérature à l'appellation de contrôle de gestion. « Ce sont des systèmes de feedback utilisés pour surveiller les sorties organisationnelles et corriger les déviations par rapport aux standards de performance fixés au préalable » (Simons, 1994). Lorsque les systèmes de contrôle de gestion sont utilisés à des fins de diagnostic, ils sont utilisés pour comparer les performances réelles aux objectifs préétablis (Simons, 1995). Ce contrôle se fait à travers des outils notamment les plans, les budgets, l'analyse et l'explication des écarts (Simons, 1991, Henri, 2006).

Le contrôle diagnostique est utilisé dans le pilotage des stratégies environnementales dans la mesure où ces leviers rapportent des informations critiques basées sur des écarts par rapport aux objectifs environnementaux initiaux et permettent aux gestionnaires d'appeler leur attention sur les facteurs qui doivent être examinés, surveillés et corrigés afin de réaliser la stratégie environnementale de l'entreprise (Journault, 2016). Les analyses environnementales, les programmes environnementaux, les indicateurs environnementaux sont des exemples de systèmes de contrôle diagnostique appliqués au domaine de l'environnement (Renauld, 2009).

❖ Les systèmes de contrôle interactifs :

Sont définis comme l'ensemble des systèmes qui permettent aux hauts dirigeants de s'impliquer régulièrement et personnellement dans la prise de décisions de leurs subordonnés (Simons, 1994). Ils sont des processus formels que les gestionnaires utilisent pour gérer les incertitudes stratégiques et identifier les opportunités (Simons, 1995). Appliqués à la gestion de la stratégie environnementale, les processus interactifs peuvent désigner des réunions fréquentes entre les principaux responsables, le comité environnemental, les chefs de produits écologiques et la direction générale (Perez et al. 2007). Les parties prenantes externes peuvent prendre part de ces réunions (Arjaliès & Mundy 2013). Et donc, le contrôle interactif dans le

domaine environnemental est considéré comme un processus de communication adressé aux responsables opérationnels, aux employés et aux parties prenantes externes et leur permet de partager des informations et des idées avec les hauts responsables (Lisi, 2015).

2. Méthodologie :

2.1 Présentation de notre échantillon d'étude

Pour répondre à notre question de recherche nous avons adopté une méthodologie qualitative basée sur une étude de cas. Notre choix est justifié par deux points essentiels. D'une part la problématique de la gestion environnementale au sein de l'entreprise au Maroc est un sujet sensible car il est guidé par un ensemble de réformes constitutionnelles, législatives, institutionnelles. Par conséquent les interlocuteurs peuvent céder, inconsciemment ou pas, à la tentation de renvoyer une « bonne » image d'eux-mêmes et de leurs entreprises via les questionnaires.

D'autres parts c'est un sujet nouveau car si l'intégration de l'environnement représente une évidence pour les entreprises des pays développés, cette dernière constitue une nouvelle donnée pour celles des pays en voie de développement. Il faut donc, dans le cadre de l'étude terrain s'intéresser aux sociétés qui ont bien saisi ces enjeux et sont en avance sur toutes les réglementations communes et donc les choisir en qualité et non pas en quantité.

Pour ce faire nous nous sommes adressés à un échantillon d'entreprise répondant à trois critères.

Premièrement nous avons choisi de nous adresser aux grandes entreprises du secteur industriel marocain. En effet, les entreprises qui opèrent dans un secteur sensible sur le plan environnemental, seront plus susceptible à gérer leurs performances environnementales en raison des impacts importants de leurs activités sur l'environnement (Rodrigue, et al., 2013). Dans ces industries, le potentiel de la pollution et la dégradation de l'environnement sont les plus évidents et sont les plus significatifs (Chung & Parker, 2008) cité par (Crutzen, 2015).

Deuxièmement, nous nous sommes adressés aux entreprises industrielles qui communiquent sur leur stratégie environnementale. Nous pensons que c'est un public averti capable de répondre à un tel sujet.

Troisième critère c'est la certification environnementale ISO 14001. C'est l'enveloppe du système de management environnementale qui permet de mesurer la performance environnementale à travers différents système de contrôle, donc pour nous c'est une garantie d'existence de données.

Nous avons pu recevoir l'affirmation de sept grandes entreprises industrielles au Maroc obéissant à nos critères de sélection. Pour des raisons de confidentialité nous les nommerons :

1. ContruMaroc.
2. AssainiMaroc.
3. AutoMaroc.
4. BateauMaroc.
5. BtpMaroc.
6. ElectriMaroc.
7. NutriMaroc.

2.2 Collecte de données :

Afin d'assurer la validité et limiter le critère de subjectivité, nous avons profité de la possibilité de la multiplication des méthodes de collecte de données et donc notre étude exploratoire s'est basé sur l'utilisation et la combinaison de différentes techniques de collecte des données : l'observation, l'analyse de documents et l'entretien (Yin, 1991).

L'entretien semi-directif est une technique qui laisse une grande part à l'écoute du locuteur « l'activité d'écoute (...) et productrice de signification » (Blanchet & Gotman, 1992). L'entretien constitue notre première principale source de collecte des données. Des entretiens semi-directifs ont été menés auprès des responsables environnementaux des entreprises objets de notre étude à travers un guide d'entretien.

En outre, la documentation constitue une source de collecte des données primordiale permettant d'enrichir et de compléter les informations issues des entretiens. De ce fait, plusieurs documents ont été collectés et étudiés.

2.3. Analyse de données :

Suite aux recommandations de Miles & Huberman (2003), nous avons réalisé une analyse de contenu thématique après avoir procédé à la collecte des données sur le terrain marocain. Cette analyse s'est déroulée d'abord en lisant l'ensemble du corpus (entretiens et documents) segment par segment. Ensuite nous avons repérer les idées significatives et nous les avons regroupées dans des catégories dites « codes thématiques ». Les codes thématiques sont des étiquettes qui désignent des unités de significations pour l'information descriptive collectée au cours d'une étude (Miles & Huberman, 2003).

Nous avons utilisé une technique de codification abductive qui consiste à établir une liste préalable de codes issus de la littérature et à ajouter des codes qui émergent du terrain. Nous avons procédé à un codage via Nvivo 12. Nous estimons que le degré de fiabilité de notre codage est satisfaisant.

3. Résultats

Nous présentons un aperçu de nos résultats après transcription et codage sous forme de tableau (tableau 1) ci-joint :

Rôle de conception	Rôle d'utilisation
Levier 1 : Contrôle par les valeurs	Levier 3 : Contrôle diagnostique
La mission Environnementale	1/fixation des objectifs et cibles environnementaux (phase 1).
Les valeurs Environnementales	Analyse de la conformité réglementaire
La vision environnementale.	Bilan Carbone
L'engagement	Objectifs environnementaux
La politique	2/Elaboration des programmes d'actions environnementales (phase 2).
La culture	Budget environnementaux
Formation	Coûts environnementaux
Sensibilisation	Programmes et actions environnementaux
Séminaires	3/Mesure des performances environnementales (phase 2).
Journées portes ouvertes	Indicateurs environnementaux
Levier 2 : Contrôle par les contraintes	Reporting et tableaux de bord
Le code de conduite	4/ Evaluation environnementale. (phase 3).
Sanctions	Actions préventives
Evaluation	Contrôle budgétaire et analyse de l'écart
Audits	Levier 4 : Contrôle interactif
Iso 14001	Interactivité verticale.
Autres Normes	Interactivité Horizontale
Gestion de risque	Interactivité Externe
Règles et procédures	
Lois et réglementation	

Tableau 1 : Résultat encodage

Source : Nvivo 12

4. Discussion

Le but de cette étude est d'explorer comment ces sept entreprises industrielles utilisent les quatre leviers de contrôle de Simons pour former un système de contrôle de gestion environnemental formel et efficace. Sur la base de nos résultats nous proposons les constats suivant :

❖ Contrôle par les valeurs ou les croyances environnementales :

Pour arriver à la conception de leur stratégie environnementale, nous avons remarqué que les entreprises objet de notre étude de cas communiquent formellement leurs valeurs environnementales sous plusieurs formes présentées dans le tableau 1 page 17. Nous citons, la mission, les valeurs, la vision, l'engagement, la politique, la culture, les formations, la sensibilisation, les séminaires, les journées portes ouvertes.

Néanmoins, nous ne considérons pas qu'il suffisait que le management communique sur les valeurs environnementales souhaitées dans l'organisation pour que l'adhésion des collaborateurs soit automatique : « *Protéger l'environnement c'est l'affaire de tous, on est*

bien d'accord ! Mais entre nous, tout le monde ne le fait pas » Responsable environnement AssainiMaroc.

C'est donc au management de déceler et de proposer les moyens d'obtenir cette adhésion. En effet, la communication n'est que la première étape d'un long chemin. De ce fait et afin de permettre une réelle intériorisation des valeurs environnementales et une adhésion à celles-ci, le management du groupe doit utiliser d'autres leviers de contrôle : limite, diagnostique et interactif.

❖ **Contrôle par les limites ou les restrictions environnementales :**

Malgré la présence de documents et formalités qui permettent de définir et de formaliser ce qui est souhaitable et ce qui est interdit au sein de l'organisation. Il demeure difficile de détecter le non-respect des orientations environnementales d'une manière individuelle. En effet, les formes des leviers de contraintes se concentrent sur la vision globale et générale de la problématique environnementale.

De ce fait il est réellement difficile d'avoir une influence sur quelque chose d'aussi personnel que les valeurs environnementales. Pour pallier à cette limite, il faut s'intéresser sur la façon d'exercer les activités, de ce fait un contrôle concret des résultats environnementaux est primordial, d'où la nécessité de pousser la recherche vers le levier diagnostique et le levier interactif.

❖ **Contrôle environnemental diagnostique :**

Comme le contrôle de gestion traditionnel, le contrôle de gestion environnemental se compose aussi de trois phases. Une première phase nommée finalisation, une deuxième nommée pilotage et en troisième lieu une étape de « post évaluation ». Vu la particularité l'action environnementale, la phase de finalisation est en amont du processus de contrôle (Renaud, 2015). Au niveau du contrôle diagnostique environnemental observé au sein des entreprises objet de notre étude, nous remarquons en effet le respect de ces trois phases.

Premièrement la phase de « Finalisation » est selon la littérature une phase qui vise à évaluer les impacts des activités (produits ou services) sur l'environnement naturel. Par la suite, elle vise également à fixer en conséquence les objectifs et les cibles environnementaux de l'organisation (Renaud, 2015). Cette phase est présentée dans le tableau 1 page 17 par

« Fixation des objectifs et cibles environnementaux ». Selon la littérature, l'analyse de cycle de vie et le bilan carbone sont les outils les plus utilisés dans cette phase, cependant dans notre étude de cas, nous avons eu la confirmation de **l'inexistence de l'outil analyse de cycle de vie appelé également l'écobilan**. Cet outil ; qui est propre au contrôle de gestion environnemental ; évalue l'impact environnemental (d'un produit, d'un service, d'un système) en considérant toutes les étapes de son cycle de vie (Jolliet et al, 2010) est inexistant au sein des entreprises étudiées.

Ensuite, la deuxième phase de « pilotage » est présentée dans le tableau 1 page 17 à travers les points « Elaboration des programmes d'actions environnementales » ainsi que « Mesure des performances environnementales ». Les entreprises étudiées développent plusieurs indicateurs environnementaux regroupés dans des tableaux de bord et des reporting afin de mesurer et piloter leur performance environnementale.

La dernière phase concernant « la post évaluation » est présentée dans le tableau 1 page 17 par « mesure des écarts ». Cette phase permet d'évaluer les performances environnementales afin de tirer les enseignements nécessaires à travers un contrôle budgétaire, analyse de l'écart, des actions correctives et d'autres préventives.

Le contrôle diagnostique joue ; à notre avis ; un rôle central, il est garant d'une éthique environnementale plus sérieuse et plus efficace qui dépasse le cadre de communication institutionnelle à travers des résultats concrets et chiffrables. Toutefois, des imperfections sont à noter à savoir le faible dispositif de calcul de cout et l'inutilisation de la comptabilité environnementale.

❖ **Contrôle interactif au sein de Construmaroc :**

L'interactivité environnementale se présente sous trois formes :

Verticales les valeurs environnementales sont intégrées sous l'influence des dirigeants à travers leurs implications aux réunions, formations et autres. Transversales, pour assurer un travail d'équipe entre la direction chargé de l'environnement et les autres directions. Et externes, pour attirer et montrer aux parties prenantes externes.

Au final nous remarquons qu'aucun levier de control n'arrive seule à instaurer une éthique environnementale et que les quatre leviers de contrôle sont importants et travaillent ensemble dans un but commun celui de concrétiser une stratégie environnementale correcte et concrète.

Par ailleurs, suivant les frontières que nous avons délimitées, et à la lumière des résultats ainsi présentés, nous pouvons dire que l'ensemble des entreprises objet de notre étude exploratoire adoptent uniquement un système d'éco contrôle. Nous pouvons schématiser ce résultat comme suit :

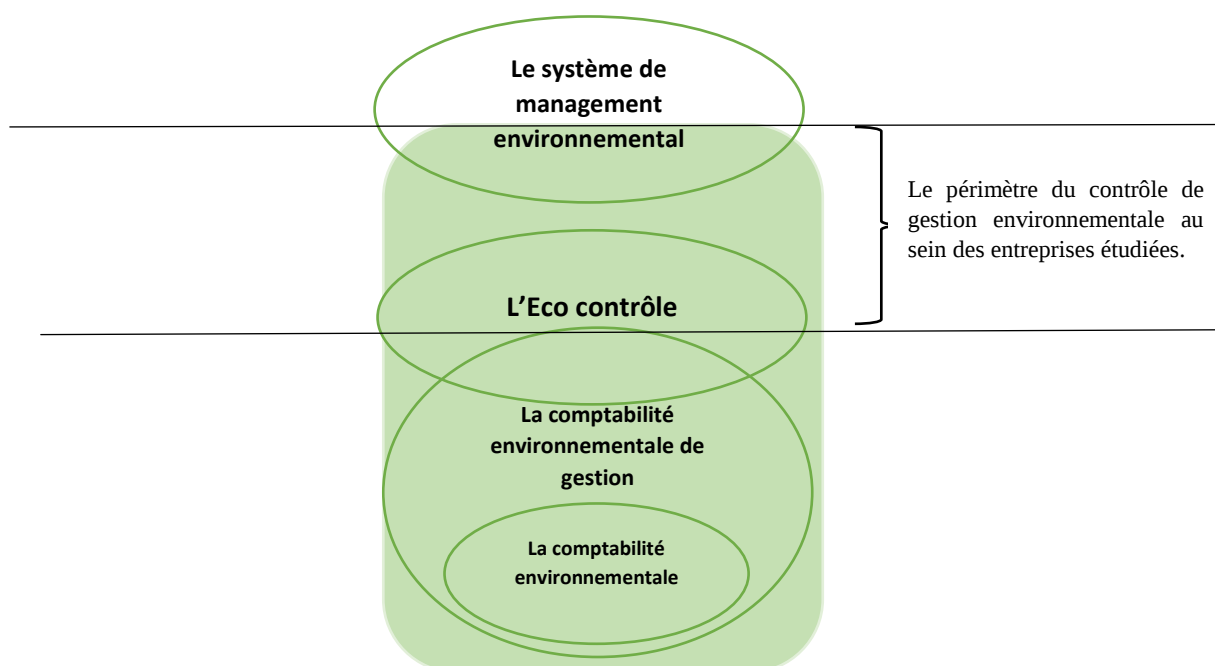


Figure N°2 : Le périmètre du contrôle de gestion environnementale au sein des entreprises étudiées

Source : Auteurs.

CONCLUSION :

Notre étude visait à explorer comment les sept entreprises objet de notre étude utilisent les quatre leviers de contrôle de Simons (1995) pour former un système de contrôle de gestion environnemental formel et efficace.

Pour ce faire nous avons adopté une étude de cas d'un échantillon d'entreprises au Maroc qui respectent nos trois critères de sélection à savoir être du secteur industriel et donc polluante,

avoir une stratégie environnementale proactive et enfin une certification environnemental iso 14001.

En guise de conclusion, nous sommes arrivés au constat que les entreprises objet de notre étude n'emploient pas le contrôle de gestion environnemental proprement dit mais uniquement un dispositif d'Eco contrôle.

Nous constatons également qu'aucun levier de control n'arrive seul à instaurer un éco contrôle efficace et que les quatre leviers de contrôle sont importants et travaillent ensemble dans un but commun celui de réussir les principes d'une éthique environnementale correcte et concrète.

Le premier levier de contrôle sert à communiquer formellement les valeurs environnementales de l'entreprise mais ne constitue que la première étape. Agir sur les valeurs environnementales de l'entreprise se fait également à travers le deuxième dispositif de contrôle qui définit les règles et les interdits. Ensuite le contrôle diagnostique hormis quelques insuffisances, est un contrôle concret de l'atteinte des objectifs environnementaux. Finalement, un rôle important est joué par le contrôle interactif qui sert au renforcement de tout le système via l'intégration des valeurs environnementales de la part des hauts dirigeants durant des réunions formelles en interne et en externe.

Néanmoins, il existe des limites à cette recherche qui doivent être reconnues. La méthodologie qualitative dont l'objectif est de décrire des phénomènes complexes plutôt que de mesurer leur fréquence et leurs corrélations à extrapoler à la population générale (Eisenhardt, 1989), limite la possibilité de généraliser ces résultats à d'autres organisations. Par conséquent, ces résultats sont spécifiques et contingents.

Ces constats nous poussent dans un futur très proche à s'interroger sur pour quelles raisons les entreprises au Maroc trouvent des difficultés à instaurer un contrôle de gestion environnemental avec tous les dispositifs et les outils présents dans la littérature, particulièrement la comptabilité environnemental et l'analyse de cycle de vie.

Par ailleurs, cette étude appelle de futures recherches qui pourraient examiner comment les entreprises de différents secteurs peuvent utiliser les quatre leviers de contrôle environnemental. En effet, la taille, le type d'industrie, les réglementations gouvernementales,

le procédé de fabrication sont des facteurs déterminants dans la conception du contrôle environnementale. En outre, il pourrait être intéressant de s'interroger sur les principes de l'éthique environnementale des PME ou des entreprises 100% marocaines.

BIBLIOGRAPHIE

Antheaume, N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l'art. Comptabilité - Contrôle - Audit, tome 19(3), 9-34.

Arjali es, D.L., Mundy, J., (2013), The use of management control systems to manage CSR strategy: a levers of control perspective. Manag. Acc.. Reserv. 24 (4), 284e300.

Boiral, O. (2006), « Corporate Response to Global Warming », International Journal of Business and Economics Perspectives, 1(1) : 79-95

Bourguignon A., « Performance et Contrôle de gestion » In : Colasse B (2009). Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, Paris, 1121-1132.

Burritt R., Hahn T. et Schaltegger S. (2002), "Towards a comprehensive framework for environmental management accounting – links between business actors and environmental management accounting tools", Australian Accounting Review, vol. 12, n°2 : 39-50.

Chaminda Wijethilake (2017), Proactive sustainability strategy and corporate sustainability performance: The mediating effect of sustainability control systems , Department of Accounting and Corporate Governance, Macquarie University, Sydney, Australia

Chenhall, Robert H., 2008. "Accounting for the horizontal organization: A review essay," Accounting, Organizations and Society, Elsevier, vol. 33(4-5), pages 517-550

Christophe, B. (1995). La comptabilité verte: de la politique environnementale à l'écobilan. Bruxelles: De Boeck Université, 1995.

Chung, L., & Parker, L. (2008). Integrating hotel environmental strategies with management control: A structuration approach. Business Strategy and the Environment, 17.

Dixon-Fowler, H.R., Slater, D.J., Johnson, J.L. et al. Beyond "Does it Pay to be Green?" A Meta-Analysis of Moderators of the CEP–CFP Relationship. J Bus Ethics 112, 353–366 (2013).

Gond, J.P., Grubnic, S., Herzig, C., Moon, J., (2012). Configuring management control systems: theorizing the integration of strategy and sustainability. Manag. Acc.. Res 23 (3), 205e223.

Guenther E, Endrikat J, Guenther T, Environmental Management Control Systems: A Conceptualization and a Review of the Empirical Evidence, Journal of Cleaner Production (2016).

Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux, Andreu Sole (2013), Management Sup, Dunod

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

Henri, J.eF., Journeault, M., 2010. Ecoecontrol: the influence of management control systems on environmental and economic performance. *Acc.. Organ. Soc.* 35 (1), 63e80.

ISO14001. (2004). Systèmes de management environnemental - Exigences et lignes directrices pour son utilisation. Paris: AFNOR.

J.HENRI, M.JOURNEAULT (2018), Antecedents and Consequences of Eco-Control Deployment: Evidence from Canadian Manufacturing Firms, *ACCOUNTING PERSPECTIVES*, AP Vol. 17 No. 2 — PC vol. 17, n8 2 (2018) pages 253–273

Jolliet O., Saadé M., Crettaz P. et Shaked S. (2010), *Analyse du cycle de vie : comprendre et réaliser un écobilan*, Presses Polytechniques et Universitaires Romandes, Lausanne

Journeault, M., 2016. The influence of the eco-control package on environmental and economic performance: a natural resource-based approach. *J. Manag. Acc. Res.* 28 (2), 149e178

Lafontaine J.-P. (2003), « Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 9, vol. 3 : 111-127.

Langfield-Smith, K. 2008. The relations between transactional characteristics, trust and risk in the start-up phase of a collaborative alliance. *Manag. Account. Res.* 19 (4), 344 364

Lisi, I. E. (2015). Translating environmental motivations into performance: The role of environmental performance measurement systems. *Management Accounting Research*, 29(4), 27–44.

Malmi, T., Brown, D. A., 2008. Management control systems as a package: opportunities, challenges and research directions. *Manag. Account. Res.* 19 (2), 287-300

Marquet-Pondeville S. (2003), *Le contrôle de gestion environnemental : une approche théorique contingente et une étude empirique du cas des entreprises manufacturières belges*, Thèse de doctorat, Presses Universitaires de Louvain

Merchant, K. A., Otley (2006) , A Review of the Literature on Control and Accountability, *Handbooks of Management Accounting Research* 2:785-802

Michelle Rodrigue, Michel Magnan, Emilio Boulianne, (2013, Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective, *Management Accounting Research* 24(4):301–316

Mintzberg, Henry. *The Rise and Fall of Strategic Planning : Reconceiving Roles for Planning, Plans, Planners*. New York : Toronto :Free Press ; Maxwell Macmillan Canada, 1994

Mundy, J., 2010. Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Acc.. Organ. Soc.* 35 (5), 499e523

Naranjo-Gil, D. The Role of Management Control Systems and Top Teams in Implementing Environmental Sustainability Policies. *Sustainability* 2016, 8, 359.

Nathalie Crutzen Christian Herzig (2015). "A review of the empirical research in management control, strategy and sustainability" In *Accounting and Control for Sustainability*

Perez, E.A., Correa Ruiz, C., Carrasco Fenech, F., 2007. Environmental management systems as an embedding mechanism: a research note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 20, 403–4

Renaud, A (2015), *Management et contrôle de gestion environnemental Regards sur la pratique*, Éditions EMS, France.

Renaud, A, (2009), *Le système de management environnemental comme moyen de contrôle de la déclinaison et de l'émergence des stratégies environnementales*, Gestion et management. Université de Poitiers.

Simons R. (1994), "How new top managers use control systems as levers of strategic renewal", *Strategic Management Journal*, vol. 15, n°3 : 169-189

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

Sisdyani and al. (2020), levers of eco-control and green behavior in medical waste management, *international journal of energy economics and policy*

Stern, P. C. (2000). Toward a coherent theory of environmentally significant behavior. *Journal of Social Issues*, 56(3), 407–424

Strauss, E., Zecher (2013), C. Management control systems: a review. *J Manag Control* 23, 233–268

Widener S (2007); An empirical analysis of the levers of control framework *Accounting, Organizations and Society* 32 757–788

Wijethilake, C., Munir, R., Appuhami, R., 2016. Environmental innovation strategy and organizational performance: enabling and controlling uses of management control systems. *J. Busi. Ethi.* (in press).

Yin, R. (1990). *Case Study Research. Design and methods* (éd. 2e). London: Sage.